

7. NORMES RELATIVES AU CONTROLE A OPERER LORS DE LA PROPOSITION DE DISSOLUTION D'UNE SOCIETE DONT LA RESPONSABILITE EST LIMITEE

Vu la loi du 22 juillet 1953 portant création de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises telle que modifiée notamment par la loi du 21 février 1985, spécialement les articles 2, 3 et 18bis,

Considérant que les présentes normes ont été élaborées en collaboration avec l'Institut des Experts Comptables et des Conseils Fiscaux,

Vu l'avis du Conseil Supérieur du Révisorat et de l'Expertise Comptable du 1^{er} juillet 1997³¹;

Considérant que les normes, approuvées par le Conseil de l'IRE le 7 novembre 1997, applicables depuis le 1^{er} janvier 1998, doivent être adaptées à la nouvelle numérotation des articles du Code des sociétés;

Le Conseil de l'IRE a constaté en sa séance du 6 décembre 2002 une version ainsi adaptée des normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée.

1. INTRODUCTION

1.0. Définitions

La réglementation comptable

- 1) 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 (C. Soc.);
- 2) En ce qui concerne l'établissement des comptes annuels :
 - le Code des sociétés (art. 92) et son arrêté d'exécution du 30 janvier 2001

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

Le professionnel

Par *professionnel*, il faut entendre pour l'application des présentes normes le réviseur

³¹ Ces normes ont fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur du Révisorat et de l'Expertise Comptable; Rapp. annuel CSR, 1997, p. 21-24.

d'entreprises ou l'expert-comptable externe.

1.1. Champ d'application

Les présentes normes sont d'application pour la mission de contrôle effectuée par un professionnel dans le cadre de l'article 181 C. Soc.

La procédure de l'article 181 C. Soc. précité a pour but de permettre aux actionnaires de s'exprimer en connaissance de cause sur la proposition de dissolution d'une société sur la base d'une situation active et passive.

1.1.1. L'article 181 C. Soc. concerne la proposition de dissolution d'une société anonyme, d'une société privée à responsabilité limitée, d'une société coopérative à responsabilité limitée et d'une société en commandite par actions.

L'article n'est pas d'application en ce qui concerne la proposition de liquidation d'une société en nom collectif, d'une société en commandite simple, d'une société coopérative à responsabilité illimitée. Il ne s'applique pas davantage aux sociétés agricoles, aux groupements d'intérêts économiques, aux groupements européens d'intérêts économiques ni aux associations sans but lucratif.

1.1.2. L'article 181 C. Soc. concerne les cas dans lesquels la dissolution de la société est proposée à l'assemblée générale. S'il n'y a pas de proposition de dissolution de la société, il n'y a pas lieu d'appliquer la procédure.

Ainsi, dans le cadre des articles 633, 332 et 431 C. Soc. ou d'une procédure concordataire, la procédure de l'article 181 C. Soc. doit seulement être appliquée si la dissolution de la société est proposée dans l'ordre du jour figurant dans la convocation.

Toutefois, si l'assemblée générale décide en séance, sans qu'une proposition lui en ait été faite dans l'ordre du jour, de procéder à la dissolution de la société, l'article 181 C. Soc. doit être appliqué.

1.2. Obligations comptables

La situation active et passive doit comprendre au moins un bilan ou une situation intermédiaire comparable ainsi qu'une annexe explicative qui pourra comprendre entre autres un résumé des droits et engagements. La situation active et passive doit découler sans addition ni omission de la balance des comptes.

1.2.1. S'il propose de cesser les activités de l'entreprise ou si la perspective de continuité des activités ne peut être maintenue, l'organe d'administration devrait établir une situation active et passive en discontinuité, en appliquant les règles d'évaluation établies par l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des Sociétés.

La situation active et passive doit découler sans addition ni omission de la balance des comptes. Les corrections comptables découlant de l'application de l'article 28, § 2 précité doivent être traitées dans la comptabilité (voir 2.5.). Par situation intermédiaire comparable, on entend une situation active et passive établie selon les principes et comprenant au moins les rubriques prévues par l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des Sociétés relatif aux comptes annuels.

