Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises relatif au projet de recommandation de contrôle du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relatif à la mise en oeuvre d'un examen limité

Références consultées

1. Lois coordonnées sur les sociétés commerciales, artt. 34bis, 60, 70bis, 77ter

2. A.R. du 18 septembre 1990 relatif aux obligations découlant de l'admission de valeurs mobilières à la cote officielle d'une bourse de fonds publics et de change du Royaume.

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

4. Normes de l' I.R.E. relatives au contrôle de la situation d'une entreprise à l'occasion d'un changement de sa forme juridique (11 janvier 1980, modifié le 2 mars 1984)

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

6. Norme IFAC N°24 "Les rapports d'audit particuliers", **Guide comptable belge,** mars 1990/87, 992, 24-1

7. **Rapport annuel de l'I.R.E.**, 1984, p. 42; 1986, p. 152; 1987, p. 92; 1988, p. 70

8. Commission juridique de l' I.R.E., **CBCNR**, 1988/4, pp. 45-47

9. R. PHILIPS, "La loi du 6 janvier 1958 régissant la désignation et la modification de l'objet social", **R.P.S.**, 1958, nr. 4743, p. 77

10. P. VAN OMMESLAGHE, "La transformation des sociétés commerciales", **Rev. Banque,** 1968, 571

11. M.A., "Transformation de sociétés. Nécessité de l'intervention d'un reviseur dans certains cas", **Ann.Not.enr.**, 1964, 219

12. M. FLAMEE, "Interimdividenden: frekwentie en tijdstip", **D.A.O.R.**, 1987, 52; **R.P.S.**, 1987, nr. 6429, p. 101.

13. Question du sénateur Luyten, **Quest. et réponses Parl.**, 7 avril 1987, p. 1701

14. Mémento pratique Francis Lefèbvre Comptable 1992, n° 5350ss.

❖

Le projet de recommandation vise à expliciter les normes générales de contrôle en matière d'examen limité lors de missions de contrôle particulières.

Apparemment, il a été opté pour la formule d'une recommandation, parce que l'objectif consiste simplement à expliciter une norme déjà existante.

I. Champ d'application.

La question se pose de savoir si ce "caractère exécutoire" de la recommandation peut également expliquer le caractère restreint de son champ d'application. En y regardant de plus près, on constate qu'elle ne porte que sur les missions revisorales particulières au cours desquelles le reviseur doit dresser un rapport sur l'état intermédiaire (contrairement à l'état annuel) de l'actif et du passif [25].

Les lois sur les sociétés commerciales comprennent deux cas de ce genre, à savoir le rapport établi lors d'une modification de l'objet social d'une SA ou d'une SPRL (article 70 bis LCSC), et le rapport établi lors de la distribution d'un acompte sur dividende dans la SA (article 77 ter LCSC). Dans les deux cas, le législateur n'a prévu qu'une intervention revisorale obligatoire au cas où la société a procédé à la désignation d'un commissaire, ce qui ne sera généralement le cas que dans une grande entreprise.

En outre, depuis la publication de l'arrêté royal du 18 septembre 1990, notre droit oblige les entreprises cotées en bourse à établir un rapport semestriel. Quoique les entreprises cotées en bourse aient évidemment un commissaire, le contrôle revisoral de l'état intermédiaire est néanmoins présenté dans l'article 3, § 7 de cet arrêté royal comme une faculté de la direction de l'entreprise.

Toutes les autres missions légales particulières du reviseur ne sont pas traitées par le projet de recommandation. Bien entendu, il n'est pas prêté attention à la mission de contrôle en cas d'apport en nature, en cas de quasi-apport et en cas de transformation, étant donné que des normes de contrôle distinctes traitent de ces matières.

Il n'est pas prêté attention non plus à l'intervention du reviseur en cas de suppression ou de limitation du droit de souscription préférentielle dans une SA (article 34 bis, § 4 bis LCSC) et à l'intervention obligatoire du reviseur en cas de communication d'un conflit d'intérêts dans une SA et une SPRL (article 60 LCSC). Ces missions particulières doivent cependant être accomplies aussi bien dans les grandes entreprises que dans les petites et moyennes entreprises, c'est-à-dire sans préjudice de la nomination obligatoire d'un commissaire.

