

Profession

Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société

Les normes relatives à l'établissement d'un rapport à l'occasion de la transformation d'une société ont été approuvées par le Conseil de l'IEC le 5 juin 2000 et sont entrées en vigueur le 6 février 2001. Ces normes tenaient déjà compte de la nouvelle numérotation des articles du Code des sociétés.

Une adaptation urgente se révélait toutefois indispensable. D'une part, les normes existantes ne tenaient en effet aucun compte des modifications que la loi dite « de réparation » du 23 janvier 2001¹ apportait au Code des sociétés. De fait, cette loi prévoit une modification quant à la transformation des sociétés coopératives. Plus précisément, la décision de transformation d'une S.C.R.I. en S.C.R.L.² aboutit également à l'obligation, pour un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe, d'examiner si, concernant l'établissement d'un état résumant la situation active et passive par l'organe de gestion, l'actif net a été surévalué (article 436 C.soc.). Par conséquent, les normes devront désormais aussi trouver leur application en cas de transformation d'une S.C.R.I. en S.C.R.L.

D'autre part, avec la loi modifiée sur les A.S.B.L.³ a été instaurée la possibilité de transformer une fondation privée en une fondation d'utilité publique. Quoiqu'une importante mission soit ici aussi réservée à l'expert-comptable externe, cette transformation doit nécessairement être exclue du champ d'application des normes existantes.

Enfin, l'occasion a été saisie de supprimer un certain nombre d'inexactitudes. C'est ainsi que le terme « commissaire-réviseur » a systématiquement été remplacé par celui de « commissaire » et que les abréviations ont été rationalisées.

En outre, on a choisi de remplacer la notion de « convention de mission » par « lettre de mission », étant donné que ce terme a déjà été adopté dans d'autres normes.

Rutger VAN BOVEN - Conseiller au Service Etudes IEC

Vu la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales;

Considérant que les présentes normes ont été élaborées en collaboration avec l'Institut des Réviseurs d'entreprises;

Vu l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 9 septembre 2002;

Considérant que les normes, approuvées par le Conseil de l'IEC en sa séance du 5 juin 2000, et entrées en vigueur le 6 février 2001, doivent être adap-

tées aux modifications apportées aux dispositions sur les sociétés commerciales, plus spécialement la loi de réparation du 23 janvier 2001;

Le Conseil de l'IEC en sa séance du 7 octobre 2002 a approuvé une nouvelle version des normes relatives au rapport à rédiger lors de la transformation d'une société.

Ces adaptations, qui ont également été communiquées au Conseil supérieur des Professions économiques, entrent immédiatement en vigueur.

CHAPITRE 1 : INTRODUCTION

1.1. Définitions

La réglementation comptable

- ▶ En ce qui concerne la tenue de la comptabilité :
 - la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (loi comptable) et ses arrêtés d'exécution du 12 septembre 1983 ;
 - le Code des sociétés.
- ▶ En ce qui concerne l'établissement des comptes annuels :

- le Code des sociétés (art. 92) et l'arrêté d'exécution du 30 janvier 2001.

La société concernée peut cependant être soumise au respect d'une réglementation spécifique.

Le professionnel

Par *professionnel*, il faut entendre pour l'application de la présente norme le reviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe.

1.2. Champ d'application

Ces normes sont d'application pour la mission que le professionnel doit exercer dans le cadre de l'article 777 ou de l'article 436, § 2 du Code des sociétés (C. soc.).

1.2.1. Ces normes sont d'application aux transformations d'une société constituée sous l'une des formes énumérées à l'article 2, § 2 C. soc. en une société d'une autre forme (articles 774 et 436 C. soc.).

1.2.2. Ces normes ne sont pas d'application dans les cas suivants :

- la transformation d'une association d'assurance mutuelle en société à forme commerciale (chap. *Vquinquies* de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurance) ;
- la transformation d'une association sans but lucratif en une société à finalité sociale (art. 26^{ter} loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations);
- la transformation d'une fondation privée en une fondation d'utilité publique (art. 44 loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associa-

tions internationales sans but lucratif et les fondations) ;

- la modification de la forme juridique d'une société agricole, d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement européen d'intérêt économique en une société ou une association d'une autre forme (art. 774 C. soc.).

1.2.3. Ne peut être considérée comme une transformation, la modification d'une société à objet commercial en une société à objet civil et inversement lorsque la même forme juridique commerciale de la société est maintenue, de même que l'adoption ou l'abandon de la qualité de société à finalité sociale.

1.2.4. Les normes générales de révision de l'IEC ne sont pas applicables à la présente mission.

1.3. Aspects comptables

La situation active et passive est un état qui consiste en un bilan ou une situation comptable intermédiaire équivalente accompagnée dans les deux cas d'une annexe explicative qui peut comprendre, entre autres, un résumé des droits et engagements. La situation active et passive doit résulter sans addition ni omission de la balance des comptes.

La situation active et passive doit être arrêtée à une date qui ne remonte pas à plus de trois mois à compter de la date de l'assemblée générale convoquée pour se prononcer sur la transformation de la société.