Dans les cas où il propose de poursuivre les activités pendant la liquidation, l'organe d'administration pourrait établir une situation active et passive de continuité. La dérogation pourrait être justifiée dans le cas où il est probable que, nonobstant la liquidation, l'exploitation se prolongera pendant plus d'un an (voir 2.5.1.). L'organe d'administration doit motiver sa décision (art. 181, § 2 C. Soc.).

La situation active et passive doit être établie sans procéder à l'affectation du résultat de l'exercice en cours. Le résultat de l'exercice en cours jusqu'à la date de clôture de l'état sera mentionné sous une rubrique distincte du résultat reporté.

1.2.2. Lorsque l'organe d'administration établit une situation active et passive en discontinuité, il est recommandé de la comparer avec la situation active et passive en continuité, dans l'annexe explicative. Si l'organe d'administration ne procède pas à cette comparaison, le professionnel examinera l'opportunité de la reprendre dans son rapport.

1.2.3. Les règles du Code des sociétés relatives à l'approbation des comptes annuels demeurent intégralement d'application. L'organe d'administration établira des comptes annuels sur le dernier exercice complet ainsi que les comptes annuels de la période qui s'est écoulée depuis la clôture du dernier exercice jusqu'à la décision de dissolution de la société par devant notaire. Le commissaire, si cette fonction est pourvue, établira un rapport sur ces comptes ou, le cas échéant, à défaut de leur établissement, un rapport de carence.

1.3. Objet de la mission

La mission du professionnel consiste à faire rapport sur l'état résumant la situation active et passive établi par l'organe d'administration et de à vérifier, notamment, s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société.

Le but de la mission est de vérifier si l'état donne aux actionnaires et au liquidateur et le cas échéant au conseil d'entreprise, une vue de la réalité de l'actif net et ceci, en principe, dans la perspective de la réalisation.

1.3.1.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 peut être établi par un professionnel, spécialement désigné par l'organe d'administration.

1.3.2.La mission de contrôle consiste à vérifier que l'état donne aux actionnaires et au liquidateur une vue de la réalité de l'actif net à un moment donné, en tenant compte du caractère nécessairement aléatoire des prévisions de réalisation des actifs dans un contexte de liquidation.

On distinguera cet objectif de celui du contrôle des comptes annuels, lesquels reflètent une situation financière destinée à donner aux actionnaires et aux tiers une information périodique sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise. Le professionnel doit adapter ses travaux de contrôle à l'objectif spécifique de la mission.

1.3.3.Le rapport du professionnel sera en forme longue, c'est-à-dire qu'il donnera une description appropriée des postes significatifs de la situation active et passive en attachant une attention particulière aux règles d'évaluation et aux principaux travaux de contrôle effectués. Le rapport doit contribuer à donner une vue de la réalité de l'actif net aux actionnaires et au liquidateur.

Le rapport ne doit pas être déposé au Greffe du Tribunal de Commerce.

Les conclusions du rapport du professionnel sont reproduites dans l'acte authentique qui constate la dissolution. L'extrait de cet acte authentique, qui doit être déposé au Greffe et publié dans les annexes du *Moniteur belge*, ne doit pas reprendre ces conclusions.

1.3.4.L'état comptable doit être complet. Ceci signifie qu'il doit comprendre tous les éléments actifs et passifs qui font partie d'une situation patrimoniale établie conformément au droit comptable. Il y a lieu de prêter attention au fait que l'état de liquidation a pour effet de transformer en dettes liquides des engagements hors bilan qui étaient soit ignorés en termes de continuité d'exploitation, soit classés parmi les engagements; il en va ainsi par exemple des constitutions devenues obligatoires de

provisions pour risques et charges résultant des engagements en matière sociale (passif social), ou en matière environnementale (passif écologique), des obligations liées aux ruptures de baux et aux charges fiscales liées à la liquidation.

