



KPMG Réviseurs d'Entreprises
Avenue du Bourget 40
1130 Bruxelles
Belgique

Tél. +32 (0)2 708 43 00
Fax +32 (0)2 708 43 99
www.kpmg.be

A l'attention du Président
Institut des Réviseurs d'Entreprises
Boulevard Emile Jacqmain 135
1000 Bruxelles

Contact Karel Tanghe
(+32 2 708 4225)

Bruxelles, le 17 mars 2017

Cher Monsieur le Président

Consultation publique relative au projet de norme modifiant la Norme complémentaire (Révisée) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique - Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers légal de comptes annuels ou consolidés conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire

Nous avons le plaisir de vous faire parvenir ci-joint nos commentaires relatifs au projet de norme repris sous rubrique.

Nous sommes à votre disposition pour toute question ou information complémentaire.

Nous vous prions d'agréer, cher monsieur le président, nos salutations confraternelles.

Karel Tanghe
Head of Audit



Commentaires dans le cadre de la consultation publique relative au projet de norme modifiant la Norme complémentaire (Révisée) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique - Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers légal de comptes annuels ou consolidés conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire

	Extrait de la norme	Commentaires
Introduction	<p><i>Considérant ce qui suit :</i></p> <p><i>Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a adopté la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique</i></p> <p>(1) [...] notamment les articles 140, 142, 144 et 148 du Code des sociétés – et celles relatives aux délais légaux et réglementaires pour l'arrêté des comptes annuels (ou consolidés) [...]</p>	<p>Ce paragraphe est positionné de manière inconsistante dans la version néerlandaise. La présentation dans la version néerlandaise en tant que premier point nous paraît correcte.</p> <p>Par ailleurs nous notons des références inconsistantes en ce qui concerne le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (parfois appelé le Conseil de l'Institut, le Conseil de l'IRE, etc.).</p> <p>Les délais relatifs à l'arrêté des comptes annuels et à la mise à disposition des comptes annuels et du rapport de gestion trouvent leur origine dans le Code des sociétés. La référence aux délais réglementaires paraît dès lors superflue.</p>
Introduction	<p>(2) [...]</p> <p><i>adoptée par le Conseil de l'IRE en date du 26 août 2016, afin de prendre en compte la transposition de la directive européenne comptable en Belgique [...]</i></p>	<p>Nous suggérons de faire référence à la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.</p>
Introduction	<p>(7) <i>Lorsque l'exécution d'une mission particulière requiert un audit conformément aux normes ISA, la présente révision de la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique prévoit l'application mutatis mutandis des dispositions relatives au « Rapport sur l'audit des comptes annuels ou consolidés », afin d'harmoniser les rapports émis dans le contexte d'un audit. Il en va de même pour les missions de contrôle contractuelles. La présente norme ne vise</i></p>	<p>La référence aux « missions de contrôle contractuelles » devrait être remplacée par une référence aux missions de contrôle volontaire. En effet, conformément à la doctrine existante, un commissaire nommé de manière volontaire par une entité qui n'a pas d'obligation légale de nommer un commissaire doit effectuer sa mission comme un mandat de commissaire et émettre un rapport conformément à l'article 144 (ou 148) du Code des</p>

	<p><i>pas les missions découlant des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise.</i></p>	<p>sociétés. Il n'en n'est pas de même pour les missions d'audit contractuelles pour lesquelles la lettre de mission ne prévoit généralement pas l'émission d'un rapport sur les autres obligations légales et réglementaires. Par conséquent, la mission de contrôle contractuelle est effectuée conformément aux normes ISA et le rapport émis dans ce contexte est un rapport ISA sans « adaptations » belges.</p> <p>Le dernier alinéa de ce paragraphe nous semble superflu car il n'est fait nulle part référence à l'article 151 du Code des sociétés relatif à la mission du commissaire vis-à-vis du conseil d'entreprises. Il n'y a dès lors pas de confusion possible sur la portée du présent projet de norme.</p>
Tables des matières	<p>Annexe 6 – Modèle de rapport – Comptes annuels – Entité <u>cotée</u> autre qu'une EIP</p> <p>Bijlage 6 – Modelverslag – Jaarrekening – Genoteerde entiteit anders dan een OOB</p>	<p>Nous suggérons d'aligner le texte de la version française sur celui de la version néerlandaise.</p>
Champ d'application	<p><u>1.</u> La présente norme s'applique au rapport que le commissaire doit adresser à l'assemblée générale de l'entité contrôlée, en conformité avec les articles 144 et 148 du Code des sociétés, avec le Règlement (UE) N° 537/2014, et avec les normes ISA, ainsi qu'à certains <u>autres</u> aspects liés à la mission du commissaire. (Voir par. A1-A1a, et par. 6) [Norme coordonnée, §1]</p>	<p>Voir correction proposée dans le texte.</p> <p>Il y a une discordance entre ce paragraphe et le paragraphe A1a – ce Champ d'application fait référence à l'art 526bis qui ne s'applique qu'aux sociétés cotées au sens de l'article 4 <u>et non pas aux EIP</u> – voir également notre commentaire à propos du <u>paragraphe 5 ci-dessous.</u></p>
Objectifs	<p>5. La présente norme a pour objectif de traiter des spécificités belges relatives au rapport du commissaire, afin : (Voir par. A4 et A5)</p> <p>(i) de permettre au commissaire d'établir un rapport sur l'audit des comptes annuels (ou consolidés) conformément aux normes ISA, aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et, en ce qui concerne les EIP, <u>compte tenu des spécificités requises par l'article 526bis, §6, 5) du</u></p>	<p>1 L'art 526bis du Code des sociétés s'applique aux sociétés cotées au sens de l'article 4 <u>et non pas aux EIP.</u></p> <p>2 Selon l'art 526bis, §6, 5°, les commissaires confirment que le <u>rapport d'audit est conforme au contenu du rapport</u></p>

