

Rapport de contrôle en cas de dissolution de sociétés: quelques points importants

Daniël Maes

Expert-comptable – Conseil fiscal

Conseiller au service juridique et d'études

L'année 2014 aborde largement la thématique des dissolutions et liquidations de sociétés¹ – éventuellement en un seul acte – et selon la Commission d'accompagnement et de surveillance de l'IEC, le nombre de rapports de contrôle établis par des experts-comptables externes et reçus pour examen continuera d'augmenter. Il est donc grand temps de braquer les projecteurs sur un certain nombre de points importants afin d'épauler les experts-comptables externes qui exercent des missions de contrôle à la suite de propositions de dissolution de sociétés. Le présent article commente les points les plus importants – tant de par leur nature qu'en raison de leur fréquence – que la commission a pointés lors de l'examen des rapports de contrôle. L'accent est donc mis bien plus sur la portée des observations que sur le caractère exhaustif des éventuelles remarques de la commission.

1. Contexte

L'augmentation de 10 à 25 % du précompte mobilier grevant les bonis de liquidation à partir du 1^{er} octobre 2014 et le régime transitoire y afférent concernant la possibilité de « cliquer » les réserves taxées en capital ont fait couler énormément d'encre durant la deuxième moitié de l'année 2013. Au moment de la publication de cet article, la plus grande partie des opérations dans le cadre de ce régime transitoire sera clôturée.

Les experts-comptables externes qui établissent des rapports de contrôle doivent les transmettre à la commission

d'accompagnement et de surveillance de l'IEC (ci-après la « commission ») dans les quinze jours de leur signature. Fin 2013, la commission a constaté une très forte augmentation du nombre de rapports de contrôle transmis et elle prévoit l'ouverture d'un nombre important de dossiers au cours du premier semestre de 2014 concernant les missions de contrôle menées dans le cadre des propositions de dissolution.

Début 2014, l'Institut a mené une brève enquête parmi ses membres concernant l'impact escompté de l'augmentation de 10 à 25 % du précompte mobilier grevant le boni de liquidation sur le nombre de liquidations de sociétés dans la

¹ Voir notamment:

- Draaiboek vrijwillige ontbinding en vereffening van vennootschappen, Creatief Boekhouden n° 2014/1;
- 2014 wordt het jaar van de vereffeningen, Bart Vermoesen et Peter Verschelden, Fiscale Wenken, n° 2014/07;

- Boekhoudkundige verwerking van de afsluiting van een vereffening, Creatief Boekhouden, n° 2014/5;
- Dissoudre et liquider une société en un seul acte ou comment le législateur va de Charybde en Scylla, Raymond GHYSELS, Actualité comptable, n° 4, année 31, semaines du 17 et du 24 février 2014.

clientèle des cabinets. Les résultats de cette enquête confirment la tendance révélée par le nombre croissant de rapports de contrôle introduits auprès de la commission.

Dans le cadre de son rôle d'accompagnement des experts-comptables externes qui établissent des rapports de contrôle concernant les dissolutions de sociétés, la commission a dès lors estimé qu'il était grand temps d'attirer l'attention, à travers cet article, sur une série d'observations fréquemment formulées au sujet de ces mêmes rapports.

Le but de cet article n'est pas de faire le relevé complet de toutes les constatations possibles lors de l'examen des rapports de contrôle introduits auprès de la commission. L'accent y est plutôt mis sur les points les plus importants, tant de par leur nature qu'en raison de leur fréquence.

L'une des principales recommandations générales faites aux experts-comptables externes sollicités pour des missions de contrôle spéciales est de consacrer une étude préalable approfondie à la législation et la réglementation, aux normes et à la littérature spécialisée. Si cela semble une évidence, la commission constate toutefois à maintes reprises que les remarques qu'elle formule ont déjà été reprises dans la norme au titre de remarques importantes.²

2. Points déontologiques importants³

2.1. Indépendance et impartialité

L'indépendance et l'impartialité de l'expert-comptable externe comptent parmi les exigences de base dans l'exécution des missions⁴, en particulier lors de l'établissement du rapport de contrôle spécifique à la proposition de dissolution d'une société.⁵

Les principes d'indépendance et d'impartialité s'étendent également aux collaborateurs de l'expert-comptable externe et des personnes auxquelles il fait appel⁶, ainsi qu'aux incompatibilités dues à des liens de parenté et d'alliance⁷ et à l'exercice de fonctions ou d'autres missions.⁸ Cette disposition d'interdiction s'applique aussi à la société d'experts-comptables dont il fait partie et aux associés d'une telle société.⁹ Le Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal (ci-après le Vade-mecum) consacre une partie importante à cette garantie d'indépendance et d'impartialité.¹⁰

Les normes concernées relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution de sociétés stipulent que « 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 Vademecum ajoute explicitement la remarque importante suivante: « Afin de permettre à la commission d'accompagnement et de surveillance d'assurer que votre indépendance est garantie, nous vous conseillons de mentionner l'identité du professionnel qui accompagne habituellement la société contrôlée ».

