Instituut der Bedrijfsrevisoren
Institut des Reviseurs d'Entreprises
Koninklijk Instituut - Institut royal

COMMUNICATION AUX MEMBRES

Le Président

Correspondant	Notre référence	Votre référence	Date
sg@ibr-ire.be	AK/DS/svds		31 janvier 2006

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : **Articles 96 et 119 du Code des sociétés (rapport de gestion) et 144 et 148 du Code des sociétés (rapport du commissaire)**

Les confrères qui désirent faire valoir des observations sur la présente communication, en particulier concernant le point 3.4. relatif au rapport du commissaire, peuvent adresser leurs observations à l'IRE par écrit pour le 1er mars 2006. Une communication éventuellement adaptée sera publiée dans le Bulletin d'information.

Résumé

La loi du 13 janvier 2006, qui est d'application à partir du 30 janvier 2006, prévoit que le rapport de gestion doit contenir au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.

Dans l'hypothèse où le rapport de gestion ne contient pas de description des principaux risques et incertitudes auxquels l'entreprise est confrontée et où l'organe de gestion n'a pas identifié, à ce niveau, des éléments susceptibles de modifier l'image fidèle des comptes annuels, le commissaire devra modifier la formulation du premier point de la seconde partie du rapport. A titre d'exemple, le commissaire pourra dans cette hypothèse utiliser la formulation proposée dans la présente communication aux membres.

Ces dispositions s'appliquent aux rapports afférant aux comptes clôturés le 31 décembre 2005.

./...

Rue d'Arenbergstraat 13
Brussel B-1000 Bruxelles
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque: 000-0039236-48

Créé par la loi du 22 juillet 1953
Opgericht bij wet van 22 juli 1953

1. Introduction

A la suite de la modernisation de la Quatrième Directive européenne[1], la loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés amende notamment les articles 96 et 119 du Code des sociétés relatifs au rapport de gestion et les articles 144 et 148 du Code des sociétés relatifs au rapport du commissaire.

Cette loi est applicable aux rapports de gestion et aux rapports des commissaires qui sont établis à partir du 30 janvier 2006 (dix jours après la date de publication dans le *Moniteur belge*), et s'applique donc aux rapports afférant aux comptes clôturés le 31 décembre 2005.

La présente communication développe les aspects suivants :

Concernant le rapport de gestion :

- explication de la notion de « rapport de gestion » (point 2.1.) ;
- modification des articles 96 et 119 du Code des sociétés (point 2.2.) ;
- combinaison du rapport de gestion sur les comptes annuels et du rapport de gestion sur les comptes consolidés (point 2.3.).

Concernant le rapport du commissaire :

- modification des articles 144 et 148 du Code des sociétés (point 3.1.);
- paragraphe explicatif (point 3.2.);
- combinaison du rapport du commissaire sur les comptes annuels et du rapport du commissaire sur les comptes consolidés (point 3.3).
- introduction du rapport du commissaire (point 3.4.)
- opinion du commissaire quant au rapport de gestion (point 3.5.)
- rémunération du commissaire (point 3.6.).

2. Rapport de gestion

Le rapport de gestion est devenu obligatoire même dans les petites sociétés cotées (*cf.* art. 4 de la loi précitée du 13 janvier 2006).

./...

[1] *Cf. J.O.C.E.*, L. 178, du 17 juillet 2003, p. 16 et s.

2.1. Explication de la notion de « rapport de gestion » (« *jaarverslag* »)

Le Conseil est attentif à ce que le monde extérieur appréhende avec discernement ce que le commissaire atteste ou commente dans son rapport, tel que prescrit par le nouvel article 144, 6° du Code des sociétés (*cf. infra*, point 3.1.).

Le Conseil souhaite attirer l'attention des confrères sur l'existence de trois notions différentes.

Premièrement, les articles 96 et 119 du Code des sociétés définissent la notion de « rapport de gestion » (« *jaarverslag* ») et en déterminent le contenu. L'article 104 renvoie à la même notion.

Le Conseil rappelle que l'organe de gestion doit communiquer au moins un mois avant l'assemblée générale son rapport de gestion au commissaire, afin de permettre à celui-ci de vérifier, conformément à l'article 144, 5°, du Code des sociétés, si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 du Code des sociétés et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice.