	Code des sociétés et par le au Règlement (UE) N° 537/2014; [Norme coordonnée, §5]	<p><u>complémentaire</u> destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.</p> <p>Au vu des points 1, 2, nous vous renvoyons à la correction proposée dans le texte.</p> <p>Pour info, les paragraphes 1, 14 et 16 ne font pas non plus référence à l'art 526bis.</p>
	<p>5. (ii) [...] d'établir un rapport sur les autres obligations légales et réglementaires relatives au rapport de gestion, le cas échéant, aux « autres informations contenues dans le rapport annuel », aux documents visés par l'article 100, § 1, 5°, 6°/1, 6°/2 et § 2 du Code des sociétés et au respect des dispositions concernant la tenue de la comptabilité, du Code des sociétés et des statuts de l'entité contrôlée</p>	<p>Le §2 de l'article 100 ne fait pas référence à un document spécifique à déposer – doit-on conserver ici et probablement dans d'autres paragraphes de cette norme ?</p> <p>Par ailleurs, il nous semble utile de préciser que les autres documents à déposer en vertu de l'article 100 du Code des sociétés, autre que le rapport de gestion et le bilan social, doivent faire l'objet de procédures conformément à l'ISA 720, notamment le rapport prévu par l'article 96/2 du Code des sociétés. Ceci nous semble également important dans le cadre de la transposition future de la directive sur l'information non-financière.</p>
Objectifs	<p>6. La présente norme a également pour objectif de traiter d'autres aspects liés à la mission du commissaire, à savoir : (Voir par. A5<u>A4</u>)</p> <p>(i) d'identifier les déclarations écrites complémentaires, requises dans le contexte légal et réglementaire belge et de permettre au commissaire d'obtenir de la direction de l'entité dans une lettre d'affirmation établie selon les normes ISA tout et en tenant compte des déclarations complémentaires belges ; et [Norme coordonnée, §7]</p>	<p>C'est le paragraphe A4 (et non pas le A5) qui fait référence à ISA 580.</p> <p>Voir correction proposée dans le texte.</p>
	<p>(ii) de déterminer les diligences requises relatives à la vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et du dépôt des</p>	<p>Voir correction proposée dans le texte.</p>

	documents visés par l'article 100, § 1, 5°, 6°/1, 6°/2 et § 2 du Code des sociétés relatifs à l'exercice précédent, en tenant compte des délais légaux et réglementaires prévus par le Code des sociétés. (Voir par. A48 – A53)	
Définitions	7(i) « Code des sociétés » : vise également la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif (ASBL) , les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, particulièrement dans la mesure où cette loi fait référence aux dispositions du Code des sociétés (Voir par. A6a) ;	La référence à la loi du 27 juin 1921 ne nous semble pas pertinente. En effet, la législation applicable à de nombreuses entités (par exemple fonds de pension, mutuelles, etc.) fait référence, entre autre, à l'article 144 (ou 148) du Code des sociétés. Par conséquent, la référence à la loi du 21 juin 1921 semble trop restrictive et pourrait induire le lecteur en erreur sur la portée d'autres législations en ce qui concerne le rapport du commissaire. Le paragraphe A6a ne traite que des associations – quid des autres entités mentionnées au paragraphe 7 (i) ? Voir correction proposée dans le texte – on mentionne ASBL plus loin dans les définitions.
Définitions	7 (viii) « Entité cotée » [...] ainsi que des sociétés cotées sur un marché non réglementé et les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé <u>ou non</u> en dehors de l'Espace économique européen (EEE)	Suggestion afin de rendre le texte plus clair pour le lecteur.
Définitions	7 (xiv) « Autres informations » telles que définies par la norme ISA 720 (Révisée) : dans le contexte belge, il s'agit du rapport de gestion et, le cas échéant, des « autres informations contenues dans le rapport annuel »	Selon nous, il s'agit également du rapport à établir conformément à l'article 96/2 du Code des sociétés.
Définitions	7 (xviii) « Points clés de l'audit » : tels que définis par le paragraphe 8 de la norme ISA 701, à savoir « les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes lors de l'audit des états financiers de la période en cours.	Voir correction proposée dans le texte.