Il y a lieu de se fonder sur les normes générales de revision sous le point 1.4. :

"*Le reviseur d'entreprises détermine l'étendue de la revision en se conformant aux objectifs de celle-ci, tels qu'ils sont déterminés par la loi et les règlements. En principe, le contrôle sera plénier, c'est-à-dire qu'il couvrira adéquatement tous les aspects de l'entreprise qui présentent un intérêt pour l'élaboration des états financiers. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un autre état comptable qui, en vertu de la loi, ne doit pas faire l'objet d'un contrôle plénier débouchant sur l'attestation de l'image fidèle, un examen limité pourra être acceptable à condition qu'une mention précise en soit faite dans le rapport.*"

Actuellement, le projet de recommandation donne la fausse impression que seuls les états intermédiaires peuvent faire l'objet d'un examen limité.

L'article 34 bis LCSC requiert toutefois qu'en cas d'augmentation de capital hors droit de souscription préférentielle, le reviseur déclare que les informations financières et comptables contenues dans le rapport du conseil d'administration sont fidèles et suffisantes pour éclairer l'assemblée appelée à voter sur cette proposition. Bien que le reviseur se laisse guider pour cela par la situation intermédiaire, il devra également inclure d'autres données, même prospectives dans son appréciation du rapport du conseil d'administration sur le prix d'émission et sur les conséquences financières qu'entraîne l'émission pour les actionnaires.

En outre, le projet de recommandation implique qu'un examen limité n'est possible que si l'état comptable en question ne doit pas donner lieu à une certification, c'est-à-dire un jugement sur l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats (voir numéros 2 et 9). Cela semble également être une appréciation trop générale.

---

(25) Le deuxième alinéa du numéro 3 prévoit certes : «le plus souvent, l'examen limité portera sur des situations comptables intermédiaires qui ne présentent pas le même degré de fidélité que les comptes annuels». Il ressort toutefois des exemples figurant aux Sections 2, 3 et 4 que l'état intermédiaire était pratiquement la seule hypothèse envisageable.

Selon la norme de contrôle de l'IRE relative à la transformation, sous le point 3, le reviseur peut éventuellement se contenter d'un examen limité si le court laps de temps endéans lequel il doit effectuer la mission l'y oblige, que la société transformée ait eu ou n'ait pas eu de commissaire. Il n'empêche que la tâche incombant au reviseur en cas de transformation est véritablement une mission de certification, qui consiste notamment à vérifier si l'état de l'actif et du passif reflète de manière correcte et complète la situation patrimoniale de la société (article 167 LCSC).

Même à l'article 3 § 7 de l'AR du 18 septembre 1990, il est fait mention d'une certification de l'état semestriel des comptes annuels. L'état semestriel est toutefois présenté comme un cas typique d'examen limité dans le projet de recommandation.

Le Conseil supérieur se demande dès lors si le projet de recommandation ne peut servir à expliciter toutes les missions revisorales particulières prévues dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, à l'exception de l'apport en nature et en ce compris la tâche de contrôle dans le cas d'une élaboration semestrielle d'un rapport (article 3 AR 18 septembre 1990). La possibilité existe probablement d'intégrer la norme de contrôle relative à la transformation dans ce projet de recommandation. A tout le moins, pour ce qui est exigé du reviseur lors de l'émission d'action hors droit de souscription préférentielle et en cas de conflit d'intérêts, on peut s'inspirer de ce projet de recommandation.

Dans cette optique, le critère d'application de la recommandation résiderait moins dans le caractère restreint de l'examen que dans le caractère particulier de la mission.

Ce critère s'inscrit du reste entièrement dans la ligne de la norme de revision générale, qui prévoit sous le point 1.4.3. que *"l'examen limité d'une situation comptable doit être considéré comme une mission distincte, séparée de la revision des comptes annuels. Bien qu'il constitue une mission de caractère revisoral, l'examen limité ne peut pas déboucher sur la certification des comptes. Lorsqu'il fait rapport à la suite d'un examen limité, par exemple celui d'une situation intermédiaire, le reviseur doit formuler clairement les objectifs spécifiques auxquels il lui est demandé de répondre"* (26)

Une telle approche se situe également davantage dans la ligne de la recommandation IFAC 24 relative aux "rapports d'audits particuliers", qui se distingue par sa portée plus générale et qui situe même l'action de l'auditeur dans un cadre purement contractuel (par exemple en cas de contrat d'emprunt).

