

<p>LE RAPPORT DE RÉVISION principes et applications</p>
---

Le texte ci-après reprend d'une part une présentation théorique des nouvelles normes et d'autre part l'illustration de situations pratiques à l'aide d'une trentaine d'exemples de rapport de révision.

Ces exemples de rapport sont précédés d'un certain nombre d'observations utiles à leur bonne compréhension. Pour permettre l'identification rapide des exemples consultés, les rapports de révision ont été encadrés.

Ces exemples ont été préparés par les membres de la Commission des normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, composée de M. H. Van Passel, Président, MM. E. Dams, P. Lerusse, P. Pauwels, J. Vandernoot et M. Van Doren, assistés par Mme C. Dendauw et M. H. Olivier.

Cette brochure est publiée dans la Collection des Etudes IRE et a été déposée sous le numéro D 1998/0817/180.

## Avant-propos

L'opinion du reviseur a pour but de renforcer la crédibilité des états financiers aux yeux des utilisateurs. Elle doit s'exprimer dans un rapport parfaitement clair et compréhensible pour le lecteur. C'est pourquoi la doctrine professionnelle consacre une grande attention à ce document.

Du point de vue du reviseur d'entreprises lui-même le rapport de révision constitue le point final et la raison d'être de ses travaux de contrôle. Si le message qu'il doit délivrer aux lecteurs n'est pas approprié, il met en cause sa responsabilité. L'objectif n'est pas seulement d'être clair lorsque les conclusions de l'audit sont positives mais aussi voire surtout de s'exprimer sans ambiguïté lorsqu'il s'impose d'attirer l'attention sur certains éléments de l'information financière.

Le Conseil de l'Institut des Revisers d'Entreprises a promulgué de nouvelles normes relatives au rapport de révision, applicables à partir de 1998. Ces normes imposent une certaine standardisation des rapports relatifs aux comptes annuels ou aux comptes consolidés, en se conformant aux standards professionnels internationaux. Cette évolution justifie pleinement la révision de la plaquette éditée par le Centre d'études de l'Institut il y a une dizaine d'années.

Après une présentation théorique et le rappel des normes, l'ouvrage contient une trentaine d'exemples pratiques. En dehors des rapports sans réserve, chaque situation est un cas particulier et il n'est pas possible de définir des modèles. L'illustration permet par contre de définir une approche appropriée aux circonstances données.

Nos remerciements sont adressés aux membres de la Commission des normes de révision qui ont réalisé cet important outil indispensable à tous les membres de l'Institut des Revisers d'Entreprises, M.H. VAN PASSEL, président, MM. E. DAMS, P. LERUSSE, P. PAUWELS, J. VANDERNOOT, M. VAN DOREN, assistés de Mme C. DENDAUW et M. H. OLIVIER.

Paul P. BEHETS  
Président de l'IRE

## Table des matières

Chapitre Ier: Principes généraux	7
1.1. La mission du commissaire-reviseur	7
1.2. Pourquoi de nouvelles normes de révision?	10
1.2.1. Modifications requises par l'harmonisation internationale	10
1.2.2. Modifications requises par le contexte belge	11
1.3. Terminologie - Définition des principaux concepts	13
1.3.1. Les types de rapports	13
1.3.2. Les formes d'attestation	14
1.3.3. Un rapport de révision en deux parties	15
1.4. L'attestation des comptes - Première partie du rapport	18
1.4.1. L'attestation sans réserve	18
1.4.2. L'attestation avec réserve	18
1.4.3. L'adjonction d'un paragraphe explicatif	19
1.4.4. La déclaration d'abstention	19
1.4.5. L'opinion négative	20
1.5. Les attestations complémentaires - Deuxième partie du rapport	21
1.5.1. Le rapport (consolidé) de gestion	21
1.5.2. (Non) respect des dispositions légales et réglementaires	23
1.5.3. Affectation du résultat et acomptes sur dividendes	24
1.5.4. (Aucune) violation des statuts ou de la loi sur les sociétés	25
1.5.5. Conflits d'intérêts	25
1.6. Les informations complémentaires - Deuxième partie du rapport	27
1.7. Structure type et commentaires du nouveau rapport de révision	28
1.7.1. Structure type du nouveau rapport de révision	28
1.7.2. Exemple d'un rapport sans réserve	30
1.7.3. Commentaires à propos de la nouvelle formulation du rapport (exemple de comptes annuels statutaires)	31
1.7.4. Le rapport sur les comptes consolidés	35
1.8. Les normes de révision	36
1.9. La signature du rapport et la responsabilité	38
1.10. La délégation de signature	40
1.11. La publication du rapport de révision	41
Chapitre II: Le rapport sur les comptes annuels - Règles légales et professionnelles	43
2.1. Législation relative à la première partie du rapport	43
2.1.1. Article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (lois soc.)	43
2.1.2. Article 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises	43
2.2. Législation relative à la seconde partie du rapport	45
2.2.1. Article 77 lois soc.	45
2.2.2. Rapport consolidé de gestion: article 72 AR 6 mars 1990	46
2.2.3. Acomptes sur dividendes: article 77ter lois soc.	46
2.2.4. Distribution de dividendes: article 77bis lois soc.	47
2.2.5. Conflits d'intérêts: articles 60 et 60bis lois soc.	48
2.3. Normes relatives au rapport (Chapitre 3 des normes générales de révision)	50
2.4. Recommandation de révision relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés	67
2.5. Extrait du rapport annuel du conseil de l'IRE 1985 (p.50) relatif à la modification des comptes après la signature du rapport de contrôle	74

Chapitre III: Exemples de rapports de révision	77
Section I. Rapport sans réserve	79
I.1. Rapport standard relatif à une société commerciale belge	80
I.2. Comptes consolidés	84
I.3. Comptes consolidés avec mention des contrôles effectués par des confrères	86
Section II. Problèmes dans la mise en oeuvre de la révision	89
II.1. Première année de mission - société contrôlée pour la première fois	90
II.2. Première année de mission - rapport avec réserve sur le résultat	92
II.3. Problèmes à l'occasion d'un changement de commissaire-reviseur	94
II.4. Déclaration d'abstention suite à l'insuffisance du système de contrôle interne	96
II.5. Réserve sur l'organisation administrative liée à une rubrique	98
II.6. Rapport de carence pour absence de comptes annuels arrêtés par l'organe d'administration	100
Section III. Continuité de l'exploitation	103
III.1. Rapport sans réserve, avec paragraphe explicatif	104
III.2. Rapport avec réserve	106
III.3./4. Rapport avec refus de certifier	108
Section IV. Incertitude importante	113
IV.1. Paragraphe explicatif	114
IV.2. Déclaration d'abstention	116
Section V. Désaccord sur le contenu des comptes annuels	119
V.1. Omission d'informations	120
V.2. Absence de mention d'une modification de règle d'évaluation	122
V.3. Règle d'évaluation inacceptable	124
V.4. Mauvaise application d'une règle d'évaluation	126
V.5. Divergence d'opinion sur une évaluation	128
V.6. Divergence d'opinion accompagnée d'une incertitude	130
V.7. Conséquences d'une réserve sur l'exercice précédent	132
V.8. Problème de césure des exercices	134
V.9. Opinion négative (Absence de réduction de valeur importante)	136
Section VI. Questions relatives à la seconde partie du rapport du commissaire-reviseur	139
VI.1. Problèmes dans le rapport de gestion	140
VI.2. Infraction au droit comptable	142
VI.3. Infraction au droit des sociétés - Absence d'un rapport obligatoire	144
VI.4. Infraction au droit des sociétés - Dividende excédentaire	146
VI.5. Commentaires sur le contrôle interne	148
VI.6. Information complémentaire en seconde partie du rapport sur les conflits d'intérêts	150
VI.7. Information complémentaire - Rappel d'obligations découlant de l'article 103 lois soc.	152
Section VII. Exemples dans une autre langue	155
VII.1. Exemple de rapport sans réserve en néerlandais relatif aux comptes annuels statutaires	156
VII.2. Exemple de rapport sans réserve en anglais relatif aux comptes annuels statutaires	158
VII.3. Exemple de rapport sans réserve en allemand relatif aux comptes annuels statutaires	160
VII.4. Exemple de rapport sans réserve en néerlandais relatif aux comptes consolidés	162
VII.5. Exemple de rapport sans réserve en anglais relatif aux comptes consolidés	164

## CHAPITRE Ier: PRINCIPES GÉNÉRAUX

### 1.1. La mission du commissaire-reviseur

La mission du commissaire-reviseur est définie par le droit des sociétés commerciales. Nommé pour trois années par l'assemblée générale, celui-ci est chargé:

- de contrôler la fiabilité des comptes annuels et
- de vérifier que les dirigeants respectent le droit des sociétés et les statuts.

Le *rapport de révision* conclut un important travail de contrôle, il est le seul moyen par lequel le commissaire-reviseur peut s'adresser aux actionnaires et aux tiers en général pour leur communiquer son opinion sur les deux aspects principaux de sa mission.

#### *Un objectif de service aux entreprises....*

La finalité première de l'intervention du commissaire-reviseur 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 le gouvernement d'entreprise (également connu sous la dénomination anglaise de «*corporate governance*»).

Dans un monde complexe où les exigences d'informations s'étendent sans cesse, le commissaire-reviseur 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 futurs partenaires ainsi qu'aux autorités publiques et notamment fiscales. C'est pour cette raison que la loi a organisé un remarquable système de publicité géré par la Banque nationale de Belgique.

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

### ***Les comptes annuels au centre du rapport de révision***

L'opinion du commissaire-reviseur porte en premier lieu sur les comptes annuels statutaires et/ou consolidés. 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 reviseur. 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'attestation 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 reviseur. 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 reviseur ait à s'y conformer.

### ***Une opinion fondée sur un audit***

Le rapport de révision est la conclusion d'un travail systématique d'audit réalisé selon des normes édictées par la profession de reviseur d'entreprises dans le respect de principes et méthodes développés au niveau international.

- La mission du commissaire-reviseur s'effectue tout au long de l'exercice. Bien avant que les comptes ne soient établis, le reviseur 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 raisonnable conviction que les comptes ne comportent pas d'inexactitude significative; il n'apporte aucune certitude absolue. Les procédés mis en oeuvre s'appuient sur une organisation administrative qui peut connaître des imperfections et ils utilisent des mécanismes de sondage qui apportent seulement une preuve relative.
- Le caractère significatif d'une inexactitude doit être apprécié par le commissaire-reviseur 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***

La loi sur les sociétés impose au commissaire-reviseur de faire des vérifications complémentaires. Certaines ne sont pas totalement étrangères à l'information comptable et financière, par exemple la vérification du rapport de gestion des administrateurs. D'autres déclarations en sont très éloignées, par exemple celles qui concernent le respect des règles légales en matière de conflit d'intérêts.

Pour éviter toute ambiguïté, ces déclarations complémentaires sont regroupées dans une partie distincte du rapport de révision, la seconde partie.

## 1.2. Pourquoi de nouvelles normes de révision?

Les premières normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ont été adoptées le 11 février 1976. Elles ont fait l'objet d'une première modification importante réalisée en deux temps, en 1983 et 1984. La nécessité d'adapter le troisième chapitre découlait du nouvel article 65 lois soc. tel que modifié par la loi du 5 décembre 1984 traduisant en droit belge la quatrième directive européenne de coordination du droit des sociétés. Cette modification faisait apparaître peu de différences quant au fond. Par contre, la structure respecte la logique du nouveau texte légal dont la norme est surtout une analyse professionnelle.<sup>1</sup>

En sa réunion du 5 décembre 1997, après avoir tenu compte de l'avis du Conseil supérieur du revisorat et de l'expertise comptable, le Conseil a approuvé une nouvelle modification du troisième chapitre des normes générales de révision, avec application aux rapports relatifs aux comptes annuels (statutaires ou consolidés) clôturés à partir du 31 décembre 1997. Cette modification fait suite à la modification des normes du comité des normes internationales d'audit de l'IFAC intervenue en 1994 mais également par l'évolution du contexte juridique belge.

### 1.2.1. Modifications requises par l'harmonisation internationale

Comme rappelé ci-dessus, le chapitre 700 des normes internationales d'audit de l'IFAC «The Auditor's Report On Financial Statements» a été amendé en 1994. Le Conseil a pour politique d'adapter les normes applicables en Belgique aux standards internationaux, dans tous les cas où ceci est possible au regard de la législation nationale. Cette politique est d'ailleurs recommandée par la Commission européenne à la suite du livre vert relatif aux «Rôle, statut et responsabilité du contrôleur des comptes dans l'Union européenne»<sup>2</sup>.

Pour assurer le respect des normes internationales de l'IFAC, quatre modifications s'imposaient:

1. *La standardisation de l'attestation.* En vue de faciliter les comparaisons internationales, il est nécessaire d'adopter une structure et une typologie commune pour toute attestation de comptes annuels. Jusqu'à ce jour le Conseil avait renoncé à imposer une telle standardisation car il était conscient des critiques adressées à la rigueur qu'une telle décision entraîne. Toutefois, au cours des dernières années, on a pu constater en pratique, combien les membres ont pris l'habitude de faire usage des modèles suggérés par le centre d'études de l'Institut. Dans de telles conditions, le Conseil a jugé qu'il était possible d'appliquer pleinement les principes internationaux qui facilitent la compréhension des attestations par les tiers.

---

<sup>1</sup> Rapport IRE 1982, p.123; Observons que les normes de 1976 attachaient de l'importance à la présentation de l'attestation en forme de conclusion du rapport. Il s'agissait sans doute d'un effort pour clarifier la portée de l'opinion mais surtout, cela découlait d'une nécessité technique dans la mesure où seule la conclusion du rapport était publiée avec les comptes annuels. La loi de 1984 imposant la publication intégrale du rapport, l'utilité de cette conclusion avait pour une bonne part disparu. Pourtant les normes de révision n'ont pas été amendées sur ce point en 1985.

<sup>2</sup> Commission européenne, « Livre vert: Rôle, statut et responsabilité du contrôleur des comptes dans l'Union européenne », *Journal Officiel des Communautés Européennes*, C.321 du 28 octobre 1996; 3.46 -Voyez aussi ce document et les commentaires dans «*Etudes IRE - Profession 1/97*».

2. *Mention de la responsabilité.* Les normes internationales insistent sur l'importance de rappeler dans le rapport de révision que la responsabilité première des comptes annuels appartient à l'organe d'administration qui les arrête tandis que le commissaire-reviseur porte un jugement externe et indépendant sur ceux-ci. En Belgique, l'identification des responsabilités dans la procédure d'élaboration et de publication des comptes annuels statutaires ou consolidés est clairement définie par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales<sup>3</sup>.
3. *Description de la procédure d'audit.* Alors que les normes de 1976 estimaient suffisant de renvoyer le lecteur aux prescriptions de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, les normes internationales recommandent une description sommaire des procédures d'audit. Le nouveau texte abonde dans ce sens. La formulation du texte international est cependant complétée pour rappeler que le commissaire-reviseur est tenu d'examiner et de tenir compte du système de contrôle interne de l'entreprise. Les recommandations de révision du 5 janvier et du 3 décembre 1993 apportent des détails sur l'effet du contrôle sur l'analyse de risque et les autres travaux du réviseur<sup>4</sup>. Ceci n'est pas une originalité de l'exercice de la révision en Belgique. Omettre cette information du rapport, comme le font les normes internationales, rend la description incomplète et peu conforme à la réalité de la démarche d'audit.
4. *Abandon de la réserve pour incertitude.* En cas d'incertitude portant atteinte à l'image fidèle sans pour autant mériter une abstention, il était d'usage d'émettre une réserve. Le cas le plus fréquent est une incertitude relative à la continuité de l'exploitation. Ces réserves étaient particulièrement difficiles à interpréter. Elle ont été condamnées au niveau international et remplacées par un paragraphe explicatif situé sous l'attestation, par laquelle le commissaire-reviseur renvoie à l'information donnée à ce sujet, dans l'annexe ou le rapport de gestion, par les dirigeants.

### **1.2.2. Modifications requises par le contexte belge**

À côté de ces modifications requises par l'environnement international, il est également utile de tenir compte de plusieurs éléments justifiés par le contexte belge:

1. *Mention de la nature du rapport.* L'alinéa final de l'article 65 exige la mention de la nature du rapport (avec ou sans réserve ou refus de certification). Cette pratique est inconnue au niveau international et il n'est pas commode d'introduire cette mention dans le texte standardisé. Pourtant, une telle mention si elle est parfaitement claire devrait permettre l'introduction d'une indication fort utile au lecteur des informations diffusées sur support informatique par la Centrale des bilans. Ce double objectif est rencontré par une indication de la nature du rapport dans le titre qui précède l'attestation. Par ailleurs, ceci permettra de respecter la formulation généralement admise de l'attestation, laquelle commence par les mots «À notre avis ...».

---

<sup>3</sup> L'article 77 lois soc. dispose «Chaque année, les administrateurs dressent un inventaire et établissent les comptes annuels (...)». Par ailleurs l'article 64 lois soc. établit clairement que «le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité (...) doit être confiée à un ou plusieurs commissaires.»

<sup>4</sup> Vademecum 1997 p.375 et 383; en ce qui concerne les normes internationales de l'IFAC sur le même sujet voyez IFAC Handbook 1997, Technical Pronouncements, p.119.

2. *Division du rapport en deux parties.* Le rapport du commissaire-reviseur contient non seulement son opinion sur les comptes annuels mais aussi d'autres déclarations imposées par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Les normes de 1976 imposaient au commissaire-reviseur de conclure son rapport par l'attestation, laquelle venait donc après les déclarations complémentaires spécifiques au régime belge.

La modification récente des textes législatifs en ce qui concerne les avis à émettre à propos des opérations dans lesquelles les administrateurs ont un intérêt opposé à celui de la société (article 60 lois soc.) et à propos des avantages dont bénéficieraient les actionnaires détenant une influence décisive ou notable sur la société (article 60*bis* lois soc.) rend cette pratique, déjà critiquée auparavant, définitivement impraticable. C'est pourquoi, il a été décidé de diviser le rapport en deux parties distinctes.

Si l'attestation est standardisée, il n'en va pas de même de la seconde partie du rapport. D'une part, il n'est pas possible de fixer avec précision toutes les déclarations qui doivent y figurer puisque ceci dépend de la situation particulière de la société considérée et d'autre part, dans le contexte belge, il existe un souhait d'éviter un excès de standardisation. En laissant libre la rédaction de la seconde partie, cet objectif sera atteint sans porter préjudice à la clarté du message. La seconde partie du rapport ne peut cependant en aucune manière modifier ni affaiblir la portée de l'attestation des comptes annuels.

3. *Normes internationales.* La possibilité est envisagée de plus en plus de permettre l'établissement des comptes consolidés selon un autre référentiel que le droit belge. Le livre vert de la Commission européenne sur le rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal envisage aussi l'application des normes internationales d'audit dans un contexte international. Cette possibilité est ouverte par les nouvelles normes.

### 1.3. Terminologie - Définition des principaux concepts

Le terme «Rapport» est utilisé pour des documents dont le contenu peut être très variable. Dans le cadre de la profession du réviseur d'entreprises, on peut identifier trois catégories essentielles:

- *le rapport dans lequel le réviseur exprime son opinion sur un ensemble d'informations comptables et financières* présenté par l'organe d'administration de l'entreprise à l'assemblée générale, au conseil d'entreprise ou à des tiers (par exemple un organisme public chargé d'un contrôle prudentiel). Le plus souvent, ce document sera établi à la suite d'une mission confiée au réviseur en exécution de la loi;
- *le rapport d'expertise, privée ou judiciaire*: il a pour objet de décrire une situation telle qu'elle a été constatée par l'expert et de répondre à des questions précises qui ont été posées à l'expert par les parties ou le Tribunal;
- *les lettres à la direction de l'entreprise*: ce document peut être établi à titre accessoire au cours d'une mission de révision ou faire l'objet d'une mission spécifique destinée à évaluer l'organisation de l'entreprise ou ses méthodes de gestion (rapport d'audit opérationnel).

Dans le cadre de la présente étude, seuls les rapports délivrés dans le cadre des missions légales d'attestation de comptes annuels (statutaires ou consolidés) ou autres états financiers feront l'objet de commentaires.

#### 1.3.1. Les types de rapports

Il est usuel de distinguer deux types de rapports:

- le rapport de type long qui expose de manière détaillée la mission du réviseur, ses commentaires et ses conclusions;
- le rapport de type court qui exprime succinctement l'opinion et le jugement du réviseur.

Par ailleurs, les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises prévoient que tout rapport doit mentionner expressément (en début de première partie de son rapport) la forme d'attestation du rapport établi par le réviseur (voir point 1.3.2. ci-dessous).

##### 1) Le rapport de type long

Le rapport de type long expose généralement de manière détaillée les points suivants:

- la mission du réviseur: objet ...
- la nature des contrôles effectués: il s'agit notamment de décrire les différents éléments comptables ou financiers qui ont fait l'objet de contrôles spécifiques
- la manière dont les contrôles ont été effectués
- les analyses et les comparaisons
- les résultats
- les commentaires et les conclusions.

La forme et le contenu d'un rapport de type long sont variables en fonction notamment du type de mission et de l'entreprise considérée. Le plus souvent, ils sont adressés à l'organe d'administration de l'entreprise.

## 2) Le rapport de type court

Le rapport de type court est généralement employé pour l'attestation des comptes annuels. Il se justifie en effet pour des missions dont la portée est connue de tous. Il peut se référer à un cadre conceptuel suffisamment développé pour lui donner une signification précise:

- en ce qui concerne la référence aux normes comptables, une formulation précise et détaillée est fournie dans le cadre belge par la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que, d'une part, l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises et, d'autre part, l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises.
- le contenu du rapport exigé dans la plupart des missions confiées au réviseur est défini par la loi. Il en va ainsi, par exemples,
  - du rapport relatif *aux comptes annuels statutaires* dont l'article 65 lois soc. détermine avec précision le contenu
  - du rapport relatif *aux comptes annuels consolidés* dont l'article 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 précise les mentions devant figurer dans le rapport rédigé par le réviseur.

### 1.3.2. Les formes d'attestation

Dans le contexte international, la préférence semble donnée à l'établissement de rapports qui se limiteraient à l'attestation, c'est-à-dire l'opinion du réviseur à propos de l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise que devraient donner les comptes annuels.

L'article 65 des lois sur les sociétés exige des déclarations relatives à d'autres vérifications que celles qui découlent d'un audit des comptes annuels. Par exemple, il faudra certifier que la répartition bénéficiaire est conforme à la loi et aux statuts. Les normes générales de révision de l'IRE considèrent cependant que le terme attestation doit être restreint à la déclaration d'opinion relative aux comptes annuels (N.G.R. 3.1.5.)<sup>5</sup>. Pour respecter les contraintes légales tout en veillant à la lisibilité du rapport de révision, celui-ci a été divisé en deux parties: l'une relative à l'attestation des comptes annuels, l'autre relative aux autres attestations et informations complémentaires.

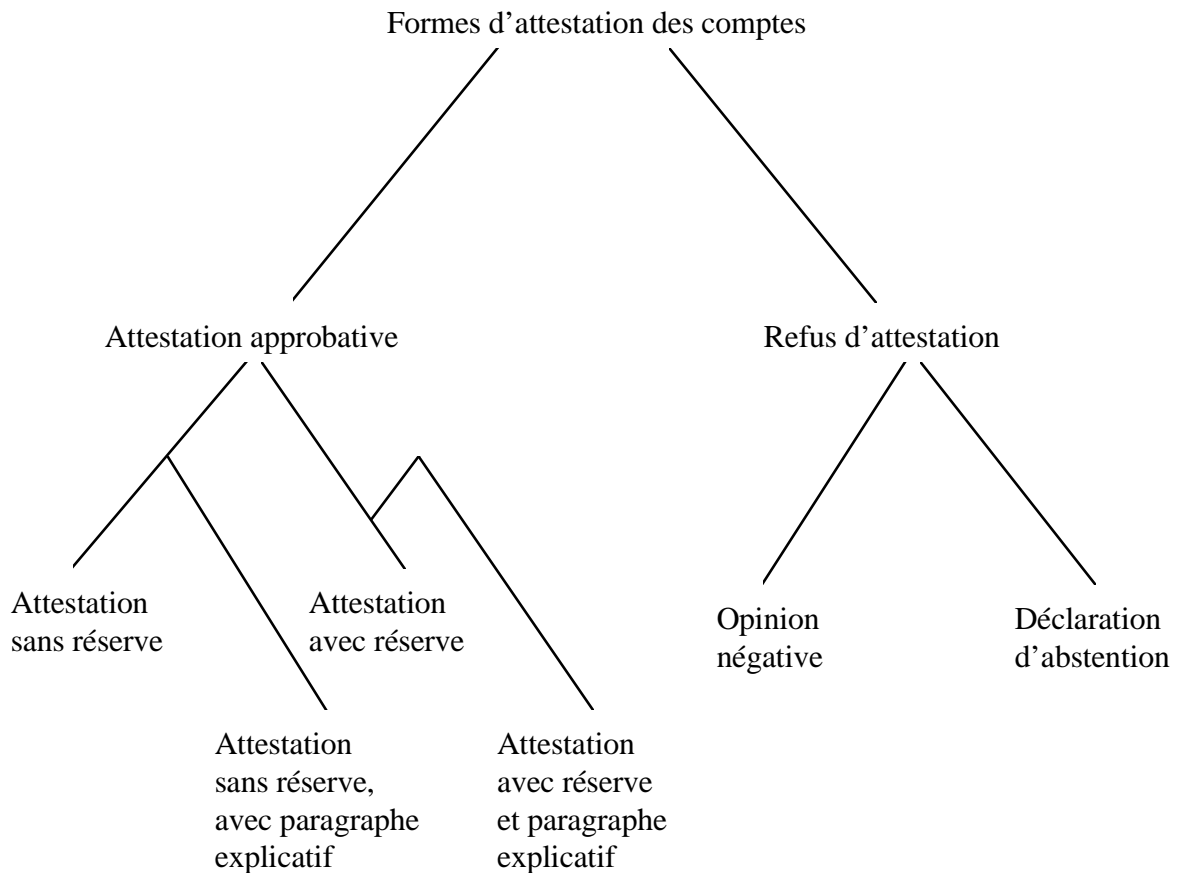
Au cours des travaux préparatoires de la loi de décembre 1984 modifiant les lois sur les sociétés commerciales et plus précisément les articles 65 et 80bis, la Commission de la Chambre des Représentants s'est penchée sur la signification du terme «attestation». Elle a conclu *«que l'attestation est un élément du rapport de contrôle relatif aux comptes annuels. Il s'agit plus précisément d'une formule conclusive qui indique si les comptes reflètent fidèlement la réalité et sont conformes à la loi, si certaines réserves doivent être faites ou si les comptes ne peuvent être certifiés»*<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> L'abréviation N.G.R. est utilisée pour normes générales de révision (1997).

<sup>6</sup> *Doc. parl.*, Chambre, 210 (1981-1982) n°9, p. 60.

On peut distinguer les différentes formes d'attestations suivantes:



La déclaration d'abstention n'est pas expressément mentionnée dans les lois sur les sociétés (article 80*bis* lois soc.). Toutefois, elle a été évoquée au cours des travaux préparatoires de la loi du 5 décembre 1984 précitée. La Commission de la Chambre considérait que «*les commissaires ne pourront en aucun cas se dérober à leur responsabilité ni se soustraire à leur devoir de contrôle; lorsqu'ils ne pourront donner tous les avis qu'on attend d'eux, ils devront en indiquer la raison*»<sup>7</sup>. Il apparaît ainsi que la déclaration d'abstention n'est pas exclue dans des cas exceptionnels, pour autant que le commissaire-reviseur ait indiqué avec précision les motifs de cette abstention.

### 1.3.3. Un rapport de révision en deux parties

Le rapport du commissaire-reviseur contient non seulement son opinion sur les comptes annuels mais aussi d'autres déclarations imposées par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

La loi sur les sociétés impose en effet au commissaire-reviseur de faire des vérifications complémentaires. Certaines ne sont pas totalement étrangères à l'information comptable et financière: la vérification du rapport de gestion des administrateurs ou le respect des dispositions légales et réglementaires dans le cadre de la tenue de la comptabilité et de

<sup>7</sup> Doc. parl., Chambre, 210 (1981-1982), n° 9, p. 45.

l'établissement des comptes annuels. D'autres déclarations en sont très éloignées: on peut citer à titre d'exemple la vérification du respect des règles légales en matière de conflit d'intérêts.

Les normes générales de révision de 1976, telle que modifiées en 1983 et 1984, imposaient au commissaire-reviseur de conclure son rapport par l'attestation, laquelle venait donc après les déclarations complémentaires spécifiques au régime belge. Il a été décidé en 1997 de diviser dorénavant le rapport en deux parties distinctes. Pour éviter toute ambiguïté, ces déclarations complémentaires seront désormais regroupées dans une partie distincte du rapport de révision, la seconde partie.

Le rapport du commissaire-reviseur «nouvelle mouture» contient une introduction et deux parties distinctes. La *première partie* concerne l'attestation des comptes annuels. La *seconde partie* comprend les attestations complémentaires requises par les lois sur les sociétés ainsi que les informations complémentaires que le commissaire-reviseur estime devoir porter à la connaissance des actionnaires et des tiers.

Chaque partie du rapport du commissaire-reviseur sur les comptes annuels doit être précédée par un titre approprié.

- Première partie du rapport de révision

Un des six titres répertoriés ci-dessous doit figurer en début de première partie du rapport:

- Attestation sans réserve des comptes annuels
- Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif
- Attestation avec réserve des comptes annuels
- Attestation avec réserve des comptes annuels et paragraphe explicatif
- Opinion négative sur les comptes annuels
- Déclaration d'abstention sur les comptes annuels.

La première partie du rapport de révision relatif aux comptes consolidés sera également précédée d'un de ces six titres, pour lequel les termes «comptes annuels» doivent être remplacés par «comptes consolidés».