Inleiding van het commissarisverslag	<p>11. De commissaris dient in <u>de</u> inleiding aan te geven dat zijn verslag bestaat uit, enerzijds, het verslag over de controle van de (geconsolideerde jaarrekening), en anderzijds, het verslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gestelde eisen, en dat deze verslagen een-één en ondeelbaar zijn.</p>	Zie voorgestelde correcties in de tekst, in het bijzonder vervangen van 'een' door 'één'.
Introduction du rapport du commissaire	<p>12. L'introduction doit contenir les éléments requis par l'article 144, § 1, 1° (<u>comptes annuels</u>) ouet par l'article 148, § 1, 1° du Code des sociétés (<u>comptes consolidés</u>). (Voir par. A7-A7c)</p>	<p>Le paragraphe A7c traite de la mise à disposition du rapport du commissaire – ce qui n'est pas lié à l'introduction du rapport du commissaire. <u>Ne veut-on pas plutôt faire référence à A7a (nombre d'ex consécutifs) et A7b ?</u></p> <p>Voir correction proposée dans le texte.</p>
Introduction du rapport du commissaire	<p>13. Conformément aux paragraphes 48 et 49 de la norme ISA 700 (Révisée) et aux dispositions du Code des sociétés, le commissaire doit dater son rapport et mentionner le lieu de son établissement. (Voir par. A8 et A9) [Norme coordonnée, §14]</p>	<p>Le paragraphe 13 ne traite pas de l'introduction du rapport : il nous semble plus cohérent de la déplacer vers la fin de la norme.</p> <p>Ne faut-il pas ajouter ici la référence à A7c (traite de la mise à disposition du rapport) ?</p>
Introduction du rapport du commissaire	<p>14. Pour établir son rapport à l'assemblée générale conformément au Code des sociétés et, le cas échéant, au Règlement (UE) N°537/2014, ainsi qu'aux normes ISA, le commissaire doit utiliser les modèles de rapport repris en annexe (Voir par. A9a) :</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Rapport du commissaire (comptes annuels – entité autre que : une EIP, une entité cotée, une asbl, une aisbl ou une fondation) (Annexe 1) ; (ii) Rapport du commissaire (comptes annuels - EIP) (Annexe 2) ; (iii) Rapport du commissaire (comptes annuels – asbl, aisbl ou fondation) (Annexe 3) ; (iv) Rapport du réviseur d'entreprises désigné (comptes consolidés - EIP) (Annexe 4) (v) Rapport du réviseur d'entreprises désigné (comptes consolidés – entité autre qu'une EIP) (Annexe 5) ; et 	<p>Nous suggérons de positionner le rapport 6 après le 2 pour plus de cohérence.</p> <p>Ne doit-on pas définir ce que l'on entend par 'société cotée autre qu'une EIP' ou alors remplacer par 'société cotée autre qu'une entité cotée telle que définie à l'article 4 du Code des sociétés' ?</p> <p>Selon nous, il y a une incohérence dans le rapport 6. Dans le rapport sur les autres obligations, il est fait référence au règlement européen hors dans ce cas-ci, il nous semble que le règlement européen ne s'applique pas. Il faut dès lors enlever la mention suivante dans la section « Autres mentions » : 'le présent rapport est conforme au contenu de notre rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'art 11 du règlement EU. Ceci est d'ailleurs confirmé par le paragraphe 68.</p>

	(vi) Rapport du commissaire (comptes annuels – entité cotée autre qu'une EIP) (Annexe 6).	
Introduction du rapport du commissaire	<p>15. Si le commissaire estime devoir exprimer une opinion modifiée¹ dans son rapport sur l'audit des comptes annuels (ou consolidés), il doit considérer si celle-ci est la conséquence d'une non-obtention des explications et informations requises par l'article 144, § 1, 2° ou 148, § 1, 2° du Code des sociétés. Si tel est le cas, il doit modifier le paragraphe concerné dans son rapport sur l'audit des comptes annuels (ou consolidés) en mentionnant qu'il n'a pas obtenu de l'organe de gestion (et des préposés) de l'entité, toutes les explications et informations requises pour son audit. Le commissaire doit également adapter son « Rapport sur les autres obligations légales et réglementaires ». (Voir par. A8c)</p>	<p>A8c n'existe pas et doit être remplacé par A9b.</p> <p>Paragraphe à reprendre dans la section 'structure du rapport' plutôt 'qu'introduction'.</p> <p>Nous ne pensons pas que la footnote 2 soit en phase avec ISA705R. Elle n'est pas non plus en phase avec les textes des nouveaux modèles de rapport.</p> <p>ISA705 (Révisée) paragraphe 16 : 'Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, la section relative à l'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir par. A17-A19)'.</p> <p>Nous ne voyons pas non plus le titre auquel il est fait référence dans la footnote 'justification de l'opinion modifiée. C'est dans le paragraphe lié au fondement de l'opinion qu'il faudra expliquer pourquoi l'opinion est modifiée (par. 20 ISA 705R).</p>
Structure du rapport du commissaire	<p>18. Le commissaire doit utiliser des intitulés précis dans le « Rapport sur les autres obligations légales et réglementaires » et doit veiller de reprendre les sections tel que présentées ci-dessous :</p> <p>(ix) le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points (Voir par. A10).</p>	<p>Voir correction proposée dans le texte.</p> <p>Le paragraphe A10 fait référence aux dispositions de l'article 144, 1^{er}, 5° et indique que le commissaire peut reprendre dans son rapport un autre point, un paragraphe d'observation ainsi qu'un point clé de l'audit. Le paragraphe 18 traite cependant du second rapport – un paragraphe lié à un point clé de l'audit ne peut pas être ajouté dans le second rapport. Ne faut-il dès lors adapter comme suit : A10a (rapport comptes annuels) et A10b (rapport autres obligations) ?</p>

¹

		Par ailleurs dans la version française, le point (iii) et le point (iv) doivent être un seul et même point.
Structure du rapport du commissaire	<p>18. (v) le cas échéant³, une section « Mention relative au bilan social » :</p> <p>³ Lorsque l'entité établit <u>doit établir</u> un bilan social et que celui-ci ne fait pas partie des comptes annuels. Voir par. 43-44 et A37a-A38</p>	Voir correction proposée dans le texte.
Points clés de l'audit	<p>24. Le cas échéant, lorsque le commissaire détermine <u>et communique</u> des points clés de l'audit <u>dans son rapport du commissaire</u>, il doit appliquer la norme ISA 701. (Voir par. A13a)</p>	<p>Voir correction proposée dans le texte.</p> <p>Compte tenu des quelques différences entre la norme ISA701 et le règlement européen (UE) N° 537/2014, et tenant compte du fait que le règlement européen est sur certains points plus stricte que l'ISA 701, nous trouvons qu'il est opportun d'ajouter un paragraphe ou une modalité d'application traitant -des exemptions à la communication de points clé qui sont permises par ISA 701 mais pas par le règlement – en conséquence, les exemptions ci-dessous ne peuvent s'appliquer que dans les cas des sociétés cotées sur un marché non réglementé et les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou non en dehors de l'Espace économique européen (EEE) :</p> <ul style="list-style-type: none"> — Pas de point clé car la loi ou la réglementation en empêchent la publication (ISA701.14) ; — Pas de point clé car l'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, que le point ne devrait pas être communiqué dans le rapport d'audit parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public. La présente disposition ne s'applique pas si l'entité a communiqué au public des informations sur le point (ISA701.14) ;

