

## AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE NORMES RELATIVES AU CONTROLE DE LA SITUATION D'UNE SOCIETE A FORME COMMERCIALE A L'OCCASION DE LA TRANSFORMATION EN UNE AUTRE FORME JURIDIQUE

D. 04/01/99

### Préambule

---

Les articles 164, §2, 166 et 167 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoient chacun pour les formes de sociétés qu'ils visent que la transformation ne peut être décidée qu'après qu'un état résumant la situation active et passive de la société, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois ait été établi et qu'un reviseur d'entreprises ou, depuis la loi du 20 juillet 1991, un expert-comptable externe ait fait rapport sur cet état et indiqué s'il traduit d'une manière complète, fidèle et correcte la situation de la société.

Le projet de normes élaboré par une commission mixte IRE-IEC et soumis pour avis au Conseil Supérieur a vocation à remplacer les normes relatives au contrôle de la situation d'une entreprise à l'occasion d'un changement de sa forme juridique approuvées par le Conseil de l'IRE en sa séance du 11 janvier 1980 et modifiées en sa séance du 2 mars 1984 ainsi que la norme relative à la transformation des sociétés applicables aux experts-comptables externes (Vademecum IEC, p. 123).

La différence majeure que présente le projet par rapport aux anciens textes consiste dans le fait que désormais cette mission, qui donne lieu à une attestation sur le caractère complet, fidèle et correct de l'état résumant la situation active et passive de la société, ne peut plus s'appuyer sur un examen limité mais doit faire l'objet d'un contrôle plénier à savoir un contrôle constitué d'un ensemble cohérent de contrôles successifs et reliés entre eux qui seul permet au professionnel de se convaincre du caractère exact et complet des opérations enregistrées. Un tel contrôle n'implique cependant pas que toutes les transactions doivent être vérifiées. Il ne s'agit donc pas d'un contrôle complet.

La norme est ainsi désormais en harmonie avec les prescriptions de l'International Federation of Accountants (ISA 910)<sup>1</sup> et met fin à une incohérence déjà relevée par le Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises dans son avis relatif au projet de recommandation de contrôle du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatif à la mise en oeuvre d'un examen limité (rapport 1992-1993, p.41).

---

<sup>1</sup>La norme internationale d'audit 910 "Engagements to Review Financial Statements" (mission d'examen limité d'états financiers) prévoit en effet qu'une mission d'examen limité fournit un niveau d'assurance modéré que les informations examinées ne comportent pas d'anomalie significative, et se traduit par une assurance négative (traduction en français de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).

## Observations générales

---

Les dispositions susvisées des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, rédigées avant la codification du droit comptable belge par la loi du 17 juillet 1975, font notamment obligation au professionnel comptable concerné de se prononcer sur le caractère fidèle de l'état résumant la situation active et passive de la société de sorte que sa mission semble s'apparenter à celle qui est dévolue au commissaire-reviseur en vertu de l'article 65, 3° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales alors pourtant que l'objet des deux missions paraît néanmoins fort différent.

En effet, alors qu'en vertu de l'article 65, 3° le commissaire-reviseur a pour mission de certifier que les comptes annuels à savoir, le bilan, le compte de résultats et l'annexe, donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, le professionnel comptable désigné à l'occasion d'une transformation de société semble avoir lui pour mission - plus limitée - de s'exprimer sur la hauteur de l'actif net tel qu'il résulte de l'état résumant la situation active et passive par rapport au capital social de la société après transformation.

Il pourrait être déduit de ce qui précède qu'il pourrait être utile de préciser les termes des dispositions susvisées afin que la mission des professionnels comptables en cas de transformation soit plus clairement définie.

Il s'avère, à l'examen notamment des travaux préparatoires de la loi du 23 février 1967 relative à la transformation des sociétés, que l'objectif qu'a en fait poursuivi le législateur en exigeant un état résumant la situation active et passive de la société est double.

Cet état est destiné d'une part à déterminer le capital et à éviter une surévaluation de l'actif net et d'autre part à éclairer les associés sur la situation sociale, ce qui constitue évidemment un élément essentiel d'appréciation des inci-

dences de l'opération (P. Van Ommeslaghe, "La transformation des sociétés commerciales", Rev. Banque, 1968, p. 571 et sp. p. 582; J.J.