- Seconde partie du rapport de révision

La seconde partie du rapport de révision sera précédée d'un des deux titres suivants:

- Attestations et informations complémentaires
- Attestations complémentaires

selon que le commissaire-reviseur juge utile ou non d'ajouter des commentaires supplémentaires.

Le paragraphe 3.1.4. *in fine* des normes générales de révision stipule que, en principe, le rapport relatif aux comptes consolidés est établi selon le même modèle que le rapport relatif aux comptes annuels, à savoir une introduction, une première partie relative à l'attestation des comptes proprement dite et une seconde partie reprenant les attestations et informations complémentaires.

Toutefois, lorsque le réviseur n'estime devoir fournir aucune information complémentaire, l'intitulé de la seconde partie du rapport de révision relatif aux comptes consolidés peut être omis. Dans ce cas, l'attestation complémentaire relative au rapport consolidé de gestion<sup>8</sup> sera reprise après la conclusion du rapport attestant les comptes consolidés<sup>9</sup>.

Il sera par contre toujours nécessaire de maintenir le titre approprié de la première partie.

Lorsque le rapport relatif aux comptes consolidés est composé de deux parties, la seconde partie du rapport de révision relatif aux comptes consolidés est précédée du titre «attestation et informations complémentaires». Si le réviseur devait opter pour un rapport en deux parties sans qu'il n'ait de commentaires à formuler, la seconde partie serait composée du titre «Attestation complémentaire», de la phrase introductive et de l'attestation relative au rapport consolidé de gestion.

En conclusion, le titre de la seconde partie peut varier selon que le réviseur doit donner une (ou plusieurs) attestation(s) complémentaire(s) et selon que le réviseur désire (ou non) compléter le rapport de révision par des informations complémentaires.

---

<sup>8</sup> La seule attestation complémentaire obligatoire prévue légalement en ce qui concerne les comptes consolidés.

<sup>9</sup> Ce cas sera illustré par l'exemple I.3 du chapitre III.

## **1.4. L'attestation des comptes - Première partie du rapport**

Les normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises exposent de la façon détaillée suivante la portée des différentes formes d'attestation.

### **1.4.1. L'attestation sans réserve**

Une attestation sans réserve sous-entend qu'il a été satisfait aux points suivants:

- 1° Les comptes annuels ou consolidés ont été contrôlés conformément aux normes de révision de l'IRE<sup>10</sup>;
- 2° Les comptes annuels ou consolidés ne comportent pas d'inexactitude significative compte tenu des prescriptions légales et réglementaires ainsi que des normes comptables auxquelles il est référé;
- 3° Les règles d'évaluation ont été appliquées d'une façon constante ou les informations nécessaires sur leur modification et l'influence sur les résultats sont données dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés;
- 4° Toutes les informations nécessaires sont reprises avec clarté dans les comptes annuels ou consolidés en manière telle que, de l'avis du reviseur, ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou du groupe.

### **1.4.2. L'attestation avec réserve**

Cette attestation s'impose dans les cas suivants:

- 1° limitation dans l'étendue des travaux: lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le reviseur n'a pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatifs, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pu être contrôlée conformément aux normes générales de révision;
- 2° lorsque le reviseur ne peut pas marquer son accord sur le contenu ou la présentation d'un ou plusieurs éléments des comptes annuels ou consolidés.

---

<sup>10</sup> Notons que dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, les normes générales de révision permettent également au reviseur de se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux normes générales de révision belges. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Committee, le reviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du commissaire-reviser sur les comptes annuels. (NGR 3.3.1. *in fine*).

### 1.4.3. L'adjonction d'un paragraphe explicatif

Lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'existence d'une déclaration d'abstention, le réviseur pourra inclure un paragraphe explicatif dans son attestation avec ou sans réserve.

Le paragraphe explicatif s'impose en cas de problème significatif en matière de continuité de l'exploitation.

L'adjonction d'un paragraphe explicatif dans un rapport avec ou sans réserve remplace en fait l'ancienne «réserve pour incertitude».

Le paragraphe explicatif ne peut jamais précéder l'attestation et ne peut en aucun cas concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur.

Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. À défaut, il envisagera d'émettre une réserve.

Le réviseur doit considérer s'il convient d'inclure un paragraphe explicatif lorsqu'il existe une incertitude significative relative à un élément des comptes annuels ou consolidés.

Par «incertitude», il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui peuvent affecter les comptes annuels ou consolidés.

Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation.

Toutefois, lorsque la situation de l'entreprise est caractérisée par de *multiples incertitudes* affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, le réviseur ne pourra se contenter d'un paragraphe explicatif parce que cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle. Dans cette situation, une déclaration d'abstention se justifie.

### 1.4.4. La déclaration d'abstention

Le réviseur ne peut faire une déclaration d'abstention que dans des cas strictement déterminés et en donnant les justifications nécessaires comme le soulignaient les Commissions parlementaires.

La déclaration d'abstention ne se justifie que dans les deux hypothèses suivantes:

- a) lorsque les données fournies par l'entreprise sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé.

À titre d'exemples, ceci pourrait résulter:

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles;
  - de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou des livres comptables;
  - d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut pas être compensée par des vérifications alternatives suffisantes.
- b) lorsque la situation de l'entreprise est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante.

#### **1.4.5. L'opinion négative**

Lorsque le reviseur désapprouve les comptes parce qu'il est en désaccord avec les dirigeants sur un ou plusieurs points tellement essentiels que même l'attestation avec réserve ne peut pas être donnée, il émettra une opinion négative sur les comptes.

Le désaccord peut porter sur deux faits:

- les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats.
- les comptes ne sont pas préparés conformément aux dispositions du référentiel comptable utilisé de sorte que l'image fidèle en est profondément affectée.

Dans ces deux hypothèses, le rapport doit mentionner que les comptes annuels (statutaires ou consolidés) ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé.

## 1.5. Les attestations complémentaires - Deuxième partie du rapport

Les attestations complémentaires requises par le législateur seront désormais données une partie distincte du rapport de révision de manière à assurer une clarté maximale. La deuxième partie du rapport prendra, le cas échéant, les attestations complémentaires suivantes:

- le rapport (consolidé) de gestion;
- le (non) respect des dispositions légales et réglementaires;
- l'affectation du résultat et les acomptes sur dividendes;
- la (non) violation des statuts ou de la loi sur les sociétés;
- les conflits d'intérêts.

### 1.5.1. Le rapport (consolidé) de gestion

Le rapport du réviseur -que ce soit sur les comptes annuels statutaires ou consolidés- doit également contenir son opinion sur le rapport (consolidé) de gestion de l'organe d'administration.

L'opinion sur le rapport de gestion ou sur le rapport consolidé de gestion ne fait pas partie de l'attestation des comptes proprement dite. Elle figure par conséquent dans la seconde partie du rapport de révision. Une exception a cependant été prévue, dans certaines circonstances, par les normes générales de révision en ce qui concerne le rapport consolidé de gestion (cas du rapport en une seule partie - voir ci-avant point 1.3.3.). Notons également que dans le cas particulier de certaines entreprises en difficulté (voir ci-après) l'opinion du réviseur à propos du rapport (consolidé) de gestion peut figurer dans la première partie de son rapport.

- *Le réviseur doit s'assurer que le rapport (consolidé) de gestion contient les informations requises par la loi. Il mentionnera dans son rapport que les informations requises par la loi figurent dans le rapport (consolidé) de gestion. Dans le cas où une information nécessaire fait défaut, il est tenu de le signaler.*

Le rapport (consolidé) de gestion doit faire mention des faits qui auront une influence notable sur le développement de l'entité contrôlée, sauf si cette indication est susceptible de porter préjudice à la société ou à l'ensemble consolidé. L'interprétation de l'exception appartient conjointement aux dirigeants qui établissent le rapport et au commissaire-réviseur qui déclare si le rapport contient les informations requises. En conséquence, en cas de divergence d'opinions, le réviseur signalera que le rapport des administrateurs est incomplet.

- *Le rapport du commissaire-réviseur doit établir qu'aucune discordance n'apparaît entre le rapport de gestion et les comptes annuels ou entre le rapport consolidé de gestion et les comptes consolidés. Il ne doit pas contenir son opinion sur le caractère fidèle et sincère de ces rapports.*

Si l'organe d'administration inclut dans son rapport un tableau des flux de trésorerie ou une analyse de ratios, le réviseur d'entreprises devra en effectuer le contrôle.

Il n'appartient pas au réviseur de donner son avis critique sur le caractère sincère et fidèle de l'analyse de la situation de la société, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de tel ou tel fait sur son développement futur. Toutefois, si l'organe d'administration présente l'évolution prévisible de la société en se basant sur des informations qui sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies<sup>11</sup>, le réviseur en fera état dans son rapport.

- *Cas spécifiques des entreprises en difficulté*

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

Lorsque l'entité contrôlée connaît des difficultés financières graves au point que la continuité de son exploitation est mise en péril, le conseil d'administration jugera normalement qu'il est de son devoir d'en informer l'assemblée générale. Le réviseur étudiera avec soin le contenu de cette information dans le rapport afin de déterminer si elle est suffisante pour éviter que l'utilisateur des comptes ne soit trompé par l'utilisation du postulat de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes.

Par exception au paragraphe 3.1.4. des normes générales de révision, l'appréciation par le réviseur du rapport (consolidé) de gestion sur ce point sera évoquée conjointement avec son opinion sur la pertinence du principe de continuité (figurant dans la première partie du rapport):

- soit par l'adjonction d'un paragraphe explicatif en cas de problème significatif en matière de continuité (N.G.R. 3.6.3.);
- soit par une déclaration d'abstention lorsque la situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle (N.G.R. 3.8.1.).

En effet, dès que une situation porte atteinte à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise, sa mention doit figurer dans la première partie du rapport de révision.

Dans ce cas, l'attestation relative au rapport (consolidé) de gestion faite dans la seconde partie fera référence à ce qui a été dit en première partie du rapport de révision.

- *Entreprises non soumises à l'obligation d'établir et de déposer un rapport de gestion écrit*

Lorsque l'entreprise se trouve dans les conditions légales l'autorisant à ne pas établir de rapport de gestion et qu'un rapport répondant à ces conditions légales est néanmoins établi, le réviseur se prononcera conformément aux prescriptions des normes générales de révision.

Si la société n'est pas tenue d'établir un rapport de gestion et qu'aucun document conforme à l'article 77 lois soc. n'a été établi, le réviseur renvoie expressément à l'exemption prévue par la

---

<sup>11</sup> Voir l'article 20 du règlement de déontologie.

loi. Il vérifie néanmoins qu'aucune information trompeuse n'est communiquée à l'assemblée générale.

### **1.5.2. (Non) respect des dispositions légales et réglementaires**

- *Comptes annuels statutaires*

Le rapport du commissaire-reviseur sur les comptes annuels statutaires indique explicitement si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.

Cette mention distincte de l'attestation des comptes annuels figurera dans la seconde partie du rapport, même si des objections sont émises, pour autant que celles-ci n'influencent pas l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise; cette mention distincte n'est pas applicable aux comptes consolidés.

Dans la mesure où le non respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et de ses arrêtés d'exécution fait l'objet d'une sanction pénale, le reviseur d'entreprises devra interpréter d'une façon restrictive le principe d'importance relative dans cette matière. Toutefois, compte tenu du fait que des incidents d'importance mineure interviennent le plus souvent à propos d'aspects formels du système comptable dans des entités complexes, il est recommandé au commissaire-reviseur d'atténuer la portée de cette mention par un commentaire approprié. Il en irait ainsi par exemple en cas d'absence de comptabilisation sans retard des engagements hors bilan dans une société commerciale ou industrielle ou en cas d'absence d'ajustements concernant des inexactitudes non significatives.

Des objections devront être émises aussi bien lorsque le système comptable n'est pas organisé conformément à la loi comptable belge et lorsque les comptes annuels ne respectent pas cette loi.

Lorsque le non-respect des dispositions légales et réglementaires porte atteinte à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise, une mention figurera dans la première partie du rapport de révision.

Dans ce cas, l'attestation en seconde partie du non-respect des dispositions légales et réglementaires fera référence à ce qui a été dit en première partie du rapport de révision.

En vertu des principes légaux du droit comptable, à défaut d'une disposition légale ou réglementaire expresse, il convient de se référer aux bons usages, notamment aux avis de la Commission des normes comptables et aux normes comptables internationales.

Lorsqu'une dérogation a été obtenue par l'entreprise en vertu de l'article 15 de la loi du 17 juillet 1975<sup>12</sup>, le reviseur d'entreprises pourra juger utile d'en faire mention dans son rapport, en indiquant son objet.

---

<sup>12</sup> Le Ministre des Affaires Économiques peut autoriser, dans des cas spéciaux et moyennant l'avis motivé de la Commission prévue à l'article 14, des dérogations aux règles arrêtées en vertu de l'article 4, alinéa 6, de l'article 7, alinéa 4, et des articles 10, 11 et 12. Ce pouvoir est exercé dans les mêmes formes par le Ministre des Classes Moyennes en ce

- *Comptes consolidés*

En ce qui concerne le texte standardisé de l'attestation, l'expression de l'opinion relative aux comptes annuels et celle relative aux comptes consolidés ont été formulées de façon sensiblement différente. Ceci se justifie par une différence dans la rédaction respectivement des articles 65, 2° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et 75, 2° de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés. Alors que dans le premier cas, la loi distingue l'attestation de l'image fidèle et le respect de la législation comptable, dans le second cas, les deux éléments sont cumulés dans une seule déclaration.

La même approche a été retenue pour l'attestation du réviseur:

- s'il s'agit d'un rapport relatif aux comptes annuels statutaires, l'attestation de la légalité figure dans la seconde partie du rapport de façon distincte de l'attestation de l'image fidèle;
- s'il s'agit d'un rapport relatif aux comptes consolidés, les deux éléments sont couverts en une seule déclaration; ceci permettra le plus souvent d'omettre le titre de la seconde partie du rapport en accord avec le paragraphe 3.1.4. des normes générales de révision.

En conséquence, les paragraphes 3.11.1. à 3.11.4. des normes générales de révision ne sont pas applicables aux comptes consolidés.

### **1.5.3. Affectation du résultat et acomptes sur dividendes**

Le rapport du commissaire-réviseur à l'assemblée générale d'une société indique si l'affectation du résultat et le cas échéant la répartition des bénéfices proposées à cette assemblée sont conformes aux statuts et aux lois sur les sociétés.

Lorsque la société a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes (conformément aux dispositions de l'article 77ter lois soc.), le rapport du commissaire-réviseur relatif à ces acomptes doit être joint au rapport à l'assemblée générale ordinaire. Il sera utile de se référer à ces annexes dans la seconde partie du rapport.

Si les événements postérieurs à la clôture de l'exercice dégagent des résultats négatifs en manière telle que la distribution prévue de bénéfices pourrait porter atteinte à la substance de l'entreprise, le commissaire-réviseur en fera état dans son rapport.

### **1.5.4. (Aucune) violation des statuts ou de la loi sur les sociétés**

Dans son rapport à l'assemblée générale, le commissaire-réviseur doit indiquer spécialement (dans la seconde partie) s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en infraction à la loi sur les sociétés commerciales ou aux statuts.

---

qui concerne les entreprises visées à l'article 12, § 2. La Commission est informée de la décision du Ministre. (article 15 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises)

Toutefois, cette mention ne sera pas faite lorsque la révélation est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié notamment parce que l'organe d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

Il convient que l'assemblée générale appelée à voter la décharge des administrateurs ou gérants soit correctement informée de toute violation des statuts ou de la loi sur les sociétés que le commissaire-reviseur aurait pu constater à l'occasion de ses contrôles comptables. L'obligation de révélation ne porte que sur les infractions aux statuts, aux lois sur les sociétés commerciales et aux autres lois auxquelles ces dernières se réfèrent expressément. Les infractions à d'autres dispositions légales ayant une influence sur les comptes sont étudiées sous leur seul aspect comptable.

Les infractions aux lois sur les sociétés et aux statuts ne doivent pas être mentionnées lorsque les dirigeants ont pris des mesures adéquates pour éliminer les conséquences éventuellement préjudiciables de l'infraction.

Lorsque les conséquences de l'infraction se poursuivent, le commissaire-reviseur engagerait sa propre responsabilité en omettant de signaler l'infraction dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.

S'il n'a pas constaté d'infraction, le commissaire-reviseur le signalera en forme négative.

Si une violation des statuts ou de la loi sur les sociétés porte atteinte à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise, une mention figurera dans la première partie du rapport de révision.

Dans ce cas, il sera fait, dans la seconde partie du rapport, une référence à ce qui a été dit en matière de cette violation des statuts ou de la loi sur les sociétés, en première partie du rapport de révision.

#### **1.5.5. Conflits d'intérêts**

Le rapport du commissaire-reviseur contient les mentions requises par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales lorsque le conseil d'administration prend une décision ou effectue une opération dans laquelle un administrateur a un intérêt patrimonial opposé (article 60 lois soc.) ou pouvant donner lieu à un avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs (article 60*bis* lois soc.).

Dans une société anonyme, lorsque le conseil d'administration prend une décision dans laquelle un administrateur a directement ou indirectement un intérêt opposé de nature patrimoniale, le rapport du commissaire-reviseur doit comporter une description des conséquences patrimoniales qui en résultent pour la société.

Cette disposition s'applique également dans les sociétés en commandite par actions ainsi que dans toute SPRL qui est gérée par un collège de gestion.

Dans les sociétés anonymes dont les titres sont admis à la cote officielle d'une Bourse de valeurs située dans un État membre de l'Union européenne, le rapport des

commissaires-reviseurs contient une description des décisions du conseil d'administration pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société. Les commissaires-reviseurs ajoutent, le cas échéant, les commentaires appropriés qu'ils estiment devoir faire.

Lorsqu'un conflit d'intérêts porte atteinte à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise, une mention figurera dans la première partie du rapport de révision.

Dans ce cas, il sera fait, dans la seconde partie du rapport, une référence à ce qui a été dit en matière de conflit d'intérêts dans la première partie du rapport de révision.

## 1.6. Les informations complémentaires - Deuxième partie du rapport

Le réviseur peut ajouter dans la seconde partie de son rapport, un ou plusieurs paragraphes d'observation en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels ou consolidés ou du rapport (consolidé) de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents.

Les informations complémentaires relatives à un point concernant les comptes annuels ou consolidés ne peuvent en aucune manière modifier la portée de l'opinion exprimée dans la première partie. Elles ne constituent ni une réserve ni un paragraphe explicatif au sens du paragraphe 3.6. des normes générales de révision.

Les informations complémentaires doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. Sans préjudice au paragraphe 3.10.2. (informations complémentaires relatives aux règles d'évaluation, voir ci-après), ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes ou du rapport (consolidé) de gestion.

- *Règles d'évaluation*

Le réviseur prêtera une attention spéciale à la publication du résumé des règles d'évaluation dans l'annexe. Si les indications ne sont pas satisfaisantes, il en fera mention dans la seconde partie de son rapport.

De même, une grande attention doit être prêtée au principe de permanence des méthodes d'évaluation. S'il estime que l'information est insuffisante, le réviseur mentionnera expressément dans son rapport la nature des modifications et dans la mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes présentés, en comparaison avec l'exercice précédent.

- *Contrôle interne*

Si le réviseur estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas l'expression d'une réserve conformément au paragraphe 3.3.7. des normes générales de révision, il peut néanmoins en faire mention dans la seconde partie de son rapport.

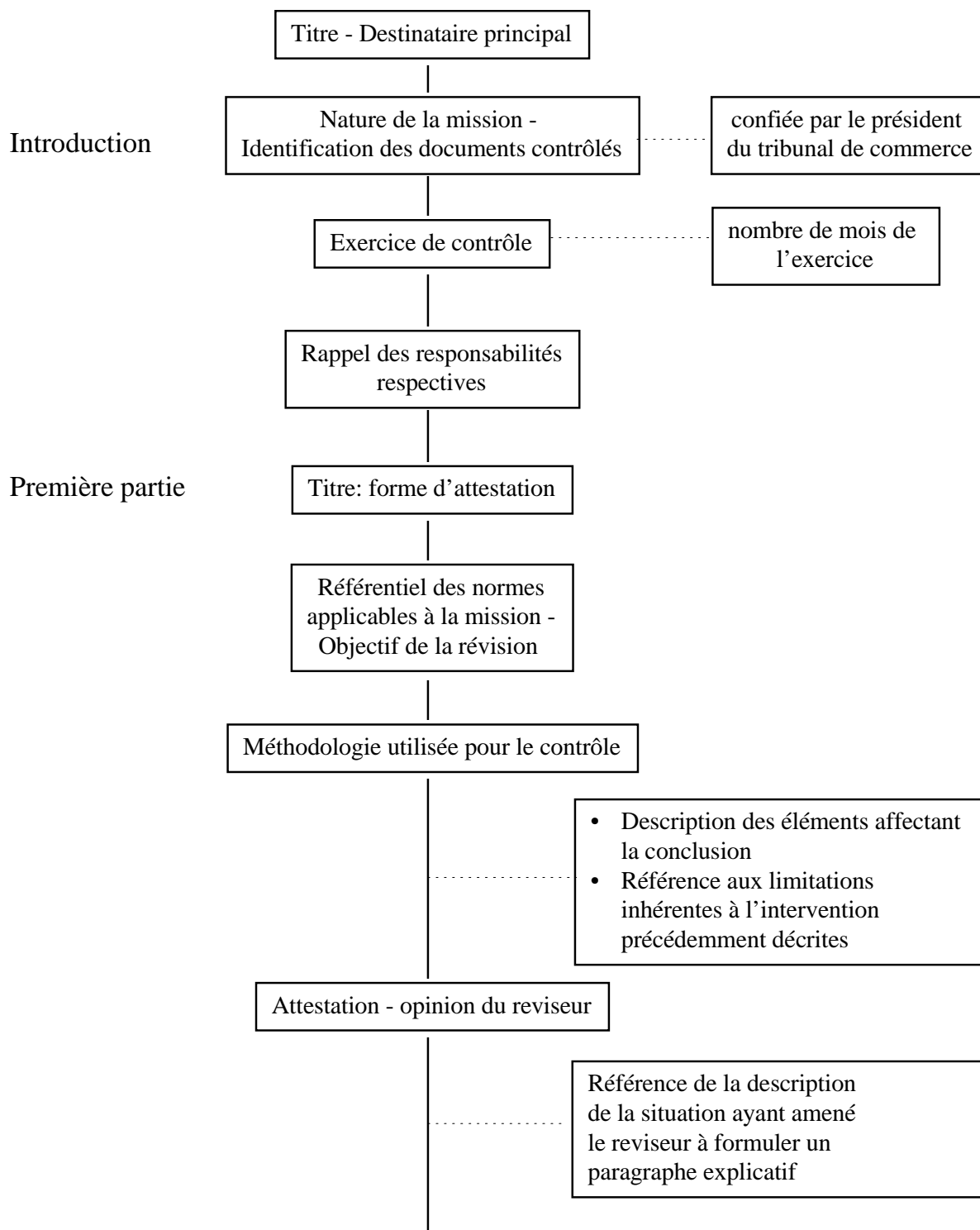
- *Autres informations*

Les informations complémentaires peuvent aussi concerner des éléments qui n'affectent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais qui sont en relation avec des informations données dans le rapport (consolidé) de gestion ou dans un document plus complet contenant les comptes révisés.

## 1.7. Structure type et commentaires du nouveau rapport de révision

### 1.7.1. Structure type du nouveau rapport de révision

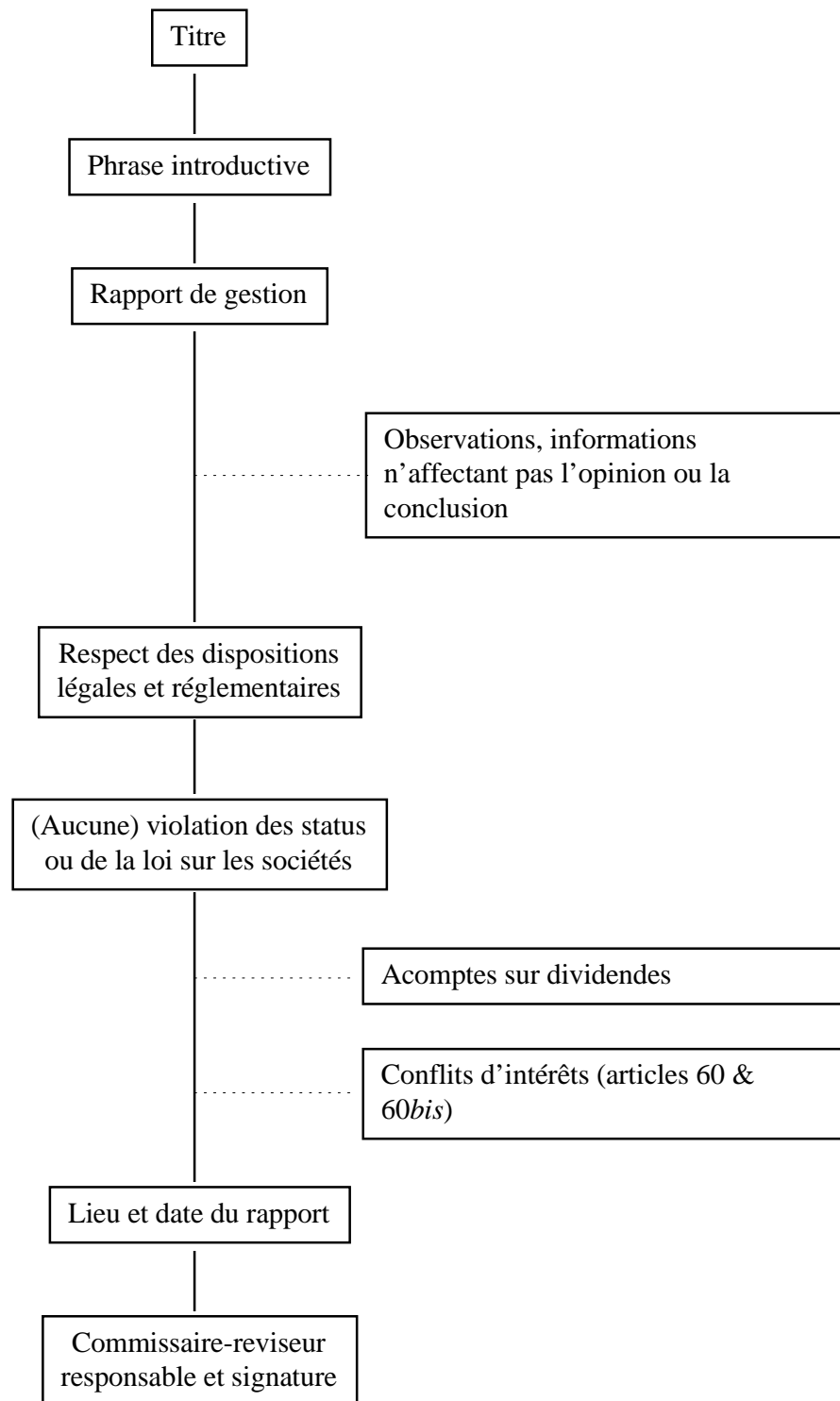
La structure présentée ci-après décompose le contenu d'un rapport de révision relatif aux comptes annuels statutaires. En ce qui concerne l'attestation des comptes consolidés, certaines attestations complémentaires sont sans objet.



**Légende:**

..... : le cas échéant

Deuxième partie



**Légende:**

..... : le cas échéant

## 1.7.2. Exemple d'un rapport sans réserve

### **RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLOTURE LE ..... PRESENTE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIETE .....**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

#### **Attestation sans réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

#### **Attestations (et informations) complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Bruxelles, le .....

société XYZ, représentée par M.X.,

Commissaire-reviseur.

### **1.7.3. Commentaires à propos de la nouvelle formulation du rapport (exemple de comptes annuels statutaires)**

#### **RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLOTURE LE ..... PRESENTE A L'ASSEMBLEE GENERALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIETE ...**

**Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).**

**Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.**

*Les comptes annuels contrôlés sont clairement identifiés.* Jusqu'à ce jour ceci se faisait dans l'attestation finale du commissaire-reviseur . Désormais, l'identification est faite d'emblée par référence à trois paramètres essentiels: la date de clôture, le total du bilan et le résultat de l'exercice (rubrique XI du compte de résultats).

*Les responsabilités sont précisées.* L'établissement des comptes annuels relève de la seule compétence du conseil d'administration de la société ou du gérant s'il s'agit d'une SPRL. Ceci résulte du droit des sociétés. Il existe un ordre précis de compétences dans la loi: le commissaire-reviseur ne peut se prononcer que sur des documents qui ont été arrêtés au préalable par l'organe d'administration.

**Attestation sans réserve des comptes annuels (le cas échéant, avec paragraphe explicatif)  
-Attestation avec réserve des comptes annuels (le cas échéant, et paragraphe explicatif) -  
Déclaration d'abstention sur les comptes annuels - Opinion négative sur les comptes annuels.**

*Un titre précède l'attestation.* Il précise la nature de celle-ci. Il existe en principe quatre formes de rapport comme par le passé. Toutefois, les rapports avec ou sans réserve peuvent être complétés par un paragraphe explicatif soulignant une incertitude clairement identifiée dans l'annexe des comptes annuels ou dans le rapport de gestion. Ce sera principalement le cas lorsque la société connaît des difficultés financières qui menacent la continuité de son exploitation. Le paragraphe explicatif est mentionné dans le titre du rapport.

**Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.**

Le commissaire-reviseur doit respecter les normes de sa profession. Ces normes sont édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en application de la loi du 22 juillet 1953. Elles se conforment aux normes internationales de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Un audit apporte une *assurance raisonnable sur l'absence d'inexactitude significative*. Par contre, il n'est pas possible d'en déduire que toutes les imperfections auraient été détectées et corrigées. L'objectif principal est que le lecteur ne soit pas trompé par des inexactitudes importantes, qu'elles découlent d'une erreur ou d'une fraude.