1.3.1. Par situation comptable intermédiaire équivalente, il faut entendre un état actif et passif établi selon les mêmes principes et com-

prenant au moins les mêmes rubriques que celles qui figurent dans la réglementation comptable en ce qui concerne l'établissement des comptes annuels. La situation active et passive doit résulter sans addition ni omission de la balance des comptes.

La situation comptable intermédiaire doit être établie en tenant compte des corrections de valeur, des prorata de charges (y compris la rémunération des dirigeants, l'amortissement, les variations de stocks, les pécules de vacances, les primes de fin d'année et autres primes à payer, la charge d'impôt, etc.) conformément aux règles d'évaluation.

1.3.2. Par *actif net*, il faut entendre le capital, les primes d'émission, les plus-values de réévaluation, les réserves, le bénéfice ou la perte reportée ainsi que les subsides en capital.

Par *capital*, il faut entendre l'addition du capital libéré et de la partie du capital souscrit qui a été appelée mais non versée. Le capital social à prendre en considération pour établir les termes de la comparaison des SA, des SCA et des SPRL est celui qui est déterminé par les statuts de la société à la date d'établissement de l'état résumant la situation active et passive; les primes d'émission et autres éléments de fonds propres ne sont pas pris en considération. En ce qui concerne les sociétés en nom collectif, il faut se référer au capital qui sera fixé par les statuts de la société après sa transformation (art.776, al.3 C. soc.). Pour déterminer le capital des sociétés coopératives (constitué des parts fixe et variable), le professionnel consultera le registre des coopérateurs à la date de clôture de la situation active et passive.

Le montant du bénéfice de l'exercice en cours ne peut être pris en considération pour une éventuelle augmentation de capital sauf à mettre en oeuvre la procédure évoquée ci-dessous (4.2.4.). Le résultat de l'exercice en cours jusqu'à la date de clôture de la situation active et passive, sera mentionné sous une rubrique séparée du résultat reporté, parmi les fonds propres.

On rappellera qu'un impôt différé doit être calculé pour les plus-values réalisées mais fiscalement immunisées de façon temporaire ainsi que pour les subsides en capital.

1.3.3. 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. Lorsque le droit des sociétés prévoit la possibilité de convoquer une seconde assemblée générale (art. 781, §3 C. soc. concernant la transformation en SA d'une SCA ou d'une SC), le délai de trois mois n'en est pas modifié; cela signifie que ce délai se calcule seulement par rapport à la première assemblée générale.

1.3.4. Dans la SA, la SPRL, la SC et la SCA, le professionnel doit remettre son rapport à la société au moins quinze jours avant la date de l'assemblée générale qui doit décider sur la transformation. Si le professionnel n'a pas reçu les documents légaux en temps voulu et en conséquence, s'il n'a pas la possibilité de respecter les délais fixés par la loi, il doit s'en justifier dans son rapport à l'assemblée générale en mentionnant, le cas échéant, la façon dont ses contrôles en ont été influencés.

1.4. Objet de la mission

La mission du professionnel consiste à vérifier l'état résumant la situation active et passive établi par l'organe de gestion et à faire rapport sur cet état en indiquant notamment s'il y a eu la moindre surévaluation de l'actif net.

La procédure a pour but de permettre aux associés de se prononcer en connaissance de cause sur la transformation de la société ainsi que de veiller à la protection du capital dans l'intérêt des tiers.

1.4.1. Le rapport sur l'état de la situation active et passive doit être établi par le commissaire de la société si cette fonction a été pourvue.

Lorsque aucun commissaire n'a été nommé, le rapport est établi par un professionnel qui a été spécialement désigné à cette fin par l'organe de gestion.

1.4.2. La mission du professionnel a pour but de vérifier :

- a) que l'actif net de la société après transformation est supérieur au capital social minimum prescrit par le Code des sociétés;
- b) qu'il n'existe pas la moindre surévaluation de l'actif net.

On distinguera cet objectif du contrôle des comptes annuels, lesquels reflètent une situation financière destinée à fournir aux associés et aux tiers une information périodique sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise.

1.4.3. Le professionnel doit adapter ses travaux à l'objectif spécifique de sa mission, à savoir l'identification de toute surévaluation de l'actif net. En conséquence, le programme de travail sera orienté vers l'identification des surévaluations

éventuelles des rubriques d'actif ainsi que des sous-évaluations des provisions pour risques et charges et des dettes. Il ne doit pas couvrir tous les aspects qui seraient nécessaires dans le cadre de l'attestation de l'image fidèle des comptes annuels (structure des résultats, situation financière, etc.).

Le principe de l'importance relative s'applique dans la mise en oeuvre des vérifications et des ajustements éventuels relatifs aux rubriques de l'actif, des provisions et des dettes. Par contre, pour ce qui concerne la conclusion relative à l'actif net, toute surévaluation, quelle que soit son importance, devrait être mentionnée.

