

1. Responsabilité du commissaire dans le cadre de l'obligation de dépistage et de révélation concernant les infractions au Code des sociétés

Le projet de norme complémentaire ne traite pas à suffisance de la problématique susmentionnée.

Il serait opportun que le projet de norme fasse clairement la différence entre l'obligation de dépistage (et les procédures spécifiques à mettre en place) afin de pouvoir offrir une meilleure base d'appréciation aux tribunaux en cas de litige et par la même prene position sur la responsabilité du commissaire vis-à-vis de leur révélation (pour le développement juridique de la question il est utilement renvoyé à l'article de N. Thirion et C. Balestra, « La responsabilité civile du commissaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, La Chartre, 2003, p.7 à 11 et plus spécifiquement les points 16 et 17).

Selon nous, le projet de norme devrait explicitement faire référence à ces obligations de dépistage et de révélation résumées ci-dessous afin d'assurer une sécurité juridique plus grande aux missions révisorales:

Source	Obligation de dépistage (à traduire dans les procédures mises en œuvre)	Obligation de révélation		Rapport du commissaire	
		Interne (organe de gestion)	Externe (AG)	1 ^{ère} partie	2 ^e partie
Article 142 C.soc	X Limitée aux opérations à constater dans les comptes annuels	X Limitée aux opérations à constater dans les comptes annuels	X Limitée aux opérations à constater dans les comptes annuels	X Si impact significatif dans les comptes annuels	X Si impact non significatif dans les comptes annuels
Article 144, 8° C. soc.		X Par application de la norme ISA 250 prévue par le projet de norme	X Sauf si préjudice injustifié		X Sauf si préjudice injustifié
ISA 250	X Limitée aux infractions ayant un impact significatif dans les comptes annuels Et sauf limitation inhérente	X	X Si impact significatif dans les comptes annuels et non correctement relaté	X Si impact significatif dans les comptes annuels et non correctement relaté	X Par extension du projet de norme et Sauf si préjudice injustifié

Pour la sécurité juridique, le projet de norme devrait prévoir que le commissaire a respecté le prescrit de les articles 142 et 144, 8° du Code des sociétés en effectuant les diligences requises prévues par le projet de norme.

2. Troisième partie du rapport du commissaire.

Le paragraphe 13 du projet de norme complémentaire fait référence à une troisième partie dans le rapport du commissaire qui contiendrait les conclusions tirées des diligences requises relatives à d'autres missions demandées par l'organe de gestion, et lorsque celles-ci sont à caractère général, les normes ISA devront être le cadre de référence.

Premièrement, les normes ISA, et particulièrement la norme ISA 700, ne font pas référence à une troisième partie dans le rapport du commissaire. En effet, le paragraphe 39 de la norme ISA 700 se réfère à deux parties, c.-à-d. le rapport sur les états financiers et le rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires.

Dès lors, comment cette partie sera-t-elle identifiée dans le rapport du commissaire ?

Deuxièmement, le paragraphe 39 de la norme ISA 700 ne fait pas référence aux demandes spécifiques de l'organe de gestion, mais aux obligations du commissaire de faire rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires, et ne prévoit rien sur les demandes spécifiques de l'organe de gestion (les paragraphes A34, A35 et A36 parlent, en effet, d'obligations de faire rapport mais non de demande de l'organe de gestion de faire rapport).

Dès lors, comment le commissaire devra-t-il conclure sur ces demandes spécifiques puisque les formulations de conclusions des normes ISA ne sont pas appropriées dans un tel cas ?

Troisièmement, le paragraphe 71 du projet de norme complémentaire précise que le commissaire doit se référer dans le cas de demandes particulières de l'organe de gestion, à des normes édictées par l'IAASB ou des normes préalablement reconnues de haute qualité par le Conseil de l'IRE.

D'une part, le critère de différenciation pour l'application des normes ISA ou des autres normes de l'IAASB est le 'caractère général' des demandes de l'organe de gestion. Qu'entend-on par cette terminologie ?

D'autre part, quelles sont les normes préalablement reconnues de haute qualité par le Conseil de l'IRE ? Quels seront les critères utilisés par le Conseil de l'IRE, et celui-ci dispose-t-il de la compétence de 'reconnaître des normes', selon la loi du 22 juillet 1953 ?

Quatrièmement, les demandes de l'organe de gestion sont précisées par le paragraphe 67. Toutefois, ce paragraphe semble indiqué dans sa formulation que les éléments sont à titre exemplatif ('telles que'). Par contre, la formulation du paragraphe 71 semble indiquée que les éléments du paragraphe 67 sont limitatifs.

Dès lors, doit-on considérer que l'énumération du paragraphe 67 est limitative ou exemplative ?

