

7. AVIS RELATIF AU PROJET DE NORMES RELATIVES AU CONTROLE DES APPORTS ET QUASI-APPORTS.

D. 2/O2/1995

Références consultées

Lois coordonnées sur les sociétés commerciales, art. 29 bis et quater, 34, 34 bis, § 4 bis, 120 bis et quater, 122, § 3 et 147 quater à sexies.

Loi du 17 juillet 1989 sur les groupements d'intérêt économique, article 11.

Normes générales de revision de l'I.R.E. (2 décembre 1983).

Normes de l'I.R.E. relative au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire (3 février 1978, modifiées le 2 mars 1984).

I.R.E., «Contrôle des apports en nature», C.B.N.C.R., 4/1988.

I.R.E., «Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises», C.B.N.C.R., 3/1988.

I.R.E., «Apports de valeurs incorporelles», C.B.N.C.R., 3/1989 et «Valeurs incorporelles II», C.B.N.C.R., 4/1990.

I.R.E., Vade-mecum, t. II, pp. 333 et seq.

I.R.E., Rapports annuels.

Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994, p. 940).

*

*

*

Le projet de normes qui, compte tenu de la similitude des missions, traite tant du contrôle des apports que du contrôle des quasi-apports, a pour vocation de remplacer les normes relatives au contrôle des apports ne consistant pas en numéraire approuvées par le Conseil de l'Institut en sa séance du 3 février 1978 et modifiées en sa séance du 2 mars 1984.

*

*

*

Observations générales

D'une manière générale, le projet soumis au Conseil Supérieur ne diffère pas fondamentalement du texte qu'il vise à remplacer sinon par son champ d'application et par le fait qu'il tient compte notamment d'un certain nombre de questions sur lesquelles le Conseil de l'Institut a été amené à se pencher postérieurement à l'adoption des normes et leur modification. Il serait dès lors utile d'expliquer de manière plus claire en quoi les normes diffèrent des anciennes et partant pourquoi de nouvelles normes sont nécessaires.

Le Conseil Supérieur a néanmoins considéré devoir porter une attention particulière au projet en question compte tenu de l'importance reconnue par le législateur à l'évaluation des titres des sociétés et de leur contrepartie, et partant au contrôle attaché à cette évaluation, dans la perspective notamment de l'équilibre des relations entre les associés (ex. art. 34 bis, § 4 bis). A cet égard, le Conseil Supérieur se demande pourquoi d'autres missions telle celle en cas de limitation ou de suppression du droit de souscription préférentielle par exemple, dont le caractère est assez similaire ne sont pas aussi visées par le projet qui fait l'objet du présent avis.

Le Conseil Supérieur est d'avis par ailleurs que le projet est peu pédagogique. Le texte est très abstrait et certains passages (ex. opérations concernées par les points 2.2.1., 2.2.2. et 2.2.3.) devraient être soulignés pour en faciliter la lecture et l'usage.

Enfin, l'attention des reviseurs devrait être attirée sur les risques auxquels ils doivent être attentifs dans les opérations visées par les normes.

Commentaire des normes

- 1.1.1. Dans le texte néerlandais, le mot «gelijkaardig» est à remplacer par le mot «vergelijkbaar». Par ailleurs le mot «belangrijkste» est à substituer à «voornaasmste» dans la même phrase.
- 1.1.2. Compte tenu des similitudes qu'il présentera vraisemblablement avec le texte faisant l'objet de l'avis, le Conseil Supérieur regrette que le projet de normes en matière de fusion ne lui ait pas été soumis simultanément. Il conviendrait d'indiquer dans le texte que ces normes sont en préparation.
- 1.1.3. Il est nécessaire d'être plus explicite et d'indiquer notamment quelles sont les dispositions visées.
- 1.1.4. Ce point traite de la régularisation qui n'est pas pour l'instant abordée dans les normes.

Pour cette raison notamment, et compte tenu de son caractère extrêmement délicat au plan juridique, le Conseil Supérieur est d'avis que la matière devrait être expliquée de manière plus complète et plus concrète comme le font respectivement les rapports de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de 1990 (p. 74)⁵ et de 1993 (p. 93) pour les quasi-apports et pour les apports en nature.

A titre d'exemple, s'agissant du quasi-apport, le Conseil Supérieur estime important d'une part de maintenir dans les normes la recommandation - formulée dans le rapport 1990 - de mentionner dans le rapport qu'il s'agit d'une régularisation et d'autre part de reproduire les considérations reprises dans ce rapport au sujet de l'application de l'article 65,6° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

1.2. (1.2.1. à 1.2.3.) et 2. (2.1. à 2.1.3.):

ces points posent plusieurs problèmes. Le premier est celui de la structure du texte. En effet, tout d'abord, ces points n'ont pas trait aux travaux de contrôle qui ne sont abordés qu'au point 2.2. mais examinent des problèmes d'ordre déontologique relatifs notamment aux relations avec des confrères ou avec l'entreprise cliente. Ensuite, la présentation n'est pas toujours cohérente. Ainsi, in fine du point 1.2. est exprimé le principe selon lequel «le commissaire-reviseur qui se voit confier de plein droit la mission de contrôle des apports et quasi-apports, alors que les conditions susvisées ne sont pas réunies, pourra invoquer un juste motif de démission» qui est ensuite répété, mais dans une meilleure formulation, au point 2.1.3..