1.4.4. L'objet de cette mission entre dans le champ d'application de l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (anciennement 17). Cette disposition s'applique en sachant que les diligences normales de contrôle sont moins étendues que celles qui sont requises pour la certification des comptes annuels. Le professionnel qui constate l'existence d'une infraction aux dispositions de la loi comptable est tenu d'en faire état dans son rapport, sauf dans la mesure où elle aura fait l'objet d'une correction appropriée.

1.5. Aspects déontologiques

1.5.1. Il est recommandé de faire signer une lettre de mission dans laquelle les mentions suivantes seront reprises :

- description de la mission;
- qu'aucun professionnel n'a été chargé de la même mission dans les douze derniers mois;
- responsabilité de l'organe de gestion pour l'établissement

d'un état de la situation active et passive conforme aux dispositions légales et de l'annexe explicative éventuelle;

- responsabilité de l'organe de gestion pour fournir en temps voulu tous les documents et pièces nécessaires, en ce compris le rapport de l'organe de gestion;
- délai pour la délivrance du rapport;
- mode de calcul et conditions de paiement des honoraires.

1.5.2. Conformément aux règles générales de déontologie, si un expert-comptable externe ou un reviseur d'entreprises a été précédemment consulté par les parties en relation avec cette mission, le professionnel devra prendre contact avec celui-ci notamment dans le but :

- d'obtenir, dans le respect des règles du secret professionnel, des informations sur les circonstances qui auraient pu conduire le client à consulter un autre professionnel;
- de s'assurer du paiement des honoraires dus et non contestés.

1.5.3. Le professionnel s'acquitte en toute indépendance de la mission qui lui a été confiée, conformément aux principes généraux de la déontologie⁴. Dans les sociétés où aucun commissaire n'est en fonction, le professionnel ne peut pas être le conseiller habituel de la société pour laquelle il est fait rapport.

Le professionnel ne peut avoir effectué aucune autre mission récurrente dans la société au cours des deux années précédentes, si ce n'est une ou plusieurs missions de contrôle. Il ne peut exercer aucune mission récurrente autre qu'une mission de contrôle dans la société

pendant les deux années qui suivent.

1.5.4. Le commissaire doit assister à l'assemblée générale qui est appelée à délibérer sur la base d'un rapport établi par lui, sauf dans la mesure où il présenterait un juste motif (art. 272/274, 412, 538/540 C. soc.).

A la demande expresse de l'organe d'administration et avec l'accord de l'assemblée générale, le professionnel qui n'est pas commissaire assistera aux délibérations de celle-ci.

CHAPITRE 2 : TRAVAUX DE VERIFICATION

2.1. Le professionnel exécute sa mission conformément à un programme de travail approprié. Ses différents travaux ainsi que les éléments probants qui les appuient sont consignés dans un dossier de travail.

2.1.1. Le programme de travail relatif au contrôle de la situation active et passive établie à l'occasion de la transformation comprendra en principe les étapes suivantes :

- identification de l'opération projetée;
- appréciation de l'organisation administrative et comptable de l'entreprise et des risques auxquels elle est exposée;
- vérification de la situation active et passive;
- examen du respect des dispositions légales et statutaires en relation avec l'opération projetée;
- examen du rapport spécial de l'organe de gestion;
- établissement du rapport.

2.1.2. Dans l'exécution de sa mission, le professionnel réunit les

documents et données propres à justifier les vérifications qu'il a accomplies. Ces documents seront conservés pendant au moins cinq années après l'assemblée générale qui a décidé la modification de la forme juridique de la société.

2.1.3. Le dossier de travail comprend au moins les éléments suivants :

- un document attestant l'attribution de la mission;
- un mémorandum résumant les constatations relatives à l'organisation administrative et comptable;
- les derniers comptes annuels ainsi que la situation active et passive sur laquelle le professionnel fait rapport;
- le programme de vérification visé ci-dessus au paragraphe 2.1.1.;
- les éléments probants validant les rubriques de la situation active et passive;
- le rapport spécial de l'organe de gestion relatif à la transformation.

2.1.4. Le professionnel prendra contact dès que possible avec le notaire appelé à instrumenter afin d'obtenir le projet d'acte relatif à la transformation ainsi que le projet de nouveaux statuts.

2.2. Lorsqu'il effectue la vérification de la situation active et passive de la société à l'occasion de l'adoption par celle-ci d'une autre forme juridique, le professionnel procède, dans le cadre de la première phase de ses travaux, à l'identification de l'opération projetée.

2.2.1. Le professionnel réunit d'abord des informations essentielles concernant la société, ses règles

d'évaluation, la structure de son capital, la composition de son actionnariat ainsi que les principaux risques propres à cette entreprise ou à son activité qui sont susceptibles d'influencer de manière significative l'élaboration de la situation active et passive.

2.2.2. Le professionnel étudie les modalités prévues pour l'adoption d'une nouvelle forme juridique et plus particulièrement, le rapport spécial de l'organe de gestion comprenant l'exposé de l'intérêt que présente l'opération pour la société. Le professionnel doit prêter une attention particulière à la motivation des parties ainsi qu'aux risques éventuels de rupture de l'égalité entre les associés à l'occasion de l'opération de transformation. Si le rapport spécial de l'organe de gestion n'est pas disponible au moment où il commence ses travaux, le professionnel interrogera les dirigeants pour se faire une idée précise de l'objectif poursuivi et des circonstances prévues pour la transformation.

