

Note technique concernant la mission relative au contrôle des opérations de fusion et de scission d'associations et fondations (Art. 13:3, §2 CSA)

En adoptant la norme du 21 juin 2018, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) a rendu les normes internationales d'audit (International Standards on Auditing, normes ISA) et la norme internationale d'examen limité (International Standard on Review Engagements, norme ISRE) 2410 d'application, en Belgique, au contrôle des états financiers (audit) et à l'examen limité des informations financières intermédiaires, pour autant qu'il n'existe aucune norme ou recommandation particulière pour l'exécution de cette mission.

Il existe, par ailleurs, des normes spécifiques portant sur l'exécution de certaines missions confiées au réviseur d'entreprises par le Code des sociétés et des associations (les « missions exclusives réservées par la loi »)¹.

Pour certaines missions exclusives réservées par la loi l'IRE développe des notes techniques. Celles-ci peuvent être consultées sur le site internet de l'Institut sous les onglets Publications > Notes techniques.

Les notes techniques ont pour objectif d'offrir un soutien pratique aux réviseurs d'entreprises dans l'exercice de leurs fonctions. Elles ne sont pas revêtues d'une portée normative obligatoire mais visent la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession.

Le cas échéant, les notes techniques doivent être lues conjointement avec les normes auxquelles elles se rapportent. Les notes techniques ne modifient et n'annulent en aucun cas les normes existantes.

L'application des notes techniques ne dispense le réviseur d'entreprises ni de la connaissance du cadre juridique applicable (la législation et la réglementation belges, les normes spécifiques belges et/ou les normes ISA), ni de l'exercice de son jugement professionnel et de la mise en œuvre de procédures adaptées aux caractéristiques et particularités de chaque dossier.²

Remarque préliminaire

Cette note technique est basée sur le Code des sociétés et des associations qui a été publié au Moniteur belge le 4 avril 2019 (p. 33239). Cette note technique ne pourra donc être appliquée qu'au fur et à mesure de l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) a mis en évidence les dates clés du droit transitoire dans l'annexe 1 de la Communication-IRE 2019/09. L'IRE a également développé des *Frequently Asked Questions* qui ont été mises à disposition sur le site internet : <https://www.ibr-ire.be/fr/actualites/le-nouveau-csa>.

Test sur le terrain (« *Field testing* »)

En vue de l'élaboration éventuelle d'une norme en la matière, les éventuels remarques ou commentaires formulés dans le cadre de l'application de cette note technique peuvent nous être transmis à l'adresse e-mail suivante : tech@ibr-ire.be.

¹ Le terme « missions exclusives réservées par la loi » vise les missions qui, par ou en vertu de dispositions légales ou réglementaires applicables en Belgique, sont confiées au commissaire ou exclusivement à un réviseur d'entreprises.

² Voy. Avis IRE 2019/08, Application des normes ISA et de la norme ISRE 2410 et notes techniques relatives à l'exécution de certaines missions exclusives réservées par la loi, telles que prévues par le Code des sociétés.

Table des matières

Remarque préliminaire	1
Test sur le terrain (« <i>Field testing</i> »)	1
1. Définitions	3
2. Contexte de la mission	3
3. Objet de la mission et cadre normatif	6
4. Aspects déontologiques	9
5. Travaux de contrôle à effectuer	11
a. Travaux préliminaires	11
b. Programme de travail	11
c. Contrôle du projet d'opération	11
6. Contenu du rapport	12
Annexe : Exemple de rapport conforme aux normes ISA	15

1. Définitions

§1. Pour les besoins de cette note technique, il convient d'entendre par :