1.3.5.L'état comptable doit être correct. Ceci signifie qu'il doit être conforme à la comptabilité. Les redressements à opérer avant et après les corrections de valeur requises par la réglementation comptable doivent être dûment comptabilisés, quand bien même la décision de dissoudre la société ne deviendra certaine qu'après la décision de l'assemblée générale. Si cette décision n'était pas prise, il appartiendrait à l'organe d'administration de la société d'apprécier dans quelle mesure certaines opérations doivent être extournées.

1.3.6.L'état comptable doit être fidèle à la réalité. Ceci signifie que les évaluations doivent être faites de bonne foi et que l'organe d'administration doit, si nécessaire, compléter l'état comptable par des notes explicatives des choix opérés en matière d'évaluation.

1.3.7.Le chef d'entreprise est tenu de remettre aux membres du conseil d'entreprise tout document communiqué aux associés (art. 2, A.R. 27 novembre 1973). Le commissaire doit s'assurer que le conseil d'entreprise a été dûment informé selon les exigences des articles 2 et 25 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973.

1.4. Délais à respecter dans l'exécution de la mission

L'état comptable doit être arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois par rapport à la date de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la décision de dissoudre la société.

1.4.1.Le délai de trois mois n'est pas modifié par la convocation d'une seconde assemblée générale, lorsque l'absence de quorum de présence a empêché l'assemblée générale de délibérer valablement.

1.4.2.Pour autant que l'état comptable, par analogie avec l'article 143 C. Soc., lui ait été remis un mois avant l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la dissolution, le professionnel doit remettre son rapport à la société quinze jours au moins avant cette même date. A défaut d'avoir reçu les documents en temps utile et s'il n'est pas en mesure de respecter le délai légal, il s'en justifiera dans son rapport à l'assemblée générale en mentionnant, le cas échéant, la façon dont ses contrôles en ont été influencés.

1.4.3.Lorsque la proposition de dissolution découle de l'application des règles prévues en cas de perte partielle du capital social (art. 633 C. Soc. pour la SA)³², l'assemblée générale doit être convoquée dans les deux mois de la constatation de la perte. La combinaison des deux dispositions légales a pour effet de ramener les délais

³² Pour la SA; article 332 C. Soc. (SPRL), article 431 C. Soc. (SCRL).

d'élaboration et de contrôle de l'information au mieux à six semaines. Le professionnel doit prendre conscience de ces délais lors de l'acceptation de sa mission.

1.5. Aspects déontologiques

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

- description de la mission;
- responsabilité de l'organe d'administration pour l'établissement de l'état de la situation active et passive et de l'annexe explicative éventuelle;
- responsabilité de l'organe d'administration pour le caractère correct, complet et fidèle des informations mises à la disposition du professionnel;
- responsabilité de l'organe d'administration pour fournir en temps voulu tous les documents et pièces nécessaires, en ce compris le rapport de l'organe d'administration;
- délai pour la délivrance du rapport de contrôle;
- mode de calcul et conditions de paiement des honoraires.

1.5.2. 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.

Le professionnel qui établit le rapport de contrôle dans le contexte d'une opération de dissolution peut être désigné aux fonctions de liquidateur de la société dissoute. Lorsqu'il existe un risque de conflit d'intérêts ou d'atteinte au principe général d'indépendance, le professionnel devra décliner l'offre qui lui est faite.

1.5.3. 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.

A la demande expresse du conseil d'administration et avec l'accord de l'assemblée générale, le professionnel assistera aux délibérations de celle-ci.

1.5.4. Le professionnel remplira sa mission en respectant une discrétion particulière sur l'objet de la tâche qui lui est confiée, vis-à-vis des tiers. Ainsi, dans une demande de confirmation de solde à un tiers, il ne sera pas indiqué que la question est posée dans le cadre d'une procédure de dissolution de la société.

2. TRAVAUX DE CONTROLE

2.1. Le professionnel exécute sa mission conformément à un programme de

travail approprié. Ses différentes démarches de contrôle 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 plénier de l'état comptable établi à l'occasion de la dissolution de la société comprendra en principe les éléments suivants :

- appréciation de l'organisation administrative de la société et des risques particuliers auxquels elle est exposée;
- vérification de la fiabilité de la situation comptable découlant de la comptabilité établie selon les principes de continuité;
- vérification des corrections de valeur requises par l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001;
- examen du rapport spécial de l'organe d'administration;
- établissement du rapport de contrôle.