On pourrait s'inspirer éventuellement du droit comptable français, qui établit une subdivision plus précise des missions occasionnelles qui n'impliquent pas un contrôle des comptes annuels : on distingue, d'une part, les vérifications spécifiques récurrentes de situations intermédiaires et de documents comptables et, d'autre part, les tâches de **certification** occasionnelles qui sont la conséquence d'opérations particulières décidées par la société.

Dans la logique de cette subdivision, on peut classer les tâches revisorales, en cas de modification de l'objet social et lors de la distribution de l'acompte sur dividende, dans cette dernière catégorie et non, comme le fait le projet de recommandation, dans la première catégorie.

Dans le champ d'application plus large proposé par le Conseil supérieur, les avantages d'une approche générale et ceux d'une approche distincte par mission occasionnelle peuvent en tout cas être encore combinés. Rien n'empêche en effet que la structure du projet de recommandation soit conservée : après un exposé sur l'examen limité en général, un petit chapitre distinct peut être consacré à chaque mission occasionnelle.

II. L'hypothèse de l'absence de commissaire

Comme indiqué ci-avant, les trois missions visées expressément dans le projet de recommandation concernent toujours des sociétés pour lesquelles un commissaire a été désigné (art. 70 bis et 77 ter LCSC et AR 18.09.90). Dans les sociétés sans commissaire, ces missions ne doivent pas être accomplies.

---

(26) Dans cette optique, il conviendrait de se concerter avec l'Institut des Experts-Comptables, étant donné qu'en vertu des lois des 18 et 20 juillet 1991, les experts-comptables externes sont également compétents pour assumer les missions visée aux articles 34 bis, 60 et 167 LCSC, du moins dans les entreprises ne disposant pas de commissaire.

Dans ce sens, les considérations consacrées dans le projet de recommandation à l'hypothèse de l'absence de commissaire (n° 6), ainsi qu'à l'hypothèse où le reviseur chargé de la mission n'est pas en même temps commissaire (n° 4), gagneraient en pertinence dans le cas d'une extension du champ d'application visé sous le point I.

Toutefois, quelques réflexions, "rebus sic stantibus", peuvent être formulées à propos de ces considérations.

Tout d'abord, il ne ressort d'aucun texte légal que les trois missions dont il est question aux art. 70 bis et 77 ter LCSC et dans l'AR du 18 septembre 1990 peuvent être accomplies par un autre reviseur que le commissaire [27]. Le monopole de certification du commissaire en tant que contrôleur légal est même expressément confirmé dans l'art. 3, par. 7 de l'AR du 18 septembre 1990 lors de la certification de la situation semestrielle.

Ensuite, la recommandation ne précise pas que le reviseur chargé de la mission doit d'abord vérifier si le commissaire ne doit pas être chargé de plein droit d'effectuer cette mission. Cette obligation de contrôle préalable est cependant imposée par les normes de contrôle relatives à l'apport en nature et à la transformation.

En outre, le Conseil supérieur se demande si le reviseur, qui a été chargé par une grande entreprise d'effectuer une des trois missions précitées et qui s'est assuré qu'il n'y a pas un commissaire en fonction qui doit être chargé de plein droit de la mission, ne doit pas demander préalablement à être désigné comme commissaire. Compte tenu des conditions restrictives prévues à la fin du numéro 3 du projet de recommandation, l'accomplissement, sans base légale, d'une mission intérimaire dans une grande entreprise doit être déconseillé dans tous les cas, d'autant plus que ce sont rarement des raisons "ordinaires" qui incitent une entreprise à faire appel à un reviseur tiers pendant la période entre les "règnes" de deux commissaires (p.ex. pour l'octroi d'un dividende intérimaire).

Enfin, dans l'hypothèse où la succession d'un commissaire doit être assurée, notamment en vue de l'accomplissement de cette mission occasionnelle, il y aurait lieu de faire référence à la recommandation de l'IRE sur l'utilisation du travail d'un autre reviseur.

III. Examen et rapport sur l'examen limité.

Même s'il est connu que l'IRE donne au concept "certification" un sens restrictif, il est recommandé d'expliciter cette conception dans le cadre du rapport établi lors d'un examen limité.

