

## **Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif à la recommandation du conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative à la certification des comptes annuels consolidés**

### **Références consultées :**

1. Arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises et rapport au Roi précédant cet arrêté (M.B., 27 mars 1990, p. 5698)
2. Arrêté royal du 6 mars 1990 modifiant l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises (M.B., 27 mars 1990, p. 5718).
3. Arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, par. 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi (M.B., 31 décembre 1991, p. 30083 et errata, M.B., 20 mars 1992, p. 5901).
4. Arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 19 septembre 1986, p. 12663).
5. Arrêté royal du 25 novembre 1991 modifiant l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 5 décembre 1991, p. 27378).
6. Arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes consolidés des établissements de crédit (M.B., 6 octobre 1992, p. 21437).
7. Beghin, P., Bedenkingen omtrent de externe controle in groepen van vennootschappen, in Biron, H. & Dauw, C. (Ed.), Aspecten van de ondernemingsgroepen - Aspects des groupes d'entreprises, Centre d'étude des groupes d'entreprises, Kluwer, Anvers, 1989, pp. 45 à 68.
8. Olivier, H., Responsabilités du commissaire-reviseur dans le cadre d'un groupe de sociétés, in Biron H., & Dauw, op. cit., pp. 403 à 422.
9. Maes, J.P., et Stempnierwsky, Y., La transposition en droit belge de la septième directive du Conseil des Communautés Européennes relative aux comptes consolidés, RDCB, 1990/6, pp. 460 à 520 et sp. pp. 513 à 515.
10. Pourbaix, C., Le point de vue du contrôleur externe, in Biron, H. et Dauw, C., (Ed.), Rechten en plichten van moeder - en dochter - vennootschappen - Droits et devoirs des sociétés mères et de leurs filiales, Centre d'études des groupes d'entreprises, Kluwer, Anvers, 1986, pp. 377 à 392.
11. Olivier, H., Le contrôle des comptes consolidés, in Biron, H., (Ed.), Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening - aspects juridiques des comptes consolidés, Kluwer, Anvers, 1982, pp. 269 à 284.
12. C.B.N.C.R., Consolidation et contrôle des comptes consolidés, Etudes et documents 2-1981.
13. Norme régissant les comptes consolidés certifiables par un réviseur d'entreprises et norme relative au rapport du réviseur d'entreprises sur les comptes consolidés, adoptées par le conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en sa séance du 30 juin 1976, modifiées le 6 janvier 1978 et coordonnées le 2 mars 1984.
14. Normes Générales de Revision promulguées par l'IRE, approuvées par son conseil en sa séance du 2 décembre 1983.

- |                     |  |  |
|---------------------|--|--|
| 15. Recommandations | n° 2 de l'UEC (ASB):<br>n° 20 de l'UEC (ASB):    | l'utilisation du travail d'un autre reviseur<br>les aspects particuliers de la revision des comptes<br>consolidés. |
| 16. Recommandations | n° 5 de l'IFAC (IAG) :<br>n° 17 de l'IFAC (IAG): | "Using the Work of an Other Auditor"<br>"Related Parties".   |
17. Recommandation de l'Ordre des Experts comptables et comptables agréés sur la revision des comptes consolidés.
18. J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et D. de Ménonville, Comptes consolidés, solutions françaises et internationales, Memento Francis Lefebvre, 1989, pp. 817 à 835.
19. Ced. samsom, comptabilité, gestion et contrôle, cl. n° 6, livre 10, partie 8, le contrôle de la consolidation.
20. D. Lebrun, Pratique de la consolidation en Belgique et dans les pays de la C.E.E., Story Scientia, Bruxelles, 1992.

## **Dispositions légales et réglementaires applicables en matière de certification des comptes annuels consolidés**

- \* Arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises (M.B., 27 mars 1990, p. 5698).
- \* Arrêté royal du 6 mars 1990 modifiant l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises (M.B., 27 mars 1990, p. 5718).
- \* Arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, par. 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi (M.B., 31 décembre 1991, p. 30083 et errata, M.B., 20 mars 1992, p. 5901).
- \* Arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 19 septembre 1986, p. 12663).
- \* Arrêté royal du 25 novembre 1991 modifiant l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 5 décembre 1991, p. 27378).
- \* Arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes consolidés des établissements de crédit (M.B., 6 octobre 1992, p. 21437).