Le rapport précise que le référentiel utilisé est celui qui s'applique en Belgique. Il se pourrait que la référence à d'autres normes et principalement les normes de l'International Accounting Standards Committee s'impose si, conformément à l'annonce qui en a été faite, les autorités européennes autorisent l'utilisation de ce référentiel par les sociétés internationales cotées en bourse.

**Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations.**

La révision n'est possible que dans le cadre d'une organisation administrative et comptable offrant des garanties suffisantes notamment du point de vue de ses *contrôles internes*. Ceci ne signifie pas que le réviseur ait à certifier la qualité de cette organisation vis-à-vis des actionnaires et des tiers. S'il existe des faiblesses, il en tiendra compte en développant si possible d'autres tests de contrôle. Par contre, si l'organisation est trop insuffisante pour permettre un contrôle efficace, il devra s'abstenir d'émettre une opinion. Si le commissaire-reviseur n'a pas obtenu une collaboration des dirigeants, comme la loi l'impose il en fera mention expressément; ceci pourrait d'ailleurs ouvrir la voie à des poursuites à l'encontre de ceux qui mettent obstacles aux contrôles.

**Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.**

Les contrôles composant un audit ne sont pas exhaustifs. *Ils sont faits par sondages*. Le réviseur organise ses sondages en fonction de sa connaissance de l'entreprise et de ses risques en tenant compte particulièrement de la qualité de l'organisation administrative.

Le commissaire-reviseur se préoccupera en particulier du respect des règles d'évaluation appliquées par l'entreprise; il s'assurera de l'absence de modification de

ces règles ou si c'était le cas d'une information appropriée à ce sujet. Par ailleurs, il s'attachera en particulier à tout ce qui constitue une estimation de la part des dirigeants car les principaux risques d'erreur de jugement se situent à ce niveau. C'est le cas par exemple des réductions de valeur et des provisions pour risques et charges.

**Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.**

Lorsque le commissaire-reviseur n'a pas pu faire les contrôles qu'il estime nécessaires, il doit le dire clairement dans son rapport en émettant des réserves ou en déclarant qu'il est dans l'impossibilité d'émettre une opinion par défaut d'information.

**À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.**

Le dernier paragraphe de la première partie du rapport est l'attestation proprement dite. Il s'agit d'un *avis d'expert* et non d'une forme quelconque d'authentification d'une réalité définitive. Le reviseur s'est fait une conviction et il la partage avec le lecteur de son rapport. Une fois de plus, rappelons que l'image fidèle ne se conçoit que par référence à un cadre normatif comptable déterminé, en l'occurrence celui qui est mentionné plus haut dans le rapport.

Conformément au droit des sociétés, le rapport rappelle ici que les comptes annuels sont composés du bilan, du compte de résultats et de l'annexe; ces documents forment un tout. Lorsque le bilan et le compte de résultats ne suffisent pas à donner une image fidèle, c'est d'abord par un complément de l'annexe que les dirigeants devront s'efforcer de compléter les données nécessaires au lecteur.

- *Lorsqu'une réserve doit être émise*, le commissaire-reviseur est tenu de la motiver dans un paragraphe distinct qui précède son attestation. La motivation a pour but d'exposer la nature de la réserve et son impact sur les comptes annuels. Le paragraphe final sera normalement rédigé comme suit:

**«À notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.»**

- *Si la révision se conclut sur un désaccord profond* entre les dirigeants et le commissaire-reviseur et si ce dernier estime que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle, le rapport exprimera ce qu'il est convenu d'appeler «*une opinion négative*». Elle doit être clairement motivée. En ce cas, le paragraphe final de la première partie du rapport se lira comme suit:

**«À notre avis, en raison de l'incidence des questions mentionnées au paragraphe précédent sur la situation financière de la société et compte tenu des dispositions**

**légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe ne sont pas adéquates.»**

- Enfin, *lorsqu'un ensemble d'incertitudes graves* planent sur l'exercice de la révision ou sur le contenu des comptes annuels, il se peut que le commissaire-reviseur soit dans l'impossibilité de décider dans quelle mesure il est possible d'avoir confiance dans les comptes annuels. Dans ces cas exceptionnels, il n'a d'autre possibilité que de *s'abstenir*. Il le fera dans les termes suivants:  
**«Compte tenu des incertitudes majeures décrites au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur le fait que les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.»**

### ***Le paragraphe explicatif, une innovation importante pour l'attestation des comptes annuels des entreprises en difficulté***

Le commissaire-reviseur qui a un doute sur un aspect des comptes annuels doit mettre tout en oeuvre pour lever cette incertitude. Pourtant dans certains cas, il n'existe pas de réponse à la question et les dirigeants peuvent partager ce même doute. Ce sera principalement le cas lorsque la continuité de l'entreprise est menacée par des difficultés financières. Dans ce cas, les dirigeants ont l'obligation de s'en justifier dans le rapport de gestion. Cette obligation est nouvelle et découle de la loi du 17 juillet 1997 sur le concordat judiciaire. Le commissaire-reviseur n'émettra aucune réserve lorsque l'information est correctement donnée. Par contre, il attirera l'attention du lecteur, dans la première partie de son rapport, sur le commentaire de l'organe de gestion à propos de la situation financière de la société.

### **Attestations (et informations) complémentaires**

Le rapport est complété par des attestations et, le cas échéant, des informations qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels. Celles-ci sont regroupées dans la seconde partie du rapport. Trois d'entre elles se retrouveront dans tous les rapports de commissaire-reviseur car elles découlent de la loi. Lorsqu'il n'y a pas d'objection à émettre ces attestations seront libellées comme suit:

**Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.**

**Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.**

**Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.**

La seconde partie du rapport peut aussi, en fonction des circonstances comprendre d'autres indications. Nous citons comme principaux exemples:

Les autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur une caractéristique des documents contrôlés, par exemple: «Comme indiqué dans l'annexe des comptes annuels, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des états financiers ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent. ...».

La mention de la distribution d'un acompte sur dividende au cours de l'exercice à propos duquel le commissaire-reviseur a dû établir le rapport requis par le droit des sociétés.

Le rapport sur les opérations visées par les articles 60 et 60*bis* des lois sur les sociétés, lorsqu'il existe un conflit d'intérêts ou assimilé.

#### **1.7.4. Le rapport sur les comptes consolidés**

Le nouveau modèle de rapport s'applique aussi bien aux comptes annuels statutaires qu'aux comptes consolidés. Sur le plan de la forme, on notera cependant quelques adaptations mineures. La plupart des mentions spécifiques de la seconde partie du rapport sont sans objet. Seule l'opinion sur le rapport de gestion est également requise lors de la certification des comptes consolidés. Par conséquent, les normes permettent d'omettre le titre de la seconde partie.

## 1.8. Les normes de révision

L'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des réviseurs d'entreprises, dispose que: «le Conseil de l'Institut peut définir les normes de révision usuelles pour l'exécution des missions» de révision. Ces normes existent sous des formes diverses dans la plupart des États occidentaux. La Fédération internationale des experts comptables (IFAC) a établi des normes de révision, appelées «Auditing Standards», décrivant les principes essentiels de l'exercice d'une mission de révision, en ce compris la rédaction du rapport.

En Belgique, seules les normes édictées par le Conseil de l'IRE s'imposent aux membres de cet Institut. Selon l'article 2 du règlement de déontologie (arrêté royal du 10 janvier 1994), «le réviseur d'entreprises doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision». Le Conseil de l'Institut a déterminé dans le paragraphe 1.1.2. des normes générales de révision, la portée qu'il convient d'accorder aux différents textes qu'il édicte:

«L'exercice d'un travail consciencieux signifie que le réviseur doit accomplir avec soin toutes les *diligences normales* de sa mission. Pour déterminer ce qu'il faut entendre par diligence normale, il convient de se référer dans l'ordre:

- a) au texte légal qui définit la mission et détermine les modalités de son exercice. S'il n'existe pas de texte légal, la mission a une origine purement contractuelle et il convient de s'en reporter à la convention qui lie le réviseur à son client.
- b) aux normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises que chaque membre est tenu de respecter.  
Il conviendra de se référer aux normes générales ou aux normes spécifiques applicables au contrôle de certains types d'entreprises, telles les institutions financières et les entreprises d'assurances.
- c) les "recommandations" de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme un pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates même si celles-ci ne correspondent pas auxdites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier.  
Les recommandations d'origine internationale ne sont applicables en Belgique que dans la mesure où le Conseil de l'Institut les a publiées à titre de recommandation à l'échelon national.»

À ce jour, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté plusieurs normes dans lesquelles il décrit le contenu du rapport que doit émettre le réviseur d'entreprises. Nous mentionnons les trois textes les plus généraux:

- 1° les normes générales de révision, qui sont susceptibles de s'appliquer à toutes missions de contrôle, bien qu'elles aient été principalement rédigées en vue de guider le réviseur d'entreprises dans la rédaction de son rapport de commissaire-réviseur relatif aux comptes annuels (statutaires ou consolidés);
- 2° les normes relatives à la certification des comptes consolidés; pour l'essentiel, ces normes

se réfèrent aux normes générales mais elles comprennent certains commentaires spécifiques relatifs à l'utilisation des travaux d'un autre réviseur;

3° les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise.

## 1.9. La signature du rapport et la responsabilité

L'organe d'administration de l'entreprise est responsable de la préparation et de l'arrêt des comptes annuels et des autres informations comptables ou financières qui doivent être établies conformément à la loi. L'objectif essentiel de la révision est l'expression d'un avis d'expert sur ces informations. Le réviseur d'entreprises est responsable de l'opinion qu'il émet à cet égard.

En apposant sa signature au bas du rapport de révision, le réviseur d'entreprises déclare vis-à-vis de toute personne concernée qu'il a accompli les diligences normales de ses fonctions et qu'au terme de ses travaux, il est en mesure de confirmer que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Le rapport du réviseur ne peut pas être une garantie absolue d'exactitude. Si à l'issue d'une révision conduite conformément aux normes usuelles de la profession (obligation de moyens), il a pu aboutir à la conclusion que les états financiers donnent une image fidèle, il ne pourrait se voir reprocher ultérieurement certaines fraudes ou erreurs qui n'auraient pas été découvertes. Par contre, il serait responsable en signant un rapport alors que le travail qu'il a effectué est insuffisant ou peu approprié à la situation ou encore lorsque ses conclusions ne coïncident pas avec les observations qui ont pu être faites au cours des travaux.

- Sociétés de révision

En Belgique, la fonction de commissaire-réviseur dans une société commerciale peut être confiée à un réviseur d'entreprises, personne physique, mais aussi à une société de révision pour autant que celle-ci soit inscrite au tableau des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Conformément à l'article 33, §2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'IRE, chaque fois qu'une mission de révision est confiée à une société civile, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant qui est chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente.

Pour autant qu'on puisse admettre qu'un rapport de révision soit signé «la société A, représentée par la société B», encore faudrait-il ajouter que la société B qui exécute la mission de révision soit elle-même représentée par son associé ou gérant, monsieur B. Dans ces circonstances, le Conseil a jugé préférable que la société intermédiaire soit rendue transparente et que monsieur B pouvait être désigné directement comme représentant la société de révision A, même si ce dernier ne dispose pas directement et à titre personnel de la qualité d'associé, de gérant ou d'administrateur (Rapport annuel IRE 1997, point 5 du Chapitre I<sup>er</sup> de la première partie).

- Utilisation des travaux d'autres réviseurs

Il arrive fréquemment que le réviseur d'entreprises doive s'appuyer sur les travaux d'un confrère belge ou étranger qui effectue des fonctions similaires dans une entreprise liée. Ceci

se produira sans doute dans le cadre du contrôle des comptes consolidés mais également pour la révision de certains comptes annuels statutaires.

La responsabilité du réviseur qui signe un rapport n'est pas modifiée par l'intervention d'autres réviseurs. Le recours aux travaux d'un confrère est une procédure de contrôle comparable à toute autre, dont l'application doit se faire conformément aux normes et recommandations de révision. La responsabilité du réviseur qui utilise les travaux de son confrère pourra être mise en cause s'il ne s'est pas assuré avec tout le soin que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel que les conditions d'utilisation des travaux étaient effectivement remplies.

Il s'ensuit que la désignation d'une société civile aux fonctions de commissaire-réviseur ou pour toutes missions légales, implique une responsabilité solidaire du représentant que celle-ci a désigné. Ceci explique pourquoi le rapport devra nécessairement être signé par ce dernier.

La pratique courante dans certains pays voisins qui consiste à n'indiquer que le nom de la société est inadmissible au regard de la législation belge.

Le mode de présentation de la signature recommandable est le suivant:

La société civile de révision ...,  
représentée par Monsieur ..., commissaire-réviseur .

## 1.10. La délégation de signature

Selon l'article 18, alinéa 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, «en cas de force majeure, le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises». À l'occasion d'un cas particulier, le Conseil a été amené à s'interroger sur la portée de cette disposition sur base de l'avis de la Commission des questions éthiques, il a fait l'analyse suivante:

Dès l'instant où la signature porte sur un rapport de commissaire-réviseur ou un rapport similaire relatif aux comptes consolidés ou à l'information économique et financière fournie au conseil d'entreprise, il y a lieu d'interpréter les dispositions réglementaires de façon restrictive; il faut en effet tenir compte du système de responsabilité personnelle établi par la loi, y compris dans le cas des sociétés de révision. Cette hypothèse sera principalement examinée dans cet avis.

Précisons d'abord la portée des termes «déléguer son pouvoir de signature». L'article 18 ne permet pas la délégation de la responsabilité. La responsabilité du commissaire-réviseur qui délègue sa signature n'en est pas pour autant diminuée. Il reste pleinement en fonction nonobstant son empêchement. Si le commissaire-réviseur n'est plus en mesure d'assumer cette responsabilité, il préférera démissionner.

En conséquence, la signature du rapport en cas de délégation, devra être apposée au-dessus de la formule suivante: "*Monsieur X..., réviseur d'entreprises, en l'absence de Monsieur Y..., commissaire-réviseur*" ou toute formule équivalente.

La délégation de signature doit être formalisée et préalable. Toutefois, au sein d'une société de réviseurs d'entreprises, des règles générales peuvent organiser la délégation de façon systématique et durable.

Le réviseur d'entreprises qui accepte de signer en lieu et place d'un confrère ne supporte pas la responsabilité d'une mission dont il n'a pas été investi. Toutefois, une approche professionnelle suppose que ce réviseur d'entreprises ait pu s'assurer avant de signer que les diligences nécessaires ont été accomplies par l'équipe de révision du confrère empêché conformément à l'article 16 du règlement de déontologie. De plus, on ne peut imaginer que la délégation de signature se produise sans un accord formel et préalable de l'entreprise concernée.

Si le réviseur d'entreprises qui bénéficie de la délégation de signature estime ne pas pouvoir signer en toute conscience professionnelle le rapport qui lui est présenté au nom du confrère empêché, il n'a pas le droit de le modifier sans l'autorisation de ce dernier. Dès lors, il n'aurait d'autre possibilité que de décliner la délégation qui lui est faite.

En ce qui concerne les circonstances de force majeure dans lesquelles une délégation de signature peut intervenir, on signalera tout d'abord l'éloignement quelle qu'en soit la raison. Le motif de l'éloignement ne doit pas être lié à la force majeure. Ainsi par exemple, un réviseur d'entreprises qui a été amené à faire un déplacement dans un pays lointain et qui serait invité, alors qu'il est à l'étranger, à signer un rapport ou une attestation quelconque dans l'urgence, pourrait organiser les contrôles à effectuer et donner son approbation à un projet de rapport, de l'endroit où il se trouve, tout en demandant à un confrère de conclure formellement la mission en apposant sa signature, celle-ci ne pouvant être donnée par télécopie.

## 1.11. La publication du rapport de révision

L'article 80, alinéa 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> lois soc. impose aux entreprises de déposer à la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique le rapport du commissaire-reviseur, en même temps que les comptes annuels. Ce rapport doit être publié *in extenso* par la Centrale des bilans gérée par la Banque Nationale de Belgique conformément à l'article 177*bis*, alinéa premier des lois sur les sociétés.

Par ailleurs, l'article 80*bis* des lois sur les sociétés prévoit des dispositions spécifiques pour la publication volontaire des rapports de révision:

«Lorsque, en plus de la publicité prescrite par l'article 80, la société procède par d'autres voies à la diffusion intégrale de ses comptes annuels ou du rapport de gestion, leur forme et leur contenu doivent être identiques à ceux des documents qui ont fait l'objet du rapport des commissaires. Ils doivent être accompagnés du texte de ce rapport. Si les commissaires ont attesté les comptes annuels sans formuler de réserves, le texte de leur rapport peut être remplacé par leur attestation.

Sans préjudice des articles 78, 79 et 80, les comptes annuels peuvent faire l'objet d'une version abrégée pour autant que celle-ci n'altère pas l'image du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société. En ce cas, il est fait mention qu'il agit d'une version abrégée et il est fait référence à la publication effectuée en vertu de la loi. Si les comptes annuels n'ont pas encore été déposés, il en est fait mention. Ni le rapport, ni l'attestation des commissaires ou, le cas échéant, des commissaires-reviseurs, ne peut accompagner ces comptes annuels abrégés: il doit toutefois être précisé si l'attestation des comptes annuels établie par les commissaires et, le cas échéant, par les commissaires-reviseurs a été donnée avec ou sans réserve, ou si elle a été refusée».

Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés conformément à l'article 76 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises:

«§ 1er. Les comptes consolidés ainsi que les rapports consolidés sont mis à la disposition des associés de l'entreprise consolidante dans les mêmes conditions et dans les mêmes délais que les comptes annuels. Ces documents sont communiqués à l'assemblée générale et sont publiés dans les mêmes délais que les comptes annuels.

§ 2. Il peut être dérogé au premier paragraphe au cas où les comptes consolidés par application de l'article 24, deuxième alinéa ne sont pas arrêtés à la même date que les comptes annuels. Dans ce cas, les comptes consolidés ainsi que les rapports consolidés doivent être tenus à la disposition des associés et publiés au plus tard sept mois après la date de clôture.

§ 3. L'article 80, alinéa 2, 1<sup>o</sup>, alinéas 4 à 9 et les articles 80*bis*, 177*bis* et 177*ter* des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, ainsi que les arrêtés pris pour leur exécution, sont applicables aux comptes et rapports consolidés.

Pour l'application de l'article 80, alinéa 8 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, le dossier visé est celui de la société consolidante.

§ 4. Les comptes consolidés peuvent, en plus de la publication imposée par le § 3, dans la monnaie dans laquelle ils sont établis, être publiés en Écus ou dans la monnaie d'un État

membre de l'Organisation pour la coopération et le développement économiques, en utilisant le cours de conversion à la date de clôture du bilan consolidé. Ce cours est indiqué dans l'annexe.»

Lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés. La recommandation de révision relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés, reprise sous le chapitre 2, traite de ce sujet.

L'organe de gestion de l'entreprise est responsable de la publication légale et des autres publications concernant les comptes annuels. Il importe cependant que le commissaire-réviseur s'inquiète de la conformité des comptes publiés aux comptes approuvés ainsi que de la référence au rapport de révision conformément à l'article 80bis lois soc. et à l'article 76 de l'arrêté royal du 6 mars 1990.

Le réviseur n'a cependant aucune responsabilité à supporter dans des publications irrégulières car son contrôle interviendra bien souvent *a posteriori*.

## CHAPITRE II: LE RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS - REGLES LEGALES ET PROFESSIONNELLES

### 2.1. Législation relative à la première partie du rapport

#### 2.1.1. Article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (lois soc.)

L'article 65 lois soc. précise ce qui suit:

Les commissaires rédigent en vue de l'assemblée générale un rapport écrit et circonstancié qui indique spécialement:

- 1° comment ils ont effectué leurs contrôles et s'ils ont obtenu des administrateurs et préposés de la société les explications et informations qu'ils ont demandées;
- 2° si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;
- 3° si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates;
- 4° si le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels;
- 5° si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée est conforme aux statuts et aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales;
- 6° s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

Dans leur rapport, les commissaires indiqueront et justifieront avec précision et clarté les réserves ou les objections qu'ils estiment devoir formuler. Sinon, ils mentionneront expressément qu'ils n'en ont aucune à formuler.

#### 2.1.2. Article 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises

L'article 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 précise ce qui suit:

Les commissaires ou les réviseurs désignés pour le contrôle des comptes consolidés rédigent un rapport écrit et circonstancié qui indique spécialement:

- 1° comment ils ont effectué la révision des comptes consolidés et s'ils ont obtenu les explications et les informations requises pour leurs contrôles;

- 2° si les comptes consolidés sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables et en particulier si, à leur avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates;
- 3° si le rapport de gestion comprend les informations requises par l'arrêté du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises et concorde avec les comptes consolidés.

Dans leur rapport les commissaires ou les réviseurs indiqueront avec précision et clarté les réserves qu'ils estiment devoir formuler. Sinon, ils mentionneront expressément qu'ils n'en ont aucune à formuler.

## 2.2. Législation relative à la seconde partie du rapport

### 2.2.1. Article 77 lois soc.

Chaque année, les administrateurs dressent un inventaire et établissent les comptes annuels. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte des résultats ainsi que l'annexe et forment un tout.

Ces documents sont établis conformément à la loi du 17 juillet 1975, relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, et à ses arrêtés d'exécution dans la mesure où la société y est soumise et conformément aux dispositions légales et réglementaires particulières qui lui sont applicables.

En ce qui concerne les sociétés non soumises à l'alinéa précédent, les amortissements, réductions de valeur, provisions pour risques et charges doivent être faits suivant les règles d'évaluation établies par les administrateurs.

Les administrateurs établissent, en outre, un rapport dans lequel ils rendent compte de leur gestion. Ce rapport de gestion comporte un commentaire sur les comptes annuels en vue d'exposer d'une manière fidèle l'évolution des affaires et la situation de la société. Le rapport comporte également des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice et, pour autant qu'elles ne sont pas de nature à porter gravement préjudice à la société, des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société. Le rapport contient également des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement. Il comporte, le cas échéant, un exposé relatif aux augmentations de capital ou émissions d'obligations convertibles ou de droits de souscription décidées conformément à l'article 33*bis*, § 2, ou 101*ter*, § 3. Le rapport de gestion doit contenir, le cas échéant, un commentaire approprié portant sur les conditions et conséquences effectives d'une augmentation de capital ou d'une émission d'obligations convertibles ou de droits de souscription effectuée conformément à l'article 34*bis*, § 3. Le rapport contient également, le cas échéant, des indications relatives à l'existence des succursales de la société. 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, les administrateurs sont tenus de justifier l'application des règles comptables de continuité dans le rapport.

Lorsque la société a acquis ses propres actions ou parts, soit par elle-même, soit par une personne agissant en son nom propre mais pour compte de la société ou lorsque ses actions ou parts ont été acquises par une société filiale au sens de l'article 52*quinquies*, § 1er, alinéa 2, soit par elle-même, soit par une personne agissant en son nom propre mais pour compte de la filiale, le rapport de gestion est complété au moins par les indications suivantes:

1° la raison des acquisitions;

2° le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le pair comptable des actions acquises et cédées pendant l'exercice ainsi que la fraction du capital qu'elles représentent;

3° la contre-valeur des actions ou parts acquises ou cédées;

4° le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le pair comptable de l'ensemble des actions acquises et détenues en portefeuille ainsi que la fraction du capital souscrit qu'elles représentent.

Il fait annuellement, sur les bénéfices nets, un prélèvement d'un vingtième au moins, affecté à la formation d'un fonds de réserve; ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve a atteint le dixième du capital social.

L'administration remet les pièces, avec le rapport de gestion, un mois au moins avant l'assemblée générale ordinaire, aux commissaires qui doivent faire le rapport visé à l'article 65, alinéas 3 et 4.

L'alinéa 4 n'est pas applicable aux sociétés qui répondent aux critères prévus à l'article 12, § 2, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. Les indications visées à l'alinéa 4, dernière phrase, et à l'alinéa 5, doivent toutefois être reprises dans l'annexe aux comptes annuels.

### **2.2.2. Rapport consolidé de gestion: article 72 AR 6 mars 1990**

Les comptes consolidés sont accompagnés d'un rapport de gestion.

Ce rapport comporte un commentaire sur les comptes consolidés en vue d'exposer de manière fidèle l'évolution des affaires et la situation de l'ensemble consolidé. Il comporte également des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice et, pour autant qu'elles ne soient pas de nature à porter gravement préjudice à une entreprise comprise dans la consolidation, des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de l'ensemble consolidé. Ce rapport contient également des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement.

Le rapport de gestion consolidé peut être combiné avec le rapport de gestion établi en application de l'article 77, alinéas 4 à 6 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, pour autant que les indications prescrites par cet article 77, alinéas 4 à 6 et par le présent article soient données de manière distincte pour la société consolidante et pour l'ensemble consolidé.

### **2.2.3. Acomptes sur dividendes: article 77ter lois soc.**

Les statuts [d'une société anonyme<sup>13</sup>] peuvent donner au conseil d'administration le pouvoir de distribuer un acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué sur les résultats de l'exercice.

Cette distribution ne peut avoir lieu que par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves constituées et en tenant compte des réserves à constituer en vertu d'une disposition légale ou statutaire.

Elle ne peut en outre être effectuée que si, sur le vu d'un état, vérifié par les commissaires et résumant la situation active et passive, le conseil d'administration constate que le bénéfice

---

<sup>13</sup> Les statuts d'une société en commandite par actions peuvent également prévoir ce type de dispositions, conformément aux dispositions de l'article 107 lois soc. Par contre, les articles 137 et 158 lois soc. n'étendent pas ces dispositions aux sociétés privées à responsabilité limitée ou aux sociétés coopératives (qu'elle soient à responsabilité limitée ou à responsabilité illimitée et solidaire).

calculé conformément à l'alinéa précédent est suffisant pour permettre la distribution d'un acompte.

Le rapport de vérification des commissaires est annexé au rapport visé à l'article 65, alinéas 3 et 4.

La décision du conseil d'administration de distribuer un acompte ne peut être plus de deux mois après la date à laquelle a été arrêtée la situation active et passive.

La distribution ne peut être décidée moins de six mois après la clôture de l'exercice précédent ni avant l'approbation des comptes annuels se rapportant à cet exercice.

Lorsqu'un premier acompte a été distribué, la décision d'en distribuer un nouveau ne peut être prise que trois mois au moins après la décision de distribuer le premier.

Lorsque les acomptes excèdent le montant du dividende arrêté ultérieurement par l'assemblée générale, ils sont, dans cette mesure, considérés comme un acompte à valoir sur le dividende suivant.

Tout acompte ou tout dividende distribué en contravention de la présente disposition doit être restitué par les actionnaires qui l'ont reçu, si la société prouve que ces actionnaires connaissaient l'irrégularité des distributions faites en leur faveur ou ne pouvaient l'ignorer compte tenu des circonstances.

#### **2.2.4. Distribution de dividendes: article 77bis lois soc.**

Aucune distribution ne peut être faite lorsqu'à la date de clôture du dernier exercice, l'actif net tel qu'il résulte des comptes annuels est, ou deviendrait à la suite d'une telle distribution, inférieur au montant du capital libéré, augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer.

Par actif net, il faut entendre le total de l'actif net qu'il figure au bilan, déduction faite des provisions et dettes.

Pour la distribution de dividendes et tantièmes, l'actif net ne peut comprendre:

- 1° le montant non encore amorti des frais d'établissement;
- 2° sauf cas exceptionnel à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, le montant non encore amorti des frais de recherche et de développement.

Toute distribution faite en contravention de cette disposition doit être restituée par les bénéficiaires de cette distribution si la société prouve que ces bénéficiaires connaissent l'irrégularité des distributions faites en leur faveur ou ne pouvaient l'ignorer compte tenu des circonstances.

#### **2.2.5. Conflits d'intérêts: articles 60 et 60bis lois soc.**

- *Article 60 lois soc.*

§ 1er. Si un administrateur a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale à une décision ou à une opération relevant du conseil d'administration, il doit le communiquer aux autres administrateurs avant la délibération au conseil d'administration. Sa déclaration, ainsi que les raisons justifiant l'intérêt opposé qui existe dans le chef de l'administrateur concerné, doivent figurer dans le procès-verbal du conseil d'administration qui devra prendre la décision. De plus, il doit, lorsque la société a nommé un ou plusieurs commissaires, les en informer.

En vue de la publication dans le rapport de gestion, visé à l'article 77, alinéa 4, le conseil d'administration décrit, dans le procès-verbal, la nature de la décision ou de l'opération visée à l'alinéa 1er et une justification de la décision qui a été prise ainsi que les conséquences patrimoniales pour la société. Le rapport de gestion contient l'entièreté du procès-verbal visé ci-avant.

Le rapport des commissaires, visé à l'article 65, doit comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions du conseil d'administration, qui comportaient un intérêt opposé au sens de l'alinéa 1er.

Pour les sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, l'administrateur visé à l'alinéa 1er ne peut assister aux délibérations du conseil d'administration relatives à ces opérations ou à ces décisions, ni prendre part au vote.

§ 2. Sans préjudice de l'article 62, alinéas 2 et 3, les administrateurs sont personnellement et solidairement responsables du préjudice subi par la société ou les tiers à la suite de décisions prises ou d'opérations accomplies en conformité avec le présent article si la décision ou l'opération leur a procuré ou a procuré à l'un d'eux un avantage financier abusif au détriment de la société.

§ 3. La société peut agir en nullité des décisions prises ou des opérations accomplies en violation des règles prévues au présent article, si l'autre partie à ces décisions ou opérations avait ou devait avoir connaissance de cette violation.

§ 4. Le § 1er n'est pas applicable lorsque les décisions ou les opérations relevant du conseil d'administration concernent des décisions ou des opérations conclues entre sociétés dont l'une détient directement ou indirectement nonante cinq pour cent au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par l'autre ou entre sociétés dont attachées à l'ensemble des titres émis par chacune d'elles sont détenus par une autre sociétés.