Bien que les normes de contrôle stipulent clairement qu'un expert-comptable ne peut contrôler son propre travail de manière objective et impartiale, ce principe suscite souvent des questions dans la pratique, peut-être fondées sur des considérations d'opportunité. Néanmoins, ce principe a été explicitement rappelé dans un précédent article sur la dissolution et la liquidation en un seul acte.¹¹

La commission constate régulièrement qu'en dépit de la remarque importante précitée, les rapports de contrôle ne font pas mention du conseiller attitré de la société. L'absence de cette mention peut susciter à tort des questions sur

² Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée (art. 181 C. soc.), adoptée par le Conseil de l'IEC le 2 décembre 2002. Voir Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, pp. 222 à 243, avec points d'attention.

³ Voir Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, pp. 4 à 18.

⁴ Articles 3, 28, § 2, et 31, 2°, de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, articles 3 et 9 à 15 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables. Voir aussi norme de contrôle générale de l'IEC (décision du Conseil de l'IEC du 30 septembre 1991).

⁵ Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée (art. 181 C. soc.), adoptée par le Conseil de l'IEC le 2 décembre 2002.

⁶ Article 9, alinéa 2, de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

⁷ Article 10 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

⁸ Article 13, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

⁹ Voir Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, p. 8.

¹⁰ Voir Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, pp. 7 à 10.

¹¹ Dissolution et liquidation en un seul acte: quelques considérations pratiques, Daniël MAES, Accountancy & Tax, n° 2013/2, pp. 23-24.

l'indépendance et l'impartialité de l'expert-comptable chargé du contrôle. Pourtant, les questions supplémentaires de la commission concernant ce principe peuvent être facilement évitées par une mention expresse dans le rapport de contrôle!

2.2. Établissement d'une lettre de mission

Le Conseil de l'IEC recommande généralement à ses membres d'établir avec leurs clients une lettre de mission qui précisera les devoirs réciproques du client et de l'expert-comptable, les conditions pécuniaires et les délais à respecter.¹² Les normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution de sociétés contiennent également une recommandation visant à faire signer une lettre de mission et à y mentionner notamment les responsabilités de l'organe de gestion.¹³ Les responsabilités de l'organe de gestion portent sur l'état résumant la situation active et passive et l'annexe explicative éventuelle, sur l'exactitude, la fiabilité et le caractère complet des informations mises à la disposition du professionnel et sur la mise à disposition en temps voulu de l'ensemble des documents et pièces nécessaires, en ce compris le rapport de l'organe de gestion.

Si l'on peut dire en règle générale qu'une recommandation n'induit pas une obligation, il importe d'indiquer concernant cette mission de contrôle que déroger à cette recommandation ne serait possible que dans des circonstances exceptionnelles et moyennant mention détaillée de la motivation. Car le fait que cette recommandation ait été reprise dans les normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution de sociétés lui confère un caractère plus contraignant.

Le Vade-mecum formule comme remarque importante de joindre la lettre de mission signée à l'envoi du rapport à la commission. Si la lettre de mission n'est pas jointe à l'envoi, la commission risque à nouveau de se poser des questions injustifiées. Le Vade-mecum mentionne également que le «procès-verbal de l'organe de gestion faisant état de la désignation de l'expert-comptable ne peut être assimilé à une lettre de mission».

¹² Décision du Conseil de l'IEC du 8 juin 1998. Cette recommandation a été publiée dans le Vade-mecum IEC, édition 2004, p. 573. Voir aussi Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, p. 10.

¹³ Voir aussi Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, p. 229.

¹⁴ Norme de contrôle générale de l'IEC (décision du Conseil de l'IEC du 30 septembre 1991) et décision du Conseil de l'IEC du 19 août 1996.

2.3. Communication à la commission

Le Conseil de l'IEC doit contrôler la surveillance confiée à la commission sur les rapports de contrôle établis par des experts-comptables externes, notamment les rapports établis dans le cadre du contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution de sociétés. Il a été décidé à cette fin que ce rapport de contrôle devait être transmis à la commission dans les quinze jours qui suivent son établissement.¹⁴ Ce délai est spécifiquement d'application sur les rapports de contrôle établis dans le cadre d'une proposition de dissolution de sociétés.