## **Normes et recommandations de l'IRE ayant trait à la matière**

- \* Norme régissant les comptes consolidés certifiables par un reviseur d'entreprises et norme relative au rapport du reviseur d'entreprises sur les comptes consolidés, adoptées par le conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en sa séance du 30 juin 1976, modifiées le 6 janvier 1978 et coordonnées le 2 mars 1984.
- \* Recommandation concernant l'utilisation du travail d'un autre reviseur (recommandation du 4 mars 1988).

## Avis du Conseil Supérieur du rectorat ayant trait à la matière

- \* Avis sur la recommandation de l'IRE concernant l'utilisation des travaux d'un autre réviseur (5 novembre 1987).
- \* Avis concernant le projet d'arrêté royal relatif à la consolidation des comptes dans la mesure où il a trait au contrôle des comptes consolidés par un réviseur d'entreprises (16 novembre (1989)).

### Introduction

Avant que l'arrêté du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises n'impose l'établissement, le contrôle et la publicité de comptes consolidés et d'un rapport de gestion consolidé à toute société commerciale ou à forme commerciale de droit belge et à tout organisme public de droit belge exerçant une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel <sup>(19)</sup> qui contrôle seul ou conjointement avec d'autres entreprises une ou plusieurs filiales, seules les sociétés à portefeuille étaient tenues à une telle obligation.

En effet, en vertu de l'arrêté royal du 29 novembre 1977 relatif aux comptes annuels des sociétés à portefeuille - c'est-à-dire les sociétés répondant aux critères de l'arrêté royal n° 64 du 10 novembre 1967 -, ce type de société devait établir, en complément à ses comptes annuels, des comptes consolidés dressés selon les règles qu'elle déterminait dans le respect des dispositions de l'arrêté. Ces comptes consolidés devaient être accompagnés d'un rapport de contrôle rédigé par le commissaire-réviseur de la société à portefeuille. L'arrêté ne contenait néanmoins aucune disposition relative aux techniques ou à la procédure de consolidation.

Le commissaire-réviseur pouvait, dans sa mission de certification, s'appuyer sur les normes adoptées par le Conseil de l'institut le 30 juin 1976 et modifiées en 1978 puis coordonnées en 1984.

La septième directive du 13 juin 1983 fondée sur l'article 54 par. 3, g) du Traité de Rome vise à établir les bases d'une harmonisation en matière de comptes consolidés des sociétés de capitaux.

Compte tenu notamment de l'adoption de cette directive, l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille abrogea l'arrêté du 29 novembre 1977 susévoqué.

Le législateur belge ayant, par la loi du 1er juillet 1983, amendé l'article 11 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, en habilitant le Roi à imposer aux entreprises qu'il détermine l'établissement, le contrôle et la publicité des comptes consolidés, ainsi que l'établissement et la publicité d'un rapport de gestion et d'un rapport de contrôle relatifs à ces comptes consolidés, la transposition de la directive put être réalisée par le biais de l'arrêté du 6 mars 1990.

Au cours de la procédure d'élaboration de cet arrêté tant le Conseil Central de l'Economie que le Conseil Supérieur du Rectorat furent consultés.

L'avis unanime du premier aboutit notamment à la mise en place d'un régime spécifique relatif à la communication aux conseils d'entreprises d'informations financières consolidées par l'arrêté du 6 mars 1990 modifiant l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises.

Dans son avis du 16 novembre 1989 auquel le Conseil se réfère, celui-ci fit part de ce qu'à son estime, il y avait lieu pour l'IRE d'adapter ou de développer des normes afin de rencontrer les problèmes nouveaux posés par la certification des comptes consolidés et notamment l'utilisation d'informations certifiées par un confrère étranger.

---

(19) A l'exception des entreprises visées à l'article 16, par. 1er de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

L'arrêté royal du 25 novembre 1991 modifiant l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille vint ensuite quant à lui transposer en droit belge, en ce qui concerne les sociétés à portefeuille, la septième directive susmentionnée en prévoyant que l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises est applicable aux sociétés à portefeuille, à l'exception de quelques dispositions.

Plus récemment encore, l'arrêté royal du 23 septembre 1992 relatif aux comptes consolidés des établissements de crédit qui a pour objet de transposer la directive du conseil du 8 décembre 1986 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et des autres établissements financiers (J.O. n° L 372, p. 1) a rendu applicables aux établissements de crédit un grand nombre de dispositions du droit commun tel qu'il est organisé par l'arrêté royal du 6 mars 1990 susvisé.

Enfin d'autres entreprises seront dans un très proche avenir tenues d'établir des comptes consolidés et de les faire certifier. Il en sera ainsi par exemple des entreprises d'assurance une fois que la directive du Conseil du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurances (J.O. n° L 374, P. 7) aura été transposée en droit belge.

