

CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES

North Gate III Bur. 6.024

Bd du Roi Albert II 16-1000 Bruxelles Tel. 02/206.48.71 Fax 02/201.66.19

AVIS PORTANT SUR LES NORMES RELATIVES AU RAPPORT A REDIGER A L'OCCASION DE LA TRANSFORMATION D'UNE SOCIETE

D. 7/04/2000

-

Préambule et observations générales

Le nouveau projet de normes relatives au rapport à rédiger par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe à l'occasion de la transformation d'une société, soumis pour avis au Conseil Supérieur par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et par l'Institut des Experts Comptables et des Conseils Fiscaux, a pour vocation de se substituer à la proposition de normes qui a fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur le 4 janvier 1999.

La rédaction du nouveau projet trouve son origine dans le fait que contrairement aux articles 166 et 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales qui exigeaient l'établissement par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe d'un rapport sur l'état résumant la situation active et passive de la société ainsi que l'indication dans ledit rapport de ce que l'état traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de la société, l'article 777 du Code des sociétés, qui correspond à ces dispositions, prévoit *que le commissaire ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe de gestion ou, dans les sociétés en nom collectif et les sociétés coopératives, par l'assemblée générale, fait rapport sur cet état et indique notamment s'il y a eu la moindre¹ surestimation de l'actif net.*

De ce nouveau libellé ainsi que des documents parlementaires² et des premiers commentaires qui y ont été consacrés³, il peut être déduit que le législateur a considéré, à l'occasion de l'adoption du Code des sociétés, devoir restreindre la mission dévolue au réviseur d'entreprises ou à l'expert-comptable externe en exigeant essentiellement du professionnel comptable qu'il identifie toute surévaluation de l'actif net.

¹Il y a lieu de noter que le texte néerlandais de la disposition qui utilise les mots "enige overwaardering" semble moins exigeant. L'exposé des motifs contient aussi une divergence linguistique dans la mesure où, là où en français il est question de "la moindre surestimation de l'actif net", le texte en néerlandais parle de "geen overwaardering van het netto-actief" Doc.Parl., Chambre, session 1998-1999, 1838/1, p. 166.

²Doc. Parl., op. cit.

³Voy. notamment A. Benoit-Moury, Une nouvelle codification du droit des sociétés - La loi du 7 mai 1999, C&FP, 9/1999, p. et sp. p.12 où l'auteur explique que "Le réviseur d'entreprises ou expert-comptable externe ne doivent plus certifier que l'état résumant la situation active et passive de la société traduit "d'une manière complète, fidèle et correcte" la situation de la société....Par contre, ils doivent indiquer s'il y a eu la moindre surestimation de l'actif net. Cette solution réduit la responsabilité des professionnels de la comptabilité qui n'étaient pas toujours à même d'effectuer un contrôle complet et détaillé."

Ainsi que le traduit le nouveau projet soumis au Conseil supérieur, la modification de l'objet de la mission du reviseur d'entreprise ou de l'expert-comptable externe a une incidence sur la nature de celle-ci.

En effet, alors qu'une attestation - positive - sur le caractère complet, fidèle et correct de l'état résumant la situation active et passive de la société exige que le professionnel puisse mettre en oeuvre des procédures de contrôle étendues ("full scope audit"), une déclaration - négative - relative à un objectif spécifique tel que l'identification d'une éventuelle surestimation de l'actif net peut, en principe, s'accommoder de procédures de contrôle plus restreintes, plus ciblées ("review").

Le Conseil Supérieur est dès lors d'avis que les adaptations apportées à cet égard au projet de normes qui lui avait été antérieurement soumis sont pertinentes.

Cependant, il ne peut être exclu qu'à l'occasion de la mise en oeuvre de procédures limitées, le professionnel soit amené à prendre connaissance d'indices de surévaluation d'actifs ou de sous-évaluation de passifs.

Dans de telles circonstances, le Conseil Supérieur est d'avis qu'il s'impose au professionnel d'adapter l'étendue et la nature des procédures à effectuer afin que celles-ci soient appropriées et lui permettent de formuler dans son rapport une conclusion dont le caractère potentiellement erroné soit ramené à un niveau acceptable. Cette approche est conforme aux normes d'audit internationales édictées par l'IFAC.

Le Conseil Supérieur recommande par conséquent d'adapter dans ce sens les points 2.4.2. et 2.4.3. du projet de normes.

Au cours de l'analyse à laquelle il a procédé, le Conseil Supérieur a, en outre, constaté que le projet qui lui a été soumis devrait être adapté sur d'autres points.