2.2.3. Lorsque le professionnel identifie l'opération projetée, il est de bon usage de prêter attention à l'application éventuelle d'autres dispositions du Code des sociétés (par ex. application des articles 332, 431 et 633 C. soc., augmentation de capital par apport en nature simultanée, etc.).

2.3. Dans la deuxième phase de ses travaux, le professionnel effectue l'analyse de l'organisation administrative et principalement des mesures qui assurent la fiabilité du système comptable.

2.3.1. Le professionnel doit étudier les conditions dans lesquelles l'information comptable est élaborée.

S'il est le commissaire de la société, il doit seulement s'assurer de la continuité du système de contrôle interne. A défaut, il doit mettre en oeuvre les diligences requises pour vérifier l'existence de procédures internes appropriées à la taille et à l'activité de l'entreprise, lui garantissant la fiabilité des données.

2.3.2. Si le professionnel constate que l'organisation administrative et comptable est appropriée pour les besoins de sa vérification de la situation active et passive, il peut poursuivre normalement ses travaux.

S'il constate des lacunes notables dans l'organisation administrative, il doit étendre les tests destinés à valider les soldes repris dans l'état comptable en fonction de ces lacunes. Si les faiblesses de l'organisation administrative et comptable rendent impossible le développement d'un programme approprié de validation des rubriques de la situation active et passive, il en tirera les conclusions dans son rapport selon ce qui est dit au chapitre 3 des présentes normes.

2.4. Dans la troisième phase de sa mission, le professionnel rassemble les éléments probants lui permettant de valider les soldes de comptes apparaissant dans la situation active et passive annexée au rapport de l'organe de gestion.

2.4.1. La collecte d'éléments probants est limitée aux objectifs de la mission telle que définie dans le Code des sociétés et commentée au paragraphe 1.4. des présentes normes.

2.4.2. Le professionnel détermine la nature et le volume des éléments probants nécessaires pour se former une opinion en fonction :

- des risques spécifiques liés à la situation de l'entreprise;
- des conclusions de son évaluation de l'organisation administrative et comptable;
- du principe général de l'importance relative.

Il doit toujours être en mesure de motiver ses décisions.

2.4.3. Le professionnel mettra en oeuvre un programme de travail approprié de telle manière que le risque d'émettre une conclusion erronée sur l'état comptable soit ramené à un niveau acceptable; dans la détermination des vérifications à effectuer, il tiendra compte du principe général d'importance relative.

La mise en oeuvre du principe général d'importance relative doit être adaptée à l'objectif d'identification de surévaluations dans les rubriques de l'actif et de sous-évaluations dans les rubriques du passif autres que les capitaux propres. En conséquence, le professionnel pourra réduire ses travaux lorsqu'il a pu conclure, conformément au paragraphe 2.4.2. que le risque qu'il existe des inexactitudes conduisant à la surévaluation des capitaux propres est peu important.

Si le professionnel a des raisons de considérer qu'il se trouve peut-être en présence de la moindre surestimation de l'actif net, il doit accomplir dans pareil cas des travaux complémentaires ou plus étendus, pour lui permettre de conclure s'il y a eu la moindre surestimation de l'actif net.

2.4.4. Le professionnel prête une attention aux méthodes d'évaluation et aux modifications éventuelles de celles-ci à l'occasion de la transformation.

EXEMPLE CHIFFRÉ EN MILLIERS D'EURO DES HYPOTHÈSES ÉVOQUÉES AUX PARAGRAPHES 2.6. ET 4.2. DES NORMES

1. Transformation d'une SPRL en SA

Norme	Capitaux propres	Capital avant l'opération		Capital après l'opération	
		Souscrit	Libéré	Souscrit	Libéré
2.6.1.	2.600	2.500	2.500	2.500	2.500
4.2.2.1.	9.000	10.000	10.000	10.000	10.000
4.2.2.2.	1.500	2.500	2.500	2.500	2.500
4.2.2.2.	300	750	750	2.500	2.500
4.2.3.	1.000	750	750	2.500	2.500
4.2.4.	3.000	1.500	1.500	2.500	2.500

2. Transformation d'une SA en une SPRL

Norme	Capitaux propres	Capital avant l'opération		Capital après l'opération	
		Souscrit	Libéré	Souscrit	Libéré
4.2.2.1.	1.200	1.250	1.250	750	750
4.2.2.1.	1.200	1.500	1.250	750	500
4.2.2.1.	600	2.500	2.500	750	750
4.2.2.1.	600	1.500	1.250	750	500
4.2.2.2.	200	2.500	2.500	750	750

3. Société à responsabilité illimitée en une société coopérative à responsabilité limitée

Norme	Capitaux propres	Capital avant l'opération		Capital après l'opération	
		Souscrit *	Libéré	Souscrit	Libéré
4.2.5.	300	750	250	750	250

* sous seing privé porté à 750.