Les normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution de sociétés stipulent que «le professionnel doit remettre son rapport à la société au moins quinze jours avant cette même date [de l'assemblée générale]».¹⁵

Par une combinaison des deux délais précités, il est très vraisemblable que le rapport doive être transmis à la commission avant la date de l'assemblée générale appelée à statuer sur la dissolution. Si le rapport de contrôle relatif à la dissolution proposée a été établi vingt jours avant la date de l'assemblée générale, par exemple, il devra être transmis à la commission au moins cinq jours avant cette même date.

La commission constate dans la pratique que la question prête souvent à confusion et que, de ce fait, les rapports de contrôle lui sont envoyés en dehors des délais prévus.

3. Opérations de contrôle et rapport de contrôle

3.1. État résumant la situation active et passive en discontinuité¹⁶

La décision de dissolution de la société suppose en principe la fin des activités de l'entreprise. Par conséquent, l'état résumant la situation active et passive doit être établi en discontinuité, conformément aux règles d'évaluation définies à l'article 28, § 2, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Voir aussi Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, p. 17.

¹⁵ Voir Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, p. 228.

¹⁶ Voir Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 1, IEC, 2007, pp. 224-226 et 235-236.

Les normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution de sociétés prévoient que si l'organe de gestion établit un état résumant la situation active et passive en discontinuité – ce qui est généralement le cas – il compare cet état à l'état résumant la situation active et passive en continuité dans l'annexe explicative. Si l'organe de gestion ne procède pas à cette comparaison, le professionnel examinera l'opportunité de reprendre cette comparaison dans son rapport.

La commission constate de manière répétitive que seul un état résumant la situation active et passive en discontinuité est établi, sans qu'il soit fait mention – ni dans le rapport de l'organe de gestion ni dans le rapport de contrôle – de la comparaison avec l'état résumant la situation active et passive en continuité, comme le prévoient les normes. Le rapport de contrôle doit accorder une attention suffisante à l'exigence d'évaluation dans l'hypothèse de discontinuité.

Si le professionnel estime que la comparaison entre l'évaluation en continuité et l'évaluation en discontinuité n'est pas opportune, il veillera à en donner la motivation dans son rapport de contrôle. Il exprime ainsi qu'il a correctement pris cet aspect en considération, ce qui évite à nouveau toute réflexion induite causée par l'absence de comparaison.

Le rapport de contrôle doit également faire référence à l'adaptation des règles d'évaluation dans l'hypothèse de discontinuité et le professionnel externe est tenu de vérifier si les corrections de valeur nécessaires ont été apportées. Les corrections exigées concernent uniquement les réductions de valeur de l'actif net et englobent notamment les provisions requises pour faire face à la cessation des activités ainsi qu'à la dissolution et la liquidation de la société. Citons, par exemple, les indemnités de licenciement du personnel, les pénalités pour rupture anticipée de contrats, le coût d'assainissement du sol, les frais liés au rapport de contrôle, les frais d'acte de dissolution, etc.

Dans la pratique, il est fréquemment constaté que les rapports de contrôle accordent trop peu d'attention aux provi-

sions requises. C'est souvent le cas lorsqu'il est proposé de dissoudre et de liquider la société en un seul acte et que les frais de la liquidation ont été payés anticipativement. Si le rapport de contrôle ne fait aucune mention à ce sujet, c'est comme si le professionnel n'y avait pas accordé l'attention suffisante.

3.2. Liquidation de fait avant la dissolution

Les modifications apportées à plusieurs reprises à la procédure de dissolution et de liquidation en un seul acte ont fait beaucoup parler d'elles et suscité les nécessaires critiques.¹⁷ L'une des critiques fondamentales soulevées par cette procédure est qu'elle contribue à une liquidation de fait par l'organe de gestion avant la décision de dissolution par l'assemblée générale.

Au moment de la rédaction de cet article, une modification était encore apportée à la procédure de dissolution et de liquidation en un seul acte, laquelle n'a cependant pas encore été publiée. La condition de l'article 184, § 5, 2°, du Code des sociétés y est remplacée par la disposition stipulant que « toutes les dettes à l'égard des tiers ont été remboursées ou les sommes nécessaires à leur paiement ont été consignées »; elle stipule également que le « rapport [de l'expert-comptable externe (ou du réviseur d'entreprises)] mentionne le remboursement ou la consignation dans ses conclusions ».