Deuxièmement, l'article 100, 6°, du Code des sociétés indique que doit être déposé en même temps que les comptes annuels :

« un document comprenant les indications du rapport de gestion prévues par l'article 96. Toute personne s'adressant au siège de la société peut prendre connaissance du rapport de gestion et en obtenir gratuitement, même par correspondance, copie intégrale. Cette obligation n'est pas applicable aux petites sociétés non cotées. ».

A cet égard, il revient au commissaire de vérifier que ce document mentionné à l'article 100, 6°, précité du Code des sociétés a été déposé en même temps que les comptes annuels et conformément à l'article 98 du même Code.

Troisièmement, certaines sociétés publient des brochures sous la dénomination « rapport annuel » (« *jaarverslag* », « *annual report* ») dans lesquelles entrent en ligne davantage d'éléments que ceux prescrits par les articles 96 et 119 du Code des sociétés.

Cette brochure ne doit pas faire l'objet d'un contrôle par le commissaire. Le Conseil recommande toutefois au commissaire d'attirer l'attention de l'organe de gestion sur la nécessité d'éviter toute confusion entre le rapport de gestion et la brochure, en laissant croire à tort que la brochure aurait fait l'objet d'une vérification par le commissaire.

Le Conseil souligne que la notion de « rapport de gestion » (« *jaarverslag* ») sur lequel porte la mention du commissaire visée à l'article 144, 6° du Code des sociétés cité ci-dessous (*cf. infra*, point 3.1.), concorde avec la première notion décrite *supra*, c'est-à-dire doit s'entendre au sens de l'article 96 du Code des sociétés.

Les mêmes observations valent, *mutatis mutandis*, en ce qui concerne le rapport de gestion sur les comptes consolidés, dont le contenu minimal est prescrit à l'article 119 du Code des sociétés.

2.2. Modification des articles 96 et 119 du Code des sociétés

Les articles 96, 8° et 119, 5° du Code des sociétés avaient déjà fait l'objet d'une adaptation par la loi-programme du 9 juillet 2004[2]. Pour l'interprétation de cette modification, il est renvoyé à la note du 25 avril 2005 de la Commission des Normes comptables[3].

La loi du 13 janvier 2006 modifie l'article 96, 1° du Code des sociétés comme suit :

> *« 1° au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.*
>
> *Dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation de la société, l'analyse comporte des indicateurs clés de performance de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.*

./...

2 *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 122-123.

3 *Cf.* « Transposition en droit belge de la Directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les Directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers (*J.O.C.E*, L. 283, du 27 octobre 2001, p. 28) », disponible sur www.cnc-cbn.be.

En donnant son analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes. ».

Un texte analogue a été inséré à l'article 119, 1° du Code des sociétés et s'applique aux sociétés tenues de consolider.

A cet égard, le Conseil souligne que le Règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission européenne du 29 avril 2004 sur le prospectus[4] contient des dispositions relatives aux facteurs de risque liés à l'émetteur et la catégorie de valeurs mobilières faisant l'objet de l'émission (articles 25.1. et 26 du Règlement précité).

Le Conseil observe que, en ce qui concerne la notion de « *description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée* » visée à l'article 96, 1°, précité du Code des sociétés, la formule « *pour autant qu'elles ne sont pas de nature à porter gravement préjudice à la société* », qui est énoncée à l'article 96, 3° du Code des sociétés, n'a pas été reprise dans la version modifiée de l'article 96, 1° du Code des sociétés.

En outre, le Conseil constate que, pour les dispositions de l'article 96, 1° du Code des sociétés, il n'existe aucun référentiel ni aucune directive sur la manière dont les administrateurs doivent interpréter la notion de « *description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée* ».

Le Conseil estime que les membres pourraient orienter les entités contrôlées vers l'utilisation de notions telles que les provisions et les passifs éventuels qui sont décrits dans les *International Financial Reporting Standards*.