3. Rapport conforme aux normes ISA et Code des sociétés

Les paragraphes 18, 19 et 20 du projet de norme complémentaire précisent que si le commissaire rédige un rapport en prenant en compte les paragraphes 9 à 17 du projet de norme complémentaire et l'exemple annexé, il est réputé avoir établi un rapport dont la forme et le contenu est conforme aux normes ISA et au Code des sociétés. Cette dernière affirmation n'est valable qu'en ce qui concerne la première partie du rapport, à savoir celle sur les états financiers. En effet, le Code des sociétés prévoit d'autres mentions à reprendre dans le rapport du commissaire, qui elles ne sont reprises qu'en seconde partie du rapport, à savoir celle relative aux autres obligations légales et réglementaires (voir paragraphe 24 du projet de norme complémentaire pour les mentions obligatoires).

4. Conflit d'intérêt

Le paragraphe 52 du projet de norme complémentaire ne reflète pas les situations pour les sociétés dualistes (comité de surveillance).

Que doit faire le commissaire qui ne reçoit pas de l'organe de gestion (ou autre) un procès-verbal relatif à un conflit d'intérêt.

Le paragraphe 45 du projet de norme complémentaire prévoit que le commissaire dénonce par écrit à l'organe de gestion, tout intérêt opposé qu'il aurait constaté et qui n'aurait pas été soumis à la procédure de conflits d'intérêts prévu par le Code des sociétés. Toutefois, le projet de norme ne prévoit pas de diligences particulières pour que le commissaire puisse constater un conflit d'intérêt. Doit-on comprendre que le commissaire ne doit pas procéder à des vérifications spécifiques pour 'détecter' des possibles conflits d'intérêts, et que par conséquent, il s'agit d'en avoir eu connaissance à l'occasion des procédures d'audit ?

Le projet de norme n'aborde pas l'article 524 du Code des sociétés. Que doit mentionner le commissaire s'il constate une infraction à l'article 524 du Code des sociétés ? (peut-on considérer qu'il ne doit rien mentionner dans son rapport 144 en raison du texte de l'art. 524 qui fait référence aux responsabilités du CA, si tel est le cas une note en bas de page dans la norme est souhaitable)

5. Déclarations écrites

Le paragraphe 56 du projet de norme complémentaire prévoit que le commissaire doit obtenir des déclarations complémentaires de la direction dans le contexte légal belge.

Doit-on comprendre que ces déclarations complémentaires sont soumises au même régime que les déclarations écrites requises prévues par la norme ISA 580 dans ses paragraphes 10 et 11, et qu'en conséquence les paragraphes 12, 15 et 20 sont applicables aux déclarations complémentaires ?

6. Rapport de carence

Le paragraphe 60 du projet de norme complémentaire précise que la date d'émission et l'usage du rapport de carence relève du jugement professionnel du commissaire.

Les diligences requises relatives au rapport de carence sont très vagues et ne permettent pas de déterminer de manière précise ce que le commissaire doit prendre en compte dans son jugement professionnel. Quel serait le préjudice injustifié qui amènera le commissaire à ne pas émettre un rapport

de carence et vice-versa? En outre, si le commissaire estime qu'en l'espèce aucun rapport de carence doit être émis, et malgré le non-respect des délais légaux émet un rapport de commissaire conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés, doit-il, dans ce cas, faire une mention en seconde partie de son rapport, ou le principe du préjudice injustifié (article 144, 8° du Code des sociétés) s'applique-t-il également dans ce cas, ce qui revient à dire qu'il peut émettre son rapport sans aucune mention du non-respect des délais légaux ?

7. Vérification du dépôt des comptes annuels

Le paragraphe 66 du projet de norme complémentaire et le paragraphe 17 de la norme ISA 560 précisent que dans la mesure où un fait postérieur au dépôt des comptes annuels a un impact sur ces comptes annuels et que le commissaire considère que les comptes annuels doivent être modifiés mais que l'organe de gestion s'y refuse, le commissaire doit prendre des mesures appropriées (notamment une action en référé). Jusqu'à quel moment doit-on considérer, et la norme ISA 560 est également muette à ce sujet, que le commissaire doit prendre en considération les faits postérieurs à la date de publication des états financiers ? Autrement dit, à partir de quand un fait n'est plus postérieur à la date de publication des états financiers mais est un fait relatif à l'exercice comptable suivant ?

En outre, le projet de norme ne précise pas si la vérification du dépôt des comptes annuels inclut la vérification des formalités de ce dépôt, et notamment la langue de dépôt des comptes annuels.

Doit-on considérer que le commissaire n'a pas à effectuer de diligences particulières concernant la langue de dépôt des comptes annuels?