- « Personne morale » : ce terme reprend à la fois les ASBL, AISBL et fondations telles que définies par le CSA.
- « Professionnel », on entend soit le commissaire, soit, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises inscrit au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises désigné par l'organe d'administration.
- « CSA » : Code des Sociétés et des Associations.
- « AR/CSA » : Arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations.
- « Normes ISA » : Normes ISA applicables en Belgique à la date de la clôture de l'état résumant la situation active et passive.
- « Norme commune PME » : norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations approbation publiée au Moniteur belge du 12 mars 2019, p.25928.
- « Projet d'opération » : rapport établi par l'organe d'administration, conformément à l'article 13:3, §1er CSA, qui décrit les motifs de cette opération ainsi que l'ensemble de ses modalités et si le patrimoine de l'association dissoute est apporté à plusieurs bénéficiaires, la manière dont il est réparti.
- « Etat résumant la situation active et passive » : il s'agit de l'information financière intermédiaire, à savoir l'information financière établie conformément au référentiel légal et comptable applicable tel qu'établi par écrit et mentionné dans le procès-verbal de l'organe d'administration et qui, en l'espèce, est établi selon les mêmes méthodes et suivant la même présentation que les derniers comptes annuels, pour une période plus courte que l'exercice comptable de la société. Par analogie, cela peut aussi s'appliquer à un exercice complet. Dès lors, le rapport de contrôle, visé par l'article 13:3, §2 du CSA, porte sur des informations financières intermédiaires. Ces informations financières intermédiaires comprennent également une annexe adaptée aux circonstances. L'état résumant la situation active et passive est établi sur base des dernières règles d'évaluation approuvées. Cet état reprend les événements éventuels significatifs postérieurs à la date du bilan ou fournit les informations les concernant.

2. Contexte de la mission

§2. La présente note technique s'applique aux opérations de fusions et de scissions de personnes morales visées au livre 13 du CSA, relatif aux restructurations d'associations et de fondations.

Sont visées, les opérations par lesquelles une A(I)SBL ou une fondation est dissoute sans liquidation, en vue d'apporter l'intégralité de son patrimoine à une ou plusieurs personnes morales existantes, et poursuivant un but désintéressé (art. 13:1 CSA).

§3. La présente note technique n'est pas applicable au transfert à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité sans dissolution de la personne morale apporteuse (13:10 CSA). Cette dernière mission est de type contractuelle, cela signifie que la norme applicable à ce type de mission sera éventuellement, soit la Norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations³, soit la Norme applicable à toute mission confiée par une entreprise au réviseur d'entreprises⁴. Le cas échéant, ces normes peuvent être complétées par les aspects utiles de la norme ISRE 2410.

§4. L'application de cette procédure produit les effets suivants :

- a) l'ensemble du patrimoine actif et passif de la personne morale dissoute est transféré (à titre universel) à la ou aux personne(s) morale(s) bénéficiaire(s);
- b) la personne morale dissoute cesse d'exister de plein droit⁵;
- c) les membres de l'association dissoute perdent leur qualité à moins que le projet d'opération ne prévoit qu'ils deviennent membres de plein droit de l'ASBL ou de l'ASBL bénéficiaire ;
- d) si l'opération revêt le caractère d'une scission, les articles 12:17⁶ et 12:60⁷ du CSA sont applicables par analogie ;
- e) l'apport de l'intégralité du patrimoine d'une association ou d'une fondation n'est opposable aux tiers qu'à partir de la publication de l'acte d'apport aux annexes du Moniteur belge, conformément à l'art. 2:18 CSA (art. 13:5 CSA).

§5. Le CSA prévoit les possibilités suivantes (art. 13:2 CSA) :

³ Cf. <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/Norme-IRE-IEC-PME-FR-approuvee.pdf> .

⁴ Cf. <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/norme-detail-page/norme-g-n-rale-applicable-toute-mission-confi-e-au-r-viseur-d-entreprises> .

⁵ Toutefois elles sont réputées exister durant le délai de six mois prévu par l'article 2:143, § 4, et, si une action en nullité est intentée, pendant la durée de l'instance jusqu'au moment où il sera statué sur cette action en nullité par une décision coulée en force de chose jugée

⁶ « *En cas de scission, les sociétés bénéficiaires demeurent solidairement tenues des dettes certaines et exigibles au jour de la publication aux Annexes du Moniteur belge des actes constatant la décision de participation à une opération de scission, qui sont transférées à une autre société issue de la scission ainsi que des dettes pour lesquelles une action a été introduite en justice ou par voie d'arbitrage par le créancier avant l'acte constatant la scission. La responsabilité précitée est limitée à l'actif net attribué à chacune de ces sociétés.*

En cas d'opération assimilée à une scission, la société scindée est considérée comme une société bénéficiaire pour l'application de l'alinéa 1er, la responsabilité de la société scindée étant limitée à l'actif net conservé par elle. »