Stryckmans, "La loi du 23 février 1967 relative à la transformation des sociétés", J.T., 1967, p.493)

De l'avis du Conseil Supérieur, les termes utilisés dans les dispositions susvisées, en ce qu'ils ne limitent pas la mission du professionnel comptable à une vérification de l'actif net correspondent bien à la volonté du législateur.

Par ailleurs, à l'occasion de l'examen des procédures et décisions disciplinaires auquel il procède depuis 1994, le Conseil Supérieur a été amené à constater que de nombreuses décisions disciplinaires avaient été rendues dans des dossiers relatifs à des opérations de transformation d'une société dans lesquels il était reproché au reviseur d'entreprises ou à l'expert-comptable externe d'avoir manqué d'indépendance.

Le Conseil Supérieur préconise dès lors que l'attention des professionnels soit attirée sur ce point, au début du projet.



## Commentaire

---

**point 1.1.** : il y aurait lieu d'écrire "Experts-Comptables" à la deuxième ligne de la version en français



**point 1.2.2.** : il serait plus précis de mentionner complètement le titre de la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique.



**point 1.2.3.** : il conviendrait, dans un souci de précision juridique (art. 164bis, §3 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales), de remplacer dans la version en français les mots "la perte" par les mots "l'abandon".

**point 1.3.** : la même phrase est répétée à la fin du premier alinéa de ce point et au début du point 1.3.1. Il conviendrait de l'omettre du point 1.3.



**point 1.3.2.** : dans la version en français, les mots "actifs nets" doivent s'écrire au singulier.



**point 1.3.3.** : la position des Instituts en vertu de laquelle le délai de trois mois doit être calculé à partir de la date de la situation active et passive jusqu'à la date de l'assemblée générale qui se prononce sur la transformation n'est pas suffisamment précise que pour permettre de déterminer si, à l'estime des Instituts, à défaut d'avoir pu atteindre le quorum au cours d'une assemblée générale réunie dans le délai légal de trois mois, une seconde assemblée peut être réunie après le délai de trois mois ou si une nouvelle situation et un nouveau rapport sont alors nécessaires.

Les anciennes normes qui énonçaient que si le délai de trois mois est écoulé, une nouvelle situation active et passive doit être établie et le reviseur d'entreprises ou l'expert-comptable doit faire un nouveau rapport étaient plus claires à cet égard.

Il serait utile que les Instituts se prononcent sur ce point essentiel de la mission des professionnels.



**points 1.5.2 et 1.5.3** : il pourrait être utile de faire référence, en note de bas de page, à la recommandation de déontologie relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession (IRE, rapport 1997, p. 24, IEC, rapport 1997, p. 45).



**point 1.5.4.** : les mots "sauf s'il est empêché pour un juste motif" devraient être omis dans la mesure où cette hypothèse n'est pas prévue par

les dispositions légales mentionnées.



**point 2.2.3.** : il y aurait lieu de préciser dans la version en français qu'il s'agit de l'article 103 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (lois soc.).



**points 2.5.2. et 2.8.1.** : le professionnel devrait - et non pourrait - faire état dans son rapport de la modification de capital projetée (point 2.5.2, al. 3) ou du risque de modification du capital variable (point 2.8.1.).



**point 3.3.** : les mots "en forme longue" devraient être remplacés par le mot "circonstancié" dans la version en français. En outre, toujours dans la version française, la dernière phrase devrait prendre la forme suivante "Vu le caractère public du rapport, le professionnel prêtera attention à ne pas porter atteinte à des aspects confidentiels de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers."



**point 3.4.** : à la deuxième ligne de la version en français, les mots "tous renseignements" doivent s'écrire "tout renseignement".



**point 3.5.** : il serait plus pertinent de faire figurer ce point dans le chapitre 4, par exemple à titre de point 4.3. précédant l'actuel point 4.2.2. En conséquence, les points 3.5.1. à 3.5.3. pourraient être renumérotés 3.4.2. à 3.4.4. La numérotation devrait être adaptée en conséquence de même que les références.



**point 3.6.1.** : à l'alinéa 2, le mot "toutefois" devrait être omis dans la version en français.