Ainsi, s'agissant de l'article 164, §2, al. 4 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales relatif à l'intervention d'un reviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable externe en cas de modification des statuts visant à transformer une société coopérative à responsabilité illimitée en une société coopérative à responsabilité limitée, il y a lieu de noter que son contenu a été repris sans la moindre modification à l'article 436, §2 du Code.

Le texte du Code exige donc dans cette hypothèse, comme le font actuellement les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, que le reviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe indique dans son rapport si l'état traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de la société.

Certes, de l'examen des travaux préparatoires, il semble pouvoir être déduit que la volonté du législateur était bel et bien de modifier l'étendue de la mission du professionnel comptable dans toutes les hypothèses de transformation, c'est-à-dire tant celles visées actuellement par les articles 166 et 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 777 du Code des sociétés) que celle visée à l'article 164, §2 (art. 436, §2 du Code des sociétés).

Aucun passage desdits travaux préparatoires ne permet en effet d'accréditer l'idée que le législateur aurait souhaité remplacer le régime commun du rôle du professionnel comptable applicable actuellement aux différentes possibilités de transformation par un régime différencié selon les formes de sociétés en cause.

Il semble en fait que soucieux avant tout de mettre fin à des incohérences (erreurs de renvoi et répétitions) dans le libellé de l'article 164, §2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 436, §2 du Code des sociétés), le législateur ait omis d'adapter cette disposition conformément à l'intention manifestée clairement et explicitement à propos des articles 166 et 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 777 du Code des sociétés).

Cependant, *stricto jure*, la mission visée à l'article 436, §2 du Code des sociétés requiert en principe un contrôle plénier et ne peut de ce fait être assimilée à la mission visée à l'article 777 du Code des sociétés.

En conséquence, le Conseil Supérieur estime que dans l'attente d'une modification éventuelle de l'article 436 du Code des sociétés, il convient de réserver, dans les normes, un traitement distinct à la mission visée par cette disposition.

Cette conclusion vaut aussi pour la transformation d'une association d'assurance mutuelle en société à forme commerciale telle qu'organisée par le chapitre *Vquinquies* (art. 78*bis* à *octies*) de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurance, hypothèse non visée dans le projet de normes soumis antérieurement au Conseil Supérieur et qui a été introduite dans la loi du 9 juillet 1975 par une loi du 3 mai 1999.

L'article 78*quater*, §2 de la loi du 9 juillet 1975 prévoit en effet que "*Le (ou les) commissaire(s)-reviseur(s) de l'association font rapport sur cet état et indiquent notamment s'il traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de l'association.*".

Observations de forme :

point 1.1. : dans la mesure où les normes sont appelées à entrer en vigueur le même jour que le Code des sociétés, il y a lieu d'observer que la loi contenant le Code a pour effet de modifier l'intitulé de la loi du 17 juillet 1975 en omettant les mots "et aux comptes annuels" (idem au point 3.5.2.). Par ailleurs, la rédaction de la définition des termes "La réglementation comptable" et "L'arrêté relatif aux comptes annuels" devront le cas échéant tenir compte des dispositions d'exécution du Code des sociétés.

point 1.2. : la référence à l'article 436 devrait être omise pour les motifs exposés précédemment.

point 1.2.1. : les deux derniers tirets devraient être renvoyés sous le point 1.2.2. pour les motifs exposés précédemment.

point 1.3.3. : la référence à l'article 436 devrait être omise.

point 1.4.4. : il conviendrait de préciser qu'il s'agit de la loi du 17 juillet 1975

point 1.5.4. : les mots “sauf dans la mesure où il présenterait un juste motif” doivent être omis. En effet, aucune des dispositions mentionnées ne prévoit cette possibilité. Une remarque identique avait été formulée par le Conseil Supérieur dans son avis du 4 janvier 1999 relatif à une précédente version des normes sous rubrique.

point 2.8.1. : la référence à l’article 436 devrait être omise.

point 3.2.1. : un “o” devrait être omis au mot “dooit” dans le texte en français.

point 3.5.1. : les mots “pour calculer de l’actif net mentionné” devraient être remplacés par les mots “pour le calcul de l’actif net mentionné” dans le texte en français.

point 4.2.2.2. : la référence à l’article 432 devrait être omise.

point 4.2.6. : la référence à l’article 431 devrait être omise.

Enfin, la présentation des versions en néerlandais et en français devrait être rendue identique.

A l’heure actuelle, certains passages sont soulignés dans une version et pas dans l’autre (ex. points 2.4.3. et 2.5.) et certaines adaptations sont encore visibles (ex. point 2.8.1. de la version en néerlandais).

—