⁷ « *Lorsqu'un élément du patrimoine actif n'est pas attribué dans le projet de scission et que l'interprétation du projet ne permet pas de décider de la répartition de cet élément, celui-ci ou sa contrevaletur est réparti entre toutes les sociétés bénéficiaires de manière proportionnelle à l'actif net attribué à chacune de celles-ci dans le projet de scission.*

Lorsqu'un élément du patrimoine passif n'est pas attribué dans le projet de scission et que l'interprétation du projet ne permet pas de décider de la répartition de cet élément, chacune des sociétés bénéficiaires en est solidairement responsable.

A compter de la date visée à l'article 12:59, alinéa 2, 5°, les produits et charges d'actifs et de passifs déterminés sont imputés à la société à laquelle ces actifs et passifs ont été attribués. »

		Personne morale bénéficiaire de l'apport de l'intégralité du patrimoine de la personne morale appelée à être dissoute				
		Une ou plusieurs A(I)SBL	Une ou plusieurs Fondations privées	Une ou plusieurs Fondations d'utilité publique	Une ou plusieurs universités	Une ou plusieurs personne morale de droit publique
Personne morale appelée à être dissoute	A(I)SBL	Oui Le bénéficiaire doit poursuivre son but désintéressé ou un but le plus proche possible de celui-ci.	Oui Le bénéficiaire doit poursuivre son but désintéressé ou un but le plus proche possible de celui-ci.	Oui Le bénéficiaire doit poursuivre son but désintéressé ou un but le plus proche possible de celui-ci.	Oui Le bénéficiaire doit poursuivre son but désintéressé ou un but le plus proche possible de celui-ci.	Oui Le bénéficiaire doit poursuivre son but désintéressé ou un but le plus proche possible de celui-ci.
	Fondation privée	Non	Oui Le bénéficiaire doit créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé.	Oui Le bénéficiaire doit créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé.	Oui Le bénéficiaire doit créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé.	Oui Le bénéficiaire doit créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé.
	Fondation d'utilité publique	Non	Non	Oui Le bénéficiaire doit créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé.	Oui Le bénéficiaire doit créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé.	Oui Le bénéficiaire doit créer en son sein un fonds non personnalisé destiné à poursuivre son but désintéressé.

§6. La décision d'appliquer cette procédure sera prise conformément aux conditions suivantes. Ces conditions sont identiques qu'il s'agisse de la personne morale bénéficiaire ou de la personne morale appelée à être dissoute:

	Organe compétent	Conditions	Acte authentique
A(I)SBL	Assemblée générale	Conditions requises pour la modification de son but ou de son objet	Oui
Fondation privée	Organe d'administration	À l'unanimité de ses membres	Oui
Fondation d'utilité publique			

3. Objet de la mission et cadre normatif

§7. Le professionnel est chargé de rédiger le rapport visé par l'article 13:3 § 2 du CSA. Il a pour mission de faire rapport sur le projet d'opération et l'état résumant la situation active et passive de la personne morale pour laquelle il exécute la mission et qui y est joint ; le professionnel contrôle cet état, et indique spécialement dans son rapport s'il donne une image fidèle de la situation financière de la personne morale concernée.

L'objectif est de donner aux membres de la personne morale visée, une assurance raisonnable que l'état résumant la situation active et passive de la personne morale concernée, donne une image fidèle de la personne morale.

§8. Le rapport sur le projet d'opération sera établi conjointement par les organes d'administration des entités parties à l'opération.

En outre, un état résumant la situation active et passive sera établi par l'organe d'administration de la personne morale appelée à être dissoute.

Un état sera également établi par l'organe d'administration de l'entité bénéficiaire, **pour autant** qu'il s'agisse d'une A(l)SBL ou d'une fondation.