Étant donné que cette modification de loi ne rectifie ni n'élimine totalement les anomalies du texte de loi existant et en engendre d'autres, l'IEC et l'IRE ont tenté au cours des travaux parlementaires d'obtenir une adaptation complète du texte. L'adaptation proposée n'a pas été acceptée. D'autres auteurs ont déjà vivement critiqué ce dernier projet de modification de loi et ont également dénoncé avec virulence la problématique de la liquidation de fait.¹⁸

La liquidation de fait par l'organe de gestion est totalement contraire à sa mission d'administration, car elle vide la société de son objet social et l'amène à poser des actes

¹⁷ Voir notamment:

- Ontbinding en vereffening in één akte – Nieuwe procedure, Cedric BERCKMANS, avocat, NJW, n° 275, p. 51, 30 janvier 2013.
- Dissoudre et liquider une société en un seul acte, Raymond GHYSSELS, Actualité comptable, n° 11, pp. 1 à 8, 21 mai 2012.
- Dissolution et liquidation en un seul acte: quelques considérations pratiques, Daniël MAES, Accountancy & Tax, n° 2013/2, pp. 23-24.

– Dissoudre et liquider une société en un seul acte ou comment le législateur va de Charybde en Scylla, Raymond GHYSSELS, Actualité comptable, n° 4, année 31, semaines du 17 et du 24 février 2014.

¹⁸ Voir notamment: Dissoudre et liquider une société en un seul acte ou comment le législateur va de Charybde en Scylla, Raymond GHYSSELS, Actualité comptable, n° 4, année 31, semaines du 17 et du 24 février 2014.

contraires à l'intérêt de la société. La responsabilité de l'administrateur risque de ce fait d'être engagée.¹⁹

Il est indiqué que l'expert-comptable externe en fasse mention dans le commentaire à l'intention de l'assemblée générale inclus dans son rapport de contrôle. C'est d'autant plus important dans les sociétés où les personnes qui siègent au sein de l'organe de gestion ne sont pas les mêmes que celles qui siègent au sein de l'assemblée générale. En l'absence d'un tel commentaire à l'intention de l'assemblée générale, le professionnel chargé du contrôle pourrait se voir reprocher d'avoir manqué à son devoir d'information.²⁰

3.3. Rapport de contrôle et conclusions

Les normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution de sociétés²¹ prévoient que le rapport du professionnel mentionne :

- en termes généraux, la mission qui a été confiée au professionnel, la référence au document de désignation et la façon dont il a exercé son contrôle sur l'état comptable remis à l'assemblée générale ;
- dans quelle mesure le professionnel a pu appuyer ses travaux sur une organisation administrative et comptable suffisante dans le contexte de l'opération ;
- les événements qui se sont produits ou qui ont été portés à la connaissance du professionnel après la clôture de l'état comptable, dans la mesure où ils sont significatifs par rapport à la décision de dissolution ;
- les faits que le professionnel a constatés et qu'il juge nécessaires à l'information de l'assemblée générale en rapport avec la dissolution de la société, si ceux-ci ne figurent pas dans le rapport de l'organe de gestion ;
- l'exposé clair et circonstancié des motifs sur la base desquels le professionnel estime devoir soit émettre une réserve, soit refuser son attestation, soit émettre une déclaration d'abstention ;
- l'état comptable établi par l'organe de gestion reproduit dans le rapport ou joint en annexe ;
- la date et la signature du professionnel au jour où les travaux de contrôle ont été achevés.

Dans la pratique, il est parfois constaté que le rapport de contrôle n'est pas suffisamment détaillé ou qu'il est rédigé en des termes tellement généraux qu'il suscite plus de ques-

tions qu'il ne donne de réponses. Un tel rapport manque totalement son but, puisque le rapport de contrôle – établi à l'occasion de la proposition de dissolution d'une société – a précisément pour but d'informer l'assemblée générale de façon suffisante sur la situation dans laquelle la société se trouve et sur les perspectives de sa liquidation.

Le rapport de contrôle doit mentionner dans ses conclusions si l'état résumant la situation active et passive établi par l'organe de gestion reflète correctement, complètement et fidèlement la situation de la société dans le cadre de sa dissolution, de manière telle que l'assemblée générale est suffisamment informée pour pouvoir prendre sa décision.

La commission constate que dans certains cas, les conclusions du rapport de contrôle ne sont pas assez précises, sont inexactes ou comportent des contradictions internes. Ces conclusions forment pourtant une composante très importante du rapport de contrôle.