		<p>— Pas de point clé car l'auditeur a déterminé, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer (ISA 701.16).</p> <p>De plus, la norme ISA 705 (Révisée) interdit à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, sauf si la loi ou la réglementation l'impose.</p> <p>Les 4 exemptions disponibles dans ISA701 décrites ci-dessus doivent être identifiées – il est important de préciser que le règlement européen n'offre pas la possibilité d'exemption et que dès lors elles ne seront pas applicables sauf dans le cas des sociétés cotées sur un marché non réglementé.</p>
Jaarverslag	31 (iii) het nazicht, overeenkomstig de in ISA 720 (Herzien) opgenomen vereisten, of het jaarverslag geen van materieel belang zijnde afwijkingen bevat, in het bijzonder ten aanzien van de kennis verkregen in de controle;	<p>Zie voorgestelde correctie in de tekst.</p> <p>Het gebruik van de term 'afwijkingen' is conform de officiële vertaling van de ISA's, echter wordt er verder in het document en in de model verslagen nog de term 'inconsistenties' gebruikt, o.a. in paragraaf 42.</p>
<i>Mention relative au bilan social</i>	43. Lorsque l'entité établit un bilan social, et que celui-ci ne fait pas partie des comptes annuels et si le commissaire constate que le bilan social à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 100, §1, 6/2°, du Code des sociétés reprend, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par ce Code et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont il dispose dans son dossier d'audit, il doit l'indiquer dans la section « Mention relative au bilan social ». (Voir par. A37a-A38)	<p>Il manque la référence à A37b.</p> <p>Par ailleurs, la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi détermine le contenu du bilan social. Il serait selon nous utile de l'indiquer dans une modalité d'application.</p>

<p><i>Mention relative au bilan social</i></p>	<p>44. Si le commissaire a connaissance que le bilan social ne reprend pas, au niveau de la forme ou au niveau du contenu, toutes les informations requises par le Code, ou s'il n'a pas reçu le bilan social <u>dans un délai lui permettant d'émettre son rapport sur les autres obligations légales et réglementaires conformément à l'article 143, alinéa 1^{er} du Code des sociétés</u>, il doit s'en entretenir avec l'organe de gestion. S'il n'est pas remédié à la situation, le commissaire doit indiquer dans la section « Mention relative au bilan social » qu'il n'a pas reçu le bilan social</p>	<p>L'art 143 du Code des sociétés ne s'applique qu'aux comptes annuels – en conséquence, il faut adapter le paragraphe 44. Voir correction proposée dans le texte.</p> <p>Quelle est la règle pour la mise à disposition des éléments repris à l'article 100, §1, 5°, 6°/1 et 6°/2 ? Le code ne précise rien sur le sujet si ce n'est l'article 553 qui précise que les informations à déposer conformément à l'article 100 doivent être mis à disposition des actionnaires conformément à l'article 535 – même temps que la convocation. Voir également le paragraphe A47 qui ne fait référence qu'aux comptes annuels.</p> <p>Selon nous, une clarification à ce sujet serait utile dans une modalité d'application.</p>
<p><i>Mention relative à certains documents à déposer conformément à l'article 100, § 1, 5°, 6°/1 et §2 du Code des sociétés</i></p>	<p>45. Sans préjudice du paragraphe 46, le commissaire doit reprendre dans son rapport sur les autres obligations légales et réglementaires la liste des documents que l'entité doit déposer en complément aux comptes annuels conformément à l'article 100, § 1, 5° et 6°/1 et § 2 du Code des sociétés, qui lui ont été fournis par l'organe de gestion avec les comptes annuels et qu'il a vérifiés <u>sauf si ceux-ci font partie des comptes annuels</u>.</p>	<p>Il faudrait selon nous préciser que cette diligence ne s'applique que quand les documents en question ne font pas partie des comptes annuels.</p> <p>Voir correction proposée dans le texte.</p>
<p><i>Mention relative à certains documents à déposer conformément à l'article 100, § 1, 5°, 6°/1 et §2 du Code des sociétés</i></p>	<p>47. Si le commissaire a connaissance qu'un ou des documents à déposer conformément à l'article 100, §1, 5°, 6°/1 et §2 du Code des sociétés ne reprend ou ne reprennent pas, au niveau de la forme ou au niveau du contenu, toutes les informations requises par le Code, ou s'il n'a pas reçu les documents <u>dans un délai lui permettant d'émettre son rapport sur les autres obligations légales et réglementaires conformément à l'article 143, alinéa 1^{er} du Code des sociétés</u>, il doit s'en entretenir avec l'organe de gestion. S'il n'est pas remédié à la situation, le commissaire doit indiquer dans la section « Mention relative à certains documents à déposer conformément à l'article 100, § 1, 5° et 6°/1 et § 2 du Code des sociétés » le(s) document(s) non fourni(s) ou ceux qui ne reprennent pas au</p>	<p>Nous renvoyons à notre commentaire relatif au paragraphe 44.</p>