§9. En ce qui concerne le professionnel compétent, le CSA prévoit différentes possibilités :

	Personne morale bénéficiaire	Personne morale appelée à être dissoute	Objet de la mission	Cadre normatif	
				Contrôle de l'état	Rapport sur le projet d'opération
	Le commissaire	Le commissaire	<p>- Chaque commissaire ou, à défaut, chaque professionnel contrôle l'état résumant la situation active et passive <u>de la personne morale qui lui a confié la mission</u> et indique spécialement dans son rapport s'il donne une image fidèle de la situation financière de la personne morale concernée ;</p> <p>- Chaque commissaire ou, à défaut chaque professionnel fait rapport sur le projet d'opération établi conjointement par les organes d'administrations des personnes morales concernées.</p>	Normes ISA dont la norme ISA 805	Pas de norme spécifique, voir les diligences sous le point 5, c.
OPTION 1	À défaut de commissaire, un autre professionnel désigné par l'organe d'administration	À défaut de commissaire, autre professionnel désigné par l'organe d'administration		- Les normes ISA dont la norme ISA 805 ou - la norme commune PME, le cas échéant, complétée par des aspects utiles des normes ISA.	
OPTION 2	Si aucune des personnes morales concernées par l'opération n'a de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié peut être désigné de commun accord entre elles		<p>Dans deux rapports distincts, qu'il adresse à chaque assemblée générale ou chaque organe d'administration des personnes morales qui lui ont confié la mission, le professionnel doit :</p> <p>- contrôler l'état résumant la situation active et passive de la personne morale concernée;</p>		

		- faire rapport sur le projet d'opération établi conjointement par les organes d'administrations des personnes morales concernées.		
--	--	--	--	--

§10. Le professionnel doit mettre en place un système de contrôle de qualité interne pour s'assurer que la mission est effectuée conformément aux dispositions légales et réglementaires et aux exigences relatives au reporting.

§11. Pour les réviseurs d'entreprises, la norme relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique du 28 février 2014, rend la norme ISQC 1 applicable aux missions de contrôle et d'examen limité des états financiers.

§12. Le professionnel transmet son rapport à l'organe d'administration de la personne morale qui lui a confié la mission. Lorsque le même professionnel est appelé à faire rapport aux organes d'administration de plusieurs personnes morales, concernées par le même projet d'opération, il exposera ses conclusions dans les rapports distincts qu'il adresse à chaque assemblée générale ou, le cas échéant à chaque organe d'administration qui lui a confié la mission.

§13. Le professionnel peut établir un contact avec le notaire qui instrumente pour la même personne morale.

4. Aspects déontologiques

§14. Conformément à l'article 21 de la loi du 7 décembre 2016, le réviseur d'entreprises et son client doivent établir une lettre de mission préalablement à l'exécution de la mission. Lorsqu'un professionnel est nommé de commun accord par les entités concernées par l'opération, une seule lettre de mission suffit pour autant qu'elle soit signée par tous les organes d'administration des entités concernées.

La lettre de mission contient au moins les mentions suivantes :

- description de la mission;
- responsabilité de l'organe d'administration/ des organes d'administration pour l'établissement de l'état résumant la situation active et passive;
- responsabilité de l'organe d'administration/ des organes d'administration pour le caractère fidèle de l'état résumant la situation active et passive par rapport au référentiel comptable applicable en Belgique;
- responsabilité conjointe des organes d'administration des personnes morales concernées, quant à l'établissement du projet d'opération ;
- responsabilité de l'organe d'administration/ des organes d'administration pour fournir en temps voulu tous les documents et pièces nécessaires, en ce compris le rapport des organes d'administration;

En outre, le réviseur d'entreprises se référera également au paragraphe 10 de la norme ISA 210 et/ou au paragraphe 39 de la Norme commune PME.

§15. En ce qui concerne le secret professionnel, l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises ne prévoit pas d'exception au secret professionnel dans le cadre d'une A(I)SBL ou fondation concernée par une opération de fusion/scission⁸. Une question parlementaire a été posée à ce sujet, la réponse donnée par le Ministre compétent conclut que la loi du 7 décembre 2016 doit être modifiée sur ce point⁹.

Une proposition de loi modifiant la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises en ce qui concerne le secret professionnel du réviseur d'entreprises pour les associations ou les fondations, a été déposée à la chambre le 28 septembre 2020¹⁰.

Dès lors, dans l'attente de l'adoption et de l'entrée en vigueur de cette proposition, chaque professionnel effectuera les diligences qui lui reviennent, c'est-à-dire :

- Le contrôle de l'état résumant la situation active et passive de la personne morale qui lui a confié la mission ;
- Le rapport sur le projet d'opération, adressé à l'assemblée générale ou à l'organe d'administration de la personne morale qui lui a confié la mission.