De même, le premier paragraphe n'est pas d'application lorsque les décisions du conseil d'administration concernent des opérations habituelles conclues dans des conditions et sous les garanties normales du marché pour des opérations de même nature.

- *Article 60bis lois soc.*

§ 1er. Pour les sociétés dont les titres sont admis à la cote officielle d'une bourse de valeurs située dans un Etat membre de l'Union européenne, toute décision relevant du conseil d'administration et pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société, est soumise à la procédure suivante.

Le conseil d'administration de la société concernée charge trois administrateurs choisis pour leur indépendance par rapport à la décision ou à l'opération envisagée, assisté d'un expert choisi pour les mêmes raisons, de procéder à une description et à une évaluation motivée des conséquences financières pour la société concernée de la décision ou de l'opération envisagée. Cette description et cette évaluation devront établir l'intérêt pour la société et l'ensemble de ses actionnaires de la décision ou de l'opération, ainsi que l'absence d'un avantage ayant un caractère de rémunération privilégiée qui serait consenti directement ou indirectement à un actionnaire.

À la lumière des rapports précités et moyennant les abstentions d'usage telles que définies au dernier alinéa de l'article 60, § 1er, le conseil d'administration délibère et vote.

Le recours à cette procédure est mentionné au procès-verbal de la réunion. Les commissaires en sont informés. Les conclusions des rapports précités et la description des décisions prises sont incluses dans le rapport annuel de gestion.

Le rapport annuel des commissaires contient la même description et les commentaires appropriés.

§ 2. La société peut agir en nullité des décisions prises ou des opérations accomplies en violation des règles prévues au présent article, si l'autre partie à ces décisions ou opérations avait ou devait avoir connaissance de cette violation.

§ 3. Le § 1er n'est pas applicable lorsque les décisions ou les opérations relevant du conseil d'administration concernent des décisions ou des opérations conclues entre sociétés dont l'une détient directement ou indirectement nonante cinq pour cent au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par l'autre ou entre sociétés dont nonante cinq pour cent au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par chacune d'elles sont détenus par une autre société.

De même, le § 1er n'est pas d'application lorsque les décisions du conseil d'administration concernent des opérations habituelles conclues dans des conditions et sous les garanties normales du marché pour des opérations de même nature.

## **2.3. Normes relatives au rapport (Chapitre 3 des normes générales de révision)**

***3.1. Tout rapport d'un reviseur d'entreprises doit être écrit et circonstancié. Il doit distinguer clairement d'une part l'attestation d'états financiers et d'autre part, s'il échet, les attestations et informations complémentaires.***

**3.1.1.** Cette norme et celles qui suivent s'appliquent par priorité au rapport que le commissaire-reviseur doit adresser à l'assemblée générale en conformité avec le droit des sociétés. Par analogie, à l'exception des normes 3.9. à 3.14., elles doivent aussi s'appliquer à toute autre mission ayant pour objet la certification d'états financiers.

**3.1.2.** Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité du signataire et le destinataire principal du rapport.

Lorsque le reviseur établit un rapport en sa qualité de commissaire, cette qualité sera mentionnée. Dans les autres cas, la préférence sera donnée au titre professionnel de reviseur d'entreprises.

Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au reviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires. Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société.

**3.1.3.** Le rapport doit être circonstancié. À la lecture du rapport, le lecteur doit être en mesure de comprendre la portée des observations qui y sont consignées. Le rapport du commissaire-reviseur doit être clair et concis. Vu que ce rapport fera normalement l'objet d'une publication, seuls des éléments significatifs doivent y être mentionnés. Le fait qu'un rapport soit circonstancié ne peut pas faire perdre de vue que le reviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

**3.1.4.** Le rapport du commissaire-reviseur contient une introduction et deux parties distinctes. La première partie concerne l'attestation des comptes annuels. La seconde partie comprend les attestations complémentaires requises par les lois sur les sociétés ainsi que les informations que le commissaire estime devoir porter à la connaissance des actionnaires et des tiers.

Chaque partie du rapport du commissaire-reviseur sur les comptes annuels est précédée par un titre approprié.

En principe, le rapport relatif aux comptes consolidés est établi selon le même modèle que le rapport relatif aux comptes annuels. Toutefois, lorsque le reviseur n'estime devoir fournir aucune information complémentaire, l'intitulé de la seconde partie du rapport peut être omis; par contre, il sera toujours nécessaire de maintenir le titre approprié de la première partie.

**3.1.5.** L'attestation des états financiers, le plus souvent les comptes annuels ou les comptes consolidés, comprend normalement deux éléments:

- la description de la façon dont le réviseur a effectué ses travaux de révision;
- l'attestation proprement dite comprenant l'opinion du réviseur sur les documents révisés.

**3.1.6.** Parmi les attestations et informations complémentaires, on rangera à titre principal l'opinion relative au rapport de gestion, à la conformité du système comptable aux règles légales ainsi que, dans le rapport du commissaire-réviseur, les attestations particulières requises par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Normalement les informations complémentaires se référeront à un extrait identifié des documents révisés, y compris les annexes et le rapport de gestion. Ces informations complémentaires ne peuvent pas modifier ni atténuer la portée de l'attestation visée au paragraphe 3.1.5.

## **INTRODUCTION DU RAPPORT DE RÉVISION**

**3.2. *L'introduction du rapport de révision identifie les documents qui font l'objet de la révision. Le réviseur spécifie l'organe qui en assume la responsabilité.***

**3.2.1.** L'identification des documents faisant l'objet du contrôle spécifie l'objet des documents (comptes annuels, comptes consolidés ou autres) ainsi que l'exercice comptable auquel il se rapporte. Il est également de bon usage de mentionner des chiffres clés des comptes révisés tels que le total du bilan et le solde du compte de résultats.

**3.2.2.** Le rapport mentionne l'organe social qui, conformément aux dispositions légales en vigueur, assume la responsabilité d'établir et d'arrêter les documents faisant l'objet de la révision. Il note que son objet porte sur la révision de ces comptes arrêtés par ledit organe social.

## **ATTESTATION DES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS**

**3.3. *Le réviseur d'entreprises mentionne dans la première partie de son rapport les normes de révision appliquées. Il expose en termes généraux les objectifs de sa révision et la façon dont il a effectué ses contrôles.***

**3.3.1.** Le réviseur définit l'étendue de ses travaux de révision en se référant aux normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Committee, le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du commissaire-réviseur sur les comptes annuels.

**3.3.2.** Le rapport doit préciser que les travaux de révision ont été planifiés et exécutés de façon à obtenir une assurance raisonnable que les documents révisés ne comportent pas d'inexactitude ayant un impact significatif sur les états financiers; par inexactitude, il y a lieu d'entendre aussi bien une erreur qu'une irrégularité.

**3.3.3.** Le rapport du réviseur doit décrire ses travaux de révision en mentionnant qu'ils fournissent une base raisonnable à l'expression de son opinion et comportent:

- l'examen de l'organisation administrative et comptable et des dispositifs de contrôle interne qui supportent l'élaboration des états financiers;
- l'examen par sondages des éléments probants justifiant les montants et informations contenus dans les états financiers;
- l'évaluation des méthodes et règles d'évaluation comptables utilisées par l'entreprise dans l'élaboration de ses états financiers;
- l'étude critique des estimations significatives faites par l'organe d'administration lors de l'établissement des états financiers;
- l'examen de la présentation d'ensemble des états financiers.

Le rapport du réviseur doit également indiquer dans quelle mesure il a obtenu les informations demandées aux administrateurs et préposés de l'entreprise contrôlée (article 65, 1° lois soc - article 75, 1° AR 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés).

Le rapport peut mentionner d'autres éléments significatifs dans l'exercice de sa mission, et notamment la mesure dans laquelle il s'est appuyé sur les travaux d'un autre réviseur conformément à la norme 1.1.4.

**3.3.4.** Dans l'exécution d'une mission légale de révision, le réviseur d'entreprises n'est pas autorisé à accepter conventionnellement une limitation de l'étendue de ses travaux. Par ailleurs, la loi sur les sociétés sanctionne pénalement les administrateurs qui mettent obstacle aux vérifications auxquelles ils sont tenus de se soumettre (art. 204, 6° lois soc.). En conséquence, lorsqu'il est confronté à une limitation significative de l'étendue de sa révision par le fait de l'organe d'administration de l'entreprise, le réviseur émettra des réserves dans son rapport ou justifiera une déclaration d'abstention (ci-dessous 3.7.2. ou 3.8.1.).

Lorsqu'il n'a pas obtenu des administrateurs et préposés les informations qu'il a demandées, la loi sur les sociétés impose au réviseur d'en faire mention dans son rapport relatif aux comptes annuels ou consolidés. Cette circonstance ne fera l'objet d'une réserve ou d'une abstention que dans la mesure où l'absence de ce renseignement constitue un obstacle à la bonne exécution des travaux de révision.

**3.3.5.** Il peut arriver que le réviseur soit confronté à une limitation de l'étendue de ses travaux due aux circonstances. De telles circonstances apparaîtront notamment lorsque:

- le réviseur d'entreprises est nommé à une date tardive qui ne lui permet pas d'effectuer toute sa démarche de contrôle (par exemple la date de nomination ne lui permet pas d'assister à l'inventaire physique qui s'avère significatif dans l'environnement de contrôle donné);
- les livres et documents comptables ont été en tout ou partie altérés ou détruits, ou ils ne sont pas disponibles aux fins de contrôle (par exemple à la suite d'une saisie judiciaire);
- certains procédés d'audit ne peuvent pas être mis en oeuvre.

Dans ces circonstances, le réviseur s'efforcera de mettre en oeuvre des procédés de contrôle alternatifs raisonnables pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour émettre une opinion sans réserve.

**3.3.6.** Lorsque dans les circonstances visées aux paragraphes 3.3.4. et 3.3.5., la limitation des travaux de révision conduit à l'expression d'une réserve ou d'une déclaration d'abstention, le rapport doit décrire la limitation et indiquer le ou les éléments des états financiers concernés.

**3.3.7.** Si le système de contrôle interne présente des lacunes significatives et si le réviseur n'a pas pu se satisfaire de vérifications alternatives, il mentionnera dans son rapport dans quelle branche de l'organisation ces faiblesses ont été constatées et quelles sont les rubriques qui subissent un risque significatif du fait de cette lacune. Il en résultera, selon le cas, une réserve (3.7.2.) ou une déclaration d'abstention (3.8.1.).

Si le réviseur a pu effectuer des vérifications alternatives appropriées qui le satisfont, il n'y a pas lieu de mentionner ces lacunes dans la partie du rapport qui porte sur l'attestation des états financiers; le cas échéant, elles pourront être exposées dans la seconde partie du rapport (ci-dessous 3.10).

Dans les entreprises dont l'organisation administrative est concentrée sur un nombre très restreint de personnes et principalement dans les entreprises de taille modeste, on ne peut pas s'attendre à trouver un système de contrôle interne présentant toutes les garanties qui pourraient être jugées nécessaires dans une grande entreprise. L'impossibilité de respecter tous les principes du contrôle interne dans une petite ou moyenne entreprise ne devrait pas nécessairement conduire le réviseur à développer un commentaire sur ce point dans la seconde partie de son rapport. Une telle mention sera évitée lorsque l'organisation administrative y compris les mécanismes de contrôles internes est jugée appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise.

***3.4. Le réviseur d'entreprises mentionne dans son rapport si, à son avis, les comptes annuels ou les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé, compte tenu des dispositions légales et réglementaires ainsi que des mentions figurant dans l'annexe.***

**3.4.1.** L'attestation du réviseur mentionne le référentiel comptable qui a servi de base à l'élaboration des comptes annuels ou consolidés.

**3.4.2.** Les comptes annuels ou consolidés établis conformément aux règles du droit comptable belge sont présumés donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé. L'attestation du réviseur implique qu'il a tenu compte de tous les éléments qui sont importants pour l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés. On considère que des informations sont significatives pour l'image fidèle si leur omission ou leur inexactitude sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers. Dès lors, une infraction au droit comptable ne constitue pas nécessairement une atteinte à l'image fidèle.

**3.4.3.** Selon la réglementation comptable, des informations doivent être fournies dans l'annexe lorsque l'application des dispositions réglementaires ne suffit pas pour répondre aux principes de clarté et de fidélité. Le réviseur prêtera une attention particulière au caractère adéquat de ces informations du point de vue de l'image fidèle. Il vérifiera l'adaptation des règles d'évaluation en cas de discontinuité. Par ailleurs, les entreprises doivent s'écarter des règles d'évaluation prévues par la réglementation dans les cas exceptionnels où leur application ne conduit pas au respect de l'image fidèle. Les adaptations sont mentionnées et justifiées dans l'annexe. Le réviseur doit vérifier si les adaptations nécessaires ont été faites, si elles répondent aux exigences de l'image fidèle et si elles sont adéquatement justifiées dans l'annexe. Dans le cas contraire, il en fera mention dans son rapport.

**3.4.4.** Lorsque les comptes annuels ou consolidés mentionnent des chiffres relatifs à l'exercice précédent, l'attestation couvre les chiffres comparatifs, à moins que le réviseur d'entreprises n'affirme expressément le contraire. Si une réserve avait été exprimée sur les comptes de l'exercice précédent, le réviseur doit examiner la nécessité de s'y référer à nouveau dans son rapport.

***3.5. Lorsque l'attestation des comptes annuels ou consolidés ne contient ni réserve ni commentaire lié à l'existence d'une incertitude, la partie du rapport qui comprend l'attestation sera rédigée selon le modèle figurant au paragraphe 3.5.1. des présentes normes. Cette partie sera nécessairement intitulée selon le cas «Attestation sans réserve des comptes annuels» ou «Attestation sans réserve des comptes consolidés».***

**3.5.1.** La première partie d'un rapport de révision comprenant une attestation des comptes annuels sans réserve ni commentaire lié à l'existence d'une incertitude sera rédigée comme suit:

**«Attestation sans réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives et compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.»

Le texte suivant sera utilisé pour les comptes consolidés:

#### **«Attestation sans réserve des comptes consolidés**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu les explications et informations requises pour nos contrôles. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, les comptes consolidés clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé en conformité aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique et les informations données dans l'annexe sont adéquates.»

**3.5.2.** L'attestation ne peut être délivrée sans réserve que s'il a été satisfait aux points suivants:

- a. Les comptes annuels ou consolidés ont été contrôlés conformément aux normes de révision de l'I.R.E., sans préjudice au paragraphe 3.3.1. des présentes normes;
- b. Les comptes annuels ou consolidés ne comportent pas d'inexactitude significative compte tenu des prescriptions légales et réglementaires ainsi que des normes comptables auxquelles il est référé;
- c. Les règles d'évaluation ont été appliquées d'une façon constante ou les informations nécessaires sur leur modification et l'influence sur les résultats sont données dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés;
- d. Toutes les informations nécessaires sont reprises avec clarté dans les comptes annuels ou consolidés en manière telle que, de l'avis du réviseur, ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou du groupe.

**3.5.3.** Lorsqu'il délivre ou doit délivrer une attestation de l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés, le réviseur ne peut jamais formuler son opinion en forme négative. C'est ainsi que doivent être écartées des phrases telles que «Notre attention n'a été attirée par aucun fait, prouvant que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle» ou «Nous n'avons pas eu connaissance d'éléments mettant en cause l'image fidèle...». L'exécution d'une mission d'examen limité, là où elle est permise (ci-dessus 1.4.3.), devra cependant se conclure par une opinion en forme négative.

**3.6. Lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'existence d'une déclaration d'abstention, le réviseur pourra inclure un paragraphe explicatif dans son attestation sans réserve. Le paragraphe explicatif s'impose en cas de problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Dans ce cas, l'intitulé de la première partie du rapport sera selon le cas «Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif» ou «Attestation sans réserve des comptes consolidés, avec paragraphe explicatif».**

**3.6.1.** Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. À défaut, il envisagera d'émettre une réserve.

**3.6.2.** Le réviseur doit considérer s'il convient d'inclure un paragraphe explicatif lorsqu'il existe une incertitude significative relative à un élément des comptes annuels ou consolidés. Par incertitude, il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui peuvent affecter les comptes annuels ou consolidés.

**3.6.3.** Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas évoqués au paragraphe 3.8.1., il ne pourra se contenter d'un paragraphe explicatif parce que cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle.

**3.7. Dans son rapport, le réviseur d'entreprises indique et justifie avec précision et clarté les réserves qu'il estime devoir formuler.**

**3.7.1.** Le réviseur émettra des réserves lorsqu'il est confronté à une des deux situations suivantes: soit une limitation dans l'étendue des travaux (3.7.2.), soit un désaccord avec les dirigeants concernant les règles et méthodes comptables retenues, leurs modalités d'application ou le caractère adéquat de l'information donnée dans les comptes annuels ou consolidés (3.7.3.). Les réserves seront exprimées dans le cas où elles sont significatives pour l'appréciation des comptes annuels ou consolidés.

**3.7.2.** Lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le réviseur n'a pas pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatif, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pas pu être contrôlée, conformément aux présentes normes, le rapport contiendra des réserves, ou une déclaration d'abstention conformément au paragraphe 3.8.1.

Dans ce cas le rapport doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation:

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre la réserve;
- les motifs de cette réserve;
- le ou les éléments des comptes annuels ou consolidés concernés.

**3.7.3.** Lorsque le réviseur ne peut pas marquer son accord sur le contenu ou la présentation d'un ou de plusieurs éléments des comptes annuels ou consolidés, il émet une réserve sur ces aspects particuliers.

Le texte du rapport ne doit laisser au lecteur aucun doute sur la signification et l'incidence des réserves sur les comptes annuels ou consolidés. En conséquence, il doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation:

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre cette réserve;
- les motifs de cette réserve;
- les répercussions chiffrées sur la situation et sur les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé pour autant qu'il soit possible de les calculer.

Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler.

**3.7.4.** Les réserves ne pourront être d'une nature telle qu'elles enlèvent toute portée à l'attestation. Le cas échéant, les circonstances évoquées au paragraphe 3.7.2. devront conduire le réviseur à délivrer une déclaration d'abstention (ci-dessous 3.8.1.), et celles évoquées au paragraphe 3.7.3. à formuler une opinion négative sur les comptes (ci-dessous.3.8.2.).

**3.7.5.** Le réviseur exposera les circonstances et les motifs qui l'amènent à émettre des réserves dans un ou plusieurs paragraphes précédant son opinion et s'y référera dans son attestation. L'intitulé de la première partie du rapport sera selon le cas «Attestation avec réserves des comptes annuels» ou «Attestation avec réserves des comptes consolidés.»

***3.8. Le refus d'attestation couvre deux situations différentes qui sont dénommées dans la pratique professionnelle: la déclaration d'abstention et l'opinion négative sur les comptes. La partie du rapport relative à l'attestation décrit avec précision et clarté les faits qui conduisent le réviseur à délivrer une opinion négative sur les comptes annuels ou les comptes consolidés, ou à délivrer une déclaration d'abstention.***

**3.8.1.** Le réviseur d'entreprises ne peut délivrer une déclaration d'abstention que dans les deux cas suivants:

1. Lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé.

À titre d'exemple ceci pourrait résulter:

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles;
- de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables;

- d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes.
2. Lorsque la situation de l'entreprise est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante.

Le réviseur ne peut s'abstenir qu'après avoir établi qu'aucune technique de contrôle n'est appropriée pour résoudre les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et après avoir fait ce qui est en son pouvoir en vue d'établir si les comptes annuels ou consolidés présentent une image fidèle.

**3.8.2.** Lorsque le réviseur désapprouve les comptes parce qu'il est en désaccord avec les dirigeants sur un ou plusieurs points tellement essentiels que même une attestation avec réserve ne peut pas être donnée, il émettra une opinion négative sur les comptes. Le désaccord doit porter soit sur le fait que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats, soit sur le fait que ces comptes ne sont pas préparés conformément aux dispositions du référentiel comptable utilisé de sorte que l'image fidèle en est profondément affectée. Dans ces deux hypothèses, le rapport doit mentionner que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé.

Le rapport mentionnera les conséquences chiffrées de ce désaccord sur le patrimoine, la situation financière ou les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé. Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler.

**3.8.3.** Le réviseur exposera les circonstances et les motifs qui l'amènent à émettre une opinion négative sur les comptes dans un ou plusieurs paragraphes précédant son opinion et s'y référera dans son attestation dont l'intitulé sera selon le cas «Opinion négative sur les comptes annuels» ou «Opinion négative sur les comptes consolidés.»

Si le rapport contient une déclaration d'abstention, les raisons doivent en être données avec précision car ce type d'attestation prive les utilisateurs de toute indication quant à la crédibilité des comptes annuels ou consolidés dans leur ensemble. L'intitulé de l'attestation sera selon le cas «Déclaration d'abstention sur les comptes annuels» ou «Déclaration d'abstention sur les comptes consolidés.»

## **ATTESTATIONS ET INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES**

***3.9. Le rapport du réviseur sur les comptes annuels ou consolidés doit également contenir son opinion sur le rapport de gestion de l'organe d'administration. Il doit signaler si les informations requises par la loi figurent dans ce rapport et si elles concordent avec les***

*données résultant des comptes. L'opinion sur le rapport de gestion ou sur le rapport consolidé de gestion ne fait pas partie de l'attestation.*

**3.9.1.** Le réviseur doit s'assurer que le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion contient les informations requises par la loi. Dans le cas où une information nécessaire fait défaut, il est tenu de le signaler.

Le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion doit faire mention des faits qui auront une influence notable sur le développement de l'entité contrôlée, sauf si cette indication est susceptible de porter préjudice à la société ou à l'ensemble consolidé. L'interprétation de l'exception appartient conjointement aux dirigeants qui établissent le rapport et au commissaire-réviseur qui déclare si le rapport contient les informations requises. En conséquence, en cas de divergence d'opinions, le réviseur signalera que le rapport des administrateurs est incomplet.

**3.9.2.** Le rapport du commissaire-réviseur doit établir qu'aucune discordance n'apparaît entre le rapport de gestion et les comptes annuels ou entre le rapport consolidé de gestion et les comptes consolidés. Il ne doit pas contenir son opinion sur le caractère fidèle et sincère de ces rapports.

Si l'organe d'administration inclut dans son rapport un tableau des flux de trésorerie ou une analyse de ratios, le réviseur d'entreprises devra en effectuer le contrôle.

Il n'appartient pas au réviseur de donner son avis critique sur le caractère sincère et fidèle de l'analyse de la situation de la société, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de tel ou tel fait sur son développement futur. Toutefois, si l'organe d'administration présente l'évolution prévisible de la société en se basant sur des informations qui sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies<sup>14</sup>, le réviseur en fera état dans son rapport.

**3.9.3.** Lorsque l'entité contrôlée est en difficultés financières graves au point que la continuité de son exploitation est mise en péril, le conseil d'administration jugera normalement qu'il est de son devoir d'en informer l'assemblée générale. Le réviseur étudiera avec soin le contenu de cette information afin de déterminer si elle est suffisante pour éviter que l'utilisateur des comptes ne soit trompé par l'utilisation du postulat de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes. Par exception au paragraphe 3.1.4. des présentes normes, son appréciation du rapport (consolidé) de gestion sur ce point sera évoquée conjointement avec son opinion sur la pertinence du principe de continuité selon ce qui est dit aux paragraphes 3.6.3. et 3.8.1.

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

---

<sup>14</sup> Voir l'article 20 du règlement de déontologie.

**3.9.4.** Lorsque l'entreprise se trouve dans les conditions légales l'autorisant à ne pas établir de rapport de gestion et qu'un rapport répondant à ces conditions légales est néanmoins établi, le réviseur se prononcera selon ce qui est énoncé dans les paragraphes précédents.

Si la société n'est pas tenue d'établir un rapport de gestion et qu'aucun document conforme à l'article 77 Lois soc. n'a été établi, le réviseur renvoie expressément à l'exemption prévue par la loi. Il vérifie néanmoins qu'aucune information trompeuse n'est communiquée à l'assemblée générale.

**3.10. Le réviseur peut ajouter dans la seconde partie de son rapport, un ou plusieurs paragraphes d'observation en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels ou consolidés ou du rapport (consolidé) de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents.**

**3.10.1.** Les informations complémentaires relatives à un point concernant les comptes annuels ou consolidés ne peuvent en aucune manière modifier la portée de l'opinion exprimée dans la première partie. Elles ne constituent ni une réserve ni un paragraphe explicatif au sens du paragraphe 3.6.

**3.10.2.** Le réviseur prêtera une attention spéciale à la publication du résumé des règles d'évaluation dans l'annexe. Si les indications ne sont pas satisfaisantes, il en fera mention dans la deuxième partie de son rapport. De même, une grande attention doit être prêtée au principe de permanence des méthodes d'évaluation. S'il estime que l'information est insuffisante, le réviseur mentionnera expressément dans son rapport la nature des modifications et dans la mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes présentés, en comparaison avec l'exercice précédent.

Si le réviseur estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas l'expression d'une réserve conformément au paragraphe 3.3.7, il peut néanmoins en faire mention dans la seconde partie de son rapport.

**3.10.3.** Les informations complémentaires peuvent aussi concerner des éléments qui n'affectent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais qui sont en relation avec des informations données dans le rapport (consolidé) de gestion ou dans un document plus complet contenant les comptes révisés.

**3.10.4.** Les informations complémentaires doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. Sans préjudice au paragraphe 3.10.2., ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes ou du rapport (consolidé) de gestion.

**3.11. Le rapport du commissaire-réviseur sur les comptes annuels sociaux indique explicitement si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. Cette mention distincte de l'attestation des comptes annuels figurera dans la seconde partie du rapport, même si des objections sont émises, pour autant que celles-ci n'influencent pas l'image**

***fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entreprise; cette mention distincte n'est pas applicable aux comptes consolidés.***

**3.11.1.** Dans la mesure où le non respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et de ses arrêtés d'exécution fait l'objet d'une sanction pénale, le réviseur d'entreprises devra interpréter d'une façon restrictive le principe d'importance relative dans cette matière. Toutefois, compte tenu du fait que des incidents d'importance mineure interviennent le plus souvent à propos d'aspects formels du système comptable dans des entités complexes, il est recommandé au commissaire-réviseur d'atténuer la portée de cette mention par un commentaire approprié. Il en irait ainsi par exemple en cas d'absence de comptabilisation sans retard des engagements hors bilan dans une société commerciale ou industrielle ou en cas d'absence d'ajustements concernant des inexactitudes non significatives.

**3.11.2.** Des objections devront être émises aussi bien lorsque le système comptable n'est pas organisé conformément à la loi comptable belge et lorsque les comptes annuels ne respectent pas cette loi.

**3.11.3.** En vertu des principes légaux du droit comptable, à défaut de disposition légale ou réglementaire expresse, il convient de se référer aux bons usages, notamment aux avis de la Commission des normes comptables et aux normes comptables internationales.

**3.11.4.** Lorsqu'une dérogation a été obtenue par l'entreprise en vertu de la loi, le réviseur d'entreprises pourra juger utile d'en faire mention dans son rapport, en indiquant son objet.

**3.11.5.** Considérant la différence entre les articles 65, 2° lois soc. et 75, 2° A.R. 6 mars 1990, la formulation de l'attestation des comptes consolidés a été adaptée. En conséquence, les paragraphes 3.11.1. à 3.11.4. ne sont pas d'application.

***3.12. Le rapport du commissaire-réviseur à l'assemblée générale d'une société indique si l'affectation du résultat et le cas échéant la répartition des bénéfices proposées à cette assemblée sont conformes aux statuts et aux lois sur les sociétés.***

**3.12.1.** Lorsque la société a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport du commissaire-réviseur relatif à ces acomptes doit être joint au rapport à l'assemblée générale ordinaire. Il sera utile de se référer à ces annexes dans la seconde partie du rapport.

**3.12.2.** Si les événements postérieurs à la clôture de l'exercice dégagent des résultats négatifs en manière telle que la distribution prévue de bénéfices pourrait porter atteinte à la substance de l'entreprise, le commissaire-réviseur en fera état dans son rapport.

***3.13. Dans son rapport à l'assemblée générale, le commissaire-réviseur doit indiquer spécialement s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en infraction à la loi sur les sociétés commerciales ou aux statuts. Toutefois, cette mention ne sera pas faite lorsque la révélation est susceptible de causer à la société un préjudice***

*injustifié notamment parce que l'organe d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.*

**3.13.1.** Il convient que l'assemblée générale appelée à voter la décharge des administrateurs ou gérants soit correctement informée de toute violation des statuts ou de la loi sur les sociétés que le commissaire-reviseur aurait pu constater à l'occasion de ses contrôles comptables. L'obligation de révélation ne porte que sur les infractions aux statuts, aux lois sur les sociétés commerciales et aux autres lois auxquelles ces dernières se réfèrent expressément. Les infractions à d'autres dispositions légales ayant une influence sur les comptes sont étudiées sous leur seul aspect comptable.

**3.13.2.** Les infractions aux lois sur les sociétés et aux statuts ne doivent pas être mentionnées lorsque les dirigeants ont pris des mesures adéquates pour éliminer les conséquences éventuellement préjudiciables de l'infraction.

Lorsque les conséquences de l'infraction se poursuivent, le commissaire-reviseur engagerait sa propre responsabilité en omettant de signaler l'infraction dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.

**3.13.3.** S'il n'a pas constaté d'infraction, le commissaire-reviseur le signalera en forme négative.

**3.14.** *Le rapport du commissaire-reviseur contient les mentions requises par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales lorsque le conseil d'administration prend une décision ou effectue une opération dans laquelle un administrateur a un intérêt patrimonial opposé (art. 60) ou pouvant donner lieu à un avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs (art. 60bis).*

**3.14.1.** Dans une société anonyme, lorsque le conseil d'administration prend une décision dans laquelle un administrateur a directement ou indirectement un intérêt opposé de nature patrimoniale, le rapport du commissaire-reviseur doit comporter une description des conséquences patrimoniales qui en résultent pour la société. Cette disposition s'applique également dans les sociétés en commandite par actions ainsi que dans toute SPRL qui est gérée par un collège de gestion.