	niveau de la forme et/ou au niveau du contenu, toutes les informations requises par le Code des sociétés. (Voir par. A39) [Norme coordonnée, §51sexies]	
Autres mentions requises par le Code des sociétés à reprendre dans le rapport sur les autres obligations légales et réglementaires	<p>49. Lorsqu'il s'agit de comptes annuels, le commissaire doit reprendre dans la section « Autres mentions », les points complémentaires visés à l'article 144, §1, 3°, 8° et 9° du Code des sociétés, et relatifs :</p> <p>(i) au fait que la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables ; (Voir par. 542-54 et A40-A41)</p>	<p>A propos de la tenue de la comptabilité, la référence aux paragraphes 42-54 nous semble devoir être remplacée par 52-54.</p> <p>Voir correction proposée dans le texte.</p>
Acompte sur dividende	59. Si une <u>entité-société</u> contrôlée a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport du commissaire [...]	Voir correction proposée dans le texte. L'acompte sur dividende n'est permis que pour les sociétés anonymes.
Respect par l'entité des dispositions du Code des sociétés ou de la loi du 27 juin 1921, et des statuts	Respect par l'entité des dispositions du Code des sociétés ou de la loi du 27 juin 1921, et des statuts	Nous renvoyons à notre commentaire relatif au paragraphe 7(i). La référence à la loi du 27 juin 1921 nous semble trop limitative.
Respect par l'entité des dispositions du Code des	61. Si à la lumière de ce qui est mentionné au paragraphe 60, le commissaire a connaissance d'une opération conclue ou d'une décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés, il doit évaluer si la révélation du cas de non-respect est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment	Il nous semble utile de fournir de la guidance supplémentaire du une modalité d'application quant à l'interaction ou non entre la situation décrite au paragraphe 61 et l'obligation de reporting imposée par l'article 82 de la loi du 7 décembre 2016.

sociétés ou de la loi du 27 juin 1921, et des statuts	dans le cas où – le cas échéant après un entretien avec l'organe de gestion – celle-ci a pris les mesures appropriées pour corriger la situation de non-respect ainsi créée. [...]	
Intérêts opposés de nature patrimoniale lorsque la loi prévoit l'intervention du commissaire	64. Si le commissaire constate qu'un intérêt opposé de nature patrimoniale aurait dû être soumis à la procédure de conflits d'intérêts prévu par le Code des sociétés, il le dénonce par écrit à l'organe de gestion. Si l'organe de gestion reste en défaut de se conformer aux dispositions légales, le commissaire doit le mentionner <u>cette non-conformité</u> dans la section « Autres mentions » son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires sans pour autant se substituer à l'organe de gestion.	Voir correction proposée dans le texte.
Paragraphe relatif à d'autres points	67. Dans des situations spécifiques, le commissaire doit évaluer la nécessité d'inclure dans son rapport sur les autres obligations légales et réglementaires une référence à quelque question que ce soit sur laquelle il attire spécialement l'attention, sans que cette référence ne doive être incluse dans le rapport sur l'audit des comptes annuels (ou consolidés). (Voir par. A10) [Norme coordonnée, §56]	Voir commentaire sur paragraphe 18 ci-dessus et plus précisément le commentaire relatif au paragraphe A10.
Mentions spécifiques aux rapports EIP	68. Lorsqu'il s'agit d'une EIP, le commissaire doit confirmer dans la section « Autres mentions » que son rapport est conforme au contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 (art. 526bis, §6, 5, du Code des sociétés). (Voir par. A44a-A44b)	N'est-ce pas un double emploi avec le paragraphe 50 ? Vu que l'article 526bis, §6,5° fait référence à l'article 11 du règlement européen et à considérer que l'art 526bis ne s'applique pas à toutes les EIP, nous proposons d'enlever la référence à cet article. Nous renvoyons également aux commentaires sur les paragraphes A44a et A44b ci-dessous.
Déclarations écrites de la	69. Les déclarations complémentaires à obtenir de la direction de l'entité dans le contexte légal et réglementaire belge sont les suivantes :	Voir correction proposée dans le texte. Cette formulation nous semble plus cohérente avec le texte du rapport de commissaire.

direction de l'entité	<p>(i) une déclaration relative aux informations à communiquer dans le rapport de gestion conformément aux <u>aux</u> articles <u>articles</u> <u>95 et 96</u> (ou 119) du Code des sociétés</p> <p>(ii) sauf si les données ont déjà été fournies de façon distincte dans les comptes annuels et/ou si celles-ci ne sont pas applicables, une déclaration par laquelle la direction confirme que les documents que l'entité doit déposer en complément aux comptes annuels conformément à l'article 100, §1, 5°, 6°/1 et 6°/2 et §2 du Code des sociétés ont été approuvés par l'organe de gestion et reprennent, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par ce Code ; (Voir par. A45-A46-)</p> <p><u>(v)</u> le cas échéant², une déclaration relative à la confirmation que le dépôt des comptes annuels au greffe du tribunal de commerce a été effectué, avec en annexe copie des comptes annuels déposés de l'exercice précédent et du rapport du commissaire déposé.</p>	<p>Le Code des sociétés ne nous semble pas requérir que l'organe de gestion doit approuver les documents que l'entité doit déposer en complément aux comptes annuels conformément à l'article 100, §1, 5°, 6°/1 et 6°/2 et §2 (le cas échéant, adapter également le paragraphe A46).</p> <p>Les petites associations et fondations n'ont pas l'obligation de nommer un commissaire. Dès lors, cette représentation ne fait du sens que dans les cas où une association/fondation a volontairement nommé un commissaire. Nous pensons qu'il est opportun d'apporter cette précision.</p>
Rapport de carence	<p>74. Conformément à l'article 143, 2ème alinéa du Code des sociétés, le commissaire doit émettre un rapport de carence s'il n'a pas reçu les pièces que l'organe de gestion doit lui remettre conformément à l'article 143, 1er alinéa, du Code des sociétés de sorte qu'il n'est pas en mesure de respecter les délais prévus par le Code des sociétés en matière de mise à disposition de son rapport.</p>	<p>Il nous semble utile de clarifier l'impact de l'émission d'un rapport de carence sur le rapport de commissaire dans une modalité d'application, par exemple en clarifiant que cet impact se limite à la mention du non-respect des délais prévus par le Code des sociétés.</p>
Wijziging door de algemene vergadering van het voorstel tot <u>winstverdeling</u>	<p>75. De algemene vergadering kan beslissing om het voorstel tot <u>winstverdeling, resultaatverwerking</u> dat uitgaat van het bestuursorgaan, te wijzigen. De commissaris dient na te gaan of deze wijziging in overeenstemming is met de wettelijke en statutaire bepalingen. (Par A47a).</p>	<p>Zie voorgestelde correcties in de tekst, die tevens aangepast zouden moeten worden in A47a.</p>