2.4.5. Lorsque le professionnel constate l'existence de créances sur des associés, il examine spécialement la solvabilité de ceux-ci.

2.5. Les travaux du professionnel doivent être suffisants pour lui permettre de conclure que

l'état résumant la situation active et passive forme une base raisonnable pour le calcul de l'actif net.

2.5.1. L'état résumant la situation active et passive prévue par l'article 776 et l'article 436, § 2 C. soc. sera

2.6. Le professionnel calcule l'actif net de la société en prêtant attention au respect des dispositions légales et statutaires, principalement en ce qu'elles affectent la composition du capital social de la société.

composé au moins du bilan ou d'une situation intermédiaire équivalente, selon les principes développés ci-dessus au paragraphe 1.3.1., ainsi que dans les deux cas, d'une annexe comprenant notamment un résumé des engagements et recours.

2.5.2. Lorsque, par suite des vérifications opérées, il s'avère que des corrections doivent être apportées à la situation active et passive, le professionnel doit s'assurer que ses corrections ont été comptabilisées afin que l'état résumant la situation active et passive découle sans addition ni omission de la balance des comptes. Le professionnel doit vérifier dans quelle mesure il a été tenu compte de tous les éléments susceptibles d'influencer négativement le patrimoine de la société.

Le capital social mentionné dans l'état comptable doit être celui qui existe à la date à laquelle cet état comptable est établi. Une modification du capital qui devrait être réalisée après cette date ne saurait être incluse dans les comptes. Le professionnel fera état du projet de modification du capital dans le corps de son rapport, sans que cette mention puisse influencer la conclusion (voir aussi 2.8.1.).

2.6.1. Le professionnel devra faire preuve d'une prudence particulière lorsqu'il apparaît que l'actif net se rapproche du montant du capital. Il devra renforcer son attention et l'étendue de ses contrôles lorsque l'actif net est inférieur ou légèrement supérieur seulement au capital minimum requis pour la forme de société dans laquelle la transformation s'opère.

En effet, conformément à l'article 785 C. soc., "les associés en nom, gérants ou administrateurs de la société qui se transforme sont responsables solidairement de la différence éventuelle entre l'actif net de la société après transformation et le capital social minimum. En cas de transformation d'une SCRI en une SCRL, l'article 436 § 5 C. soc. stipule que les administrateurs sont tenus solidairement de la différence entre les fonds propres et le montant légal minimum du capital fixe."

Lorsqu'un engagement hors bilan pourrait influencer de façon significative le montant de l'actif net, le professionnel appréciera s'il convient de compléter ses conclusions en fonction du risque de perte que cet engagement peut entraîner. Ceci est particulièrement important lorsque le montant du capital minimum pourrait ne plus être réuni.

2.7. Dans l'exécution de sa mission, le professionnel doit prêter attention à toute violation de la législation comptable ou de la législation sur les sociétés commerciales ou des statuts qui pourrait avoir une influence sur la situation active et passive et plus généralement sur la bonne fin de l'opération de changement de la forme juridique de la société.

2.7.1. Le professionnel examinera les règles formelles de tenue des comptes ainsi que les éléments relatifs à l'information externe pour autant qu'ils soient en relation avec la mission légale de transformation; en particulier, il vérifiera notamment que :

- les livres légaux sont régulièrement tenus;
- les règles d'évaluation ont été approuvées par l'organe de gestion.

2.7.2. Si le professionnel prend connaissance d'un fait ou d'une décision qui pourrait constituer la violation d'une disposition légale ayant une influence significative sur les comptes soumis à son examen, il doit en premier lieu réunir toutes les informations nécessaires sur la portée du fait ou de la décision concernée et sur son caractère effectivement irrégulier. Il documentera ses constatations, prendra contact avec le professionnel qui serait conseiller habituel de l'entreprise ⁵, et évoquera la question avec la direction de la société. Lorsque les effets de la situation irrégulière sur les comptes ne peuvent pas être corrigés, au vu des circonstances, le professionnel pourra opter pour une des attitudes suivantes :

- soit, notifier les éléments constatés par écrit au conseil d'administration ou au gérant et refuser de poursuivre la mission;
- soit, notifier les éléments constatés par écrit au conseil d'administration et émettre des réserves expresses dans son rapport en ce qui concerne les effets des irrégularités constatées sur la situation active et passive.

2.7.3. Le professionnel examine les droits attachés aux différentes catégories d'actions ou parts, y compris les droits attachés aux parts non représentatives du capital social. S'il constate que le principe d'égalité entre les différents associés risque d'être mis en péril de façon significative par la réalisation de l'opération, il en fait état dans son rapport.

2.8. Lorsque, au cours de ses travaux, le professionnel constate des événements postérieurs à la date de clôture de la situation active et passive qui peuvent avoir un effet significatif soit sur la présentation de la situation active et passive soit sur le montant de l'actif net, le professionnel doit en faire mention dans son rapport.