En effet, le législateur a utilisé le terme 'certification' dans l'art. 3, par. 7 de l'arrêté royal du 18 septembre 1990, de sorte que la disposition du projet de recommandation selon laquelle dans son rapport, le reviseur "soulignera qu'il ne s'agit pas d'une mission de certification et que dès lors tous les travaux qui sont effectués au cours d'une pareille mission n'ont pas été mis en oeuvre" doit à tout le moins être expliquée (numéro 9).

Le Conseil supérieur ne peut d'ailleurs se défaire de l'impression que dans la mesure où la mission du reviseur devient plus importante, sa déclaration se rapproche de la certification. Si par exemple la direction de l'entreprise tient à ce que le commissaire confirme la fidélité des données comptables figurant au rapport semestriel - ce qui n'est d'ailleurs pas légalement requis - elle aura sans doute de bonnes raisons de le demander [28]. La publication d'un rapport semestriel lorsque les actions de l'entreprise sont en chute libre à la bourse, la distribution d'un acompte sur dividende au moment où une grande tension sociale règne dans l'entreprise ou la modification de l'activité de la société contre la volonté d'un groupe actif d'actionnaires minoritaires font de l'examen limité une tâche fort délicate qui requiert une attention extrême.

Le Conseil supérieur estime que pour la méthode de travail et le rapport du commissaire, il est très important qu'il adapte son examen limité à l'opération qui a donné lieu à cet examen. Cela ne sera évidemment nécessaire que si l'examen s'accompagne d'une opération de la société. Dans un tel cas, il ne s'agit pas tellement d'un examen limité, mais plutôt d'un examen axé sur un objectif spécifique, qui tente d'apprécier l'impact de l'opération sur la situation comptable et vice et versa.

---

(27) Dans les numéros 13, 20 et 25 du projet de recommandation, ces doutes sont simplement nourris.
(28) Dans ces conditions, le contenu du numéro 13 du projet de recommandation doit être davantage souligné.

Il est dès lors hautement souhaitable de reprendre, dans la formulation négative proposée pour la conclusion du rapport (numéro 11), une expression qui établit un lien entre l'examen limité et l'opération sur laquelle portait l'examen limité.

IV. Missions occasionnelles

Compte tenu de la portée plus large que le Conseil supérieur voudrait voir donner à ce projet, il pourrait se limiter **à titre provisoire** aux réflexions critiques suivantes sur l'approche détaillée des trois missions.

Au niveau du contrôle de l'information semestrielle, une distinction peut être faite entre le rapport semestriel d'une part et les données comptables qui y figurent d'autre part. Alors que le rapport en soi - tout comme le rapport annuel - ne peut faire l'objet que d'une vérification, une certification est probablement possible pour les données comptables figurant au rapport.

De même, au numéro 14, il conviendrait de faire référence à la recommandation relative aux comptes consolidés.

En ce qui concerne la distribution d'un acompte sur dividende, il y a lieu de souligner que dans certains des pays voisins il s'agit en l'occurrence effectivement d'une mission de certification axée sur un objectif bien spécifique, qui consiste à savoir si les bénéfices sont suffisamment importants pour permettre la distribution de ce dividende.

La responsabilité du commissaire doit surtout être soulignée en vue de l'établissement des comptes annuels définitifs. En effet, si un acompte trop élevé est distribué, la situation devra être rectifiée à cette occasion.

En outre, il est recommandé de fournir au commissaire une directive au cas où une entreprise désire procéder à la distribution d'un acompte, alors que le conseil d'administration n'a pas l'autorisation statutaire de distribuer un acompte [29].

Une référence à l'arrêté royal relatif à l'information semestrielle s'impose également; aux termes de l'art. 3, par. 3 de cet arrêté, il y a lieu de tenir compte dans les données quantitatives de la distribution de l'acompte sur dividende.

Enfin, on peut se demander pourquoi ce projet de recommandation ne parle pas des nombreux problèmes intéressants en matière d'acomptes sur dividende qui sont traités dans les rapports annuels de l'IRE et dans les avis de la commission juridique de l'IRE.

---

(29) Cela pourrait se faire sous forme de circulaire. Comme on le sait, selon une prise de position ministérielle, la distribution d'acomptes sur dividende est une compétence réservée au conseil d'administration qui, faute de clause statutaire, ne pourrait être assumée par l'assemblée générale (voir références d'ouvrages consultés, sous le numéro 13).