2.1.2.Dans l'exécution de sa mission, le professionnel réunit tous les documents et données propres à justifier les diligences de contrôle qu'il a accomplies. Ces documents seront conservés pendant au moins cinq années après l'assemblée générale qui a décidé la dissolution de la société.

2.1.3.Le dossier de travail comprendra en principe les éléments suivants :

- un document attestant l'attribution de la mission de contrôle;
- un mémorandum résumant les constatations relatives à l'organisation comptable;
- les derniers comptes annuels approuvés par l'assemblée générale et le cas échéant le projet de comptes annuels du dernier exercice qui n'aurait pas encore été soumis à l'approbation de l'assemblée;
- le programme de contrôle des comptes de dissolution;
- l'état comptable avant application de l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, ne remontant pas à plus de trois mois;
- les éléments probants validant les rubriques de l'état comptables;
- le même état comptable corrigé en valeur liquidative;
- le rapport de l'organe d'administration, ou le projet de rapport.

2.2.Dans la première phase de ses travaux de contrôle, le professionnel identifie l'opération projetée. A cet effet, il étudie le rapport de l'organe d'administration de la société à l'assemblée générale. Il réunit en outre toutes les informations nécessaires pour acquérir une connaissance suffisante de la société, de ses risques et de l'environnement économique dans lequel elle évolue.

2.2.1.Le rapport de l'organe d'administration de la société doit justifier la proposition de dissolution ainsi que les règles d'évaluation adoptées dans l'état comptable qui lui est annexé. Dans la mesure où l'état comptable qui y est annexé n'est pas établi conformément à l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, le rapport doit motiver la dérogation (ci-dessus 1.3.1.). Le professionnel prêtera une

attention particulière à cette motivation lorsqu'elle existe.

2.2.2.Si le rapport de l'organe d'administration de la société 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 liquidation. Toutefois, il devra toujours être en possession du rapport dûment signé de l'organe d'administration avant de signer son propre rapport (voir 3.7.1.)

2.2.3.L'identification de l'opération a pour but de déterminer les éléments susceptibles d'influencer soit l'établissement de l'état comptable, dont en particulier les règles d'évaluation, soit la décision de la dissolution que les associés sont appelés à prendre.

2.2.4.La connaissance de l'environnement économique est nécessaire pour pouvoir se former un jugement sur la pertinence des règles d'évaluation adoptées et de leur application.

2.3.Dans la deuxième phase de ses travaux, le professionnel effectue l'analyse de l'organisation administrative de la société, principalement les 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 depuis sa précédente révision. Dans le cas contraire, il doit mettre en œuvre les diligences requises pour s'assurer de l'existence de procédures internes appropriées à la taille et à l'activité de l'entreprise, garantissant la fiabilité des données.

2.3.2.Si le professionnel constate que l'organisation administrative et comptable est appropriée pour les besoins de l'établissement de l'état comptable de dissolution, il peut poursuivre normalement ses travaux de contrôle.

S'il constate des lacunes notables dans l'organisation administrative et comptable, il doit développer 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 comptables, il en tirera les conclusions dans son rapport selon ce qui est dit à la chapitre 4.

2.4.Dans la troisième phase de sa mission, le professionnel rassemblera les éléments probants lui permettant de valider les comptes du bilan tels qu'ils découlent de la comptabilité avant que les corrections requises par l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 soient apportées.

2.4.1.La collecte d'éléments probants concerne la vérification des objectifs de la mission tels que définis par la loi et commentés au paragraphe 1.4. des présentes

normes.

Les travaux de contrôle comprennent l'examen du compte de résultats ainsi que des droits et engagements hors bilan.

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

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

Ces éléments probants lui permettront de motiver ses décisions.