**3.14.2.** Dans les sociétés anonymes dont les titres sont admis à la cote officielle d'une Bourse de valeurs située dans un État membre de l'Union européenne, le rapport des commissaires-reviseurs contient une description des décisions du conseil d'administration pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société. Les commissaires-reviseurs ajoutent, le cas échéant, les commentaires appropriés qu'ils estiment devoir faire.

**3.15. *Le rapport du reviseur d'entreprises sera daté du jour où ses travaux de contrôle ont été achevés. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe d'administration de l'entreprise. En outre, il y a lieu de mentionner le lieu où le rapport est signé.***

**3.15.1.** Le contrôle des comptes annuels comprend nécessairement la vérification des documents tels qu'arrêtés par le conseil d'administration ou les gérants en vertu des articles 77, 107, 137 ou 158 lois soc. Dès lors, le rapport du reviseur d'entreprises sera toujours postérieur à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe d'administration.

**3.15.2.** Le rapport du reviseur doit prendre en considération les événements qui se sont produits ou qui ont été portés à sa connaissance après la clôture de l'exercice mais avant la fin des principaux travaux de contrôle quand:

- ils influencent directement les comptes annuels ou consolidés clôturés et qu'ils sont de nature telle qu'ils auraient dû être repris dans ces comptes s'ils avaient été connus par la direction de l'entreprise au moment de la clôture des comptes;
- ils n'influencent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais sont de nature telle qu'ils exerceront une influence notable sur les développements futurs de la situation financière ou sur les résultats futurs de l'entreprise.

Les principaux travaux de contrôle visés à l'alinéa précédent ne pourront pas être considérés comme achevés avant la date à laquelle l'organe d'administration de l'entreprise arrête les comptes annuels vu que, selon la réglementation comptable, «il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe d'administration de l'entreprise» (art. 19, al. 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976).

**3.15.3.** Si, après l'envoi de son rapport à la société, le reviseur constate que des modifications sont apportées aux comptes annuels, soit par le conseil d'administration, soit par l'assemblée générale, le reviseur devra examiner s'il est nécessaire d'émettre une nouvelle attestation correspondant aux comptes annuels tels qu'ils ont été définitivement approuvés. Cette nouvelle attestation accompagnera les comptes annuels publiés.

**3.15.4.** Dans certains cas prévus par la loi, les documents comptables et le rapport du reviseur doivent être déposés dans un délai déterminé par loi. Si les documents comptables ne sont pas disponibles dans le délai prévu, le reviseur prendra les mesures qui s'imposent, notamment par l'établissement d'un rapport de carence à l'attention de l'assemblée générale.

Les mêmes principes seront appliqués par analogie dans une mission de révision conventionnelle.

**3.16. *Lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au reviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés.***

L'organe de gestion de l'entreprise est responsable de la publication légale et des autres publications concernant les comptes annuels. Il importe cependant que le commissaire-reviseur s'inquiète de la conformité des comptes publiés aux comptes approuvés ainsi que de la référence au rapport de révision conformément à l'article *80bis* lois soc.

Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés conformément à l'article 76 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises.

\* \* \*

## **RAPPORT DE RÉVISION**

(exemple de rapport sans réserve)

### **RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

#### **Attestation sans réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

## **Attestations (et informations) complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
- Le cas échéant: Autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur une caractéristique des documents contrôlés, par exemple: «Comme indiqué dans l'annexe des comptes annuels, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des états financiers ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent. ...»
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- Le cas échéant: Au cours de l'exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport qui est joint en annexe, conformément aux exigences légales.
- Le cas échéant: En application de l'article (60 ou 60bis) des lois sur les sociétés, nous devons en outre vous faire rapport sur les opérations suivantes qui se sont produites depuis votre dernière assemblée générale ordinaire: (description) ...

Bruxelles, le .....

société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.

## 2.4. Recommandation de révision relative au contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés<sup>15</sup>

### PLAN

1. Responsabilité des dirigeants de l'entreprise pour l'arrêté et la publication des comptes annuels et consolidés.
2. Cohérence entre les comptes annuels soumis à l'assemblée générale, approuvés par elle et publiés.
3. Respect des délais légaux; conséquences du non respect de ces délais.
4. Publication des comptes annuels.
5. Publication de brochures comprenant des comptes annuels résumés ou incomplets (80bis lois soc.).

### 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 d'administration de l'entreprise. La responsabilité du commissaire-reviseur ou du reviseur des comptes consolidés est distincte, par sa nature, de celle des administrateurs puisqu'elle porte sur la révision des comptes établis par d'autres personnes.

**1.1.** Conformément à l'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, «chaque année, les administrateurs dressent un inventaire et établissent les comptes annuels ... Les administrateurs établissent, en outre, un rapport dans lequel ils rendent compte de leur gestion».

L'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels précise que le bilan et le compte de résultats doivent être établis conformément au schéma annexé audit arrêté (article 7) et qu'il appartient à l'organe d'administration de l'entreprise de fixer les règles d'évaluation (article 15). Il en va de même des arrêtés royaux spécifiques aux établissements de crédit et aux entreprises d'assurances.

L'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés fixe la responsabilité de l'organe d'administration de l'entreprise-mère pour l'établissement des comptes consolidés et du rapport consolidé de gestion (article 7), l'obligation de respecter un schéma déterminé pour la présentation du bilan et du compte de résultats (article 29) ainsi que l'obligation de respecter des règles d'évaluation en principe identiques à celles de la société consolidante (articles 36 et 37).

---

<sup>15</sup> Les "recommandations" de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le reviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates, même si celles-ci ne correspondent pas auxdites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier (Normes générales 1.1.2.c)).

Enfin, l'organe d'administration de l'entreprise est également responsable du respect des formalités légales de publication des comptes annuels sociaux ainsi que, le cas échéant, consolidés, conformément à l'article 80 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (rendu applicable aux comptes consolidés par l'article 76 de l'arrêté royal du 6 mars 1990).

**1.2.** Le commissaire-reviseur 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 de la part du commissaire-reviseur. 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-reviseur soit sollicité et obtenu, encore faut-il éviter tout déplacement de responsabilité qui aurait pour effet d'entraver la liberté de jugement du reviseur.

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

Le rapport du commissaire-reviseur sur les comptes annuels doit être mis à la disposition des actionnaires quinze jours avant l'assemblée générale.

Le rapport de révision concerne les comptes annuels tels qu'ils sont arrêtés par le conseil d'administration 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 [3.15.] des normes générales de révision<sup>16</sup>, le rapport du reviseur 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, 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 reviseur 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-reviseur peut effectuer une déclaration complémentaire à l'assemblée générale conformément à l'article 64<sup>septies</sup> lois soc.

---

<sup>16</sup> Tel que modifié à la suite de l'adoption des nouvelles normes générales de révision, Rapport annuel IRE 1997, annexe 5.

**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-reviseur ait 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-reviseur 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 actionnaires, le commissaire-reviseur pourra juger utile de mentionner les motifs de ce retard dans son rapport.

**2.3.** Conformément aux règles du droit des sociétés, le commissaire-reviseur assiste à l'assemblée générale ordinaire. 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-reviseur 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 [3.15.3.] des normes générales de révision<sup>17</sup>, le commissaire-reviseur pourrait aussi envisager d'émettre un nouveau rapport dans lequel il devra expressément exposer les circonstances qui rendent son précédent rapport caduque. Ce rapport justifiera en outre clairement la position actuelle du commissaire-reviseur sur le contenu des documents soumis à la publication.

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

Il existe plusieurs délais pour la remise des comptes annuels, autres rapports et leur publication. Sauf en ce qui concerne le délai de son propre rapport, le commissaire-reviseur ou le réviseur chargé du contrôle 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-reviseur est tenu d'attirer l'attention de l'organe d'administration sur l'infraction à la loi ou aux statuts (article 64*octies* lois soc).

**3.1.** «L'administration remet les pièces, avec le rapport de gestion, un mois au moins avant l'assemblée générale ordinaire, aux commissaires» (article 77, alinéa 7 lois soc.). 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-reviseur, 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 actionnaires quinze jours avant la date statutaire de l'assemblée générale (article 78 lois soc. et article 76, A.R. 6 mars 1990). 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 (article 80, alinéa 10 et article 201, 3*quater* lois soc.).

---

<sup>17</sup> Tel que modifié à la suite de l'adoption des nouvelles normes générales de révision, Rapport annuel IRE 1997, annexe 5.

Toutefois, lorsqu'il est fait application de l'art. 24, al. 2 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 (comptes consolidés qui ne sont pas arrêtés à la même date que les comptes annuels), les documents doivent être tenus à la disposition des actionnaires et publiés au plus tard sept mois après la date de clôture.

Lorsque les documents à contrôler ne sont pas remis au commissaire-reviseur 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-reviseur doit établir un *rapport de carence* qu'il adressera au Président du conseil d'administration afin que celui-ci puisse le communiquer à l'assemblée générale<sup>18</sup>.

Dans le rapport de carence, le commissaire-reviseur exposera, en faisant référence aux dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, 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-reviseur est informé du fait que les comptes annuels pourront être mis à la disposition des actionnaires dans un délai raisonnable, bien que l'article 78 lois soc. n'ait pas été respecté, 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-reviseur constate que l'assemblée générale n'a pas été convoquée dans les délais prévus par la loi, il adressera une lettre au conseil d'administration en lui rappelant ses obligations. Si aucune réponse adéquate n'y est donnée dans un délai raisonnable, il envisagera de convoquer lui-même les actionnaires.

Le commissaire-reviseur 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 actionnaires se prononcent sur les comptes annuels. Un compte-rendu de cette réunion est communiqué aux actionnaires lors de ladite assemblée générale (article 16 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise).

Le commissaire-reviseur 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

---

<sup>18</sup> Un exemple de rapport de carence est proposé dans le chapitre III de la brochure (point II.6.).

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 d'administration 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-reviseur, 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 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 (article 80 lois 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.

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

Lorsque le commissaire-reviseur 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-reviseur pourra juger, conformément à l'article 65, 6<sup>o</sup> lois soc. que la révélation de l'infraction ne s'impose pas.

**4.2.** Conformément au paragraphe [3.16.] des normes générales de révision<sup>19</sup>: «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-reviseur 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-reviseur 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.

---

<sup>19</sup> Tel que modifié à la suite de l'adoption des nouvelles normes générales de révision, Rapport annuel IRE 1997, annexe 5.

**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 d'administration sur une des solutions mentionnées au point 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 9, §9, alinéa 3 de l'arrêté royal du 25 novembre 1991.

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-réviseur 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 droit des sociétés (article 77<sup>ter</sup> lois soc.).

**4.5.** Lorsque la société contrôlée est une filiale bénéficiant de l'exemption de sous-consolidation prévue par l'article 8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 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 consolidé de gestion et le rapport de contrôle y afférent. 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-réviseur 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 65, 2° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

**4.6.** Conformément à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels (Annexe, chapitre Ier, section 3, rubrique 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-réviseur 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 revisorales. 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-reviseur 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 (80bis lois 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 (par exemple 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-reviseur 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-reviseur doit attirer l'attention des responsables sur le respect de l'article 80bis 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. 80bis lois soc).

**5.2.** Une brochure qui ne réunit pas les conditions mentionnées au point 5.1. conduit à une infraction aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Elle doit être dénoncée conformément à l'article 64octies, au conseil d'administration de la société et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, le commissaire-reviseur en fera mention dans son rapport sur les comptes annuels de l'exercice suivant.

## 2.5. Extrait du rapport annuel du conseil de l'IRE 1985 (p. 50) relatif à la modification des comptes après la signature du rapport de contrôle

«Le Conseil a été interrogé sur l'attitude que doit adopter un réviseur d'entreprises lorsqu'une société modifie les données comptables ou financières sur base desquelles il a établi son rapport. Une distinction doit être établie selon que la modification résulte d'une décision de l'organe d'administration de la société (conseil d'administration ou gérant) ou d'une décision de l'assemblée générale. Dans la première hypothèse, il s'agira d'interpréter les règles légales relatives à l'information de l'assemblée générale. Dans la seconde hypothèse, c'est l'information des tiers par la voie de la publicité légale (au greffe<sup>20</sup> et publication) qui sera en cause.

### a) Modification par l'organe d'administration

Selon l'article 77 *in fine* des lois sur les sociétés, le conseil d'administration d'une société anonyme (pour la SCA, voyez art. 107, pour la SPRL: art. 137 et pour la société coopérative: art. 158<sup>21</sup>) doit remettre les comptes annuels et le rapport de gestion au commissaire-réviseur un mois au moins avant l'assemblée générale ordinaire. Le commissaire-réviseur doit faire rapport sur ces documents de telle manière que tous les documents et rapports soient mis à la disposition des associés, au siège social, quinze jours au moins avant la date de l'assemblée (art. 78 lois soc.).

Dans des cas exceptionnels, les comptes annuels et le rapport de gestion pourraient être modifiés plus de quinze jours avant l'assemblée générale. Il ne serait pas admissible que cette modification intervienne sans que le commissaire-réviseur en soit informé. Dans ce cas, le rapport du commissaire-réviseur devrait tenir compte de la modification. Le cas échéant un nouveau rapport serait établi. Ceci pourrait entraîner des problèmes matériels portant préjudice au respect du délai dans lequel le commissaire-réviseur doit déposer son rapport. Si les délais ne sont pas respectés, le commissaire-réviseur devrait s'en justifier dans son rapport.

En irait-il autrement si la décision du conseil d'administration intervenait moins de quinze jours avant l'assemblée? Une réponse négative s'impose. Il n'est pas admissible que le rapport de contrôle concerne des documents différents de ceux sur lesquels l'assemblée doit se prononcer. Si le commissaire-réviseur n'est pas en mesure de donner une opinion sur les comptes modifiés ou sur leur concordance avec les comptes annuels, vu le défaut de respecter les délais, il n'aurait d'autre alternative qu'un rapport d'abstention dûment justifié.

Il n'appartient pas au commissaire-réviseur de se prononcer sur le point de savoir si l'assemblée générale a été valablement tenue. Celle-ci peut décider de s'ajourner en vue de permettre aux actionnaires de s'informer; le conseil d'administration ou le gérant peut également la proroger en vertu de l'article 79, al. 2 lois soc.

Si la modification des comptes annuels intervient à la suite d'une prorogation de l'assemblée

---

<sup>20</sup> Depuis 1991, le dépôt des comptes annuels se fait auprès de Centrale des bilans de la BNB, qui est par ailleurs chargée de la diffusion de l'information récoltée.

<sup>21</sup> Depuis l'adoption de la loi du 13 avril 1995, l'article 158 est applicable exclusivement aux sociétés coopératives à responsabilité limitée. En ce qui concerne les sociétés coopératives à responsabilité illimitée et solidaire, seules les grandes sociétés et les sociétés qui comptent au moins un associé qui n'est pas une personne physique sont soumises à l'article 77 lois soc. (article 10 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975).

générale, le commissaire-reviseur devra également établir un nouveau rapport adapté aux comptes annuels soumis à la délibération de la seconde assemblée.

#### b) Modification par l'assemblée générale

Selon l'article 79 des lois sur les sociétés, l'assemblée générale discute les comptes annuels (al. 1), les adopte (al. 3) et après prorogation, a le droit de les arrêter définitivement (al. 2). Il convient tout d'abord de se demander si en dehors de toute prorogation, l'assemblée générale a le droit de les approuver dans une forme qui n'est pas celle qui lui est présentée par le conseil d'administration.

Depuis la modification de l'article 77 lois soc. par la loi du 24 mars 1978, la réponse n'est pas simple. Distinguons deux hypothèses:

- 1° Les comptes sont présentés à l'assemblée en tenant compte d'une proposition de répartition bénéficiaire faite par le conseil d'administration. Il est certain que l'assemblée a le pouvoir de modifier cette répartition avec les conséquences que ceci peut avoir sur la présentation des comptes annuels.
- 2° Par contre, on peut se demander si l'assemblée générale a le pouvoir de modifier des règles d'évaluation que le conseil d'administration a établies en vertu d'une compétence propre résultant de l'article 15, al. 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Le Conseil de l'IRE ne se prononce pas sur ce point de droit. Il a examiné les conséquences d'une décision de l'assemblée qui irait dans ce sens.

Le rapport du commissaire-reviseur doit être déposé au greffe<sup>22</sup> et publié avec les comptes annuels par la Centrale des bilans (art. 80 et 177*bis* lois soc.). De plus, l'article 80*bis* nouveau prévoit d'autres formes de publicité volontaire. L'objet de ces publications est principalement l'information des tiers. Peut-on envisager que le rapport de contrôle ne corresponde pas exactement aux comptes annuels publiés? Faut-il au contraire permettre une nouvelle version du rapport qui n'ait pas été préalablement soumise à l'assemblée générale?

Ces deux propositions sont également inacceptables. Dans le premier cas, l'information des tiers ne serait pas adéquate. Dans le second cas, le commissaire-reviseur se situerait en marge de la loi sur les sociétés. Dès lors, le Conseil se prononce en faveur de l'alternative suivante:

- soit le commissaire-reviseur peut se prononcer immédiatement sur la modification proposée: alors, il fera acter son opinion dans le procès-verbal de l'assemblée et demandera qu'un extrait de ce procès-verbal soit joint à son rapport pour la publication (ce pourrait être le cas si l'assemblée suit l'avis du commissaire-reviseur en faisant disparaître l'objet d'une réserve figurant à son rapport);
- soit le commissaire-reviseur ne peut pas se prononcer sur la version modifiée des comptes annuels et il fera acter une déclaration d'abstention au procès-verbal de l'assemblée en demandant que cette déclaration soit publiée à la suite du rapport.

Dans ces deux cas, il sera de bon usage que le commissaire-reviseur adresse une confirmation

---

<sup>22</sup> Depuis 1991, le dépôt des comptes annuels se fait auprès de Centrale des bilans de la BNB, qui est par ailleurs chargée de la diffusion de l'information récoltée.

écrite de sa position à la société».

Une seconde alternative pourrait résulter de la décision de l'assemblée générale de s'ajourner afin que le conseil d'administration lui présente des comptes annuels modifiés et le commissaire-reviseur un nouveau rapport. Ceci serait d'ailleurs la façon normale de procéder ainsi que ceci est décrit sous a).

## CHAPITRE III: EXEMPLES DE RAPPORTS DE RÉVISION

Dans ce chapitre, nous présentons des exemples de rapports de révision appropriés à différentes situations auxquelles les commissaires-reviseurs sont fréquemment confrontés. Il va de soi qu'il ne s'agit que d'exemples puisque dans l'état actuel des normes générales de révision, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises n'a pas opté pour une standardisation obligatoire de tous les rapports.

Les exemples sont groupés en 7 sections:

1. Rapports sans réserve
2. Problèmes dans la mise en œuvre de la révision
3. Continuité de l'exploitation
4. Incertitude importante
5. Désaccord sur le contenu des comptes annuels
6. Questions relatives à la seconde partie du rapport du commissaire-reviseur
7. Exemples de rapports dans une autre langue.

Les exemples de rapports présentés sur les pages impaires sont accompagnés en regard de certaines observations utiles à leur compréhension.

Dans les sections II à V, les exemples ne comprennent pas la seconde partie du rapport du commissaire-reviseur. Dans la mesure où la modification de l'attestation des comptes annuels pourrait avoir des conséquences sur d'autres déclarations du commissaire-reviseur, un extrait de cette seconde partie est parfois suggéré. Pour le reste, la section VI donnera les informations nécessaires.



## **Section I. Rapports sans réserve**

1. Rapport standard relatif à une société commerciale belge
2. Comptes consolidés
3. Comptes consolidés avec mention des contrôles effectués par des confrères

## **I.1. Rapport standard relatif à une société commerciale belge**

### ***Observations relatives à l'introduction et à la première partie***

1. *L'introduction* du rapport de révision n'est pas normalisée mais on doit nécessairement y retrouver:
  - l'identification des documents faisant l'objet du contrôle: il est d'usage de se référer au total du bilan et au résultat de l'exercice. En cas de résultat bénéficiaire, il conviendra d'être clair dans l'expression vu l'existence de plusieurs notions du bénéfice dans les schémas légaux
  - l'exercice de contrôle
  - l'organe légal qui assume la responsabilité des comptes annuels.
2. En principe, le rapport du commissaire-reviseur concernera les comptes annuels tels qu'ils sont présentés à l'assemblée générale en application de l'article 37 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 lorsqu'il est applicable<sup>23</sup>. Ceci signifie notamment que les chiffres comparatifs de l'exercice précédent font partie intégrante des comptes annuels contrôlés.
3. La *première partie* du rapport est précédée obligatoirement d'un titre. Il s'agit de l'application de l'article 65 alinéa final lois soc. Ce titre est normalisé. À terme, il est destiné à servir de référence pour la mention de la nature du rapport dans les cd-rom de la Centrale des bilans.
4. La première partie comprenant l'attestation comprend trois paragraphes relatifs respectivement:
  - à l'objectif de la révision
  - à la méthodologie utilisée pour le contrôle
  - à l'opinion du reviseur.
5. Lorsque le reviseur n'a aucune réserve à émettre, cette première partie du rapport de révision doit être reproduite telle quelle. Les normes ne permettent pas d'y apporter des modifications. Le deuxième alinéa de la première partie est conforme au texte normalisé des normes internationales; les deux premières phrases de cet alinéa ont cependant été ajoutées en application de la loi et des normes belges.
6. Dans l'attestation, il n'est plus nécessaire d'identifier à nouveau les comptes annuels, mais il est nécessaire de mentionner l'exercice de contrôle. Rappelons qu'une attestation de l'image fidèle de documents comptables par un reviseur d'entreprises ne peut jamais être libellée en forme négative.

---

<sup>23</sup> Voir également l'article 10 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 en exécution de la loi du 17 juillet 1975.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

## **I.1. Rapport standard relatif à une société commerciale belge (suite)**

### ***Observations relatives à la seconde partie***

1. Il y a lieu de se référer à la recommandation du 6 octobre 1989 relative au contrôle du rapport de gestion. Cette question est également évoquée au paragraphe 3.9.1. des normes générales de révision.
2. Les informations complémentaires relatives à un point concernant les comptes annuels ou consolidés ne peuvent en aucune manière modifier la portée de l'opinion exprimée dans la première partie. Elles ne constituent ni une réserve ni un paragraphe explicatif au sens du paragraphe 3.6. (NGR. 3.10.1.). Les informations complémentaires doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. Sans préjudice au paragraphe 3.10.2., ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes ou du rapport (consolidé) de gestion. (NGR. 3.10.4.)
3. Dans la mesure où le non respect de la réglementation comptable fait l'objet d'une sanction pénale, le reviseur d'entreprises devra interpréter d'une façon restrictive le principe d'importance relative dans cette matière. Toutefois, 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 d'atténuer la portée de cette mention par un commentaire approprié. Il en irait ainsi par exemple en cas d'absence de comptabilisation sans retard des engagements hors bilan dans une société commerciale ou industrielle ou en cas d'absence d'ajustements concernant des inexactitudes non significatives. Des objections devront être émises aussi bien lorsque le système comptable n'est pas organisé conformément à la loi comptable belge et lorsque les comptes annuels ne respectent pas cette loi.
4. Dans son rapport à l'assemblée générale, le commissaire-reviseur doit indiquer spécialement s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en infraction à la loi sur les sociétés commerciales ou aux statuts. Toutefois, cette mention ne sera pas faite lorsque la révélation est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié notamment parce que l'organe d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée. Pour éviter toute équivoque lorsque le commissaire-reviseur a constaté une infraction qui a été corrigée, il est conseillé de rédiger le rapport sans objection en spécifiant «Nous ne devons vous signaler aucune opération...».
5. En ce qui concerne la distribution des dividendes, il faut évoquer non seulement la légalité de la distribution conformément à l'article 77bis mais aussi la régularité par rapport aux dispositions particulières des statuts. Par ailleurs, on rappellera que le rapport sur un acompte doit être joint au rapport de révision selon le texte exprès de l'article 77ter lois soc. (voir les avis du Conseil Vademecum 1997, p.547)
6. En ce qui concerne l'application des articles 60 et 60bis lois soc, on consultera les avis du Conseil émis sur proposition de la commission juridique de l'IRE (Vademecum 1997, p.557).

### **Attestations (et informations) complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
- Le cas échéant: Autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur une caractéristique des documents contrôlés, par exemple: «Comme indiqué dans l'annexe des comptes annuels, les règles d'évaluation appliquées pour l'élaboration des états financiers ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent. ...»
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- Le cas échéant: Au cours de l'exercice, un acompte sur dividende a été distribué à propos duquel nous avons établi le rapport qui est joint en annexe, conformément aux exigences légales.
- Le cas échéant: En application de l'article (60 ou 60bis) des lois sur les sociétés, nous devons en outre vous faire rapport sur les opérations suivantes qui se sont produites depuis votre dernière assemblée générale ordinaire: (description) ...

Bruxelles, le .....

société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.

## **I.2. Comptes consolidés**

### ***Observations***

1. L'exemple de rapport sur les comptes consolidés tient compte de l'article 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés. Tant les normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises que les normes spécifiques relatives au contrôle des comptes consolidés fournissent les indications nécessaires à l'établissement de ce rapport.
2. La même structure sera utilisée pour l'introduction du rapport ainsi que pour l'attestation. La normalisation du paragraphe d'attestation s'applique en l'espèce comme pour les comptes annuels statutaires.
3. En seconde partie du rapport, à moins que le reviseur ne souhaite faire des observations particulières, il n'existe qu'une seule déclaration, celle qui concerne le rapport consolidé de gestion. La dernière phrase de l'introduction est adaptée en conséquence.
4. Le paragraphe d'attestation est légèrement différent de celui qui est utilisé pour l'attestation des comptes annuels statutaires, conformément au paragraphe 3.5.1. des normes générales de révision. Dans le contexte de la législation belge, il faut attester simultanément l'image fidèle et la conformité des comptes consolidés à l'arrêté royal du 6 mars 1990.
5. Le paragraphe 3.3.1. des normes générales de révision prévoit la possibilité de faire une référence aux normes de l'International Auditing Practices Committee lorsque les comptes sont établis selon les normes comptables internationales (ci-dessous observation 6). Dans ce cas, le reviseur devra prêter attention au fait qu'il existe certaines différences, même mineures, entre les deux systèmes de normes, par exemple l'interdiction de certifier sans réserve en l'absence d'une lettre de déclaration des dirigeants. La référence aux normes de l'IAPC suppose qu'il soit satisfait à l'ensemble de ces normes. Même le rapport de révision pourrait être adapté en conséquence; le texte en langue anglaise proposé par l'ISA 700 auquel les normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises se conforment, peut être utilisé comme référence.
6. Il est possible que le référentiel utilisé pour l'élaboration des comptes consolidés ne soit pas la réglementation belge mais par exemple les normes internationales de l'IASC ou une réglementation étrangère telle que les normes américaines du FASB. Rappelons que cette possibilité n'est ouverte aux sociétés belges que de façon complémentaire par rapport à la version officielle de leurs comptes consolidés, ou moyennant une dérogation des autorités belges compétentes. Si le reviseur est invité à délivrer son rapport dans un tel contexte, il doit évidemment l'adapter pour mentionner le référentiel concerné. Il va de soi que l'attestation ne peut être délivrée sans réserve que dans la mesure où aucune infraction significative n'a pu être détectée par le reviseur à ces normes comptables conçues comme un ensemble. Il sera utile de renvoyer expressément à l'annexe des états financiers qui expose les principes comptables utilisés en mentionnant d'une part que ceux-ci se conforment aux dispositions impératives des directives européennes et d'autre part que l'utilisation de ces principes a été autorisée par les autorités compétentes.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR LES COMPTES CONSOLIDES DE L'EXERCICE  
CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA  
SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes consolidés établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte consolidé(e) de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé à la vérification du rapport consolidé de gestion.

**Attestation sans réserve des comptes consolidés**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu les explications et informations requises pour nos contrôles. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, les comptes consolidés clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé en conformité aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestation (et informations) complémentaire(s)**

Nous complétons notre rapport par l'attestation (et les informations) complémentaire(s) suivante(s) qui n'est (ne sont) pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes consolidés:

- Le rapport consolidé de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes consolidés.
- Le cas échéant: Autres informations destinées à attirer l'attention du lecteur sur une caractéristique des documents contrôlés, par exemple: «Comme indiqué dans l'annexe des comptes consolidés, les règles d'évaluation (et/ou de consolidation) appliquées pour l'élaboration des états financiers ont été modifiées par rapport à l'exercice précédent. ...»

### **I.3. Comptes consolidés avec mention des contrôles effectués par des confrères**

#### ***Observations***

1. Vu que la seconde partie du rapport sera le plus souvent limitée à la déclaration relative au rapport consolidé de gestion, les normes permettent de ne pas faire précéder cette seconde partie par un second titre. Dans ce cas, la déclaration relative au rapport consolidé de gestion devient le dernier alinéa du rapport.
2. Comme il est utile au lecteur du rapport de révision de savoir dans quelle mesure le reviseur s'est appuyé sur les travaux d'un confrère, il peut être conseillé de faire mention de cette situation en précisant l'importance des filiales concernées par rapport à l'ensemble des comptes consolidés. Cet ajout facultatif est prévu par le paragraphe 3.3.3 des normes générales de révision.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR LES COMPTES CONSOLIDÉS DE L'EXERCICE  
CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA  
SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes consolidés établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte consolidé(e) de l'exercice de ..... BEF. Les comptes annuels des sociétés ... comprises dans la consolidation pour un total d'actifs de ... BEF et des résultats consolidés de l'exercice de ... BEF ont été contrôlés par d'autres réviseurs; nous nous sommes basés sur leur attestation. Nous avons également procédé à la vérification du rapport consolidé de gestion.

**Attestation sans réserve des comptes consolidés**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu les explications et informations requises pour nos contrôles. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que nos travaux et ceux de nos confrères qui ont contrôlé les comptes des filiales fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, fondé sur notre révision et les rapports de nos confrères, les comptes consolidés clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé en conformité aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

En outre, le rapport consolidé de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes consolidés.