2.8.1. Le professionnel sera attentif à l'évolution du capital social après la date de l'état comptable et jusqu'à la signature de son rapport. En particulier, dans les sociétés coopératives, il y a lieu de prêter attention à l'évolution de la part variable du capital; le cas échéant, le professionnel mentionnera le risque de modification du capital variable postérieurement à la signature de son rapport.

CHAPITRE 3 : LE RAPPORT

3.1. Le professionnel mentionne, en termes généraux, dans son rapport, la mission qui lui est confiée, la référence au document de désignation et la façon dont il a exercé son contrôle sur la situation active et passive remise à l'assemblée générale.

3.1.1. Dans l'identification de la mission qui lui est confiée, le professionnel devra inclure :

- a) l'identification de la société (dénomination sociale, siège social, le cas échéant registre de commerce, etc.);
- b) la date à laquelle l'état comptable a été arrêté par l'organe de gestion de l'entreprise, en précisant clairement que le document est établi sous la responsabilité de cet organe;
- c) un résumé de l'opération dans le cadre de laquelle s'effectue la transformation et de la motivation de l'organe de gestion.

3.2. Le professionnel expose la façon dont il a effectué ses vérifications. Il spécifie dans quelle mesure il a pu appuyer ses travaux sur une organisation administrative et comptable suffisante dans le contexte de l'opération.

3.2.1. Le professionnel doit mentionner dans son rapport que l'objet de sa mission est l'identification de toute surévaluation de l'actif net apparaissant dans la situation active et passive dressée par l'organe de gestion. En conséquence, le programme de travail a été orienté vers l'identification des surévaluations éventuelles des rubriques d'actif ainsi que des sous-évaluations des provisions pour risques et charges et des dettes. Il n'a pas couvert tous les aspects qui seraient nécessaires dans le cadre de l'attestation de l'image fidèle des comptes annuels (structure du résultat, situation financière, etc.).

3.2.2. Le rapport du professionnel exposera si l'organisation administrative et comptable de la société lui a permis de former son opinion

tant sur la description que sur l'évaluation des éléments constitutifs de la situation comptable.

Si l'organisation administrative et comptable présente des lacunes notables, le professionnel s'efforcera de mettre en oeuvre des contrôles alternatifs suffisants. Si ceci n'est pas possible, il ne pourra pas délivrer une attestation sans réserve.

3.3. Le professionnel reproduit dans son rapport la situation active et passive qui en est l'objet ou la joint en annexe. Il doit apparaître clairement que cette situation active et passive est dressée sous la responsabilité de l'organe de gestion.

3.3.1. La loi impose au professionnel de faire rapport sur l'état comptable. Ce rapport portera sur les éléments suivants :

- a) l'état comptable découle sans addition ni omission de la balance des comptes;
- b) la présentation de l'état comptable est conforme à la structure des comptes annuels établis en conformité avec la réglementation;
- c) les règles d'évaluation appliquées sont conformes à la réglementation comptable et toutes les corrections de valeur (amortissement, réductions de valeurs et provisions) ont été apportées à la date de clôture de la situation active et passive en manière telle que l'état comptable forme une base raisonnable pour le calcul de l'actif net.

Si le professionnel l'estime nécessaire, il pourra commenter le point c) ci-dessus en passant en revue les

rubriques significatives de l'état comptable. Il devra compléter son rapport dans les hypothèses visées aux paragraphes 3.3.2., 3.3.3. et 3.3.4. ci-dessous.

3.3.2. Si le professionnel considère que des modifications doivent être apportées à l'état comptable, il formulera des réserves dans son rapport en mentionnant les corrections significatives qu'il estime nécessaires, selon ce qui est dit ci-dessous au paragraphe 3.5.

3.3.3. Si le professionnel estime que l'annexe explicative visée au paragraphe 1.3. est importante pour la compréhension des rubriques de la situation active et passive, il devra le signaler dans son rapport. Ceci concerne en particulier les modifications de règles d'évaluation qui auraient été apportées pour l'établissement de l'état comptable. Parmi les autres renseignements que le professionnel devrait inclure dans son rapport, on notera spécialement :

- des engagements significatifs (litiges en cours, engagements importants de garantie, etc.);
- des difficultés financières graves rendant la survie de la société aléatoire même après la transformation; selon l'usage en matière d'attestation des comptes annuels, la perspective d'appréciation de la continuité sera normalement d'une année;
- des modifications du capital postérieures à la date de l'état comptable.

3.3.4. En outre, le professionnel mentionne tout fait porté à sa connaissance après la date de la situation comptable et qui, s'il avait été connu avant cette date, aurait entraîné une modification significative de cet état.

3.4. Le professionnel mentionne qu'il a pris connaissance du rapport de l'organe de gestion prévu à l'article 778 C. soc. Il expose dans son rapport tout renseignement qu'il juge indispensable à l'information de l'assemblée générale en rapport avec le changement de la forme juridique de la société et qui ne figure pas dans le rapport de l'organe de gestion.