2.4.3.Dans le contexte du paragraphe 2.4.2., en vue de l'expression de son opinion, le professionnel prête une attention particulière à la propriété des actifs, à l'existence des actifs et des passifs, à l'exhaustivité des dettes et des provisions.

2.5.Dans la quatrième phase de ses travaux, le professionnel étudie les corrections de valeur apportées aux comptes en application de l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

2.5.1.L'organe d'administration peut justifier que l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne soit pas appliqué à tout ou partie des rubriques comptables (ci-dessus 1.3.1.). Il en irait ainsi par exemple lorsque certains aspects de l'activité devraient être poursuivis pendant plusieurs années (exemple : charbonnages).

Par ailleurs, l'organe d'administration pourrait justifier qu'aucune correction ne soit apportée sur la base de l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, lorsqu'il existe de réelles possibilités que la dissolution n'entraîne pas la discontinuité totale ou partielle parce que des perspectives sérieuses existent de transfert de tout ou partie de l'exploitation, à une autre entreprise qui assumera la poursuite de cette exploitation.

2.5.2.Les redressements requis ne concernent que des diminutions de valeurs des éléments d'actif pour les ramener à la valeur probable de réalisation.

En application de la réglementation comptable :

- les frais d'établissement doivent être complètement amortis;
- les actifs font le cas échéant l'objet d'amortissements complémentaires ou de réduction de valeur pour ramener leur valeur à la valeur probable de réalisation;
- des provisions sont formées pour faire face à la cessation d'activités; comme exemples de telles provisions, on citera les indemnités à verser au personnel, les coûts de remise en état de biens loués, les charges environnementales (assainissement du site,...), les pénalités pour rupture anticipée de contrats, etc..
- une provision pour les charges fiscales liées à l'ensemble des opérations de cessation des activités doit être constituée. La taxation du boni de liquidation à

distribuer, le cas échéant aux actionnaires, n'est pas une charge de la liquidation susceptible d'être provisionnée.

2.5.3.En recherchant la valeur probable de réalisation, l'organe d'administration de l'entreprise émet un jugement de bonne foi sur sa meilleure estimation actuelle des perspectives de réalisation des actifs. Le professionnel ne sera amené à émettre une opinion contraire que si, à son avis, les estimations s'écartent manifestement de l'appréciation que peut en faire un chef d'entreprise avisé et prudent placé dans les mêmes circonstances.

2.5.4.L'état comptable ne peut faire apparaître des plus-values de réévaluation que dans la mesure où elles répondent aux principes généraux de l'article 57 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Toutefois, le professionnel pourrait recommander à l'organe d'administration de faire mention dans une note annexe à l'état comptable de dissolution, des plus-values latentes probables y compris sur les valeurs incorporelles, lorsque cette information lui paraît indispensable à la bonne information des actionnaires.

2.6.Le professionnel doit examiner dans quelle mesure les dispositions légales et réglementaires relatives à la comptabilité et aux comptes annuels sont respectées. La vérification du respect du Code des sociétés et des statuts incombe au commissaire, conformément aux règles générales de son mandat.

2.6.1.Conformément à l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, le professionnel qui constate des infractions à la loi comptable doit au moins émettre des réserves dans son rapport. La conformité à la loi concerne aussi bien les règles formelles de tenue des comptes que la situation active et passive.

En particulier, le professionnel vérifiera que :

- les règles d'évaluation adaptées aux circonstances de la liquidation sont approuvées par l'organe d'administration;
- les livres légaux sont régulièrement tenus;
- le plan comptable est approprié et que l'état comptable de liquidation découlent sans addition ni omission de la balance des comptes;
- etc.

2.6.2.Si le professionnel prend connaissance d'un fait ou d'une décision qui pourrait constituer la violation d'une disposition légale et réglementaire 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 et évoquera la question avec la direction de la société.

