

Mandats spéciaux

Jacques Colson

Expert-comptable – Conseil fiscal

Membre de la commission d'accompagnement et de surveillance de l'IEC

Dans cette rubrique, je tenterai de toucher du doigt les pièges tapis dans chacun des différents rapports, de manière à clarifier les points sur lesquels le professionnel doit porter son attention lorsqu'il exerce une mission de contrôle spéciale. Dans la pratique, on s'inspire trop d'un modèle type, sans que soit exprimé le contexte dans lequel s'inscrit l'objectif de ces rapports. Une liste de contrôle n'a de sens que si le professionnel sait dans quel cadre et en fonction de quel objectif il doit établir son rapport. Le principe est toujours le même, mais l'exécution est à chaque fois différente, adaptée aux circonstances. Un ordinateur présente beaucoup d'avantages, mais comporte aussi des dangers si l'on ne modifie que quelques chiffres et noms issus d'un rapport type. Dans certains cas, le contenu d'un rapport de contrôle à l'occasion d'une transformation peut ainsi être identique à celui d'un rapport de contrôle établi à l'occasion d'une dissolution.

Ces réflexions et observations se fondent sur l'expérience que j'ai acquise comme membre de la commission d'accompagnement et de surveillance au sein de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux.

Généralités

Une attention suffisante doit être accordée à la rédaction de la lettre de mission, laquelle définit clairement les devoirs réciproques du client et de l'expert-comptable ou du conseil fiscal.

Cette lettre de mission fournit une description des travaux que l'expert-comptable ou le conseil fiscal doit exécuter et en précise l'échéance et la rémunération (ou au moins la manière de fixer les honoraires). Le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux demande aussi de ne pas réclamer d'indemnités de rupture au client, celles-ci étant contraires au principe de dignité que l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal doivent préserver.

Une telle méthode de travail donne à l'expert-comptable ou au conseil fiscal la possibilité de s'appuyer sur cette lettre de mission s'il a ultérieurement une discussion avec son client. En outre, lorsqu'un litige est porté devant le tribunal, la lettre de mission pourra être invoquée en tant que contrat entre les parties.

Parce que l'accord des deux parties est indispensable pour recourir à la procédure d'arbitrage, il est préférable que celle-ci soit mentionnée dans la lettre de mission, de sorte qu'en cas de discussion, le différend puisse immédiatement être soumis à la commission d'arbitrage. Les commissions d'arbitrage statuent sur les différends qui opposent les experts-comptables et/ou les conseils fiscaux à leurs clients en matière d'honoraires. Face

à la procédure classique, l'arbitrage offre l'avantage d'être plus rapide, gratuit et tranché par des spécialistes. Aucun appel n'est plus possible contre une décision d'arbitrage.

Ces règles s'appliquent aux travaux habituels que l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal s'engagent à accomplir pour leurs clients, mais elles peuvent très certainement être de mise si une mission légale est confiée à un expert-comptable externe.

La lettre de mission ne peut cependant exonérer l'expert-comptable de sa responsabilité professionnelle. Elle ne peut être confondue avec une lettre de nomination, cette dernière devant toujours être rédigée par l'organe de gestion de la société qui désigne l'expert-comptable. À cette lettre de nomination doivent être joints le rapport spécial de l'organe de gestion et l'état résumant la situation active et passive à contrôler.

Une règle générale de déontologie prescrit également que l'expert-comptable et/ou le conseil fiscal ne peuvent accepter de mission :

- s'ils ne disposent pas de la compétence requise ;
- s'ils ne disposent pas du temps et du personnel suffisants pour exercer la mission ;
- si un problème d'indépendance se pose, ou menace de surgir.

Si un confrère accepte pour la première fois une mission spéciale, il doit tout particulièrement s'informer sur la méthode de travail adéquate. À ce sujet, je vous renvoie aux normes qui ont été publiées dans le *Vade-mecum de l'Expert-comptable et du Conseil fiscal*.

À l'Institut, un service d'aide est également à la disposition des membres qui, dans l'exécution d'une mission de contrôle, sont en proie à des doutes. Un échange de points de vue peut parfois clarifier bien des difficultés.

Rapport à l'occasion de la dissolution d'une société

Comme il est prescrit, les rapports établis par un expert-comptable externe dans le cadre des missions spéciales doivent être envoyés à l'Institut, dans les quinze jours qui suivent leur signature.

De nombreux confrères attendent, pour communiquer leur rapport, d'être certains que l'assemblée générale extraordinaire se soit tenue. C'est à tort qu'ils adoptent cette attitude. En effet, le rapport doit être transmis à l'Institut même si l'assemblée générale extraordinaire n'a pu se tenir.

Le rapport communiqué à l'Institut doit aussi être daté et signé. Personnellement, je suis d'avis qu'une copie certifiée conforme devrait être acceptée. À l'avenir, il faudrait même examiner la possibilité de communiquer les rapports en utilisant, par exemple, un fichier en format PDF, à condition qu'une signature certifiée les complète.