§16. Si les différents professionnels désignés pour exécuter la mission sont des réviseurs d'entreprises et qu'ils parviennent à une conclusion différente concernant le projet d'opération, l'exception au secret professionnel, prévue par l'article 86, §1^{er},4° de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, sera utilisée. Cette exception permet la prise de contact d'un réviseur d'entreprise avec un autre, lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises.

Cette solution s'applique tant que la proposition de loi concernant l'introduction d'une exception au secret professionnel, dans le cadre de fusions ou scissions d'A(I)SBL et Fondations n'est pas entrée en vigueur. En revanche, cette solution n'est pas applicable lorsque l'un des professionnels désignés n'est pas un réviseur d'entreprises.

⁸ L'article 86, §1, 7° dispose : « L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux cabinets d'audit enregistrés, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent : (...)

7° l'échange d'information entre les commissaires ou les réviseurs d'entreprises de sociétés qui sont concernées par des opérations de fusions, de scissions ou d'opérations similaires, ou par des apports d'universalité ou de branche d'activité; (...) »

⁹Cf. https://www.lachambre.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legislat=55&d_ossierID=55-B021-1161-0500-2019202003699.xml .

¹⁰ Proposition de loi modifiant la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises en ce qui concerne le secret professionnel du réviseur d'entreprises pour les associations ou les fondations, 28 septembre 2020, *Doc. Parl.*, Ch., n°55 1538/001.

5. Travaux de contrôle à effectuer

a. Travaux préliminaires

§17. Le professionnel obtient le projet d'opération (en ce compris, le ou les état(s) résumant la situation active et passive en annexe), fût-il en cours d'élaboration, établi conjointement par les organes d'administration de chaque personne morale concernée par l'opération. En effet, ce projet d'opération contient des informations essentielles dont le professionnel doit nécessairement tenir compte :

- a. une description des motifs de l'opération envisagée ;
- b. l'ensemble de ses modalités ;
- c. la répartition du patrimoine de la personne morale dissoute s'il est apporté à plusieurs bénéficiaires.

§18. Il obtiendra le projet de statuts ou de modifications statutaires et portera une attention particulière notamment aux clauses relatives aux droits et au sort des membres (effectifs ou adhérents) des personnes morales participant à l'opération.

b. Programme de travail

§19. Le cas échéant, le professionnel tiendra compte, dans son programme de travail, des risques spécifiques liés aux conditions d'agrément ou aux règles sectorielles applicables.

Le professionnel sera particulièrement attentif aux aspects relatifs à la continuité et, le cas échéant, à l'impact sur les agréments et conventions de subventions.

c. Contrôle du projet d'opération

§20. Le professionnel examine le projet d'opération afin de déterminer si les informations qui y sont mentionnées correspondent aux renseignements qu'il a pu obtenir auprès des organes d'administration des personnes morales concernées.

§21. Le professionnel appréciera également l'existence d'une anomalie significative dans le projet d'opération¹¹ établi conjointement par les organes d'administration des personnes morales concernées, au regard des informations dont il a connaissance.

¹¹ Conformément à la norme ISA 720 (par. 12, b) et A7), une anomalie dans le projet d'opération correspond au fait, pour les informations présentées dans le rapport sur le projet d'opération, d'être incorrectement formulées ou autrement trompeuses (y compris parce que des informations nécessaires pour bien comprendre un élément communiqué dans le projet d'opération sont omises ou occultées).

Les caractéristiques suivantes fournissent au réviseur un cadre de référence pour déterminer si une anomalie est ou non significative :

- Le caractère significatif est envisagé dans la perspective des besoins d'information communs des utilisateurs en tant que groupe. Les utilisateurs du projet d'opération sont censés être les utilisateurs

S'il constate une telle anomalie, il s'entretient sur ce point avec l'organe d'administration de la personne morale concernée.

Si cette anomalie significative persiste, il en fera état dans son rapport. Cet examen portera aussi bien sur les informations requises par la loi, que sur les informations financières qui seraient volontairement incluses ou omises dans le projet.