Sans préjudice aux règles spécifiques applicables au commissaire, lorsque les effets

de la situation irrégulière sur les comptes ne peuvent être corrigés au vu des circonstances, le professionnel pourra opter pour une des attitudes suivantes :

- soit notifier les éléments constatés par écrit à l'organe d'administration et émettre des réserves expresses dans son rapport en ce qui concerne les effets des irrégularités sur les comptes contrôlés.
- soit notifier les éléments constatés par écrit à l'organe d'administration et refuser de poursuivre la mission;

2.6.3. Si le commissaire constate une infraction au droit des sociétés et aux statuts qui n'aurait pas fait l'objet d'une correction appropriée par l'organe d'administration avant qu'il ne dépose son propre rapport, il doit envisager d'informer l'assemblée générale sans autre délai, selon ce qui est dit à l'article 140 C. Soc.

3. 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 l'état comptable remis à l'assemblée générale.

3.1.1. Dans l'identification de l'opération, 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 d'administration de l'entreprise, en précisant clairement que le document est établi sous la responsabilité de cet organe;
- c) dans quelle mesure la société applique les règles d'évaluation spécifiques au cas où la continuité de l'exploitation n'est plus assurée.
- d) un résumé de la motivation de l'organe d'administration à sa proposition de dissolution.

3.2. Le professionnel expose la façon dont il a effectué ses contrôles. 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 rapport du professionnel exposera si l'organisation administrative et comptable de la société lui a permis de former son opinion sur le caractère complet et correct de l'état comptable.

Si les procédures et systèmes d'organisation utilisés présentent des lacunes notables, le professionnel s'efforcera de mettre en œuvre des contrôles alternatifs suffisants. Si ceci n'est pas possible, il devra selon le cas délivrer une attestation avec réserve, faire une déclaration d'abstention ou refuser son attestation.

3.3. Dans la mesure où ils sont significatifs par rapport à la décision de

dissolution, le rapport du professionnel doit mentionner les événements qui se sont produits ou qui ont été portés à sa connaissance après la clôture de l'état comptable.

3.3.1.Le professionnel mentionne tout fait porté à sa connaissance après la date de l'établissement de l'état comptable et qui, s'il avait été connu avant cette date, aurait entraîné une modification significative de cet état.

3.3.2.Le professionnel mentionne tout fait porté à sa connaissance après la date de l'établissement de l'état comptable et qui, est susceptible d'exercer une influence notable sur les perspectives de liquidation, même s'il n'influence pas nécessairement la présentation de l'état comptable.

3.4.Le professionnel expose dans son rapport les faits qu'il a constatés et qu'il juge indispensables à l'information de l'assemblée générale en rapport avec la dissolution de la société lorsqu'ils ne figurent pas dans le rapport de l'organe d'administration.

3.4.1.L'objet de la mission porte sur l'état comptable exclusivement. Les autres renseignements que le professionnel estimerait nécessaires de faire figurer dans son rapport n'influencent pas la conclusion de ce rapport.

3.4.2.Si le professionnel estime que les notes explicatives (notamment sur les plus-values non exprimées) sont importantes pour la compréhension de l'état comptable, il pourra attirer l'attention du lecteur sur ce point dans son rapport.

3.5.Lorsque le professionnel estime devoir, soit émettre des réserves, soit refuser son attestation, soit émettre une déclaration d'abstention, il doit en exposer les motifs de façon claire et circonstanciée dans le corps de son rapport.

3.5.1.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 en valeur de réalisation ou pour l'évaluation des passifs en ce compris les charges et provisions afférents à la liquidation, il est en droit de s'abstenir d'émettre une opinion. Il doit par contre exposer de façon circonstanciée les raisons de sa décision.

3.5.2.Le professionnel qui constate au cours de ses travaux de contrôle, une infraction à la réglementation comptable en rapport avec l'établissement de l'état comptable, devra 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 n'émettra des réserves que dans le cas où elles sont significatives pour l'appréciation de la situation active et passive.
Les réserves ne pourront être d'une nature telle qu'elles enlèvent toute portée à

l'attestation.

3.6.Le professionnel reproduit ou joint à son rapport l'état comptable qui en fait l'objet.

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

3.7.1.Si le rapport écrit de l'organe d'administration justifiant la dissolution de la société 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.