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

<p>esultaatverwerking</p>		
<p>Modification par l'assemblée générale de la proposition de répartition bénéficiaire<u>des résultats</u></p>	<p>75. L'assemblée générale peut décider de modifier la proposition de répartition bénéficiaire<u>des résultats</u> faite par l'organe de gestion. Le commissaire doit vérifier si cette modification est conforme aux dispositions légales et statutaires. (Voir par. A47a) [Norme coordonnée, §63]</p>	<p>Voir correction proposée dans le texte. Cette correction revient à quelques reprises dans la norme.</p>
<p>Vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et des documents visés par l'article 100, § 1, 5°, 6°/1 et 6°/2 et §2 du Code des sociétés, tels que mentionnés lors du contrôle des comptes annuels de l'exercice précédent, et déclarations éventuelles y relatives</p>	<p>76. Le commissaire doit surveiller l'accomplissement du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et des documents visés par l'article 100, §1, 5°, 6°/1 et 6°/2 et §2 du Code des sociétés, lors de son contrôle des comptes annuels de l'exercice précédent, afin de s'assurer qu'ils correspondent aux documents sur lesquels porte son rapport du commissaire <u>de l'exercice précédent</u>. Toutefois, en cas de dépôt au greffe du tribunal de commerce³, il est admissible que le commissaire ne procède pas lui-même à cette vérification pour autant qu'il obtienne une déclaration en la matière de la direction (au sens du paragraphe 7369), confirmant le dépôt au greffe, avec en annexe de la lettre d'affirmation copie des comptes annuels de l'exercice précédent et du rapport du commissaire déposés. (Voir par. A48-A51) [Norme coordonnée, §65]</p>	<p>Voir corrections proposées dans le texte.</p>

³ Il s'agit actuellement notamment des petites ASBL, des AISBL et des petites fondations (privées ou d'utilité publique).

<p>Vérification du dépôt des comptes annuels (ou consolidés) et des documents visés par l'article 100, § 1, 5°, 6°/1 et 6°/2 et §2 du Code des sociétés, tels que mentionnés lors du contrôle des comptes annuels de l'exercice précédent, et déclarations éventuelles y relatives</p>	<p>78. Sans préjudice de l'article 144, § 1, 9° du Code des sociétés, si le commissaire constate que les comptes annuels (ou consolidés) et/ou les documents visés par l'article 100, §1, 5°, 6°/1 et 6°/2 et §2 du Code des sociétés (et, le cas échéant, sa déclaration consignée dans le procès-verbal de l'assemblée générale) n'ont pas été déposés dans les délais légaux au moment où le commissaire établit son rapport sur les comptes annuels (ou consolidés) de l'exercice suivant l'exercice sous audit, il doit faire mention de ce non-respect dans la section « Autres mentions ». (Voir par. A50) [Norme coordonnée, §67]</p>	<p>Voir correction proposée dans le texte.</p>
<p>Modalités d'application</p>	<p>A1a. La présente norme vise également les particularités du rapport du commissaire d'une EIP requises par l'article 526bis, §6, 5° du Code des sociétés et l'article 10 du Règlement (UE) N° 537/2014. (Voir par. 1)</p>	<p>L'art 526bis du Code des sociétés s'applique aux sociétés cotées au sens de l'article 4 et non pas aux EIP. Il y a une discordance avec le paragraphe 1 (voir commentaire relatif aux paragraphes 1 et 5 ci-dessus).</p> <p>Voir correction proposée dans le texte.</p>
<p>Modalités d'application</p>	<p>Paragraphe A2 et A3.</p>	<p>Nous nous demandons qu'elle est la pertinence de ces 2 paragraphes dans le contexte de cette norme relative à l'article 144 (ou 148) du Code des sociétés.</p>