3.4.1. Le professionnel mentionne les faits significatifs portés à sa connaissance après la date de l'état comptable, susceptibles d'exercer une influence notable sur la décision de l'assemblée générale, même s'ils n'influencent pas nécessairement l'état comptable.

3.5. Si le professionnel est dans l'impossibilité de délivrer une attestation approbative sans réserve, il en exposera les motifs en termes clairs.

3.5.1. Le professionnel doit mentionner dans son rapport tout redressement significatif conduisant à la surévaluation de l'actif net qui doit être apporté à la situation active et passive annexée au rapport de l'organe de gestion de la société.

Au cas où ces redressements auraient pour effet de rendre l'actif net inférieur au capital social, le professionnel utilisera les chiffres redressés par lui pour de l'actif net mentionné dans les conclusions de son rapport.

3.5.2. Le professionnel qui constate au cours de ses travaux, une infraction à la loi comptable et à ses arrêtés d'exécution en rapport avec l'établissement de l'état comptable, devra, sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, en

faire mention dans son rapport conformément à l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

3.5.3. Le professionnel qui constate au cours de ses travaux une infraction significative au Code des sociétés et aux statuts, en fait mention dans son rapport dans la mesure où cette infraction peut avoir une incidence :

- soit sur la décision de l'assemblée générale;
- soit sur la présentation de la situation active et passive et/ou le calcul de l'actif net.

3.6. Le rapport du professionnel sera daté et signé du jour où les travaux ont été achevés.

3.6.1. Si le rapport écrit de l'organe de gestion justifiant l'opération de transformation n'a pas pu être obtenu par le professionnel avant qu'il n'établisse son propre rapport, le professionnel ne peut pas délivrer son rapport signé.

Dans ce cas, le commissaire devrait délivrer un rapport de carence.

CHAPITRE 4 : CONCLUSION DU RAPPORT

4.1. La conclusion du rapport du professionnel doit contenir son avis sur l'absence de toute surévaluation de l'actif net.

4.1.1. Dans sa déclaration, outre la mention prévue au 4.2., le professionnel doit indiquer :

- que l'opération a été contrôlée conformément aux présentes normes;
- que ses travaux ne font pas apparaître la moindre surestimation de l'actif net;

- tout autre renseignement qu'il juge indispensable à l'information des actionnaires et des tiers dans le contexte de l'opération de transformation.

4.1.2. Lorsque le professionnel estime que des redressements auraient dû être apportés à la situation active et passive qui lui est présentée pour calculer l'actif net, il doit exprimer ses réserves en termes clairs dans la conclusion. Il peut se référer aux exemples de conclusion reproduits en annexe.

4.2. Dans sa conclusion, le professionnel doit se prononcer explicitement sur le rapport de l'actif net au capital :

4.2.1. Si l'actif net est supérieur au capital, il doit le dire mais il ne doit mentionner ni le montant de l'actif net ni la différence dans son attestation.

4.2.2. Si l'actif net (ou passif net) est inférieur au capital, il doit mentionner le montant de l'actif net (ou passif net) ainsi que la différence dans ses conclusions.

4.2.2.1. Le professionnel devra calculer l'actif net et le comparer au capital social quand bien même cet actif net serait égal ou supérieur au capital minimum, souscrit et/ou libéré, prévu par le Code des sociétés.

4.2.2.2. Même, lorsque la société qui se transforme a un actif net inférieur au capital minimum souscrit et/ou libéré prévu par le Code des sociétés, la transformation peut avoir lieu.

Toutefois, le professionnel devra expressément rappeler dans son rapport et éventuellement dans les conclusions de ce rapport le risque

spécifique qui en découle, à savoir notamment la responsabilité encourue par les personnes visées à l'article 785 C. soc. et le fait que toute personne intéressée peut demander en justice la dissolution de la société. (art. 333 et 634 C. soc.) Cette mention peut être omise dans les conclusions dans le cas où des apports extérieurs suffisants sont prévus.

4.2.2.3. Lorsque l'actif net est inférieur au capital simplement du fait de l'existence d'un capital non appelé, il appartient au professionnel de nuancer l'expression de son opinion. Il pourra tenir compte des indices tendant à démontrer que certains associés ne seront pas en mesure de libérer le solde.

4.2.3. Lorsque l'actif net correspond au moins au montant exprimé du capital social mais que ce montant est inférieur au capital minimum requis par le Code des sociétés, le professionnel doit en faire mention dans les conclusions de son rapport. Le second alinéa du paragraphe 4.2.2.2. est d'application.

4.2.4. Il y a lieu de mentionner l'insuffisance du capital minimum de la forme de société vers laquelle la transformation a lieu, lorsque le capital minimum prévu par le Code des sociétés n'est pas atteint, même lorsque l'actif net est supérieur audit minimum légal.

Dans de tels cas, il est d'usage que la société décide d'augmenter son capital préalablement à l'opération de transformation afin de réunir le capital minimum requis par la forme de société dans laquelle elle se transforme. Le professionnel doit alors s'assurer, soit de l'existence d'éléments de fonds propres suffisants (excédant les pertes reportées) dûment approuvés par

l'assemblée générale, soit de la modification préalable de la date de clôture statutaire de l'exercice afin de permettre d'incorporer au capital le bénéfice de l'exercice dûment approuvé par l'assemblée générale.