§22. Le professionnel examinera l'ensemble du projet d'opération. Il s'assurera que l'ensemble des informations requises par l'article 13:3 CSA, sont mentionnées et à défaut, attirera sans délai l'attention de l'organe d'administration qui lui a confié la mission.

§23. Lorsque le projet d'opération portant sur une scission ne comprend pas de clause résiduaire (en manière telle que chaque élément du patrimoine soit attribué), le professionnel pourra juger utile de rappeler à l'organe d'administration d'informer l'assemblée générale de la façon dont sera traité l'élément d'actif ou de passif non attribué.

6. Contenu du rapport

§24. Le rapport du professionnel sera rédigé, selon les circonstances¹², soit conformément à la norme commune PME, le cas échéant, complétée par les aspects utiles des normes ISA, soit conformément aux normes ISA, et en particulier à la norme ISA 805, *Aspects particuliers – Audit d'Etats financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier*.

En outre, le professionnel peut établir son rapport en utilisant le modèle de rapport repris en annexe de la présente note technique.

§25. Conformément à l'article 13:4 du CSA, le procès-verbal de l'assemblée générale qui se prononce sur l'opération reproduira les conclusions du rapport établi par le professionnel. L'intégralité du rapport du professionnel, y compris, le cas échéant, le paragraphe d'observation et le paragraphe relatif à d'autres points, est donc censé figurer dans ce procès-verbal.

§26. Conformément à l'article 13:3 du CSA, le professionnel établit un rapport sur le projet d'opération et l'état résumant la situation active et passive qui y est joint. En outre, il

des états financiers, étant donné qu'il peut être attendu que ces utilisateurs lisent le projet d'opération pour fournir un contexte aux états financiers ;

- Les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances particulières entourant l'anomalie, notamment de la possibilité que les utilisateurs soient influencés par l'incidence de l'anomalie non corrigée. Toutes les anomalies n'influencent pas sur les décisions économiques des utilisateurs ;
- Les jugements portant sur le caractère significatif font intervenir des facteurs aussi bien qualitatifs que quantitatifs. Ils peuvent donc prendre en compte la nature ou l'ordre de grandeur des éléments sur lesquels portent le projet d'opération.

¹² Voir le champ d'application de la norme commune PME.

contrôle cet état, en fait rapport et indique spécialement s'il donne une image fidèle de la situation de la personne morale concernée.

A la suite de ses travaux, le professionnel doit se forger une opinion sur l'ensemble des éléments de l'état résumant la situation active et passive dans le cadre de l'opération projetée, et en particulier sur la question de savoir si l'état résumant la situation active donne une image fidèle de la situation de la société contrôlée.

L'opinion du professionnel prendra la forme d'une opinion non modifiée (opinion sans réserve) ou d'une opinion modifiée, s'agissant soit d'une opinion avec réserve, soit d'une opinion négative, soit d'une abstention d'opinion.

Une opinion non modifiée, conformément au paragraphe 35 de la norme ISA 700 ou au paragraphe 118 de la Norme commune PME, sera exprimée si le professionnel a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que l'état résumant la situation active et passive ne comporte pas d'anomalies significatives. Les objectifs et exigences permettant au réviseur d'entreprises de conclure si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis, sont indiqués dans les normes ISA mêmes.

L'opinion avec réserve se caractérise par le fait que l'incidence (éventuelle) du point ayant donné lieu à la modification de l'opinion par le professionnel est considérée comme étant significative mais n'ayant pas de caractère diffus (*not pervasive*) dans l'état résumant la situation active et passive. Ceci peut se produire tant lorsque l'état résumant la situation active et passive comporte une anomalie significative, que lorsque le réviseur d'entreprises n'est pas en mesure, par exemple en raison d'une limitation significative de l'étendue des travaux (*scope limitation*), de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que l'état résumant la situation active et passive ne comporte pas d'anomalies significatives.

L'opinion négative se caractérise par le fait que l'incidence de l'anomalie sur l'état résumant la situation active et passive est considérée comme étant à la fois significative et ayant un caractère diffus (*pervasive*) dans cet état résumant la situation active et passive. Ceci signifie que l'expression d'une opinion avec réserve par le professionnel est jugée insuffisante dans les circonstances de la mission de contrôle.