Lors de l'examen de la situation active et passive d'une société dans la perspective de sa dissolution, l'attention doit aussi être portée sur l'organisation administrative et comptable de la société contrôlée. Ainsi, le professionnel peut se faire une idée du caractère complet et correct de la situation active et passive qui lui est présentée.

Sous l'angle du contrôle, l'organisation constitue, dans les petites entreprises, un point délicat, parce que le partage des fonctions n'y est souvent pas possible, dès lors que le personnel est en nombre insuffisant et/ou que le propriétaire lui-même y exerce toutes les fonctions. Dans ce cas, les activités de contrôle sont focalisées sur la présence substantielle et le caractère complet des postes d'actifs et de passifs.

L'expert-comptable externe qui procède au contrôle donne communication des éventuels manquements et indique quels travaux de contrôle complémentaires il a effectués. La mention générale « Les déficiences dans l'organisation administrative ont été compensées en multipliant les travaux de contrôle matériels » appelle plus de questions qu'elle n'en résout.

Les adaptations apportées aux règles d'évaluation par l'organe de gestion doivent être consignées dans le rapport. Le contrôle et l'application de cette obligation sont également indispensables.

Les adaptations et dispositions imposées par l'article 28 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 doivent être enregistrées.

Si l'organe de gestion décide de déroger à la discontinuité, parce que – par exemple – plus d'un an sera nécessaire pour

remplir des contrats en cours, la situation active et passive doit être établie en continuité. L'organe de gestion doit le justifier dans son rapport et l'expert-comptable en rendre compte dans son propre rapport.

La règle d'évaluation applicable en discontinuité est la valeur de réalisation des différents éléments. Ce sont ici les plus-values aussi bien que les moins-values qui doivent être traitées dans cette situation, ainsi que les charges qui pèseront éventuellement sur les bénéfices réalisés.

Remarquez aussi que l'impôt sur la prime de liquidation, actuellement de 10 %, doit être déduit et libéré par la société en liquidation, mais que cela ne constitue pas le coût de la liquidation. En effet, ce sont les associés de la société à mettre en liquidation eux-mêmes qui supportent cet impôt.

Dans beaucoup de cas, les rapports de contrôle de l'état résumant la situation active et passive sont réalisés pour des sociétés où les biens propres sont inférieurs à la moitié du capital social, ou même négatifs. En pareil cas, l'expert-comptable externe doit vérifier si les conditions prévues par la procédure d'alarme (articles 332 SPRL et 633 SA C. soc.) ont été remplies, parce que cela constitue une importante information pour les actionnaires, qui peuvent éventuellement mettre en cause la responsabilité de l'organe de gestion.

Dans son rapport, l'expert-comptable externe mentionnera aussi les articles de la législation sur les faillites adéquat (articles 9 et 10), de sorte que les associés et le(s) liquidateur(s) à nommer soi(en)t conscient(s) des dangers d'une telle mise en liquidation.

Fiscalement, la prudence est requise. Parfois, on affirme dans le rapport que certains créanciers lèvent partiellement ou complètement leur créance. Cela signifie pour la société un produit exceptionnel, qui bien évidemment sera imposable.

Les provisions pour les charges d'une dissolution et d'une mise en liquidation constituent une autre question méritant une attention particulière. Tout d'abord, je vous renvoie à la notion de « provisions ». Les provisions doivent couvrir les

risques et charges qui sont nettement circonscrits quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont « probables » ou « certains », mais indéterminés quant à leur montant. Elles ne peuvent avoir pour objet de corriger la valeur d'éléments portés à l'actif.

Elles doivent aussi répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi (voir articles 50 et suivants de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés). Les provisions ne sont pas des « factures encore à recevoir » ou des « comptes de régularisation ».

Selon la nature de l'entreprise et l'activité qu'elle exerce, une cessation des activités entraînera peut-être plus de risques. Pensons, par exemple, aux entreprises de construction, où une garantie de dix ans est obligatoire. La problématique de l'environnement peut aussi provoquer une forte hausse des provisions.

Les coûts nécessaires à la réalisation des actifs de la société ou à l'introduction d'une action en justice ne sont pas toujours correctement évalués, de sorte qu'il existera en permanence un degré d'incertitude quant à ces provisions.

Attirer l'attention des associés sur ces points constitue, dès lors, une nécessité pour le professionnel qui fournit un accompagnement à une société, mais aussi une priorité pour l'expert-comptable qui établit un rapport de contrôle à l'occasion de la dissolution d'une société.

Un autre problème se pose lorsqu'une situation active et passive où tous les actifs ont déjà été réalisés (appelée « boîte vide ») est proposée.

L'expert-comptable qui effectue le contrôle doit être conscient des dangers que cette situation recèle. Il est possible qu'il y ait détournement d'actifs au détriment des créanciers ou des autres associés. Vérifier quand, à qui et sous quelles conditions les actifs ont été vendus ne me paraît dès lors pas une activité de contrôle superflue. Cela peut également donner aux associés une indication claire quant à la politique de gestion de la société à dissoudre. ●

(À suivre...)