

AVIS¹ 2023/07 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
IVB/CL/jv

Date
27/10/2023

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne: Rectification des comptes annuels – Relation entre les articles 3:19 CSA et 3:11 AR/CSA

1. Contexte

Le Code des sociétés et des associations (ci-après « CSA ») a formellement introduit la possibilité, voire l'obligation, pour les sociétés, les associations et les fondations de rectifier les comptes annuels, mêmes approuvés par l'assemblée générale et déposés conformément aux articles 3:1 et 3:10 CSA. Ces dispositions figurent à l'article 3:19 CSA (art. 3:49 pour les associations et art. 3:53 pour les fondations, à l'exclusion du §2).

La Commission des normes comptables (« CNC ») a également émis le 3 juin 2020 un avis relatif à la rectification des comptes annuels qui traite de la question de savoir dans quels cas et de quelle façon les entreprises peuvent ou doivent rectifier des comptes annuels approuvés par l'assemblée générale².

La CNC ne s'étant cependant pas prononcée sur la relation éventuelle entre l'article 3:19 CSA et l'article 3:11 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après « AR/CSA »), le Conseil

¹ Par voie d'avis, l'Institut développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (art. 31, §7 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) ; seules les normes et les recommandations sont obligatoires.

² Avis CNC 2020/12 – Rectification des comptes annuels, 3 juin 2020, cf. [Rectification des comptes annuels | CNC CBN \(cnc-cbn.be\)](#).

de l'IRE a été interrogé à ce propos. Le présent avis a pour objectif de clarifier la relation éventuelle entre les deux dispositions précitées.

2. Application de l'article 3:11 de l'AR/CSA

L'article 3:11 de l'AR/CSA précise : « *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 la société, de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation (...)*

Si les produits ou les charges sont influencés de façon importante par des produits et des charges imputables à un autre exercice, il en est fait mention dans l'annexe ».

La dernière partie de cette disposition a parfois été utilisée par les organes d'administration et les commissaires afin de ne pas rectifier les comptes annuels impactés par une erreur significative³ dont l'origine était antérieure à l'exercice en cours de clôture. Certains professionnels estimaient que cette approche pragmatique permettait de ne pas rectifier les comptes annuels en se référant à l'article 3:11 AR/CSA.

Le Conseil de l'IRE constate cependant que la relation éventuelle entre l'article 3:19 CSA et l'article 3:11 AR/CSA n'a pas été examinée par la CNC dans son avis de 2020/12 précité.

Certaines dispositions des normes ISA mentionnent l'obligation de fournir des informations appropriées dans les états financiers de la période en cours conformément au référentiel comptable. En Belgique, il y aura donc lieu de vérifier si une disposition du CSA ne prévaut pas sur une disposition de l'AR/CSA.

Le Conseil estime que le principe de la hiérarchie des textes légaux ne fait aucun doute : une loi prévaut sur un arrêté royal. Ce principe vaut également lorsque la relation entre l'article 3:19 CSA et l'article 3:11 AR/CSA est examinée. En d'autres termes, si les comptes annuels sont impactés par une erreur significative, il y a lieu

³ Par erreur significative, on entend une comptabilisation opérée, en ce compris une écriture en compte de la classe 0, entraînant une infraction au droit comptable d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.

d'appliquer tout d'abord l'article 3:19 CSA. Il n'est par conséquent pas possible de se référer à l'article 3:11 AR/CSA afin d'éviter l'application de l'article 3:19 CSA.

Dès lors, le Conseil est d'avis que la pratique antérieure consistant parfois à intégrer dans le compte de résultats de l'année N les erreurs significatives existantes ou découvertes dans les comptes annuels de l'année N-1, moyennant la mention dans l'annexe des comptes annuels de l'année N se basant sur l'article 3:11 AR/CSA, de l'existence de charges ou produits imputables à un exercice antérieur n'est plus permise.

Le Conseil est d'avis que l'article 3:11 AR/CSA trouvera encore à s'appliquer dans tous les cas où un élément provenant des exercices antérieurs influence de manière importante le compte des résultats de l'exercice contrôlé.

Pour autant que de besoin, rappelons que la différence entre une estimation faite pas l'organe d'administration lors d'un exercice antérieur et la réalité constatée ne doit pas forcément être considérée comme une erreur donnant lieu à une rectification conformément à l'article 3:19 CSA. L'article 3:11 AR/CSA sera en revanche d'application dans ce cas, puisqu'un produit ou une charge imputable à un autre exercice influence de manière importante le compte de résultats de l'exercice contrôlé.

Le Conseil de l'IRE souhaite rappeler que c'est à l'organe d'administration qu'appartient la responsabilité de décider de procéder ou non à une rectification des comptes annuels, conformément à l'article 3:19 CSA.

En outre, l'article 3:19 CSA s'applique uniquement aux comptes annuels. En ce qui concerne les comptes consolidés, il est fait référence à l'IAS 8 - *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* lorsque ces comptes sont établis conformément aux normes IFRS émises par l'*International Accounting Standards Board* et telles qu'adoptées par l'Union Européenne.

Enfin, le Conseil attire l'attention sur la publication ICCI « [Rapport de commissaire \(mise à jour du 4 septembre 2023\)](#) », qui a fait l'objet d'une mise à jour ayant notamment pour objectif d'examiner l'impact d'une rectification des comptes annuels sur le rapport du commissaire.

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

Patrick VAN IMPE
Président