Le professionnel formule une abstention d'opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés dans les circonstances données (p. ex. en raison d'une limitation de l'étendue des travaux) et s'il considère cette situation comme ayant à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans l'état résumant la situation active et passive.

Dans le cas d'une opinion modifiée (ISA 705), le professionnel insère, immédiatement avant la section d'opinion, une section qui reprend les raisons qui l'ont conduit à exprimer une telle opinion, précédé du sous-titre « Fondement de l'[opinion avec réserve/opinion négative/abstention d'opinion] ». Lorsque le rapport est rédigé conformément à la norme

commune PME, le §118 de cette dernière est applicable lorsque le professionnel exprime une opinion modifiée.

§27. Il est possible d'utiliser un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points (norme ISA 706 ou paragraphes 122 et 123 de la Norme commune PME)).

Un paragraphe d'observation est un paragraphe inclus dans le rapport de contrôle faisant référence à un point présenté ou mentionné de manière appropriée dans l'état résumant la situation active et passive qui, selon le jugement du professionnel, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour la compréhension de l'état résumant la situation active et passive par les utilisateurs de cet état.

Un paragraphe relatif à d'autres points est un paragraphe inclus dans le rapport faisant référence à un point autre que ceux présentés ou mentionnés de manière appropriée dans l'état résumant la situation active et passive qui, selon le jugement du professionnel, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit. (par. 5, ISA 706)

§28. La section du rapport concernant le projet d'opération mentionnera :

- que le projet d'opération comporte l'ensemble des informations prévues à l'article 13:3, §1^{er} du CSA ;
- l'absence d'anomalies significatives ou d'incohérences significatives dans le rapport de l'organe d'administration ;

§29. Le professionnel remet son rapport à l'organe d'administration de la personne morale concernée au moins 15 jours avant l'assemblée générale ou la réunion de l'organe d'administration, appelée à se prononcer sur la dissolution (art. 13:3, §3 CSA). Si le professionnel n'a pas reçu les documents en temps voulu, il le justifiera dans son rapport, en indiquant, le cas échéant, comment ses contrôles ont été affectés.

§30. Le professionnel reproduit ou joint à son rapport l'état résumant la situation active et passive résumé, y compris les informations complémentaires et les règles d'évaluation qui sous-tendent son élaboration. Il joint également à son rapport le projet d'opération établi conjointement par les organes d'administrations des personnes morales concernées.

§31. Le rapport du professionnel est daté et signé après l'accomplissement de l'entièreté de ses travaux et est adressé à l'organe d'administration ou à l'assemblée générale de la personne morale concernée

Annexe : Exemple de rapport conforme aux normes ISA

Rapport du réviseur d'entreprises sur le projet de fusion de [NOM ET FORME LEGALE DE LA PERSONNE MORALE APORTEUSE] avec [NOM ET FORME LEGALE DE LA PERSONNE MORALE BENEFICIAIRE] ainsi que sur l'état résumant la situation active et passive de [NOM ET FORME LEGALE DE LA PERSONNE MORALE CONCERNEE] en application de l'article 13:3 du Code des sociétés et des associations.

1. Mission

Conformément à l'article 13:3, §2 du Code des sociétés et des associations (ci-après dénommé « CSA »), nous avons été désignés par l'organe d'administration de [NOM ET FORME JURIDIQUE DE LA PERSONNE MORALE] par lettre de mission du [DATE], afin d'établir un rapport sur le projet de fusion entre [NOM ET FORME JURIDIQUE DE LA PERSONNE MORALE APORTEUSE] et [NOM ET FORME JURIDIQUE DE LA PERSONNE MORALE BENEFICIAIRE] et sur l'état résumant la situation active et passive de [NOM ET FORME LEGALE DE LA PERSONNE MORALE CONCERNEE] [APPELEE A ETRE DISSOUTE/A BENEFICIER DE L'APPORT].

2. Identification de l'opération

L'opération consiste en une « fusion », à savoir une dissolution sans liquidation de [NOM ET FORME LÉGALE DE LA PERSONNE MORALE APORTEUSE] en vue d'apporter l'intégralité de son patrimoine à [NOM ET FORME LÉGALE DE LA PERSONNE MORALE BÉNÉFICIAIRE].