D'une part, les conclusions traduisent l'appréciation du professionnel sur l'image donnée de la situation de la société dans le cadre de sa dissolution. L'assemblée générale doit pouvoir se baser sur cette appréciation professionnelle lorsqu'elle prend sa décision de dissolution volontaire.

D'autre part, l'article 181, § 4, alinéa 2, du Code des sociétés stipule que « l'acte reproduit les conclusions du rapport établi conformément au paragraphe 1^{er} par le commissaire ou par le réviseur d'entreprises ou par l'expert-comptable externe ». Les conclusions de l'expert-comptable externe sont parfois publiées au Moniteur belge afin que tout intéressé puisse en prendre connaissance, même si en réalité, le Code des sociétés ne l'exige plus.

La commission attache une importance particulière à la qualité des rapports de contrôle et plus spécifiquement aux conclusions, parce qu'elles visent précisément à informer convenablement tout intéressé et à lui permettre de prendre une décision judicieuse sur la proposition de dissolution de la société et sur les possibilités de liquidation.

Conclusion

Cet article vise avant tout à mettre en lumière un certain nombre de constatations importantes de la commission

¹⁹ Ontbinding en vereffening in één akte – Nieuwe procedure, Cedric BERCKMANS, avocat, NjW, n° 275, p. 51, 30 janvier 2013.

²⁰ Dissolution et liquidation en un seul acte: quelques considérations pratiques, Daniël MAES, Accountancy & Tax, n° 2013/2, pp. 23-24.

²¹ Voir Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, partie 2, chapitre 3, IEC, 2007, pp. 238-241.

d'accompagnement et de surveillance de l'IEC. Ces constatations ont été faites lors de l'examen par la commission des rapports introduits par des experts-comptables externes à l'occasion des nombreuses missions de contrôle exercées lors de la dissolution de sociétés. L'article insiste beaucoup plus sur l'attention qu'il faut porter aux principales constatations de la commission – tant de par leur nature qu'en raison de leur fréquence – que sur le caractère exhaustif des éventuelles remarques.

La commission attache du reste une grande importance à son rôle d'accompagnement des experts-comptables externes qui établissent ces rapports de contrôle. Si la commission formule des remarques concernant les rapports de contrôle introduits, elle doit également se placer dans cette logique d'accompagnement. L'immense majorité des confrères qui ont été contactés par la commission ont confirmé à l'issue de l'entretien qu'ils l'avaient également ressenti de cette manière et qu'ils tiendraient compte des observations lors de leurs prochaines missions de contrôle.

Étudier en profondeur la mission de contrôle à exécuter dans le cadre de la dissolution de sociétés est la principale recommandation générale qui peut être faite aux experts-comptables externes, avant qu'ils n'acceptent de telles missions. Le Vade-mecum de l'expert-comptable et du conseil fiscal, notamment, contient des informations pertinentes en la matière, auxquelles s'ajoutent les remarques importantes contenues dans les normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution de sociétés. Cette étude est très enrichissante pour tout professionnel en raison de la large vision qu'elle procure sur les nombreuses

matières intervenant dans la pratique professionnelle de l'expert-comptable externe.

La commission attache une importance particulière aux aspects déontologiques, parmi lesquels l'indépendance et l'établissement d'une lettre de mission. Elle est spécifiquement attentive ensuite à l'établissement de l'état comparatif résumant la situation active et passive – dans l'hypothèse de continuité et de discontinuité – et à la problématique de la liquidation de fait précédant la dissolution. Enfin, la commission considère évidemment le rapport de contrôle et les conclusions qu'il contient comme des éléments essentiels.

Dans la perspective des nombreuses dissolutions de sociétés attendues et donc des nombreux rapports de contrôle établis par des experts-comptables externes, la commission a estimé qu'il était de son devoir de mettre en lumière un certain nombre de points importants. Dans le cadre de son rôle d'accompagnement, la commission veut réitérer à l'avenir, sur une base régulière, des articles comme celui-ci concernant les missions de contrôle.

Les experts-comptables externes qui exécutent des missions de contrôle et éprouvent des difficultés spécifiques à cette occasion peuvent également prendre contact avec le service d'études pour parvenir à une solution concertée. Si nécessaire, le service d'études soumettra à son tour la problématique à la commission.

Enfin, la commission souligne la plus-value des missions de contrôle dans la pratique professionnelle de tous les experts-comptables externes et les encourage à exécuter de telles missions. À suivre, sans aucun doute! ●