Compte tenu de ce contexte, l'intérêt qu'il y a à élaborer une recommandation de portée générale abordant les différents problèmes de principe liés à la certification des comptes consolidés est indubitable dans la mesure où les articles 73 à 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises - applicables aux comptes consolidés des établissements de crédit et des sociétés à portefeuille - ne suffisent pas à résoudre ces problèmes.

## Considérations générales

- A. D'une manière générale, le Conseil est d'avis que la recommandation pourrait être structurée de façon plus cohérente et devrait aborder de façon plus précise et détaillée les différents aspects de la mission du réviseur confronté à la certification de comptes annuels consolidés.

Le Conseil estime à cet égard pouvoir proposer la structure suivante :

- I** Introduction rappelant notamment l'importance des comptes consolidés en tant qu'instrument d'information des tiers, des créanciers, des actionnaires et du conseil d'entreprise, sur le groupe de sociétés.
- II** Dispositions légales et réglementaires relatives à l'établissement et à la certification de comptes consolidés.
- III** Recommandations internationales.
- IV** Champ d'application de la recommandation et place de celle-ci par rapport à d'autres normes et recommandations.
- V** Problèmes de fonds soulevés par la certification de comptes consolidés :
  - a) accès aux informations relatives aux entreprises comprises dans la consolidation.
    - . rôle de l'entreprise consolidante à cet égard (article 74 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 et portée de l'article 64 sexies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales) et problème posé par l'inexistence de contrôle en cas de consortium.
    - . collaboration entre réviseurs - utilisation des travaux d'un autre réviseur belge ou étranger - droits, devoirs et responsabilité qui en découlent (recommandation n° 2 de l'UEC et norme n° 5 de l'IFAC) - secret professionnel.
  - b) refus d'accès aux informations relatives aux entreprises comprises dans la consolidation et conséquences.
  - c) cas particulier de l'utilisation de l'exemption de sous-consolidation visée à l'article 8 de l'arrêté du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises dans l'hypothèse où la consolidation libératoire est établie par une entreprise mère ne relevant pas du droit d'un des États membres des Communautés Européennes.

- d) le rôle du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise et la modification apportée à l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises par l'arrêté du 6 mars 1990 (inopposabilité au conseil d'entreprise de l'exemption de sous-consolidation).<sup>(20)</sup>

## VI Aspects techniques de la certification des comptes consolidés.

- a) la prise de connaissance du groupe;
- b) l'organisation des travaux;
- c) l'examen et l'évaluation du contrôle interne mis en place par l'entreprise consolidante;
- d) l'examen et l'évaluation des travaux de confrères belges ou étrangers;
- e) le contrôle des opérations de consolidation;
- f) le contrôle des comptes consolidés;
- g) les documents de travail.

## VII L'attestation des comptes consolidés et du rapport de gestion.

- B. La recommandation apparaît à plusieurs égards comme étant essentiellement interprétative de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises (voyez les points 1.1., 1.2., 3.6., 8. et 8.4.) alors qu'elle indique simultanément s'appliquer à la certification des comptes consolidés des sociétés à portefeuille<sup>(21)</sup>, ainsi qu'à "la vérification de tous autres comptes consolidés en application d'autres dispositions légales, réglementaires ou conventionnelles" sans pour autant signaler que l'arrêté royal du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B., 19 septembre 1986, p. 12663) a été profondément modifié par l'arrêté royal du 25 novembre 1991<sup>(22)</sup> (M.B., 5 décembre 1991, p. 27.378), ni à aucun moment évoquer les dispositions de ce texte. En outre, si la recommandation a pour vocation d'être plus générale et ce en dépit du fait qu'à l'heure actuelle, seules les sociétés à portefeuille et les entreprises visées à l'article 7 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 sont tenues d'établir et de faire certifier des comptes consolidés, elle ne devrait pas se référer systématiquement aux dispositions de l'arrêté royal du 6 mars 1990.

Le Conseil estime dès lors que la recommandation devrait être revue sur ce point.

- C. La recommandation évoque brièvement les exemptions susceptibles d'être invoquées en cas de sous-consolidation et de groupe de taille réduite (articles 8 et 9 de l'arrêté royal du 6 mars 1990). Le Conseil est d'avis que deux aspects de la question des exemptions en relation étroite avec la certification des comptes consolidés à savoir l'exigence d'équivalence aux comptes et rapports établis en conformité avec la septième directive en ce qui concerne la consolidation libératoire établie par des entreprises mères qui ne relèvent pas du droit d'un des Etats membres des Communautés européennes en cas de sous-consolidation (article 8 par. 2, 3°, b de l'arrêté royal du 6 mars) et la modification apportée en la matière à l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises (inopposabilité au conseil d'entreprise de l'usage de l'exemption de sous-consolidation)<sup>(23)</sup> devraient être abordés dans la recommandation.