## **Section II. Problèmes dans la mise en oeuvre de la révision**

1. Première année de mission - société contrôlée pour la première fois
2. Première année de mission - rapport avec réserve sur le résultat
3. Problèmes à l'occasion d'un changement de commissaire-reviseur
4. Déclaration d'abstention suite à l'insuffisance du système de contrôle interne
5. Réserve sur l'organisation administrative liée à une rubrique
6. Rapport de carence pour absence de comptes annuels arrêtés par l'organe d'administration

## II.1. Première année de mission - société contrôlée pour la première fois

### *Observations*

1. Les chiffres comparatifs de l'exercice précédent doivent être indiqués dans les comptes annuels. S'ils ne sont pas comparables, ils doivent être redressés ou il sera nécessaire de donner des informations dans l'annexe (article 11 A.R. du 8 octobre 1976). Si des éléments afférents aux exercices antérieurs affectent de manière significative les résultats de l'exercice sous revue, il faudra également en faire mention dans l'annexe (article 19, alinéa 4 A.R. du 8 octobre 1976).
2. Cette situation engendre des difficultés évidentes dans la mesure où les vérifications du reviseur ne pourront commencer qu'après l'assemblée générale qui le nomme. En ce qui concerne les comptes annuels de l'exercice précédent et le bilan d'ouverture de l'exercice sous contrôle, il ne disposera comme élément probant que des livres comptables de la société, de la documentation interne et de la procédure d'examen analytique.
3. Ceci ne signifie pas que le reviseur ne puisse effectuer aucune vérification sur les soldes d'ouverture. L'examen des documents disponibles ou les enquêtes nécessaires pour obtenir une connaissance suffisante de l'entreprise peuvent révéler par exemple des erreurs qui pourraient être redressées en cours d'exercice. Des méthodes alternatives pourraient dans certains cas fournir une certitude suffisante sur les soldes d'ouverture. Ces situations ne seront pas les plus fréquentes. Elles dépendent largement de la nature et de l'étendue des activités de l'entreprise ainsi que de son organisation administrative et comptable.
4. Même s'il est possible d'obtenir un ensemble d'éléments probants suffisants pour émettre une opinion justifiée sur les comptes de l'exercice, en ce compris les éléments de résultats, il sera rarement possible de s'engager sur les comparatifs de l'exercice précédent. (N.G.R. 3.3.5.) (voir exemple proposé ci-contre). Telle est l'hypothèse du cas présenté ci-contre qui donne lieu exceptionnellement à un double titre concernant les chiffres de l'exercice et ceux de l'exercice précédent.
5. Si des contrôles *a posteriori* ne permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants sur les différentes composantes du compte de résultats qui peuvent être affectées de façon significative par des opérations afférentes à des exercices antérieurs (redressements d'évaluations de stocks, allocation correcte de produits et des charges à l'exercice etc.), le commissaire-reviseur n'aura d'autre possibilité que la réserve ou l'abstention sur les comptes annuels de l'exercice ainsi que ceci est exposé dans l'exemple II.2.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels de l'exercice clôturé le .... (année n)  
Déclaration d'abstention sur les comptes annuels de l'exercice précédent**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates. Notre nomination n'étant intervenue que le ....., nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur les comptes comparatifs de l'exercice précédent tels qu'ils figurent dans les comptes annuels.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....

## **II.2. Première année de mission - rapport avec réserve sur le résultat**

### *Observations*

1. Dans l'exemple II.1, on supposait que le commissaire-reviseur qui contrôle une société pour la première fois a pu obtenir des assurances suffisantes sur le bilan d'ouverture de l'exercice. Par conséquent, il a pu donner une attestation sans réserve sur l'année en cours. Dans ce second exemple, on considèrera que ces contrôles sur le bilan d'ouverture n'ont pas été possibles. La première attitude du reviseur consistait à rechercher les possibilités de contrôles alternatifs. Puisqu'ils ne sont pas possibles, il faut envisager le rapport avec réserve et dans certains cas, la déclaration d'abstention.
2. Dans l'exemple, ci-contre, qui est également envisagé par la norme internationale ISA 700, le problème essentiel découle de l'absence d'éléments probants suffisants concernant le contrôle des stocks dans la balance d'ouverture des comptes.
3. Le début de la première phrase de l'attestation a été modifié pour commencer par une précaution liée à l'impossibilité de respecter intégralement les normes de révision. Cette modification est également proposée par la norme ISA 700. L'absence du respect intégral des normes conduit à une réserve sur l'exercice de la révision et impose au commissaire-reviseur d'adapter la première phrase en conséquence.
4. On peut aussi envisager l'hypothèse plus complexe dans laquelle le commissaire-reviseur est nommé tardivement, en fin d'exercice ou au début de l'exercice suivant, par exemple, à la suite du décès du commissaire-reviseur en fonction. La nomination tardive a pour conséquence l'impossibilité de contrôler l'inventaire physique de fin d'exercice, voire le respect du principe de séparation des exercices (cut-off). Aux difficultés du premier exercice de contrôle (II.1.) s'ajoutent les difficultés de contrôle de plusieurs rubriques des comptes annuels de fin d'exercice. Dans ce cas, le rapport ne concernerait pas seulement le bilan d'ouverture mais aussi celui de clôture de l'exercice. Dès lors, l'abstention serait d'autant plus justifiée qu'elle concerne aussi bien le bilan que le compte de résultats. Cet exemple exceptionnel n'a pas été développé ici.
5. Le reviseur ayant déjà attiré l'attention du lecteur en émettant une attestation avec réserve, le double titre (l'un relatif à l'exercice, l'autre à l'exercice précédent) n'est pas nécessaire.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

À l'exception de la question évoquée ci-dessous, nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks au 31 décembre (n-1), cette date précédant notre nomination comme commissaire-reviseur de la société. De plus, nous n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres procédés de contrôle, les quantités en stock à cette date.

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur le compte de résultats des ajustements qui auraient pu s'avérer nécessaires à propos des stocks d'ouverture et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates. Par ailleurs, notre nomination n'étant intervenue que le ....., nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur les comptes comparatifs de l'exercice précédent tels qu'ils figurent dans les comptes annuels.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....

## II.3. Problèmes à l'occasion d'un changement de commissaire-reviseur

### *Observations*

1. Lorsqu'un reviseur d'entreprises est nommé aux fonctions de commissaire-reviseur dans une société où un confrère exerçait précédemment la même mission, il pourra s'appuyer sur les travaux de ce dernier afin d'éviter les inconvénients d'une première révision.
2. Le reviseur d'entreprises ne diminue pas sa responsabilité personnelle en se basant sur les vérifications de son confrère. Il s'interrogera sur les vérifications effectivement opérées et sur les observations faites par le confrère qu'elles aient ou non débouché sur des réserves dans son rapport.
3. Si le reviseur d'entreprises a pu s'assurer en consultant son confrère du fait que les comptes annuels de l'exercice précédent sont fiables et que la société n'a apporté aucune modification à ses procédures à l'occasion du changement de reviseur, le cours normal du programme de révision pourra se poursuivre et aucune mention dans le rapport ne sera nécessaire.
4. S'il existe des présomptions graves sur la façon dont le contrôle a été exercé au cours de l'exercice précédent, par exemple à la suite de l'état de santé du confrère sortant de fonction, le reviseur envisagera des procédures plus étendues et si celles-ci sont insuffisantes, il se référera à ce qui a été proposé dans l'hypothèse d'une première année de mission (ci-dessus II.1). Dans cette hypothèse, il faudra cependant prêter attention au respect des procédures déontologiques prévues par l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (règlement de déontologie) qui imposent notamment de discuter la question avec le confrère concerné.
5. Dans l'hypothèse où le reviseur aurait constaté des erreurs significatives dans les comptes de l'exercice précédent, il pourrait se référer à l'exemple de rapport présenté ci-contre.
6. L'hypothèse qui sert de base à la rédaction de cet exemple est la suivante: les opérations de clôture des comptes de l'exercice précédent ont été faites de façon incorrecte. Il en résulte que des produits comptabilisés au cours de l'exercice sous revue auraient dû être pris en résultats au cours de l'exercice précédent.
7. Dans la seconde partie du rapport, il sera indiqué de modifier le paragraphe relatif au respect de la loi, qui pourrait être libellé comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Nous avons constaté au cours de nos contrôles que le compte de résultats a été influencé favorablement par des facturations de .....BEF qui auraient dû être reconnues en résultats au cours de l'exercice précédent; il en résulte une surestimation du résultat de l'exercice avant impôts à concurrence du même montant et une sous-estimation corrélative du résultat de l'exercice précédent. Vu que nous n'avons pu commencer nos travaux qu'à l'issue de l'assemblée générale du ... qui nous a désigné dans nos fonctions, nous ne pouvons pas établir avec certitude qu'il n'existe aucune autre erreur significative dans les comptes de l'exercice précédent. En conséquence, nous ne nous prononcerons pas sur les chiffres comparatifs tels qu'ils figurent dans les comptes annuels.

À notre avis, sous réserve de l'incidence des éléments relatifs à l'exercice précédent sur le compte de résultats et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates. Par ailleurs, nous nous abstenons en ce qui concerne les chiffres comparatifs de l'exercice précédent.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(*voir commentaire 7 ci-contre*)

## II.4. Déclaration d'abstention suite à l'insuffisance du système de contrôle interne

### *Observations*

1. Au terme de l'article 65 des lois sur les sociétés, le réviseur est tenu de décrire la façon dont il a exercé ses contrôles. Le texte normalisé de la première partie des normes rappelle que toute mission de révision passe par un examen de l'organisation administrative. Ceci ne signifie pas que le réviseur se prononce sur la qualité de cette organisation. Il en tient compte dans la mise en oeuvre de sa révision. Si les contrôles internes sont insuffisants, le réviseur examinera dans quelle mesure il peut compenser cette insuffisance par des tests de validation (*substantive testing*).
2. Le réviseur ne pourra pas compenser l'absence totale de sécurité dans le système administratif et comptable. Si un inventaire physique n'a pas été fait ou a été mal fait, ce n'est pas au réviseur de refaire le travail (N.G.R. 2.4.). Il émettra par contre des réserves dans son rapport. Un minimum de procédures et de contrôles internes est toujours indispensable. Pour le reste, l'organisation dépend de la taille de l'entreprise et de la nature de ses activités.
3. Dans les petites entreprises, le système de contrôle interne ne répondra que rarement aux principes généralement admis, par exemple la séparation des fonctions sera incomplète. Des réserves ne seront pas nécessaires si le contrôle interne est adapté à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise et si le réviseur a pu obtenir des garanties suffisantes sur la fiabilité du système comptable (N.G.R. 3.3.7.).
4. Si le réviseur constate des lacunes tellement importantes qu'il n'est pas en mesure de se former un jugement sur la fiabilité et l'exhaustivité des comptes annuels par des méthodes alternatives, il ne peut pas certifier l'image fidèle. Il n'a d'autre choix que l'abstention.

Selon le paragraphe 3.8.1. des normes générales de révision, une déclaration d'abstention sera émise lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels (statutaires ou consolidés) reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé. À titre d'exemple ceci pourrait résulter:

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles
- de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables
- d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes.

5. Dans la seconde partie du rapport, il sera indiqué de modifier le paragraphe relatif au respect de la loi qui pourrait être libellé comme suit: «Comme indiqué dans la première partie du présent rapport, l'organisation de la comptabilité ne permet pas d'effectuer les vérifications nécessaires pour s'assurer que la comptabilité est tenue et que les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Déclaration d'abstention sur les comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

L'administration de l'entreprise n'est pas organisée de façon appropriée. En particulier, l'organisation administrative des achats présente des défaillances qui pourraient avoir une incidence significative sur les comptes annuels. Nous n'avons pas été à même de vérifier par des méthodes alternatives la fiabilité et l'exhaustivité des achats repris dans les comptes annuels ainsi que les rubriques qui y sont liées.

Vu la défaillance du système administratif de la société, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur le fait que les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(voir commentaire 5 ci-contre)

## II.5. Réserve sur l'organisation administrative liée à une rubrique

### Observations

1. L'exemple donné ci-dessus (II.4.) résulte d'une situation dans laquelle l'organisation administrative et comptable ne permet pas au réviseur de se former une opinion fondée sur les comptes annuels. Les problèmes sont à ce point fondamentaux que l'ensemble du système est mis en cause. Il se peut que les difficultés ne soient constatées que dans une partie de l'organisation. L'exemple développé ci-contre met en évidence un cas dans lequel le suivi analytique des commandes en cours d'exécution ne permet pas d'avoir toute la sécurité voulue sur l'application de la méthode du pourcentage d'achèvement des travaux (article 27, § 3 A.R. du 8 octobre 1976).
2. Il appartient au réviseur d'évaluer le caractère significatif de la lacune constatée. Si le risque qui en découle est négligeable, il peut prendre la responsabilité de ne pas émettre des réserves. Il est en effet possible que des méthodes alternatives lui aient permis d'obtenir une assurance suffisante d'inexistence du risque d'erreur significative qu'il avait mis en évidence. Dans ce cas également, il prendra la responsabilité de délivrer une attestation sans réserve. Selon le paragraphe 3.3.7. des normes générales de révision, si le réviseur a pu effectuer des vérifications alternatives appropriées qui le satisfont, il n'y a pas lieu de mentionner ces lacunes dans la partie du rapport qui porte sur l'attestation des états financiers; le cas échéant, le réviseur pourra décider de les exposer dans la seconde partie du rapport.
3. Lorsque le réviseur conclura à la nécessité d'émettre une réserve relative au contrôle interne d'un secteur particulier dans l'organisation administrative, il identifiera le ou les principaux postes des comptes annuels qui sont concernés. En général, on ne pourra pas chiffrer les conséquences éventuelles d'une erreur dans les procédures. Il sera parfois possible de mentionner les montants bruts concernés. Le paragraphe 3.3.7. des normes générales de révision précise que si le réviseur n'a pas pu se satisfaire de vérifications alternatives, il mentionnera dans son rapport dans quelle branche de l'organisation ces faiblesses ont été constatées et quelles sont les rubriques qui subissent un risque significatif du fait de cette lacune.
4. Dans la seconde partie du rapport, il sera indiqué de modifier le paragraphe relatif au respect de la loi qui pourrait être libellé comme suit: «Comme indiqué dans la première partie du présent rapport, l'organisation de la comptabilité ne permet pas d'effectuer les vérifications nécessaires pour s'assurer que la comptabilité est tenue et que les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

L'organisation administrative et le suivi des commandes en cours ne permettent pas d'assurer un contrôle approprié de l'évaluation qui est faite des rubriques correspondantes. Ces commandes en cours figurent pour un montant de ..... dans la rubrique des stocks.

À notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

... (voir commentaire 4 ci-contre)

## **II.6. Rapport de carence pour absence de comptes annuels arrêtés par l'organe d'administration**

### *Observations*

1. Les comptes annuels doivent être soumis au commissaire-reviseur un mois avant la date statutaire de l'assemblée générale (art. 77 lois soc.). De plus, les comptes annuels doivent être soumis à cette assemblée au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice comptable. De toute évidence, le non respect du premier délai est une infraction aux règles du droit des sociétés. Il est recommandé au commissaire-reviseur qui ne reçoit pas les comptes annuels un mois au moins avant la date statutaire de l'assemblée générale, d'adresser sans délai une lettre au conseil d'administration lui rappelant ses obligations légales.
2. Le non respect du délai de communication à l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice est plus grave dans la mesure où il existe une sanction pénale en cas d'infraction. Dès que le délai de six mois est dépassé, le commissaire-reviseur devrait adresser un rapport, appelé rapport de carence, au conseil d'administration en le priant de bien vouloir convoquer l'assemblée générale et communiquer ce rapport de carence aux actionnaires. Si le conseil d'administration reste passif, le commissaire-reviseur pourrait même d'initiative convoquer l'assemblée générale (art. 73 lois soc.) avec pour ordre du jour:
  - Rapport du commissaire-reviseur sur les infractions au droit des sociétés et aux statuts
  - Mesures à prendre.
3. Lorsque la carence du conseil d'administration résulte de circonstances spécifiques, le commissaire-reviseur envisagera l'adaptation de son rapport de façon à exposer les problèmes existants. Il devra peut-être signaler à l'assemblée générale qu'il a constaté d'autres infractions aux lois sur les sociétés. En particulier, il devra prêter attention aux problèmes découlant de difficultés financières qui pourraient l'obliger à mettre en oeuvre les procédures prévues par l'article 64*sexies*, §2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.
4. Si les comptes annuels sont fournis ultérieurement, le commissaire-reviseur établira un nouveau rapport se substituant au rapport de carence. Il mentionnera dans l'introduction qu'en absence de comptes annuels disponibles, un rapport avait déjà été adressé à l'assemblée générale en date du ... Le rapport de carence ne doit cependant pas être publié à la Banque nationale de Belgique.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ...  
PRÉSENTÉ À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

À la date de ce rapport, nous constatons que nous n'avons pas reçu les comptes annuels ni le rapport de gestion prévus par l'article 77 des lois sur les sociétés, qui auraient dû vous être communiqués au plus tard le ... (six mois après la date de clôture de l'exercice).

En date du ..., nous avons rappelé au conseil d'administration son obligation légale de vous communiquer les comptes annuels dans les délais prévus par la loi et les statuts.

Par ailleurs, à ce jour, votre assemblée générale n'a toujours pas été régulièrement convoquée, ce qui constitue une infraction aux règles statutaires.

Bruxelles, le ...  
Société XYZ, représentée par M. X.,  
Commissaire-reviseur.



### **Section III. Continuité de l'exploitation**

1. Rapport sans réserve, avec paragraphe explicatif
2. Rapport avec réserve
- 3./4. Rapport avec refus de certifier

### III.1. Rapport sans réserve, avec paragraphe explicatif

#### *Observations*

1. Les difficultés financières rencontrées par la société peuvent constituer une incertitude importante pour l'attestation de l'image fidèle. En effet, les comptes sont établis dans la présomption de la continuité de l'exploitation (article 15 AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels). Si cette présomption n'est plus justifiée, il y a lieu d'opérer des corrections de valeur justifiées par la perspective de réalisation (article 40 AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels). Il n'est cependant pas toujours possible de déclarer avec certitude que les comptes ne donnent pas une image fidèle tant qu'une chance de survie demeure plausible. Pour cette raison, une réserve ou une opinion négative manifestant un désaccord avec les dirigeants ne sera pas la formule la plus appropriée.
2. L'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales impose aux dirigeants de justifier la continuité de l'exploitation, dans le rapport de gestion:
  - dès l'instant où il existe des pertes reportées au bilan ou,
  - lorsque le compte de résultats fait apparaître une perte de l'exercice pendant deux années successives.On aurait pu s'attendre à ce que cette information soit donnée dans l'annexe des comptes annuels, au titre des règles d'évaluation. Toutefois, vu que le rapport de gestion accompagne normalement les comptes annuels dans toutes les publications légales, il n'y a pas lieu de renforcer l'exigence par une double mention. Le réviseur peut se satisfaire d'une mention dans le rapport de gestion.
3. Si l'information nécessaire est donnée par le conseil d'administration, il n'y a pas lieu d'émettre une réserve. En application des normes générales de révision (3.6.), un paragraphe explicatif n'est obligatoire que s'il existe une incertitude significative; si la survie de la société n'est pas en danger, par exemple du fait qu'une société subit une perte limitée au cours de deux exercices consécutifs, alors qu'elle dispose de capitaux propres importants, aucune observation ne doit être émise dans l'attestation. Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas d'incertitudes multiples affectant gravement les perspectives de continuité, il se pourrait qu'un refus d'attestation soit plus approprié.
4. Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels (statutaires ou consolidés) ou dans le rapport (consolidé) de gestion. À défaut, le réviseur devrait envisager d'émettre une réserve.
5. Dans l'exemple ci-contre, la phrase en italique pourrait aussi, selon les circonstances, être exprimée comme suit:  
*«Cette supposition n'est justifiée que dans l'hypothèse où les mesures de redressement envisagées se réalisent, en ce compris l'obtention de nouvelles sources de financement».*

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

Malgré des pertes significatives qui affectent la situation financière de la société, les comptes annuels sont établis en supposant la poursuite des activités de l'entreprise. *Cette supposition n'est justifiée que dans la mesure où la société continue à recevoir le soutien financier de ses actionnaires ou accède à d'autres sources de financement.* Sans remettre en cause l'opinion sans réserve exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur le rapport de gestion où, selon les exigences de la loi belge, le conseil d'administration justifie l'application des règles d'évaluation appropriées à la perspective de continuité de l'exploitation. Les comptes annuels n'ont pas fait l'objet d'ajustements touchant à l'évaluation et à la classification de certaines rubriques du bilan qui pourraient s'avérer nécessaires si la société n'était plus en mesure de poursuivre ses activités.

**Attestations (et informations) complémentaires**

...

### III.2. Rapport avec réserve

#### Observations

Les hypothèses qui peuvent se présenter en cas d'incertitude sur la continuité peuvent être résumées comme suit:

Type de rapport en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation

Information dans le rapport Confiance de gestion dans la capacité de redressement	oui	non
oui	paragraphe explicatif	attestation avec réserve
non	abstention	opinion négative

1. L'article 77 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales impose une justification de la continuité de l'exploitation dans le rapport de gestion, dans les cas qu'il détermine. L'absence de cette information imposerait une objection dans la seconde partie du rapport puisque le rapport de gestion est incomplet. Le paragraphe explicatif ne pourrait pas davantage être utilisé dans ce cas puisqu'il est impossible de se référer à une déclaration des dirigeants dans le rapport de gestion ou l'annexe. Dès lors, s'il existe une incertitude sur la continuité de l'exploitation, une réserve s'imposerait aussi dans la première partie du rapport.
2. Il ne suffit pas que les dirigeants donnent une justification pour que le réviseur puisse émettre un paragraphe explicatif. Encore faut-il que cette justification soit plausible. Par "confiance dans la capacité de redressement", on ne veut pas dire que le réviseur porte un jugement sur la qualité des mesures adoptées. Il existe simplement un espoir, une possibilité raisonnable que, dans ces circonstances, l'entreprise atteigne l'assemblée générale suivante.
3. Lorsque le rapport ci-contre a été utilisé, il pourrait s'avérer nécessaire de modifier la seconde partie du rapport en ce qui concerne la déclaration relative au respect de la loi comptable. Dans ce cas, le texte suivant pourrait être utilisé: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

La société a subi des pertes au cours de l'exercice et son actif net a été réduit par suite de ces pertes à un montant de .....BEF. En conséquence, il existe une incertitude sur la poursuite des activités de l'entreprise. Le conseil d'administration n'a cependant donné aucune information sur ses initiatives en vue de redresser la situation financière de la société dans les annexes des comptes annuels ni dans le rapport de gestion. Aucun ajustement n'a été apporté à l'évaluation ni à la classification de certaines rubriques du bilan qui pourraient s'avérer nécessaire si la société n'était plus en mesure de poursuivre ses activités.

À notre avis, sous réserve de l'omission des informations liées à la continuité des activités de l'entreprise, évoquées au paragraphe précédant et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(*voir commentaire 3 ci-contre*)

**III. 3 / 4 Rapport avec refus de certifier**

## Observations

1. Le paragraphe explicatif est la formule la plus indiquée en cas de doute sur la continuité. La déclaration d'abstention est un cas exceptionnel. Normalement, cette formulation de l'attestation n'est utilisée que dans l'hypothèse où le reviseur est confronté avec des problèmes de révision par suite de multiples incertitudes qui l'empêchent d'obtenir des éléments probants suffisants sur les comptes annuels (NGR 3.8.1.). Ce pourrait bien être le cas lorsque l'entreprise connaît des problèmes de continuité graves et qu'il est impossible d'obtenir une certitude raisonnable sur la plausibilité des mesures de redressement envisagées. L'hypothèse est expressément envisagée par le paragraphe 34 de la norme internationale ISA 700.
2. Si le reviseur a pu acquérir une raisonnable conviction que la cessation de paiements est inévitable à court terme, il choisira normalement d'émettre une opinion négative sur les comptes annuels.
3. Lorsqu'une déclaration d'abstention est formulée, il sera nécessaire de modifier la seconde partie du rapport en ce qui concerne la déclaration relative au respect de la loi comptable. Dans ce cas, le texte suivant pourrait être utilisé: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et compte tenu des incertitudes décrites dans la première partie du présent rapport*, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur le fait que la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.»

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

4. Si le rapport contient une opinion négative, la déclaration relative au respect de la loi comptable dans la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Compte tenu de l'opinion négative émise ci-dessus, nous sommes d'avis que la comptabilité n'est pas tenue et les comptes annuels ne sont pas établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Déclaration d'abstention sur les comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

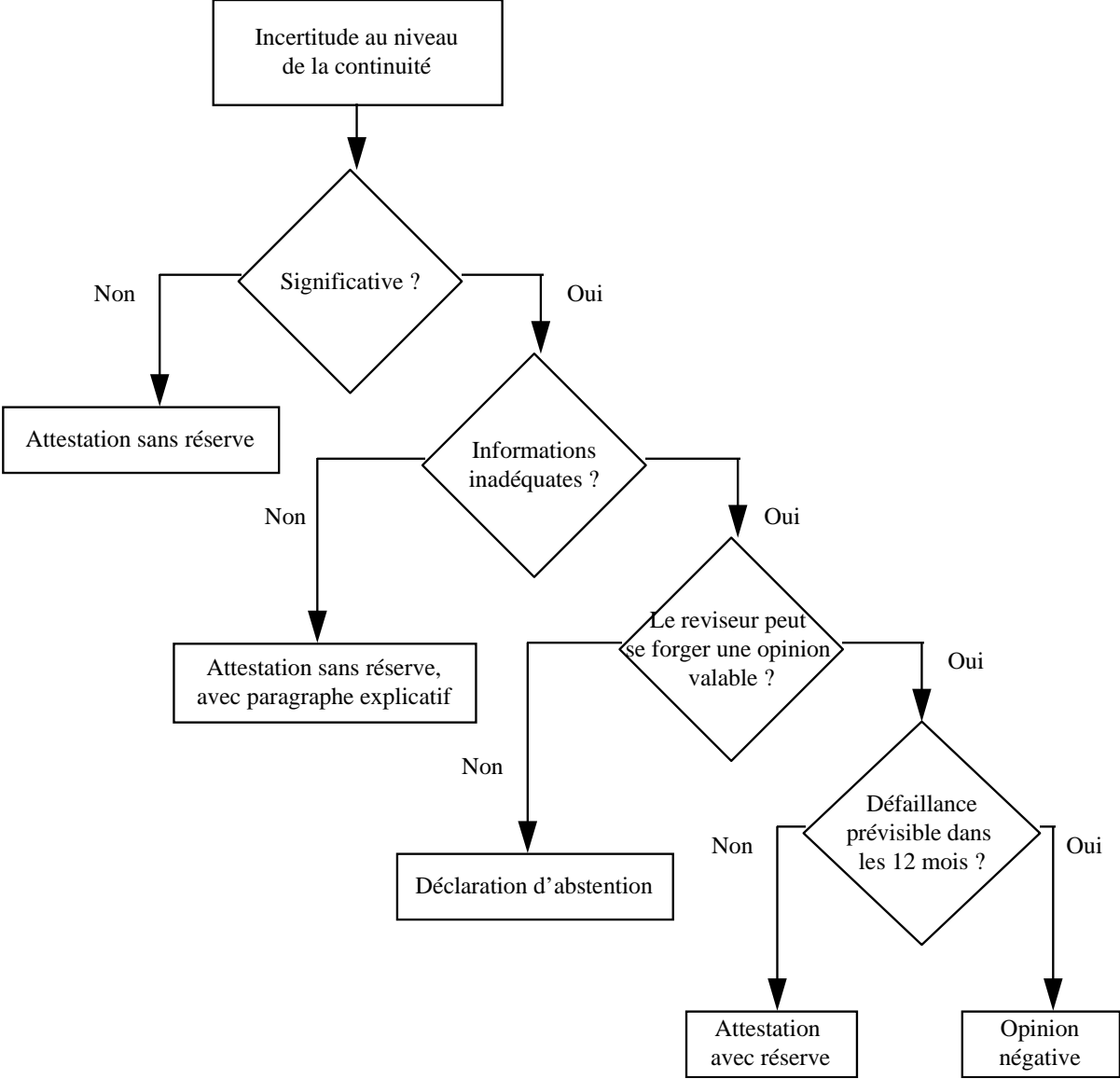
Comme indiqué dans le rapport de gestion (à l'annexe ...), le permis d'exploitation de la principale usine est venu à échéance et les discussions relatives à son renouvellement sont toujours en cours par suite d'un rejet de la demande de renouvellement, qui a fait l'objet d'un recours suspensif. Par ailleurs, la société doit faire face à une action en responsabilité importante en matière d'environnement. De tels problèmes provoquent une incertitude fondamentale sur la pertinence des comptes annuels et sur la continuité de l'exploitation de l'entreprise.

Compte tenu de l'incertitude majeure décrite au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur le fait que les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(voir commentaire 3 ci-contre)

On peut également présenter ces différentes situations d'incertitude quant à la continuité de l'exploitation de la manière suivante:



**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Opinion négative sur les comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

La société accuse des pertes importantes qui détériorent gravement sa situation financière. Le conseil d'administration n'exprime aucun commentaire à ce sujet dans l'annexe des comptes annuels ni dans le rapport de gestion. Par ailleurs, les comptes annuels n'ont pas fait l'objet des ajustements qui sont nécessaires dans une telle situation.