En tout état de cause, le commissaire doit veiller à ne pas s'immiscer dans la gestion de la société en se substituant à la responsabilité de l'organe de gestion d'apprécier les informations à présenter dans le rapport de gestion. Comme par le passé, le commissaire ne peut ainsi pas se substituer à l'organe de gestion pour rédiger en tout ou en partie le rapport de gestion.

Par ailleurs, le Conseil rappelle qu'à l'avenir, les standards internationaux d'audit (ISA) qui seront approuvés par la Commission européenne seront applicables aux mandats de commissaire, conformément à la nouvelle Huitième Directive approuvée par le Conseil de l'Union européenne le 11 octobre 2005.

./..

4 Règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission européenne du 29 avril 2004 mettant en œuvre la Directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les informations contenues dans les prospectus, la structure des prospectus, l'inclusion d'informations par référence, la publication des prospectus et la diffusion des communications à caractère promotionnel.

A cet égard, l'ISA 580 relatif aux déclarations de la direction prévoit que l'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations appropriées (« *representation letter* »), notamment la reconnaissance par la direction de sa responsabilité quant au contenu des états financiers. L'ISA 580 prévoit que si la direction refuse de fournir les déclarations que l'auditeur estime nécessaire, ceci constitue une limitation de l'étendue de l'audit et l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler l'impossibilité d'exprimer une opinion.

En outre, en vertu de l'ISA 580, si la déclaration de la direction est contradictoire avec d'autres éléments probants, l'auditeur doit, si nécessaire, remettre en question la fiabilité des autres déclarations faites par la direction, par exemple au travers du rapport de gestion.

2.3. Combinaison du rapport de gestion sur les comptes annuels et du rapport de gestion sur les comptes consolidés

L'article 119 du Code des sociétés énonce par ailleurs que :

« Le rapport de gestion sur les comptes consolidés peut être combiné avec le rapport de gestion établi en application de l'article 96 pour constituer un rapport unique, pour autant que les indications prescrites soient données de manière distincte pour la société consolidante et pour l'ensemble consolidé. Il peut être pertinent dans l'élaboration de ce rapport unique, de mettre l'accent sur les aspects revêtant de l'importance pour l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation. ».

3. Rapport du commissaire

3.1. Modification des articles 144 et 148 du Code des sociétés

La loi du 13 janvier 2006 remplace l'article 144 du Code des sociétés par la disposition suivante :

« Le rapport des commissaires visé à l'article 143 comprend les éléments suivants :

1° une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle, ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur établissement ;

2° *une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle ;*

3° *une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables ;*

4° *une attestation dans laquelle les commissaires indiquent 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 du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention ;*

5° *une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation ;*

6° *une mention indiquant si le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96 et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice ;*

7° *une mention indiquant si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code ;*

8° *l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. 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 l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.*

Le rapport est signé et daté par les commissaires. ».

L'article 148 du Code des sociétés est quant à lui affiné et complété pour ce qui a trait au rapport des commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés sur les comptes consolidés.

./...

Cette nouvelle formulation des articles 144 et 148 du Code des sociétés n'apporte toutefois pas de nouveaux éléments en comparaison de la formulation antérieure de ces articles, à l'exception du nouveau point 5° de l'article 144 qui a été inséré (*cf. infra* point 3.2.).

Les dispositions précitées 1° à 5° de l'article 144 du Code des sociétés sont reprises dans la première partie du rapport du commissaire conformément aux Normes générales de révision de l'IRE. Conformément au paragraphe 3.3. à 3.9. des Normes générales de révision, le réviseur mentionne dans la première partie de son rapport les normes de révision appliquées, les objectifs de sa révision, la façon dont il a effectué ses contrôles et sa déclaration relative à l'image fidèle des comptes contrôlés.

Les autres dispositions (6° à 8°) sont, le cas échéant, reprises dans la seconde partie du rapport du commissaire conformément aux Normes générales de révision (par. 3.10. à 3.15.)[5] de l'IRE. La seconde partie du rapport du commissaire contient des mentions qui ne font pas partie de la déclaration relative à l'image fidèle des comptes.

L'exemple de rapport de commissaire, repris en annexe des Normes générales de révision, répond aux dispositions légales précitées, qui ne requièrent donc pas de modification des normes de révision de l'IRE.