A cet égard, il est suggéré de supprimer la dernière phrase du point 1.2. et de déplacer le point 2.1.3. pour lui donner le numéro 2.1., l'actuel 2.1. ne traitant que d'une conséquence du principe fixé par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales selon lequel le commissaire-reviseur est chargé de plein droit de la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport.

⁵ Voy. en outre rapport annuel 1985, p. 58.

Enfin, le Conseil Supérieur suppose que le mot «avant» figurant à l'avant-dernière ligne du point 2.1.2. doit être remplacé par le mot «après».

Le second problème que pose le texte a trait au fond. Comme déjà mentionné, ces points ont essentiellement un caractère déontologique et constituent souvent l'expression de principes maintenant formulés par l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. (ex. point 1.2.2. et article 6, point 2.1. et article 24).

Le Conseil Supérieur a cependant constaté, au cours de l'examen qu'il a effectué qu'une cohérence totale n'existait pas entre les textes, ni quant au fond, ni quant à la forme (ex. termes utilisés). Il recommande dès lors de veiller à y remédier.

A titre d'exemple, le point 2.1.1. indique que «la prudence conduira normalement le réviseur à demander une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un confrère a effectué des prestations pour l'entreprise au cours des six derniers mois» alors que l'alinéa premier de l'article 24 de l'arrêté précise lui qu'«avant d'accepter tout mandat ou mission, le réviseur d'entreprises doit s'informer, auprès de l'entreprise ou de l'institution concernée, sur le fait qu'un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze mois écoulés d'une mission révisoriale dans la même entreprise».

1.2.3. Ce point devrait être plus explicite. Par ailleurs, la phrase «si les parties n'acceptent pas de la postposer» devrait être omise. En effet, de l'avis du Conseil Supérieur, les circonstances décrites impliquent que le réviseur décline la mission.

2.2.2. Le terme «kapitaalverhoging» utilisé dans le texte néerlandais est à remplacer par les mots «kapitaalverhoging door inbreng».

2.2.3. La formulation de ce point devrait correspondre *mutatis mutandis* à celle des points 2.2.1. et 2.2.2..

2.2.4. De l'avis du Conseil Supérieur, il ne ressort pas à suffisance du texte repris sous ce point que, comme l'indique très clairement les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (ex. art. 29 bis, alinéa 2 et 29 quater, alinéa 2), le rapport du commissaire-réviseur ou du réviseur est nécessairement postérieur à celui établi par les fondateurs ou par l'organe d'administration.

Pour cette raison et aussi parce qu'il craint que le second alinéa de ce point ne puisse donner lieu à des évaluations effectuées *de facto* par le commissaire-réviseur ou par le réviseur, le Conseil Supérieur suggère de revoir le point 2.2.4. et à tout le moins d'en supprimer le second alinéa. Le Conseil Supérieur considère en effet qu'en l'absence de rapport écrit des fondateurs ou de l'organe d'administration, le réviseur se trouve dans la situation décrite au point 4.2.3..

2.3.1. Le Conseil Supérieur suppose qu'un point doit être inséré après le mot «acquiert», à la troisième ligne du troisième tiret. Par ailleurs, il y aurait lieu d'aborder à cet endroit du texte le problème des biens susceptibles de faire un

apport ainsi que le cas particulier des biens situés à l'étranger. Au quatrième tiret, il est nécessaire de mentionner aussi les engagements en matière d'environnement et de faire référence en bas de page à la récente brochure de l'Institut intitulée «Le reviseur et l'environnement».

- 2.4.2.** Le Conseil Supérieur se demande si, en ce qui concerne le troisième tiret, il ne serait pas utile de faire référence en note de bas de page aux deux brochures du C.B.N.C.R. publiées en 1989 et en 1990 relatives aux valeurs incorporelles ainsi qu'à la circulaire C009 du 11 mai 1990 (Vade-mecum, p. 340).
- 2.5.3.** De l'avis du Conseil Supérieur, la dernière phrase du deuxième alinéa et le dernier alinéa du point 3.4.3. devraient être remaniés afin de mettre fin à l'opposition qui semble exister entre ces textes.
- 3.1.3.** Il conviendrait, à la deuxième ligne, dans un souci de concordance avec le point 3.1.4., de remplacer le terme «interne» par les mots «administrative et comptable».
- 3.2.1.** Le point devrait être revu dans la mesure où les lois coordonnées sur les sociétés commerciales n'exigent pas expressément de faire figurer une description des apports dans le rapport spécial des fondateurs ou de l'organe d'administration contrairement à ce qu'elles prévoient pour le rapport du commissaire-reviseur ou du reviseur d'entreprises désigné par l'organe d'administration.
- 3.6.** En relation avec la question traitée sous ce point, devrait être abordé le problème de la modification des données comptables et financières sur base desquelles a été établi le rapport (rapport annuel 1985, p. 53).
- 3.7.** De l'avis du Conseil Supérieur, le rapport du reviseur d'entreprises ne peut être daté et signé qu'au moment où tous les travaux de contrôle ont été achevés. Par ailleurs, il serait adéquat de faire état sous ce point des considérations formulées dans le rapport 1990 (p. 73) au sujet de la durée de validité d'un rapport relatif à un apport.
- 3.7.1.** Le Conseil Supérieur se demande si, s'agissant de rappeler certaines formalités, il n'y aurait pas lieu d'être plus complet à cet égard et de mentionner aussi le contenu de l'article 29 quater, § 1er, alinéa quatre des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ainsi que l'article 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 relatif à l'information économique et financière à fournir au conseil d'entreprise. Enfin, le projet devrait préciser quel rapport il entend viser par le terme «son».