En effet, si il est clair que le contrôle des comptes consolidés libératoires ne doit pas être refait ou certifié par exemple par le commissaire-réviseur de la filiale belge à la tête d'un sous-ensemble qui désire faire usage de l'exemption, l'arrêté stipule en revanche (article 8 par.3, d) que l'annexe aux comptes annuels (non consolidés) de la filiale belge doit justifier spécialement du respect des conditions d'exemptions.

---

(20) L'article 17 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 prévoit que «...Si l'entreprise a fait usage de l'article 8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, l'exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés prévue par ledit article est sans effet à l'égard du conseil d'entreprise...»

(21) ce qui est mentionné in fine du point 1.1. et non dans le point 1. Champ d'application

(22) en vertu de l'article 6 de cet arrêté l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises est applicables aux sociétés à portefeuille, à l'exception des articles 1er, 7, 9, 77, 78, 79 et 80.

Cela a pour conséquence que ce sont les mêmes dispositions - les articles 73 à 75 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises qui régissent le contrôle des comptes consolidés des entreprises visées par cet arrêté et les sociétés à portefeuille

(23) op. cit. note 2 p.7

En d'autres mots, le contrôle du caractère fidèle de cette justification fera partie de la mission du commissaire-reviseur relative aux comptes non consolidés de la filiale belge en question qui sera par conséquent amené à engager sa responsabilité sur la problématique de l'équivalence. En ce qui concerne la modification apportée à l'arrêté royal du 27 novembre 1973, il s'agit de la mentionner dans la recommandation en vue d'éclairer les réviseurs sur la portée exacte des exemptions à l'égard du conseil d'entreprise.

Par ailleurs, si la recommandation reprend l'alinéa 2 de l'article 73 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif au consortium, elle n'aborde pas du tout la certification des comptes annuels consolidés de consortium et les problèmes de disponibilité pour le ou les réviseurs des informations relatives aux entreprises formant le consortium liés à l'absence de contrôle dans cette hypothèse.

On remarquera à cet égard que l'article 74 - déjà mentionné - de l'arrêté royal du 6 mars 1990 qui prévoit que "L'entreprise consolidante doit faire usage du pouvoir de contrôle dont elle dispose pour obtenir des entreprises filiales comprises ou à comprendre dans la consolidation qu'elles permettent au réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés d'exercer sur place les vérifications nécessaires et qu'elles lui fournissent à sa demande les renseignements et confirmations qui lui sont nécessaires pour se conformer aux obligations qui lui incombent en vertu du présent arrêté." n'est pas applicable aux relations consortiales.

## Commentaires de la recommandation

N'est repris ci-après qu'un premier ensemble de remarques.

### 1.1. Prescriptions légales

Les dispositions de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatives au contrôle des comptes consolidés sont les articles 73 à 75, l'article 76 traitant de la publicité des comptes et rapports consolidés.

### 1.2. Attestation des comptes consolidés et 1.3. Attestation du rapport de gestion

Ces deux points devraient être repris sous le point 8.

### 1.4. Responsabilité du réviseur de l'entreprise consolidante

Le Conseil, se référant à sa proposition de structure, estime que ce point devrait faire l'objet de plus amples développements à l'occasion de l'examen de la question de la disponibilité de l'information pour le réviseur. Le paragraphe 5 du projet de recommandation devrait être intégré dans cet examen, comme la structure évoquée le propose.

## 2. Connaissance du groupe

De l'avis du Conseil les points 2.2. et 2.3. devraient être repris sous le point 4. Contrôle des comptes consolidés. Par ailleurs le premier alinéa du point 2.1. semble présenter quelque redondance avec le point 2. de la recommandation.

Le point 2.2. devrait faire l'objet de plusieurs amendements :

- . les mots "conformément aux dispositions légales ou réglementaires applicables" devraient être ajoutés à la suite du texte repris au deuxième tiret (voyez par exemple l'article 25 al. 2 de l'arrêté royal du 6 mars 1990).
- . le texte repris au troisième tiret devrait être remanié de la manière suivante probablement : "- lors de l'établissement de l'information financière communiquée, les règles d'évaluation du groupe ont été respectées ou l'information financière communiquée peut être retraitée conformément à celles-ci;"
- . le mot "bénéfices" repris dans le texte figurant au quatrième tiret doit vraisemblablement être remplacé par le mot "résultats".