À notre avis, compte tenu de la situation financière de la société décrite dans le paragraphe précédent et des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe ne sont pas adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

... (*voir commentaire 4 page 108*)



#### **Section IV. Incertitude importante**

1. Paragraphe explicatif
2. Déclaration d'abstention

## **IV.1. Paragraphe explicatif**

### ***Observations***

1. Un paragraphe explicatif se justifie lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'existence d'une déclaration d'abstention. L'incertitude peut coexister avec un autre problème justifiant que le réviseur émette par ailleurs une réserve. Dans ces deux cas, l'intitulé de la première partie du rapport sera respectivement «Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif» ou «Attestation avec réserve des comptes annuels et paragraphe explicatif».
2. Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. À défaut, il faudrait sans doute émettre une réserve. (NGR. 3.6.1.)
3. En dehors d'un problème de continuité de l'exploitation, le paragraphe explicatif est toujours facultatif. Il ne peut être utilisé qu'avec prudence et lorsqu'il existe une incertitude importante. Par incertitude, il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui peuvent affecter les comptes annuels ou consolidés. (NGR. 3.6.2.)
4. Le paragraphe explicatif en première partie du rapport ne concerne que les incertitudes fondamentales et en particulier les incertitudes relatives à la continuité de l'exploitation. Les autres mentions destinées à attirer l'attention du lecteur sur une information figurant dans les comptes annuels (statutaires ou consolidés) ou le rapport (consolidé) de gestion sont indiquées dans la seconde partie du rapport.
5. Dans l'exemple ci-contre, il existe plusieurs litiges importants dont l'issue est incertaine. L'importance du risque est telle pour l'image fidèle que le réviseur estime nécessaire de la souligner en renvoyant à la mention faite dans l'annexe conformément à l'article 14 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

À notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

Sans remettre en cause l'opinion sans réserve exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe XVII des comptes annuels qui fait mention de deux litiges en cours avec l'administration fiscale. À ce moment, l'issue de ces litiges ne peut être prévue et aucune provision pour risques et charges n'a été constituée dans les comptes annuels.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....

## IV.2. Déclaration d'abstention

### Observations

1. La déclaration d'abstention est une forme de refus de l'attestation. L'intitulé de l'attestation sera selon le cas "Déclaration d'abstention sur les comptes annuels" ou "Déclaration d'abstention sur les comptes consolidés".
2. Le réviseur ne peut s'abstenir qu'après avoir établi qu'aucune technique de contrôle n'est appropriée pour lever les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et après avoir fait ce qui est en son pouvoir en vue d'établir si les comptes annuels ou consolidés présentent une image fidèle (NGR. 3.8.1.). L'attestation décrit avec précision et clarté les faits qui conduisent le réviseur à délivrer une déclaration d'abstention sur les comptes annuels. En effet, ce dernier type d'attestation prive les utilisateurs de toute indication quant à la crédibilité des comptes annuels ou consolidés dans leur ensemble. (NGR. 3.8.3)
3. Le réviseur peut s'abstenir lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels (statutaires ou consolidés) reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise ou de l'ensemble consolidé. À titre d'exemple, ceci pourrait résulter de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles ou de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables. Comme ceci a déjà été exposé plus avant, une abstention est aussi possible en cas de faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes.
4. Dans les cas exceptionnels où la situation de l'entreprise est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative certaines rubriques importantes des comptes annuels (statutaires ou consolidés) en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante, il est aussi raisonnable de s'abstenir. Tel est l'exemple retenu ci-contre. Il est certain que l'incidence quantitative de l'incertitude joue ici un rôle. On doit à cet égard rappeler la règle (article 19) de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (règlement de déontologie) selon lequel «est présumé ne pas s'être acquitté d'une mission revisorale, le réviseur d'entreprises qui (...) joint à l'opinion qu'il exprime des réserves telles qu'elles en détruisent la valeur ou la portée».
5. Malgré sa décision d'émettre une déclaration d'abstention, le commissaire-réviseur devrait, le cas échéant mentionner d'autres éléments importants de désaccord sur le contenu des comptes annuels qu'il estimerait devoir porter à la connaissance des associés ou des tiers.
6. Compte tenu de l'influence que l'abstention de la première partie du rapport peut avoir sur le respect de la loi comptable, il y a lieu d'envisager de modifier en conséquence la seconde partie du rapport. Le texte suivant pourrait être utilisé: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et compte tenu des incertitudes décrites dans la première partie du présent rapport*, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur le fait que la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Déclaration d'abstention sur les comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

En raison des conditions difficiles qui prévalent dans la République ....., il existe une incertitude majeure sur la pertinence de l'évaluation des participations détenues dans des entreprises situées dans ce pays. Ces participations représentant ...% des actifs de la société, nous sommes dans l'impossibilité de formuler une opinion sur le caractère fidèle des comptes annuels.

Compte tenu des incertitudes majeures décrites au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure d'émettre une opinion sur le fait que les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(*voir commentaire 6 ci-contre*)



## **Section V. Désaccord sur le contenu des comptes annuels**

1. Omission d'informations
2. Absence de mention d'une modification de règle d'évaluation
3. Règle d'évaluation inacceptable
4. Mauvaise application d'une règle d'évaluation
5. Divergence d'opinion sur une évaluation
6. Divergence d'opinion accompagnée d'une incertitude
7. Conséquences d'une réserve sur l'exercice précédent
8. Problème de césure des exercices
9. Opinion négative (Absence de réduction de valeur importante)

## V.1. Omission d'informations

### *Observations*

1. L'absence d'une information significative dans les comptes annuels porte atteinte au principe de l'image fidèle. Ce n'est pas seulement la présentation erronée qui peut s'avérer trompeuse. L'omission consciente d'une information, qui doit être donnée conformément aux normes ou à la réglementation comptable, entraînera des réserves de la part du réviseur.
2. L'absence d'une information sera très rapidement significative lorsque l'omission est faite de façon consciente car, dans ce cas, elle aura le plus souvent pour objet d'éviter que des renseignements précis ne soient portés à la connaissance des actionnaires ou des tiers. Il en ira ainsi lorsque les dirigeants omettent de renseigner l'acquisition du contrôle sur une société significative ou l'existence de plus-values de cession internes réalisées sur des opérations entre la société-mère et ses filiales. Dans la mesure où la réglementation impose de fournir une information, ni l'entreprise ni le réviseur ne peuvent apprécier l'opportunité de la rendre publique.
3. La question se pose de savoir dans quelle mesure le réviseur peut donner lui-même l'information. Il y a lieu de noter ici que les principales assertions liées au contrôle des comptes (y compris le bilan ou le compte de résultats) sont vérifiées. Le seul problème concerne la publication de l'information (*disclosure*). Dans une telle hypothèse, les normes de révision ne prévoient pas que l'information omise par les dirigeants doive être fournie par le réviseur. Selon le paragraphe 3.4.3. des normes générales de révision, la seule information qui peut être fournie d'initiative par le commissaire-réviseur dans son rapport sans que l'organe d'administration n'ait fait mention de la question dans les comptes annuels concerne la modification d'une règle d'évaluation et son effet chiffré.
4. Même lorsqu'elle n'est pas expressément prévue par les normes ou la réglementation, une information peut être essentielle pour l'image fidèle. Telle est d'ailleurs la portée de la dernière portion de phrase de l'attestation «et les informations données dans l'annexe sont adéquates».
5. On observera par contre que certaines informations n'ont que peu de rapport avec l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'exercice. On pourrait citer en exemple les données relatives au bilan social. Dans ce cas, l'omission d'information ne concernerait pas la première partie mais bien la seconde partie du rapport de révision.
6. Compte tenu de l'incidence de la réserve sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

La liste des participations figurant à l'annexe V.A des comptes annuels n'a pas été complétée de façon exhaustive. Par ailleurs, l'annexe XVIII doit comprendre des informations relatives aux relations avec les entreprises liées et notamment les plus-values de cession entre ces entreprises. Cette donnée a été omise dans l'annexe des comptes annuels.

À notre avis, sous réserve de l'omission d'informations mentionnées au paragraphe précédent, et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

... (*voir commentaire 6 ci-contre*)

## V.2. Absence de mention d'une modification de règle d'évaluation

### *Observations*

1. En cas de modification des règles d'évaluation, les mentions suivantes seront reprises dans l'annexe des comptes annuels relatifs à l'exercice au cours duquel il est dérogé pour la première fois aux règles existantes:
  - la motivation et la nature de l'adaptation
  - la justification de l'adaptation
  - l'estimation de l'influence de cette modification sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.
  
2. Dans le cas où l'annexe ou, le cas échéant, le rapport de gestion ne contient pas de commentaire (ou pas de commentaire adéquat), le commissaire-reviseur, conformément au prescrit des normes relatives au rapport (N.G.R. 3.10.2.), mentionnera dans un paragraphe distinct (ou complémentaire, selon le cas) de son rapport:
  - la nature des modifications dans les règles d'évaluation
  - la répercussion chiffrée sur le patrimoine, la situation financière et le résultat.
  
3. On ne pourra parler d'une modification des règles d'évaluation dans les cas suivants:
  - Lorsque les règles d'évaluation sont déterminées et mentionnées pour la première fois, pour les postes ne figurant pas avant dans les comptes annuels.
  - Lorsque les règles d'évaluation sont utilisées pour la première fois pour des actes et des événements de nature différente à ceux se présentant antérieurement.
  - Il s'agit d'une modification de l'estimation comptable et non un changement de la méthode d'évaluation.
  
4. Compte tenu de l'incidence de la réserve sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

La société a modifié ses règles d'évaluation en décidant d'allonger la durée de l'amortissement des bâtiments industriels de 20 à 30 années à dater des acquisitions de cet exercice. Cette modification qui améliore le résultat avant impôts de l'exercice à concurrence de.....BEF n'est pas mentionnée dans l'annexe des comptes annuels.

À notre avis, sous réserve de l'omission de l'information mentionnée au paragraphe précédent, et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(voir commentaire 4 ci-contre)

### V.3. Règle d'évaluation inacceptable

#### *Observations*

1. Il arrive que le commissaire-reviseur ne soit pas d'accord avec l'organe d'administration concernant telle ou telle règle d'évaluation retenue, celle-ci ne correspondant pas aux dispositions légales de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, ou son application incorrecte affectant la fidélité de l'image donnée par les comptes annuels. L'exemple V.3. concerne une situation où le conseil d'administration refuse de se conformer à une règle précise prévue par l'arrêté royal du 8 octobre 1976. Les exemples V.4. et 5. illustrent des applications incorrectes d'une méthode d'évaluation.
2. Dans les comptes annuels, une réévaluation des "Installations, machines et outillage" se justifie lorsqu'elle traduit une plus-value durable et certaine. Dans l'annexe, il est fait mention de la réévaluation appliquée ainsi que de la motivation. Dans l'exemple V.3, le commissaire-reviseur estime que les conditions prévues à l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises n'ont pas été rencontrées et notamment la réévaluation est exprimée dans une situation déficitaire, et donc les conditions de rentabilité et de durabilité de la plus-value n'ont pas été rencontrées.
3. Compte tenu de l'incidence de la réserve sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

4. Si le caractère fidèle des comptes annuels devait être affecté fondamentalement par une réévaluation non justifiée de plusieurs rubriques de l'actif ou plusieurs règles inacceptables, un refus de certifier les comptes s'imposerait. L'attestation serait libellée comme suit:  
«À notre avis, en raison de l'incidence des questions mentionnées au paragraphe précédent sur la situation financière de la société de la société et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe ne sont pas adéquates.»

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

La société a procédé à la réévaluation de certains biens actés sous la rubrique "machines, installations et outillage" en comptabilisant au passif une plus-value de réévaluation correspondante à concurrence de .....BEF. Il n'est pas satisfait à la condition de l'article 34 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels qui exige que la plus-value exprimée soit justifiée par la rentabilité de l'activité de l'entreprise.

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .. donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(*voir commentaire 3 ci-contre*)

## V.4. Mauvaise application d'une règle d'évaluation

### *Observation*

1. Conformément à l'article 15 de l'A.R. du 8 octobre 1976, toute entreprise détermine les règles qui président aux évaluations dans l'inventaire et les comptes annuels et notamment aux constitutions et ajustements d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques et charges, ainsi qu'aux réévaluations.
2. L'organe d'administration qui arrête les règles d'évaluation doit se prononcer sur:
  - les principes d'évaluation de l'actif et du passif, en ce compris les méthodes utilisées pour l'estimation et l'approximation des réductions de valeur des actifs et pour la constitution de provisions;
  - les principes de détermination du résultat (quand les bénéfices sont-ils réalisés ?); l'imputation des produits et charges en fonction de leur relation causale (*matching principle*);
  - la détermination des critères et des principes qui président à l'établissement des comptes consolidés (le mode de consolidation des filiales, le traitement des opérations intersociétés, etc.).
3. En arrêtant et en appliquant les règles d'évaluation, l'organe d'administration respectera les dispositions prévues à l'A.R. du 8 octobre 1976. Les règles d'évaluation doivent être suffisamment claires et être résumées dans l'annexe des comptes annuels. Très souvent, les règles d'évaluation sont libellées en termes généraux, si bien qu'il est impossible d'apprécier à sa juste valeur l'influence de celles-ci sur les éléments des comptes annuels.
4. Lorsque l'entreprise a déterminé ses règles d'évaluation, elle est obligée de les appliquer de façon constante, jusqu'à ce qu'il soit justifié de les modifier. La modification ne peut intervenir qu'en respectant les formes prévues et en particulier, par décision du conseil d'administration.
5. Dans l'exemple ci-contre le problème posé en ce qui concerne l'évaluation des immobilisations incorporelles porte sur la valeur qui peut être attribuée aux immobilisations incorporelles en application notamment de l'article 25 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels.
6. Compte tenu de l'incidence de la réserve sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

La rubrique des immobilisations incorporelles comprend des frais en relation avec l'optimisation et l'amélioration d'un certain nombre de logiciels pour un montant de ..... BEF. L'activation de tels coûts n'est acceptable que dans la mesure où les biens immobilisés à l'actif ne dépassent pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour l'entreprise. Dans les circonstances actuelles, tenant compte des évolutions technologiques et au vu des résultats des années antérieures, nous estimons que la valeur d'utilisation et de rendement futur est inférieure à la valeur à laquelle ces logiciels sont comptabilisés au bilan. Nous ne sommes pas en mesure de déterminer avec précision le montant de l'écart.

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(voir commentaire 6 ci-contre)

## V.5. Divergence d'opinion sur une évaluation

### Observations

1. Un cas fréquent de «rapport avec réserve» résulte d'une divergence d'opinion entre le réviseur et les dirigeants à propos d'une estimation comptable, plus particulièrement l'application d'une réduction de valeur ou la constitution d'une provision pour risques et charges.
2. La recommandation de révision du 1er décembre 1995 traite spécifiquement de la démarche de révision concernant les estimations comptables. Le paragraphe 4 de cette recommandation dispose: «Si l'écart par rapport à ce que le réviseur considère comme approprié est raisonnable, il pourra considérer que l'évaluation est acceptable. A défaut, il devra suggérer que la direction revoie son estimation. Le cas échéant, il envisagera la nécessité d'émettre une réserve (...) ou un refus de l'attestation».

Exemples de réduction de valeur insuffisante:

- Les stocks commerciaux sont évalués au coût historique d'acquisition, déduction faite d'une réduction de valeur pour obsolescence. Vérification faite, le commissaire-réviseur estime qu'une réduction de valeur supplémentaire significative s'impose, sur base de la valeur de marché qui est inférieure. Le commissaire-réviseur estime que dans ces circonstances, une réserve de sa part s'impose.
  - Les titres d'une filiale sont enregistrés à la valeur d'acquisition. Cette filiale connaît des difficultés financières sérieuses mais compte tenu du fait que les réductions de valeur sur participation ne sont pas déductibles fiscalement, les dirigeants prétendent que cette réduction de valeur n'est pas définitive et que la filiale se redressera bien...un jour !
3. L'exemple ci-contre envisage l'hypothèse de la rupture de continuité de l'exploitation dans une branche d'activité de l'entreprise. Dans ce cas, l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre impose différentes corrections de valeur pour ramener les actifs liés à cette branche à leur valeur de réalisation. Certaines réductions de valeur ou amortissements complémentaires ont été effectués mais les stocks n'ont pas été adéquatement dépréciés.
  4. Compte tenu de l'incidence de la réserve sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Dans l'évaluation des produits finis comptabilisés à l'actif du bilan clôturé le 31 décembre XXXX, la société n'a pas tenu compte d'une réduction de valeur de .... BEF qui aurait dû être appliquée par suite de l'abandon de la commercialisation de certains produits.

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent, et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(*voir commentaire 4 ci-contre*)

## V.6. Divergence d'opinion accompagnée d'une incertitude

1. Il n'est pas exclu que dans certains cas le commissaire-reviseur d'une part émette une réserve pour une raison quelconque (autre qu'une réserve pour continuité de l'exploitation) et d'autre part désire compléter son attestation par l'adjonction d'un paragraphe explicatif par exemple pour incertitude importante.

L'exemple développé ci-contre couvre une situation analogue à celle exposée ci-avant où le commissaire-reviseur constate que la société n'a par exemple pas pratiqué une réduction de valeur sur certaines marchandises en stock alors qu'elles ne sont plus commercialisées.

En outre, le réviseur constate qu'il existe plusieurs litiges importants dont l'issue est incertaine. L'importance du risque est telle pour l'image fidèle que le réviseur estime nécessaire de le souligner en renvoyant à la mention faite dans l'annexe conformément à l'article 14 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels.

Dans ce cas, le titre de la première partie du rapport de révision devient «Attestation avec réserve des comptes annuels et paragraphe explicatif».

2. Compte tenu de l'incidence de la réserve sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels et paragraphe explicatif**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Dans l'évaluation des marchandises comptabilisées à l'actif du bilan clôturé le 31 décembre XXXX, la société n'a pas tenu compte d'une réduction de valeur de .... BEF qui aurait dû être appliquée par suite de l'abandon de la commercialisation de certains produits.

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent, et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

Sans remettre en cause l'opinion avec réserve exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'annexe XVII des comptes annuels qui fait mention de deux litiges en cours avec l'administration fiscale. À ce moment, l'issue de ces litiges ne peut être prévue et aucune provision pour risques et charges n'a été constituée dans les comptes annuels.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(voir commentaire 2 ci-contre)

## V.7. Conséquences d'une réserve sur l'exercice précédent

### Observations

1. Lorsque le reviseur délivre un rapport avec réserve portant sur un élément du compte de résultats, ou, *a fortiori* s'il délivre un refus de certifier, ceci peut influencer non seulement l'exercice mais aussi l'exercice suivant. En effet, un plus grand bénéfice ou une plus grande perte au cours d'un exercice aura des conséquences inverses au cours de l'exercice suivant. Le lecteur des comptes annuels qui serait amené à prendre des décisions économiques au vu du résultat déclaré risquerait d'être trompé au cours des deux années consécutives. Il y a donc lieu de rappeler la réserve au cours du deuxième exercice. Tel est l'hypothèse envisagée dans l'exemple ci-contre.
2. Si une réserve doit ainsi être émise et compte tenu de son incidence sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

3. Toutefois, on peut envisager l'hypothèse où l'organe d'administration de l'entreprise, consciente de l'erreur commise souhaite réparer cette erreur. Le droit comptable belge, contrairement aux normes internationales, ne permet pas de redresser le bilan d'ouverture. La correction d'une erreur concernant les opérations de l'exercice précédent devra nécessairement être actée au compte de résultats de l'exercice. Par contre, conformément à l'article 4 al. 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, le principe de l'image fidèle ne sera respecté que moyennant une explication en bonne et due forme dans l'annexe des comptes annuels. Ce n'est que dans l'hypothèse où une telle explication est donnée que le reviseur pourrait renoncer à une réserve et délivrer une attestation sans réserve.

*Si l'information donnée dans l'annexe est adéquate*, le commissaire-reviseur devra néanmoins attirer l'attention du lecteur sur cette information de l'annexe qui justifiait sa réserve sur l'exercice précédent. Cette information complémentaire n'affecte pas l'image fidèle des comptes annuels qui est garantie par l'information en annexe. En conséquence, elle relève des informations qui doivent être fournies dans la seconde partie du rapport de révision.

4. Dans le cas exceptionnel où les dirigeants n'ont pas jugé utile de donner suite à la réserve émise par le commissaire-reviseur et que celui-ci a estimé par conséquent qu'elle devait être maintenue au cours de l'exercice suivant *à défaut de mention dans l'annexe*, le problème continuera à affecter les chiffres comparatifs de l'exercice qui suit (n+2) en manière telle que le commissaire-reviseur pourrait juger nécessaire de modifier son rapport en conséquence.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Dans notre attestation des comptes annuels de l'exercice précédent, nous avons exprimé une réserve par suite de la non-comptabilisation d'une provision pour les prépensions dont bénéficient certains anciens membres du personnel. Cette provision a été constituée au cours de l'exercice à concurrence de ..... BEF dont ..... BEF se rapportent à l'exercice précédent.

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur le compte de résultats de la question mentionnée au paragraphe précédent, et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(voir commentaire 2 ci-contre)

## V.8. Problème de césure des exercices

### *Observations*

1. Ce cas est comparable au cas V.6. Lorsque le «cut off» n'est pas effectué correctement, le lecteur qui prend une décision économique sur la base des informations publiées par l'entreprise risque d'être trompé.
2. Il y a lieu de rappeler que le droit comptable belge ne permet pas de corriger la balance d'ouverture. Selon l'article 5 alinéa 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises «le bilan d'ouverture d'un exercice doit, sans préjudice à l'application de l'article 11 alinéa 3, correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent». L'article 11 visé dans cet article dispose que «si les chiffres de l'exercice ne sont pas comparables à ceux de l'exercice précédent, les chiffres *de l'exercice précédent* peuvent être redressés en vue de les rendre comparables»; les commentaires nécessaires seront fournis dans l'annexe.
3. Compte tenu de l'incidence de la réserve sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».

En outre, comme suite à l'adaptation de la formulation ci-dessus, la seconde partie du rapport pourrait être complétée comme suit: «Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise *par ailleurs* en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Des factures à recevoir auraient dû être prises en charge au cours de l'exercice à concurrence de ....BEF; il en résulte une surestimation du résultat de l'exercice avant impôts à concurrence du même montant.

À notre avis, sous réserve de l'incidence de la question évoquée au paragraphe précédent sur le compte de résultats et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires.**

....(*voir commentaire 3 ci-contre*)

## V.9. Opinion négative (Absence de réduction de valeur importante)

### *Observations*

1. La différence entre la réserve sur les comptes annuels et l'opinion négative est affaire d'importance relative et de jugement professionnel. Il y a lieu de se référer à l'article 19 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (règlement de déontologie) selon lequel "est présumé ne pas s'être acquitté d'une mission revisorale, le réviseur d'entreprises qui (...) joint à l'opinion qu'il exprime des réserves telles qu'elles en détruisent la valeur ou la portée".
2. La société détient une participation majoritaire dans la S.A. "Y" qui a fait faillite après la date de clôture du bilan au 31 décembre, mais avant que la direction n'établisse les comptes annuels. La participation dans la filiale ainsi que les créances sur cette dernière constituent une part importante dans les actifs de la société. À la suite de cette faillite, ces sommes doivent être considérées comme perdues. Dans leur rapport de gestion, les administrateurs ont fait mention de la faillite dans la rubrique: «Événements survenus après la date de clôture du bilan».

Le réviseur d'entreprises a constaté que des difficultés de paiements s'étaient déjà produites en cours d'exercice. La non comptabilisation des réductions de valeur dans les comptes annuels arrêtés au 31 décembre XXXX affectent fondamentalement l'image fidèle, et le réviseur estime donc qu'une opinion négative s'impose.

3. Compte tenu de l'opinion négative sur la déclaration relative au respect de la loi comptable, la seconde partie du rapport pourrait être adaptée comme suit: «Compte tenu de l'opinion négative émise ci-dessus, nous sommes d'avis que la comptabilité n'est pas tenue et les comptes annuels ne sont pas établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique».
4. Dans le cas présenté ci-contre, d'autres déclarations de la seconde partie du rapport devraient sans doute être aussi adaptées. Nous mentionnons notamment la déclaration relative au respect des lois coordonnées sur les sociétés et des statuts car plusieurs articles de ces lois pourraient poser problème, par exemple les articles 77 et 103.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Opinion négative sur les comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

La société anonyme Y, filiale de votre société, a déposé son bilan après la clôture de l'exercice faisant l'objet du présent rapport et a été déclarée en faillite. Pourtant aucune réduction de valeur n'a été comptabilisée sur les immobilisations financières qui représentent ..... BEF à titre de participation et ..... BEF à titre de créances sur entreprises liées. Si cette réduction de valeur avait été comptabilisée comme il se doit, la perte de l'exercice eût été telle que les fonds propres seraient ramenés à ....BEF.

A notre avis, en raison de l'incidence des questions mentionnées au paragraphe précédent sur la situation financière de la société et compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe ne sont pas adéquates.

**Attestations (et informations) complémentaires**

....(voir commentaire 3 et 4 ci-contre)



## **Section VI. Questions relatives à la seconde partie du rapport du commissaire-reviseur**

1. Problèmes dans le rapport de gestion
2. Infraction au droit comptable
3. Infraction au droit des sociétés - Absence d'un rapport obligatoire
4. Infraction au droit des sociétés - Dividende excédentaire
5. Commentaires sur le contrôle interne
6. Information complémentaire en seconde partie du rapport sur les conflits d'intérêts
7. Information complémentaire - Rappel d'obligations découlant de l'article 103 lois soc.

## **VI.1. Problèmes dans le rapport de gestion**

### ***Observations***

1. Le contenu du rapport de gestion est défini par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales et principalement par l'article 77. Le rôle du commissaire-reviseur à propos de ce rapport est défini par le paragraphe 3.9. des normes générales de révision selon lequel: «Le rapport du reviseur sur les comptes annuels ou consolidés doit également contenir son opinion sur le rapport de gestion de l'organe d'administration. Il doit signaler si les informations requises par la loi figurent dans ce rapport et si elles concordent avec les données résultant des comptes. L'opinion sur le rapport de gestion ou sur le rapport consolidé de gestion ne fait pas partie de l'attestation.» Le reviseur doit aussi se référer à la recommandation de révision du Conseil de l'IRE, du 6 octobre 1989 (Vademecum 1997, p.468).
2. Dans la pratique internationale, les comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie et les «notes» qui les accompagnent. En Belgique, à ce jour, la législation comptable n'inclut pas le tableau des flux dans les comptes annuels. On ne comprendrait pas cependant que ce tableau ne fasse pas l'objet d'un contrôle de la part du reviseur lorsqu'il est remis aux actionnaires (le plus souvent dans le rapport de gestion). Pour cette raison, les normes générales de révision prévoient que si l'organe d'administration inclut dans son rapport un tableau des flux de trésorerie ou une analyse de ratios, le reviseur d'entreprises devra en effectuer le contrôle (N.G.R. 3.9.2., alinéa 2).
3. 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 reviseur vérifie que le rapport de gestion comprend une justification suffisante de l'application des règles comptables de continuité. Dans le rapport ci-joint, on présume que le commissaire-reviseur estime qu'il n'y a pas d'incertitude sur la continuité des activités (autres cas, voir exemples III.2/3/4 ci-dessus).
4. Le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion doit faire mention des faits qui auront une influence notable sur le développement de l'entité contrôlée, sauf si cette indication est susceptible de porter préjudice à la société ou à l'ensemble consolidé. Selon le paragraphe 3.9.1. des normes générales de révision, l'interprétation de l'exception appartient conjointement aux dirigeants qui établissent le rapport et au commissaire-reviseur qui déclare si le rapport contient les informations requises. En conséquence, en cas de divergence d'opinions, le reviseur signalera que le rapport des administrateurs est incomplet.
5. Il est également possible qu'un rapport existe mais que, de l'avis du commissaire-reviseur, il soit incomplet. Si ce défaut n'est pas de nature à influencer la présentation de la situation financière à la date de clôture de l'exercice, il suffira que le commissaire-reviseur mentionne l'absence de certaines informations. Dans ce cas le paragraphe pourrait être rédigé comme suit: «Nous attirons votre attention sur le fait que le rapport de gestion ne fournit pas d'informations suffisantes en ce qui concerne les événements qui se sont produits après la date de clôture de l'exercice. Pour le reste, il concorde avec les comptes annuels».
6. Une autre difficulté se présenterait lorsque des informations apparaissant dans le rapport de gestion ne concordent pas avec les comptes annuels. Dans une telle hypothèse, le paragraphe doit être adapté à la situation; nous en donnons un exemple: «Le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels sauf en ce qui concerne l'analyse du chiffre d'affaires dont la croissance est de 1 % et non de 10 %».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives et compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi sauf la justification de la continuité de l'activité de l'entreprise. Puisque les comptes annuels font apparaître une perte reportée, les administrateurs sont tenus de justifier la capacité de la société de poursuivre son exploitation; cette justification fait défaut. Par ailleurs, le tableau des flux de trésorerie figurant dans ce rapport s'appuie sur des données qui ne concordent pas en tous points avec les comptes annuels.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise par ailleurs en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Bruxelles, le .....  
société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.

## VI.2. Infraction au droit comptable

### *Observations*

1. L'article 17, al. 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises dispose: *«Sont punis de 50 à 10.000 frs, ceux qui, en qualité de commissaire, de commissaire-reviseur, de reviseur ou d'expert indépendant, ont attesté ou approuvé des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises lorsque les dispositions mentionnées à l'alinéa 1er n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées (...).»*
2. Les dispositions visées par la sanction pénale recouvrent les principaux articles de la loi ainsi que les arrêtés royaux pris en exécution de celles-ci, en particulier l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises et l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés.
3. L'obligation de mentionner des infractions constatées à la loi comptable concerne aussi bien les principes applicables aux comptes annuels et les règles formelles relatives à la tenue des comptes et au plan comptable. Par conséquent, un commissaire-reviseur qui atteste des comptes annuels alors qu'il sait que les règles formelles de tenue de la comptabilité ne sont pas respectées, est tenu de formuler des remarques sous peine de sanctions. Rappelons néanmoins que si l'infraction constatée n'est pas jugée significative, le commissaire-reviseur pourra nuancer sa déclaration par exemple en commençant la phrase par: «Sans préjudice d'...». Dans le cas ci-contre, on suppose que l'infraction est jugée significative.
4. Dans sa première partie, le rapport de révision ne concerne que les comptes annuels, le cas échéant, les comptes consolidés. Toute observation relative au respect de la loi comptable qui n'affecte pas l'image fidèle des états financiers trouverait nécessairement sa place dans la seconde partie du rapport.
5. Le paragraphe 3.11.4. des normes générales suggère de mentionner dans la seconde partie du rapport l'existence d'une dérogation obtenue par l'entreprise en vertu de la loi, à certaines dispositions de celle-ci.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ..... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
- Si les comptes annuels sont présentés dans le respect des dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, les règles formelles relatives à la tenue des comptes, à l'irréversibilité des écritures et au plan comptable minimum normalisé ne sont pas respectées avec la rigueur nécessaire.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise par ailleurs en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Bruxelles, le .....  
société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.