Modalités d'application	<p>5A4. La présente norme est une norme complémentaire aux normes ISA et plus particulièrement aux normes ISA <u>relatives aux déclarations écrites de la direction de l'entité (ISA 580) et au rapport du commissaire</u>, (ISA 700 (Révisée), 701, 705 (Révisée) et 706 (Révisée)), en ce qui concerne les déclarations écrites de la direction de l'entité, et le rapport du commissaire, ainsi qu'à la norme ISA 720 (Révisée) qui traite des en ce qui concerne les procédures à effectuer sur le rapport de gestion et, le cas échéant, les « autres informations contenues dans le rapport annuel ».</p>	Voir correction proposée dans le texte.
Modalités d'application	<p>A6. Pour les termes non définis par la présente norme, il est renvoyé aux définitions prévues par reprises dans les normes ISA et le Code des sociétés. [Norme coordonnée, §A6]</p>	Voir correction proposée dans le texte.
Modalités d'application	<p>A6a. Les articles 130 à 133, 134, §§ 1^{er}, 2, 3 et 6, 135 à 140, 142 à 144 à l'exception de l'article 144, 1^{er} alinéa, 6^o et 7^o, du Code des sociétés sont applicables par analogie aux associations qui ont nommé un commissaire (loi du 27 juin 1921, art. 17, §7). Par ailleurs, certaines dispositions du Code des sociétés ne sont pas reprises dans la loi du 27 juin 1921. (Voir par. 7(i))</p>	Le paragraphe 7(i) fait référence à d'autres entités que les associations – il y a une inconsistance entre les deux paragraphes.
Modalités d'application	<p>A7c. Le rapport du commissaire fait partie des documents mis à la disposition des ou transmis aux associés, actionnaires ou membres, au plus tard quinze jours <u>(trente jours si l'entité est une société dont les actions sont admises aux négociations sur un marché visé à l'article 4 du Code des sociétés)</u> avant l'assemblée générale annuelle. Si le commissaire n'est pas en mesure de respecter les délais légaux en matière de mise à disposition de son rapport, le paragraphe 74 de la présente norme est d'application. (Voir par. 12)</p>	<p>Dans le cadre des sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés et conformément aux articles 533§2 et 553, le délai de 15 jours s'étend à 30 jours.</p> <p>Le paragraphe 12 ne traite pas de la mise à disposition du rapport.</p>
Modalités d'application	<p>A9. Concernant la détermination du « lieu d'établissement », le concept d'établissement implique « l'exercice effectif d'une activité économique visée à l'article 43 du traité par le prestataire pour une durée indéterminée et au moyen d'une infrastructure stable à partir de laquelle la fourniture de services est réellement assurée ». (Article 4, 5) de la Directive Services 2006/123/CE) Dans son considérant 37, la directive précise que « [d]ans les cas où un prestataire a plusieurs lieux d'établissement, il importe de déterminer à partir de quel lieu</p>	Il serait opportun de préciser de quel traité il s'agit. Par ailleurs, ne serait-il pas plus simple d'indiquer qu'il doit s'agir de l'établissement tel que repris au registre public ou est généralement basé le réviseur signataire ? Le concept d'« établissement à partir duquel le service d'audit a effectivement été fourni » est en effet une notion imprécise : que se passe-t-il si l'équipe d'audit provient de plusieurs

	d'établissement le service concerné est fourni. » Dès lors, le lieu d'établissement du commissaire correspondra à l'établissement à partir duquel le service d'audit a effectivement été fourni. (Voir par. 13)	établissements ou si une partie significative de l'audit a été effectuée à l'étranger par exemple ? Une modalité d'application serait selon nous utile.
Modalités d'application	A9b. L'adaptation du rapport sur les autres obligations légales et réglementaires dépendra des circonstances rencontrées, par exemple, si celles-ci ont un impact sur le rapport de gestion, sur la tenue de la comptabilité, <u>le respect du Code des sociétés ou des statuts</u> -ou sur la répartition des résultats. (Voir par. 15)	Voir correction proposée dans le texte.
Modalités d'application	A10. Sans préjudice des dispositions relatives à la section « Points clés de l'audit » obligatoire dans le cadre des entités cotées au sens de la <u>norme ISA 701 présente norme</u> et des EIP, si le commissaire estime devoir faire référence à quelque question que ce soit sur laquelle il souhaite attirer spécialement l'attention, conformément aux dispositions de l'article 144, § 1er, 5° et de l'article 148, § 1er, 4° du Code des sociétés, il peut reprendre dans son rapport du commissaire un paragraphe d'observation (norme ISA 706 (Révisée)), un paragraphe relatif à d'autres points (norme ISA 706 (Révisée)) ou, une section « Points clés de l'audit » (norme ISA 701). (Voir par. 17 et 18 (viii)) [Norme coordonnée, §A10]	Points clés de l'audit s'applique aux EIP ainsi qu'aux sociétés cotées au sens de la norme ISA 701 – voir correction proposée dans le texte. Comme indiqué ci-dessus à propos du paragraphe 18, la section sur les points clés de l'audit ne peut se trouver que dans le rapport d'audit sur les comptes annuels – il faut adapter A10 et/ou avoir un A10a et A10b.
Modalités d'application	A 11. Indien het voor de commissaris, voor wat het aanduiden betreft van het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, onmogelijk is te verwijzen naar « het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel op specifieke wijze (in voorkomend geval, door te verwijzen naar de “ <i>International Financial Reporting Standards</i> ” zoals goedgekeurd door de Europese Unie <u>en met de in België van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire voorschriften</u> ”) (Par 20). A11. Si, en matière de désignation du référentiel comptable applicable, il est impossible pour le commissaire de renvoyer au « référentiel comptable applicable en Belgique », il le spécifiera de manière plus précise (le cas échéant, en renvoyant aux « normes internationales d'information financière telles	Zie voorgestelde correcties in de tekst, die tevens aangepast zouden moeten worden in footnote 10.