3.2. Paragraphe explicatif

La disposition précitée 144, 5° du Code des sociétés comprend une référence à

« *quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation* ».

Cette disposition est nouvelle par rapport à l'ancien article 144 du Code des sociétés.

En outre, la dernière phrase de l'article 105 du Code des sociétés concernant la version abrégée des comptes annuels (à ne pas confondre avec le « schéma abrégé » des comptes annuels) est adaptée comme suit :

./...

[5] *Cf.* Version consolidée des Normes générales de révision de l'IRE, reprises dans IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 370-374.

« *Il doit toutefois être précisé si une attestation sans réserve, une attestation avec réserve ou une opinion négative a été émise, ou si les commissaires se sont trouvés dans l'incapacité d'émettre une attestation. Il est, en outre, le cas échéant, précisé s'il y est fait référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires ont attiré spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation.* ».

Le Conseil souhaite préciser que les mots « attirer spécialement l'attention » mentionnés dans les deux dispositions précitées, visent l'utilisation d'un paragraphe explicatif tel que prévu dans les Normes générales de révision (par. 3.6. et 3.8.). Par conséquent, le Code des sociétés tel que modifié par la loi du 13 janvier 2006 renvoie, en réalité à l'utilisation d'un paragraphe explicatif. Avant cette modification de la loi, seules les Normes générales de révision de l'IRE prévoyaient l'utilisation d'un paragraphe explicatif.

En l'absence de raison justifiant l'utilisation d'un paragraphe explicatif, aucune mention n'est requise, ni autorisée dans le rapport du commissaire ; c'était déjà le cas avant la loi du 13 janvier 2006.

3.3. Combinaison du rapport du commissaire sur les comptes annuels et du rapport du commissaire sur les comptes consolidés

Dans le cas où les comptes annuels de la société-mère sont liés aux comptes consolidés, le rapport du commissaire peut, en vertu de l'article 148 du Code des sociétés être combiné avec le rapport du commissaire sur les comptes annuels de la société-mère qui est requis par l'article 144 du Code des sociétés.

L'application de cette règle requiert une analyse approfondie des conditions connexes. En attendant, l'Institut propose de ne pas faire usage de cette option ou d'en faire usage avec prudence.

3.4. Introduction au rapport du commissaire

Compte tenu des évolutions décrites ci-avant, l'introduction au rapport du commissaire pourrait désormais être formulée par exemple comme suit :

> « *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 pour l'exercice se clôturant le .... dont le total du bilan s'élève à ... EUR et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice / perte de l'exercice de ... EUR. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

L'établissement des comptes annuels et l'appréciation des informations à reprendre dans le rapport de gestion relèvent de la responsabilité de l'organe de gestion de la société. Notre responsabilité en tant que commissaire consiste à examiner ces documents sur la base des normes générales de révision applicables en Belgique. ».

3.5. Opinion du commissaire quant au rapport de gestion

Dans l'hypothèse où le rapport de gestion ne contient pas de description systématique des principaux risques et incertitudes auxquels l'entreprise est confrontée, et pour autant que l'organe de gestion n'ait pas identifié, à ce niveau, d'éléments susceptibles de modifier l'image fidèle des comptes annuels, le commissaire devra modifier la formulation du premier point de la seconde partie du rapport. A titre d'exemple, le commissaire pourrait dans cette hypothèse utiliser la formulation suivante :

« *Nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur le point de savoir si le rapport de gestion contient une description exhaustive des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée. Pour le reste, sur la base des informations dont nous disposons, le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.* »

Dans l'hypothèse où le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels, et qu'une déclaration de la direction (*representation letter*) a été obtenue, le commissaire pourrait, par exemple, utiliser la formulation suivante :

« *Sur la base des informations dont nous disposons, le rapport de gestion contient les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels.* »

./...

3.6. Rémunération du commissaire

Dans le cas où ces modifications au Code des sociétés donnent lieu à une augmentation de la rémunération relative à son mandat, le commissaire devra veiller au respect de l'article 134, § 1 du Code des sociétés.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma considération distinguée.

André KILESSE
Président