### VI.3. Infraction au droit des sociétés - Absence d'un rapport obligatoire

#### *Observations*

1. L'article 65, 6° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales impose au commissaire-reviseur de mentionner *«s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent titre. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.»* Cet article de loi doit être mis en relation avec l'article 64octies des mêmes lois sur les sociétés selon lesquelles *«les commissaires ne sont déchargés de leur responsabilité quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leurs fonctions et qu'ils ont dénoncé ces infractions au conseil d'administration et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance.»*
2. La mention obligatoire d'une infraction concerne exclusivement les mandats de commissaire-reviseur dans une société commerciale. Le rapport sur les comptes consolidés ne contient aucune mention de la même espèce.
3. Même si l'attention du commissaire-reviseur sera essentiellement dirigée vers les dispositions du droit des sociétés qui ont un impact sur les comptes et sur l'information des actionnaires, les infractions qui devraient, le cas échéant, être mentionnées dans le rapport ne sont nullement limitées auxdites infractions. Toute espèce d'infraction au droit des sociétés ou aux statuts qui aurait été constatée sans être modifiée, devrait faire l'objet d'une indication dans la seconde partie du rapport.
4. Dès l'instant où l'infraction n'a pas été corrigée par les organes sociaux, la mention est obligatoire. C'est seulement si le conseil d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité que le commissaire a la possibilité (nullement l'obligation) de renoncer à la mention.
5. Le droit accordé aux actionnaires existants de souscrire par préférence aux tiers les actions nouvelles émises contre espèces est réglé par l'article 34bis lois soc.

Le délai d'exercice du droit de préférence est fixé par l'assemblée générale ou par le conseil d'administration (en cas d'augmentation de capital dans le cadre du capital autorisé).

Il peut être dérogé au droit de souscription préférentielle en observant certaines conditions; notamment l'élaboration et le dépôt d'un rapport spécial justifiant l'intérêt social de cette dérogation par le conseil d'administration, ainsi qu'un rapport de contrôle du commissaire-reviseur.

Dans l'exemple ci-contre, nous supposons que ces rapports n'ont pas été préparés et/ou déposés au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 10 lois soc.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels**

(Texte standardisé repris sous le paragraphe 3.5.1. des normes générales de révision)

**Attestations complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Contrairement aux exigences de l'article 34*bis* des lois sur les sociétés, le conseil d'administration n'a pas préparé de rapport spécial lors de l'augmentation de capital intervenue en janvier dernier dans le cadre du capital autorisé justifiant de l'intérêt social de supprimer le droit de préférence. Des commentaires appropriés sont cependant inclus dans le rapport de gestion à l'assemblée générale annuelle. Pour le reste, nous ne devons vous signaler aucune autre opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Bruxelles, le .....  
société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.

#### **VI.4. Infraction au droit des sociétés - Dividende excédentaire**

1. L'article 65, 5° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales impose que le commissaire-reviseur fasse une mention spécifique relative à la répartition bénéficiaire. Il doit mentionner, le cas échéant, que cette répartition bénéficiaire n'est pas conforme au droit des sociétés et aux statuts sociaux.
2. Lorsque le solde du compte de résultats est surévalué, ceci peut conduire à la distribution d'un dividende excessif. En effet, le commissaire-reviseur doit prendre en compte la légalité de la répartition bénéficiaire non pas telle qu'elle découle de l'affectation du résultat prévu par le conseil d'administration mais bien telle qu'elle découle du résultat modifié pour tenir compte des réserves que le commissaire-reviseur estimerait devoir formuler.
3. Tel est l'exemple mentionné ci-contre ou, par l'effet d'une plus-value de réévaluation irrégulière, le conseil d'administration propose la distribution d'un dividende qui excède les possibilités légales de distribution. Dans cet exemple, on constatera qu'une réserve formulée en première partie du rapport peut avoir des conséquences non seulement sur la déclaration de la seconde partie relative à la légalité des comptes annuels mais en outre sur la déclaration en seconde partie relative au respect du droit des sociétés et des statuts.

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation avec réserve des comptes annuels**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

*Il y a lieu de signaler qu'une plus-value de réévaluation de ...BEF a été actée sur les immobilisations financières sans que la rubrique des plus-values au passif du bilan ait été dotée d'un même montant, ce qui augmente le résultat de... .*

À notre avis, sous réserve de l'incidence sur les comptes annuels de la question évoquée au paragraphe précédent, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au .. donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

**Attestations complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure *et sous la réserve formulée dans la première partie du présent rapport*, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Pour autant que l'assemblée générale rejette l'affectation des résultats qui lui est proposée et qui constituerait une infraction à l'article 77bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, nous ne devons vous signaler aucune autre opération conclue ou décision prise par ailleurs en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. En effet, le dividende proposé a, compte tenu de l'incidence sur le résultat de l'exercice de la question évoquée dans l'attestation ci-dessus, pour effet de ramener l'actif net à un montant inférieur au capital libéré augmenté des réserves que la loi ne permet pas de distribuer.

Bruxelles, le .....

société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.

## VI.5. Commentaires sur le contrôle interne

1. Dans la première partie du rapport, le commissaire-reviseur doit indiquer qu'il a tenu compte de l'organisation administrative de la société. Il n'est pas requis de donner une opinion quelle qu'elle soit sur le caractère approprié ou non de l'organisation administrative et du contrôle interne. Si des faiblesses ont été constatées dans l'organisation administrative, le reviseur effectue des vérifications alternatives et si celles-ci sont satisfaisantes, il n'a pas à exprimer de réserves dans son attestation des comptes annuels.
2. Par contre, des faiblesses dans l'organisation administrative et le contrôle interne peuvent être constitutives de risques importants pour la société. Dans ce cas, le paragraphe 3.10. des normes générales de révision prévoit qu'une indication peut être faite dans la seconde partie du rapport. Le paragraphe 3.10.2. indique «*Si le reviseur estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne, et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas l'expression d'une réserve conformément au paragraphe 3.3.7., il peut néanmoins en faire mention dans la seconde partie de son rapport.*»
3. Il y a lieu de rappeler que les informations complémentaires que le reviseur souhaiterait ajouter dans la seconde partie de son rapport afin d'éclairer pleinement les actionnaires appelés à voter les comptes annuels et la décharge des administrateurs, doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. Sans préjudice à l'indication éventuelle de lacunes importantes dans le contrôle interne, les informations complémentaires doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes annuels et du rapport de gestion. (NGR 3.10.4.).

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels**

(Texte standardisé repris sous le paragraphe 3.5.1. des normes générales de révision)

**Attestations et informations complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations et informations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- Nous estimons utile d'attirer l'attention des actionnaires sur les difficultés importantes que connaîtrait la société sans l'adaptation urgente de son organisation administrative et plus particulièrement de son système informatique dont la fiabilité n'est pas garantie. Comme le souligne le conseil d'administration dans son rapport, plusieurs incidents majeurs sont intervenus au cours de l'exercice; s'ils ont pu être maîtrisés avec une assistance extérieure, il n'est pas certain qu'il puisse en être de même dans l'avenir si les réformes nécessaires ne sont pas mises en oeuvre.

Bruxelles, le .....  
société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.

## **VI.6. Information complémentaire en seconde partie du rapport sur les conflits d'intérêts**

### ***Observations***

1. Si un administrateur a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale à une décision ou à une opération relevant du conseil d'administration, il doit le communiquer aux autres administrateurs avant la délibération au conseil d'administration. Le conseil d'administration décrit, dans le procès-verbal de séance, la nature de la décision ou de l'opération et une justification de la décision qui a été prise ainsi que les conséquences patrimoniales pour la société. Le rapport de gestion contient l'entièreté de ce procès-verbal. En outre, Le rapport des commissaires, doit comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions du conseil d'administration, qui comporteraient un intérêt opposé (art. 60 lois soc.).
2. Pour les sociétés dont les titres sont admis à la cote officielle d'une bourse de valeurs située dans un Etat membre de l'Union européenne, toute décision relevant du conseil d'administration et pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société, est soumise à une procédure spécifique. Le conseil d'administration charge trois administrateurs choisis pour leur indépendance par rapport à la décision ou à l'opération envisagée, assisté d'un expert, de procéder à une description et à une évaluation motivée des conséquences financières pour la société concernée de la décision ou de l'opération envisagée. Cette description et cette évaluation devront établir l'intérêt pour la société et l'ensemble de ses actionnaires de la décision ou de l'opération, ainsi que l'absence d'un avantage ayant un caractère de rémunération privilégiée qui serait consenti directement ou indirectement à un actionnaire. Les conclusions de ces rapports sont reproduits dans le rapport de gestion. Le rapport annuel des commissaires contient la même description et les commentaires appropriés (art. 60*bis* lois soc.).
3. Les deux procédures sont décrites dans des avis du Conseil de l'Institut reproduits au Vademecum 1997 respectivement p.551 et 557. Il y a lieu d'observer des différences de libellé en ce qui concerne le rapport du commissaire-reviseur . Dans l'application de l'article 60, le commissaire-reviseur doit reproduire dans son propre rapport une description des conséquences patrimoniales de l'opération. Dans le cas prévu à l'article 60*bis*, le rapport doit décrire succinctement l'opération et ajouter des commentaires sur deux aspects: le respect de la procédure et l'absence de rémunération privilégiée des actionnaires de contrôle.
4. L'exemple ci-contre concerne un conflit d'intérêts au sens de l'article 60 lois soc. La situation prévue par l'article 60*bis* lois soc. serait traité par analogie, bien que la loi prévoit la possibilité d'ajouter dans ce cas «des commentaires appropriés».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels**

(Texte standardisé repris sous le paragraphe 3.5.1. des normes générales de révision)

**Attestations et informations complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations et informations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
- Par ce rapport, le conseil d'administration vous a informé conformément à l'article 60 des lois sur les sociétés, de la conclusion d'un contrat entre votre société et la société " XYZ " dont l'actionnaire principal est également administrateur de votre société. Ce contrat porte sur l'acquisition d'une participation dans la société ABC pour un montant de ....BEF. Suite à cette opération, votre société détient 100% des titres de ABC. L'acquisition est faite contre espèces et un délai de paiement de ...mois sans intérêts est octroyé par la venderesse pour la moitié du prix.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Bruxelles, le .....  
société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.

## **VI.7. Information complémentaire - Rappel d'obligations découlant de l'article 103 lois soc.**

### ***Observations***

1. L'article 103 lois soc. prévoit entre autres que si par suite de pertes, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, l'assemblée générale doit être réunie dans un délai n'excédant pas deux mois à dater du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires. Cette assemblée générale devra délibérer de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour.
2. Dans l'exemple ci-contre, le commissaire-reviseur constate que l'article 103 lois soc. est d'application et que l'entreprise sera amenée dans les deux mois à devoir convoquer une assemblée générale conformément aux dispositions prévues par le droit des sociétés. Il n'existe cependant aucune incertitude sur la continuité. Le reviseur peut rappeler ces obligations dans la seconde partie de son rapport.
3. Si l'actif net est réduit à un montant inférieur au quart du capital social, le texte ci-contre sera adapté en conséquence et pourra être complété de la manière suivante: «En outre, nous vous informons du fait que la dissolution aura lieu si elle est approuvée par le quart des voix émises à l'assemblée».
4. Dans l'hypothèse où le commissaire-reviseur constate que les dispositions légales relatives à l'article 103 lois soc. n'ont pas été respectées alors qu'elles auraient dû l'être mais qu'il n'existe aucune incertitude sur la continuité car les actionnaires ont pris un engagement de soutien financier et accepté une restructuration du capital à brève échéance (pour les autres cas voir chapitre III), l'observation suivante sera formulée en seconde partie de son rapport:  
«Le bilan fait apparaître que par suite des pertes l'actif net est ramené sous la moitié du capital social. Si le rapport de gestion justifie la continuité de l'exploitation par le soutien de la maison-mère, ceci ne dispense pas le conseil d'administration de l'obligation de convoquer l'assemblée générale et de lui présenter un plan de redressement conformément et dans les délais prévus par l'article 103 des lois coordonnées sur les sociétés. Cette procédure n'a pas été respectée, ce qui constitue une infraction à ces mêmes lois. Sauf cette exception, nous ne devons vous signaler aucune autre opération qui serait conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.»
5. L'exemple ci-contre concerne la perte du capital visée à l'article 103 lois soc. La situation prévue par l'article 104 lois soc. doit être traitée par analogie. Le texte de la seconde partie du rapport pourrait être complété de la sorte: «Comme l'actif net est réduit à un montant inférieur à 1.250.000 F, tout tiers intéressé peut demander au tribunal la dissolution de la société. Le tribunal peut, le cas échéant, accorder à la société un délai en vue de régulariser sa situation».

**RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE ..... PRÉSENTÉ À  
L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DES ACTIONNAIRES DE LA SOCIÉTÉ ...**

Conformément aux dispositions légales et statutaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée (*le cas échéant*: par le président du tribunal de commerce).

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de la société, pour l'exercice (*le cas échéant*: de ... mois) se clôturant le ....., dont le total du bilan s'élève à ..... BEF et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice/perte de l'exercice de ..... BEF. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

**Attestation sans réserve des comptes annuels**

(Texte standardisé repris sous le paragraphe 3.5.1. des normes générales de révision)

**Attestations et informations complémentaires**

Nous complétons notre rapport par les attestations et informations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- Le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.
- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- L'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social. Nous désirons attirer l'attention sur le fait qu'en conséquence, le conseil d'administration doit soumettre dans le délai légal à l'assemblée générale des actionnaires la question de la dissolution éventuelle de la société prévue par l'article 103 des lois sur les sociétés et doit justifier ses propositions dans un rapport spécial.

Bruxelles, le .....  
société XYZ, représentée par M.X.,  
Commissaire-reviseur.



## **Section VII. Exemples dans une autre langue**

1. Exemple de rapport sans réserve en néerlandais relatif aux comptes annuels statutaires
2. Exemple de rapport sans réserve en anglais relatif aux comptes annuels statutaires
3. Exemple de rapport sans réserve en allemand relatif aux comptes annuels statutaires
4. Exemple de rapport sans réserve en néerlandais relatif aux comptes consolidés
5. Exemple de rapport sans réserve en anglais relatif aux comptes consolidés

**VII.1. EXEMPLE DE RAPPORT SANS RÉSERVE EN NÉERLANDAIS  
RELATIF AUX COMPTES ANNUELS STATUTAIRES**

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS-REVISOR OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP ...  
GERICHT TOT DE ALGEMENE VERGADERING VAN AANDEELHOUDERS  
VAN DE VENNOOTSCHAP ...**

Overeenkomstig de wettelijke en statutaire bepalingen, brengen wij U verslag uit over de uitvoering van de controleopdracht die ons werd toevertrouwd (*in voorkomend geval*: door de voorzitter van de rechtbank van koophandel).

Wij hebben de controle uitgevoerd van de jaarrekening, opgesteld onder de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur van de vennootschap, over het boekjaar (*in voorkomend geval*: over ... maanden), afgesloten op ..., met een balans totaal van ... BEF en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst (verlies) van het boekjaar van ..... BEF. Wij hebben eveneens de bijkomende specifieke controles uitgevoerd die door de wet zijn vereist.

**Verklaring over de jaarrekening zonder voorbehoud**

Onze controles werden verricht overeenkomstig de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze beroepsnormen eisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat, rekening houdend met de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften met betrekking tot de jaarrekening.

Overeenkomstig deze normen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de vennootschap, alsook met de procedures van interne controle. De verantwoordelijken van de vennootschap hebben onze vragen naar opheldering of inlichtingen duidelijk beantwoord. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de jaarrekening. Wij hebben de waarderingsregels, de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen die de onderneming maakte en de voorstelling van de jaarrekening in haar geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel.

Naar ons oordeel, rekening houdend met de toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, geeft de jaarrekening afgesloten op ... een getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap en wordt een passende verantwoording gegeven in de toelichting.

**Bijkomende verklaringen (en inlichtingen)**

Wij vullen ons verslag aan met de volgende bijkomende verklaringen (en inlichtingen) die niet van aard zijn om de draagwijdte van onze verklaring over de jaarrekening te wijzigen:

- Het jaarverslag bevat de door de wet vereiste inlichtingen en stemt overeen met de jaarrekening.

- *(In voorkomend geval:)* Andere inlichtingen die bedoeld zijn om de aandacht van de lezer te vestigen op een kenmerk van de gecontroleerde documenten, bijvoorbeeld: “Zoals aangeduid in de toelichting bij de jaarrekening, zijn de waarderingsregels die zijn toegepast bij het opstellen van de financiële staten, gewijzigd tegenover het voorgaand boekjaar ...”.
- Onverminderd formele aspecten van ondergeschikt belang, wordt de boekhouding gevoerd en de jaarrekening opgesteld overeenkomstig de in België toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.
- Wij dienen U geen enkele verrichting of beslissing mede te delen die in overtreding met de statuten of de vennootschappenwet zou zijn gedaan of genomen. De resultaatsverwerking die aan de algemene vergadering wordt voorgesteld, stemt overeen met de wettelijke en statutaire bepalingen.
- *(In voorkomend geval:)* Tijdens het boekjaar werd een interimdividend uitgekeerd waarover wij het hierbijgaande verslag hebben opgesteld, overeenkomstig de wettelijke vereisten.
- *(In voorkomend geval:)* Overeenkomstig artikel (60 of 60bis) van de vennootschappenwet, dienen wij tevens verslag uit te brengen over de hiernavolgende verrichtingen die hebben plaatsgevonden sinds de laatste gewone algemene vergadering: (beschrijving).....

Brussel, .....

Vennootschap XYZ, vertegenwoordigd door de heer X,  
Commissaris-revisor.

**VII.2. EXEMPLE DE RAPPORT SANS RESERVE EN ANGLAIS RELATIF  
AUX COMPTES ANNUELS STATUTAIRES**

**Statutory auditor's report for the year ended ..... to the shareholders' meeting of the company ...**

In accordance with legal and statutory requirements we are pleased to report to you on the performance of the audit mandate which you have entrusted to us.

We have audited the financial statements as of and for the year (... months) ended ..... 199. which have been prepared under the responsibility of the board of directors and which show a balance sheet total of BEF ..... and a profit (loss) for the year of BEF ..... We have also carried out the specific additional audit procedures required by law.

**Unqualified/Qualified audit opinion on the financial statements (if applicable: with an emphasis of matter paragraph) - (or: Adverse Opinion/Disclaimer of Opinion)**

We conducted our audit in accordance with the standards of the "Institut des Reviseurs d'Entreprises/Instituut der Bedrijfsrevisoren". Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement, taking into account the legal and regulatory requirements applicable to financial statements in Belgium.

In accordance with those standards, we considered the company's administrative and accounting organisation, as well as its internal control procedures. Company officials have responded clearly to our requests for explanations and information. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the financial statements. An audit also includes assessing accounting principles used and significant accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall financial statement presentation. We believe that our audit provides a reasonable basis for our opinion.

In our opinion, taking into account the applicable legal and regulatory requirements, the financial statements give a true and fair view of the company's assets, liabilities, financial position as of ..... 199. and the results of its operations for the year (... months) then ended, and the information given in the notes to the financial statements is as adequate.

**Additional certifications (if applicable: and information)**

We supplement our report with the following certifications (and information) which do not modify our audit opinion on the financial statements:

- The directors' report contains the information required by law and is consistent with the financial statements.
- (where applicable: other information designed to draw the reader's attention to a specific characteristic of the audited documents, for example): "As indicated in note XX to the financial statements, the accounting principles applied in preparing these financial statements have been modified compared to the previous year".

- Without prejudice to certain formal aspects of minor importance, the accounting records are maintained and the financial statements have been prepared in accordance with the legal and regulatory requirements applicable in Belgium.
- No transactions have been undertaken or decisions taken in violation of the company's statutes or Company Law which we would have to report to you. The appropriation of results proposed to the general meeting complies with the legal and statutory provisions.
- (*where applicable:*) An interim dividend was distributed during the year in relation to which we have issued the attached report in accordance with legal requirements.
- (*where required:*) In accordance with article (60 or 60bis) of Company Law, we are also required to report to you on the following transactions which have taken place since the last ordinary general meeting: (description) .....

City, .....199.

Name of audit firm  
Reviseurs d'entreprises/Bedrijfsrevisoren  
represented by

**VII.3. EXEMPLE DE RAPPORT SANS RÉSERVE EN ALLEMAND  
RELATIF AUX COMPTES ANNUELS STATUTAIRES**

**Bericht des Kommissar-Revisors über den Jahresabschluß zum XX.XX.19XX zur Vorlage an die Hauptversammlung der Aktionäre der XY N.V. - XXXX.....**

Gemäß den gesetzlichen und statutären Bestimmungen gestatten wir uns, Ihnen über die Durchführung des uns erteilten Prüfungsauftrags zu berichten.

Wir haben den Jahresabschluß für das Geschäftsjahr zum 31.XX.19XX geprüft. Dieser wurde vom Vorstand (Verwaltungsrat) der Gesellschaft im Rahmen seiner Verantwortlichkeit (Verantwortung) erstellt und umfaßt die Bilanz zum 31.12.19XX mit einer Bilanzsumme in Höhe von BEF ....., sowie die Gewinn- und Verlustrechnung, die einen Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag in Höhe von BEF ... ausweist. Darüber hinaus (Ferner) haben wir die laut Gesetz vorgeschriebenen zusätzlichen Prüfungshandlungen durchgeführt.

**Prüfungsergebnis und Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks**

Art und Umfang unserer Prüfungshandlungen richteten sich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen des Instituts der Betriebsrevisoren. Diese Grundsätze erfordern, daß wir durch eine entsprechende Prüfungsorganisation und -durchführung eine angemessene Sicherheit darüber erhalten, daß der Jahresabschluß keine wesentliche Beanstandungen aufweist, unter Beachtung den landesrechtlichen sowie sonstigen gesetzlichen Vorschriften bezüglich des Jahresabschlusses.

In Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen haben wir bei unseren Prüfungshandlungen die Organisation der Gesellschaft hinsichtlich ihrer Verwaltung und ihres Rechnungswesens berücksichtigt. Darüber hinaus wurden die Abläufe des internen Kontrollsystems einbezogen. Die Verantwortlichen der Gesellschaft haben alle von uns erbetenen Auskünfte und Nachweise erteilt. Die in den Jahresabschluß aufgenommenen Beträge sind von uns stichprobenmäßig auf ihre Richtigkeit überprüft worden. Wir haben insgesamt die Bewertungsregeln der Gesellschaft, die von ihr vorgenommenen wesentlichen Einschätzungen sowie die Gliederung des Jahresabschlusses (insgesamt) einer Beurteilung unterzogen. Wir sind der Meinung, daß diese Prüfungshandlungen eine ausreichende Basis für die Erteilung unseres Bestätigungsvermerks darstellen.

Wir kommen demnach zu dem Prüfungsergebnis, daß der zum XX.XX.19XX aufgestellte Jahresabschluß der XY N.V. unter Beachtung (Bezugnahme) der maßgeblichen gesetzlichen und sonstigen Vorschriften, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt. Die im Anhang dargestellten Erläuterungen sind zutreffend.

**Zusätzliche Bestätigungen (und Erläuterungen)**

Wir ergänzen unseren Bericht durch die nachfolgenden Bestätigungen und Erläuterungen, die jedoch in keiner Weise die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks beeinträchtigen.

- Der Lagebericht (Geschäftsbericht) enthält die gesetzlich vorgeschriebenen Angaben und steht im Einklang (stimmt) mit dem Jahresabschluß (überein).
- (*Fakultativ:*) sonstige Erläuterungen (Informationen) die geeignet sind .....
- Der Jahresabschluß (Die Buchführung) entspricht, unter Berücksichtigung einiger formeller Aspekte von untergeordneter Bedeutung im Bereich der Buchführung, den gesetzlichen und sie ergänzenden sonstigen Vorschriften in Belgien.
- Wir haben keine Kenntnis erlangt über Verstöße gegen die Satzung oder das Gesellschaftsrecht. Der Ihnen vorgelegte Gewinnverwendungsvorschlag entspricht Gesetz und Satzung.
- (*Fakultativ:*) .....
- (*Fakultativ:*) .....

Brüssel, den .....

Kommissar-Revisor  
Vertreten durch

**VII.4. EXEMPLE DE RAPPORT SANS RÉSERVE EN NÉERLANDAIS  
RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDÉS**

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS-REVISOR OVER DE GECONSOLIDEERDE JAARREKENING  
OVER HET BOEKJAAR AFGESLOTEN OP ... GERICHT TOT DE ALGEMENE VERGADERING  
VAN AANDEELHOUDERS VAN DE VENNOOTSCHAP ...**

Overeenkomstig de wettelijke en statutaire bepalingen, brengen wij U verslag uit over de uitvoering van de controleopdracht die ons werd toevertrouwd.

Wij hebben de controle uitgevoerd van de geconsolideerde jaarrekening, opgesteld onder de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur van de vennootschap, over het boekjaar (*in voorkomend geval*: over ... maanden), afgesloten op ..., met een balanstotaal van ... BEF en waarvan de resultatenrekening afsluit met een winst (verlies) van het boekjaar van ..... BEF. Wij hebben eveneens de controle van het jaarverslag uitgevoerd.

**Verklaring over de geconsolideerde jaarrekening zonder voorbehoud**

Onze controles werden verricht overeenkomstig de normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze beroepsnormen eisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de geconsolideerde jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat, rekening houdend met de Belgische wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften.

Overeenkomstig deze normen hebben wij rekening gehouden met de administratieve en boekhoudkundige organisatie van de groep, alsook met de procedures van interne controle. Wij hebben de voor onze controles vereiste ophelderingen en inlichtingen verkregen. Wij hebben op basis van steekproeven de verantwoording onderzocht van de bedragen opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. Wij hebben de waarderingsregels, de consolidatiegrondslagen, de betekenisvolle boekhoudkundige ramingen die de onderneming maakte en de voorstelling van de geconsolideerde jaarrekening in haar geheel beoordeeld. Wij zijn van mening dat deze werkzaamheden een redelijke basis vormen voor het uitbrengen van ons oordeel.

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening afgesloten op ... een getrouw beeld van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van het geconsolideerd geheel in overeenstemming met de in België toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften, en wordt een passende verantwoording gegeven in de toelichting.

**Bijkomende verklaring (en inlichtingen)**

Wij vullen ons verslag aan met de volgende bijkomende verklaring (en inlichtingen) die niet van aard is (zijn) om de draagwijdte van onze verklaring over de geconsolideerde jaarrekening te wijzigen:

- Het geconsolideerde jaarverslag bevat de door de wet vereiste gegevens en stemt overeen met de geconsolideerde jaarrekening.

- In voorkomend geval: Andere inlichtingen die bedoeld zijn om de aandacht van de lezer te vestigen op een kenmerk van de gecontroleerde documenten, bijvoorbeeld: “Zoals aangeduid in de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, zijn de waarderingsregels die zijn toegepast bij het opstellen van de financiële staten, gewijzigd tegenover het voorgaand boekjaar ...”

**VII.5. EXEMPLE DE RAPPORT SANS RÉSERVE EN ANGLAIS  
RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDÉS**

**Statutory auditor's report on the consolidated financial statements for the year ended ... to the shareholders' meeting of the company ...**

In accordance with legal and statutory requirements, we are pleased to report to you on the performance of the audit mandate which you have entrusted to us.

We have audited the consolidated financial statements as of and for the year (... months) ended .....199. which have been prepared under the responsibility of the board of directors and which show a balance sheet total of BEF ..... and a consolidated profit (loss) for the year of BEF ..... We have also examined the consolidated directors' report.

**Unqualified/Qualified audit opinion on the consolidated financial statements (*if applicable: with an emphasis of matter paragraph*) - (*or: Adverse Opinion/Disclaimer of Opinion on the consolidated financial statements*)**

We conducted our audit in accordance with the standards of the "Institut des Réviseurs d'Entreprises/Instituut der Bedrijfsrevisoren". Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the consolidated financial statements are free of material misstatement, taking into account the legal and regulatory requirements applicable to consolidated financial statements in Belgium.

In accordance with those standards, we considered the group's administrative and accounting organisation, as well as its internal control procedures. We have obtained explanations and information required for our audit. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the consolidated financial statements. An audit also includes assessing accounting principles used, the basis for consolidation and significant accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall consolidated financial statement presentation. We believe that our audit provides a reasonable basis for our opinion.

In our opinion the consolidated financial statements give a true and fair view of the group's assets, liabilities, consolidated financial position as of .....199. and the consolidated results of its operations for the year (... months) then ended, in accordance with the legal and regulatory requirements applicable in Belgium and the information given in the notes to the consolidated financial statements is adequate.

**Other certification (*if applicable: and information*)**

We supplement our report with the following certification (and information) which do not modify our audit opinion on the consolidated financial statements:

- The consolidated directors' report contains the information required by law and is consistent with the consolidated financial statements.

- *(where applicable: other information designed to draw the reader's attention to a specific characteristic of the audited documents, for example): "As indicated in note XX to the consolidated financial statements, the accounting principles applied in preparing these consolidated financial statements have been modified compared to the previous year".*