### 3. Etude de l'organisation administrative

Le Conseil s'interroge sur l'opportunité de la dernière phrase du point 3.2. dans une recommandation destinée aux réviseurs d'entreprises et sur le sens du terme "validation" utilisé au point 3.5.

Enfin le point 3.6. semble interpréter l'article 21 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 différemment du rapport au Roi précédant cet arrêté. En effet, si la recommandation paraît entendre par "continuité comptable" le respect de la permanence des principes et de leur application concrète et l'étude de la cohérence des comptes consolidés par rapport à ceux de l'exercice précédent, ce qui est l'objet de l'article 38 de l'arrêté, le rapport au Roi explique quant à lui que "A l'instar de ce que prévoit l'article 5 de l'arrêté sur les comptes annuels, l'article 21 exige que le bilan et le compte de résultats consolidés procèdent d'un système comptable cohérent et vérifiable, garantissant la continuité comptable d'un exercice à l'autre des comptes consolidés. Ce système comptable pourra être soit une comptabilité consolidée conduisant directement aux comptes consolidés, soit une comptabilité de consolidation au départ des états financiers des entreprises comprises dans la consolidation. Quel que soit le système comptable adopté, il importe que les divers postes des comptes consolidés et leur variation d'un exercice à l'autre aient une base comptable et puissent être justifiés et vérifiés au départ de celle-ci."

### 4. Contrôle des comptes consolidés

Il y aurait lieu au point 4.6. de remplacer les termes "société-mère" et "sociétés associées" par les mots "entreprise-mère" et "entreprises associées" utilisés ailleurs dans la recommandation.

### 5. Collaboration avec les réviseurs des filiales

Outre l'observation formulée au sujet du point 1.4., le Conseil estime que différentes notions apparaissant dans cette partie de la recommandation devraient être précisées. Il en est ainsi du terme "impact" au premier alinéa de la page 7. <sup>(24)</sup>

Cet impact doit-il être chiffré ou ne s'agit-il que de l'indication d'une appréciation personnelle du réviseur ? Comment le réviseur doit-il faire la différence entre l'importance mineure, l'importance significative et l'importance déterminante d'une filiale, concepts qui n'ont, à la connaissance du Conseil, aucune existence légale ?

Enfin il y aurait lieu à plusieurs reprises de remplacer les termes "sociétés" par "entreprises" puisque tel est le choix fait, à bon droit, au début de la recommandation, en conformité d'ailleurs avec l'arrêté royal du 6 mars 1990.

### 6. Filiales non auditées

Le deuxième tiret du point 6.1. devrait être remanié vraisemblablement de la manière suivante : "les entreprises qui ont procédé à la désignation d'un contrôleur externe en vertu de la législation locale en vigueur lorsque le respect des normes de révision équivalentes à celles de l'IRE ne peut être garanti".

La traduction du point 6.2. devrait être améliorée. Le texte suivant semble pouvoir être proposé : "Le réviseur doit d'abord examiner si, en dépit de l'absence de cadre normatif de révision, il n'est pas possible néanmoins de s'appuyer sur les travaux du commissaire en fonction ou sur un autre contrôle externe. Si cela semble possible, il procédera conformément au point 5 de cette recommandation".

### 7. Documents de travail

Le terme "trace" utilisé dans le premier paragraphe devrait être remplacé par le terme "preuve".

---

(24) Le Conseil ne saisit pas par ailleurs exactement la portée du «et/ou» figurant devant ce terme.

## **8. Rapport**

Le Conseil se réfère tout d'abord au commentaire formulé sous B. et trouve en outre étonnant qu'il doive être recommandé que le rapport "sera daté du jour où il a été signé. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'arrêt des comptes consolidés par l'organe d'administration de l'entreprise ...".

Le Conseil est d'avis que la dernière phrase du point 8.1. devrait être formulée de façon positive : "il devra émettre des réserves" et se demande si, dans tous les cas, une simple référence aux normes de l'Institut peut être considérée comme satisfaisante et s'il ne serait pas nécessaire de nuancer cette affirmation.

En ce qui concerne le point 8.4., le Conseil se réfère au commentaire formulé sous B.

La compréhension des points 8.3. et 8.4. de la recommandation serait facilitée par la reprise du contenu des paragraphes 3.5. et 3.6. des normes générales de revision dans la recommandation.