Le projet d'opération, établi conjointement par [NOM DE LA PERSONNE MORALE APORTEUSE] ET [NOM DE LA PERSONNE MORALE BÉNÉFICIAIRE DE L'APPORT] décrit les motifs de cette opération ainsi que l'ensemble de ses modalités [ET, SI LE PATRIMOINE DE LA PERSONNE MORALE DISSOUTE EST APPORTÉ À PLUSIEURS BÉNÉFICIAIRES, LA MANIÈRE DONT IL EST RÉPARTI.].

A ce projet d'opération est joint un état résumant la situation active et passive clôturé au [DATE] de [NOM DE LA PERSONNE MORALE CONCERNÉ] appelée à [SE DISSOUDRE/BÉNÉFICIER DE L'APPORT].

3. Opinion du [commissaire/réviseur d'entreprises] à [l'assemblée générale] [extraordinaire] de l'association [xxx] / [l'organe d'administration de la fondation [xxx] [appelée à se dissoudre/appelée à bénéficier de l'apport]

a. Concernant l'état résumant la situation active et passive :

Opinion sans réserve

Nous avons procédé au contrôle de l'état résumant la situation active et passive ci-joint au [xx/xx/xx] de la personne morale, établi en vertu du référentiel comptable applicable en Belgique.

À notre avis, l'état résumant la situation active/passive établie au [xx/xx/xx] avec un total de bilan de [XXX] EUR et un [PASSIF NET/ACTIF NET] de [XXX] EUR donne une image fidèle de la situation de la personne morale en conformité avec le référentiel comptable applicable en Belgique et les règles d'évaluation décrites en annexes.

Fondement de l'opinion sans réserve

Nous avons effectué notre contrôle selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du [COMMISSAIRE/REVISEUR D'ENTREPRISES] relatives au contrôle de l'état résumant la situation active et passive » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques applicables en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement de l'état résumant la situation active et passive

L'organe d'administration est responsable de l'établissement de l'état résumant la situation active et passive au [xx/xx/xx], traduisant d'une manière fidèle la situation de la personne morale conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. L'organe d'administration est tenu d'y joindre un état résumant la situation active et passive de l'entité, clôturé à une date ne remontant pas à plus de trois mois avant l'assemblée appelée à se prononcer sur le projet d'opération.

Responsabilités du [commissaire/réviseur d'entreprises] relatives au contrôle de l'état résumant la situation active et passive

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que l'état résumant la situation active et passive ne comporte pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs de l'état résumant la situation active et passive prennent en se fondant sur ceux-ci.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que l'état résumant la situation active et passive comporte des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la personne morale ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations fournies les concernant par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la personne morale à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans l'état résumant la situation active et passive au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire la personne morale à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu de l'état résumant la situation active et passive, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et évaluons si l'état résumant la situation active et passive reflète les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'il en donne une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne.

b. Concernant le projet d'opération

A l'issue des vérifications spécifiques sur le projet d'opération, nous sommes d'avis que celui-ci a été établi conformément à l'article 13:3, §1^{er} du Code des sociétés et des associations.

Dans le cadre de notre contrôle, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors du contrôle, si le projet d'opération comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

Responsabilité conjointe des organes d'administration relative à l'établissement du projet d'opération

Les organes d'administrations des entités concernées par l'opération sont responsables de l'établissement conjoint du projet d'opération au [xx/xx/xx],

Autre(s) point(s)

[SI APPLICABLE : Comme les pièces et informations requises ne nous ont pas été remises au moins un mois avant l'assemblée générale extraordinaire, nous n'avons pas été en mesure de transmettre le rapport à la [l'association/fondation] 15 jours avant l'assemblée générale extraordinaire].

Restriction à l'utilisation de notre rapport

Le présent rapport a été uniquement établi en application de l'article 13:3, §2, du Code des sociétés et des associations et ne peut pas être utilisé à d'autres fins.

[Lieu], [Date]

Cabinet de révision XYZ

[Commissaire/Réviser d'entreprises]

Représenté par [Nom Réviser

d'entreprises]

[Annexes : Projet d'opération et état résumant la situation active et passive de la personne morale [appelée à se dissoudre / appelée à bénéficier de l'apport].]