	qu'adoptées par l'Union européenne <u>et aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique</u> »). (Voir par. 20)	
Modalités d'application	<p>A 20. Lorsque l'entité contrôlée est en difficultés financières graves au point que cette situation affecte l'opinion du commissaire mentionnée dans le rapport sur l'audit des comptes annuels <u>ou des comptes consolidés</u>, le commissaire s'assurera, sans préjudice du respect de la procédure prévue à l'article 138 du Code des sociétés, de la cohérence de l'information mentionnée <u>dans les comptes annuels, dans les comptes consolidés et</u> dans le rapport de gestion avec cette opinion. De même, le commissaire étudiera avec soin le contenu de l'information mentionnée dans le rapport de gestion afin de déterminer si l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes annuels est justifiée.</p>	<p>La problématique de la continuité d'exploitation est également pertinente pour les comptes consolidés. Voir correction proposée dans le texte.</p> <p>Par ailleurs, il est également nécessaire que le commissaire vérifie le caractère approprié des informations relatives au going concern mentionnées dans les comptes annuels et dans les comptes consolidés. Cette précision serait selon nous utile.</p>
Modalités d'application	<p>A36. Conformément à l'article 100, §2, du Code des sociétés, les données qui sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels ne doivent pas être mentionnées dans un document à déposer conformément à l'article 100 du Code des sociétés.</p> <p>Dès lors, la mention visée à l'article 144, §1er, 10° du Code des sociétés portera généralement sur le bilan social prescrit par la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi conformément à l'article 100, §1, 6°/2 du Code des sociétés, s'il en y en a un (Par. A38a-38c).</p> <p>(Voir par. 41)</p>	Il n'y a pas de paragraphe A38a-38c.
Modalités d'application	<p>A37a. Dans le cas des entités soumises à la loi du 27 juin 1921, le bilan social fait partie des comptes annuels. Dans ce cas, le respect des normes ISA permettront au commissaire d'exprimer une opinion sur l'image fidèle des comptes annuels, incluant le bilan social. Dès lors, cette mention n'est pas applicable lorsqu'il s'agit d'une entité visée par la loi du 27 juin 1921. (Voir par. 43)</p>	Etant donné qu'il apparaît 1) que cette situation est temporaire puisque logiquement, le bilan social devrait être traité de manière similaire au niveau des sociétés et des ASBL et 2) que la coordination de la légalisation comptable applicable aux ASBL suite à la loi et à l'arrêté royal du 18 décembre 2015 est perfectible, nous suggérons d'éliminer ce paragraphe ou de le mettre en note de bas de page.

Modalités d'application	<p>A39. Conformément à l'article 143, 1^{er} alinéa, du Code des sociétés, l'organe de gestion de la société doit remettre les pièces au commissaire afin qu'il puisse rédiger son rapport, et ce un mois ou, dans les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché visé à l'article 4 du Code des sociétés, quarante-cinq jours avant la date prévue pour l'assemblée générale. (Voir par. 47) [Norme coordonnée, §A39quinquies]</p>	Ce paragraphe ne trouve pas à s'appliquer pour les autres informations à déposer conformément à l'article 100 du Code des sociétés. Voir également notre commentaire relatif au contenu du paragraphe 47. Le rapport de carence ne porte que sur les comptes annuels.
Modalités d'application	<p>A42. Lorsque l'organe de gestion ou le comité de direction prend une décision à propos de laquelle un membre a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale, le Code des sociétés requiert, selon la forme de société, que cette décision fasse l'objet, dans un procès-verbal, d'une description de la nature de la décision ou de l'opération, d'une justification de la décision qui a été prise ainsi que d'un exposé des conséquences patrimoniales pour la société. L'article 259 <u>et 523</u> du Code des sociétés requiert que ce procès-verbal sera-soit est entièrement repris dans le rapport de gestion ou à défaut dans la pièce déposée avec les comptes annuels.</p>	Voir correction proposée dans le texte.
Modalités d'application	<p>A44. Le commissaire fait une description séparée des conséquences patrimoniale et ne peut donc se contenter d'une simple référence à la façon dont ces conséquences ont été décrites dans le rapport de gestion ou à défaut dans la pièce déposée en même temps que les comptes annuels.</p>	Il serait utile de préciser l'attitude que doit avoir le commissaire lorsque l'information fournie est imprécise et/ou incomplète.
Modalités d'application	<p>A44a. Dans les sociétés <u>dont les actions sont admises aux négociations sur un marché visé à l'article 4 du Code des sociétés et qui répondent</u> aux critères décrits sous le §3 de l'article 526bis du Code des sociétés qui ne constituent pas un comité d'audit, les missions du commissaire et, le cas échéant, du réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés reprises sous le §6 du même article restent applicables mais le sont à l'égard du conseil d'administration.</p> <p>A44b. La référence au rapport complémentaire ne peut pas aller au-delà de ce qui est stipulé à l'article <u>10 du Règlement (UE) N° 537/2014</u>526bis, §6, 5) du</p>	<p>Il manque la référence au paragraphe 68.</p> <p>Le paragraphe 68 ne traite que des EIP – il s'agit ici d'une spécificité pour certaines EIP (Les sociétés cotées au sens de l'article 4) - Voir correction proposée dans le texte.</p> <p>Le paragraphe A44b s'applique à toutes les EIP et par conséquent, il serait plus pertinent de faire référence à l'article 10 du règlement européen. Voir correction proposée dans le texte.</p>

	code des sociétés et ne peut donc contenir aucune référence relative à son contenu.	
Modalités d'application	<p>A50. Lorsque le dépôt de ces documents a lieu avec retard ou lorsque le commissaire constate des discordances non significatives, le commissaire peut juger, conformément à l'article 144, § 1, 9°, du Code des sociétés, que la révélation du non-respect dans le rapport sur les autres obligations légales et réglementaires ne s'impose pas. (Voir par. 76 et 78) [Norme coordonnée, §A47]</p> <p>A52. Lorsque le commissaire constate des incohérences significatives dans les documents déposés tels que visés par l'article 100, <u>§ 1, 5°, 6°/1 et 6°/2 et §2</u> du Code des sociétés et lorsqu'il demande à l'entité de les corriger et de procéder à un nouveau dépôt mais que cette dernière n'y procède pas, il prend toute mesure appropriée et introduit si nécessaire une action en référé pour qu'il y soit procédé. (Voir par. 6879)</p> <p>[Norme coordonnée, §A48bis]</p>	Le paragraphe A50 aborde le cas de discordances non significatives et s'applique aussi bien aux comptes annuels qu'aux autres documents. Par contre, le paragraphe A52 ne s'applique pas aux comptes annuels et nous ne pensons pas avoir identifié une modalité d'application qui traite du sujet.
Modalités d'application	Modification par l'assemblée générale de la proposition de répartition <u>bénéficiaire des résultats</u> (Voir par. 75)	Voir correction proposée dans le texte.