4.2.5. La transformation d'une société à responsabilité illimitée en une SPRL ou une SCRL peut se réaliser pour autant que l'actif net corresponde au moins au capital minimum à libérer (6.200 EUR). S'il échet, il faudra cependant mentionner l'insuffisance du capital sous-crit et le risque qui en découle du point de vue de la responsabilité des parties.

4.2.6. Lorsque la société se trouve, après transformation, dans la situation prévue par les articles 332 ou 633 C. soc., le professionnel en fera mention dans son rapport et, le cas échéant, dans sa conclusion.

4.3. Lorsque le professionnel n'a pas été en mesure de réunir les informations indispensables à ses contrôles, soit parce que les données fournies par les parties sont insuffisantes, soit parce que le professionnel se trouve confronté à une incertitude déterminante pour la valorisation des actifs ou passifs, il est en droit de s'abstenir d'émettre une opinion.

4.3.1. La conclusion de son rapport recommandera aux parties de retarder l'opération jusqu'à ce que des renseignements complémentaires aient pu être réunis en vue d'apporter des précisions jugées indispensables pour prendre la décision en connaissance de cause.

4.4. Les conclusions du rapport du professionnel sont reproduites dans l'acte authentique qui constate la décision de transformation. L'extrait de cet acte authentique qui doit être déposé au Greffe du Tribunal de Commerce et publié dans les annexes du Moniteur belge doit reprendre ces conclusions.

Pour trouver les normes actualisées sur le site extranet de l'IEC : cliquez sur "Profession", puis "Normes"

Notes

- ¹ Loi du 23 janvier 2001 modifiant le Code des sociétés, M.B. 6 février 2001.
- ² Par analogie avec la mission relative à la transformation des sociétés commerciales en général (article 777 C.soc.).
- ³ Loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, M.B. 11 décembre 2002.
- ⁴ Il y a lieu de tenir compte de la recommandation de déontologie du 5 décembre 1997 relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession (voir Rapport Annuel IEC, 1997, p. 19).
- ⁵ Il y a lieu de tenir compte de la recommandation de déontologie du 5 décembre 1997 relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession (voir Rapport Annuel de l'IEC, 1997, p. 19).

ANNEXE

1. Exemple de conclusion sans réserve**CONCLUSION**

Nos travaux ont eu notamment pour but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ... (date) dressée par l'organe de gestion de la société. Ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation de la société n'ont pas fait apparaître la moindre surévaluation de l'actif net. L'actif net constaté dans la situation active et passive susvisée pour un montant de ... euros n'est pas inférieur au capital social de ... euros.

2. Exemple de conclusion sans réserve lorsque la condition de capital n'est pas remplie**2.1. L'actif net est inférieur au capital mentionné dans l'état comptable**

Nos travaux ont eu notamment pour but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ... (date) dressée par l'organe de gestion de la société. Ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation de la société n'ont pas fait apparaître la moindre surévaluation de l'actif net. L'actif net constaté dans la situation active et passive susvisée pour un montant deeuros est inférieur deeuros au capital social deeuros.

2.2. L'actif net est inférieur au capital minimum de la société vers laquelle la société se transforme

Nos travaux ont eu notamment pour but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ... (date) dressée par l'organe de gestion de la société. Ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation de la société n'ont pas fait apparaître la moindre surévaluation de l'actif net. L'actif net constaté dans la situation active et passive susvisée pour un montant deeuros est inférieur deeuros au capital minimum prévu pour la constitution d'une (société anonyme). Sous peine de responsabilité des administrateurs (selon le cas gérants ou associés), l'opération ne peut se réaliser que moyennant des apports extérieurs complémentaires.

3. Exemple de conclusion avec réserve et actif net supérieur au capital**CONCLUSION**

Nos travaux ont eu notamment pour but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ... (date) dressée par l'organe de gestion de la société. De ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport rédigé à l'occasion de la transformation d'une société, il découle que des surestimations de l'actif net ont été identifiées dont le montant net s'élève àeuros.

L'actif net constaté dans la situation active et passive, après déduction des surévaluations susvisées représente un montant de euros qui n'est pas inférieur au capital de euros.

4. Exemple de conclusion avec réserve et actif net inférieur au capital**CONCLUSION**

Nos travaux ont eu notamment pour but d'identifier toute surévaluation de l'actif net mentionné dans la situation active et passive au ... (date) dressée par l'organe de gestion de la société. De ces travaux effectués conformément aux normes relatives au rapport rédigé à l'occasion de la transformation d'une société, il découle que des surestimations de l'actif net ont été identifiées dont le montant net s'élève àeuros. L'actif net constaté dans la situation active et passive, après déduction des surévaluations susvisées représente un montant de euros. La différence avec le capital social deeuros mentionné dans la situation active et passive est deeuros.