Si le commissaire n'a pas reçu le rapport approuvé par le conseil d'administration auquel est jointe la situation active et passive, quinze jours avant la date prévue pour l'assemblée générale, il doit établir sans délai un rapport justifiant qu'il n'est pas en mesure de formuler son opinion conformément à l'article 181 C. Soc.

S'il reçoit les documents requis ultérieurement, il établira un rapport sur l'opération daté du jour où les travaux de contrôle ont été achevés.

4. CONCLUSION

4.1.La conclusion du rapport doit contenir l'attestation, c'est-à-dire l'avis du professionnel sur l'ensemble des éléments de l'état comptable dans le cadre de l'opération projetée.

4.2.Une attestation sans réserve doit mentionner notamment selon quelles règles d'évaluation (valeurs liquidatives ou valeurs de continuité) l'état comptable est établi et s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société.

4.2.1.Si l'état comptable est établi en utilisant les valeurs liquidatives, la déclaration approbative sans réserve reproduira une mention de principe selon laquelle l'organe d'administration s'est efforcé de bonne foi de prévoir la valeur de réalisation des actifs ainsi que les charges et provisions afférents à la liquidation mais les évaluations restent assorties d'une importante marge d'incertitude.

4.2.2.Si l'état comptable est établi en utilisant des valeurs de continuité, la déclaration approbative sans réserve mentionnera expressément que le professionnel juge cette dérogation justifiée.

4.3.Lorsque le professionnel estime devoir soit émettre des réserves, soit refuser son attestation, soit émettre une déclaration d'abstention, ceci doit être formulé avec précision et clarté dans la conclusion de son rapport. Les motifs en seront brièvement résumés.

4.3.1.Lorsque le professionnel constate à l'occasion de ses travaux de contrôle, une infraction à la réglementation comptable en rapport avec l'établissement de l'état comptable, ses réserves sur ce point seront reproduites dans la conclusion de son rapport.

4.4.Si l'état comptable de dissolution fait apparaître un passif net, le montant doit en être mentionné expressément dans la conclusion du rapport.

Annexe

Exemple de conclusion d'un rapport sans réserve liée aux perspectives de réalisation

Dans le cadre des procédures de dissolution prévues par le droit des sociétés, le conseil d'administration de la société a établi un état comptable arrêté au qui tenant compte des perspectives d'une liquidation de la société fait apparaître un total de bilan de EUR ... et un actif net de EUR. Il ressort de nos travaux de contrôles effectués conformément aux normes professionnelles applicables que cet état traduit complètement, fidèlement et correctement la situation de la société, pour autant que les prévisions du conseil d'administration soient réalisées avec succès par le liquidateur.

Exemple de conclusion d'un rapport avec réserve liée aux perspectives de réalisation

Dans le cadre des procédures de dissolution prévues par le droit des sociétés, le conseil d'administration de la société a établi un état comptable arrêté au qui, tenant compte des perspectives d'une liquidation de la société, fait apparaître un total de bilan de EUR ... et un actif net de EUR. A l'issue de nos travaux de contrôle, effectués selon les normes professionnelles applicables, nous pouvons confirmer que cet état comptable découle correctement de la comptabilité de la société. Par contre, vu la nature des actifs et des passifs, les perspectives de réalisation s'avèrent excessivement aléatoires en manière telle qu'il ne nous est pas possible de déterminer de manière raisonnable dans quelle mesure cet état traduit complètement et fidèlement la situation de la société dans une perspective de liquidation.

Exemple de conclusion d'un rapport sur une dissolution avec passif net

Dans le cadre des procédures de dissolution prévues par le droit des sociétés, le conseil d'administration de la société a établi un état comptable arrêté au qui tenant compte des perspectives d'une liquidation de la société fait apparaître un total de bilan de EUR ... et un *passif net* de EUR. Il ressort de nos travaux de contrôles effectués conformément aux normes professionnelles applicables que cet état traduit complètement, fidèlement et correctement la situation de la société, pour autant que les

prévisions du conseil d'administration soient réalisées par le liquidateur.