

1. Contexte

La consultation publique relative à ce projet de norme a eu lieu – conformément à l'article 31 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises – du 19 octobre 2021 au 18 décembre 2021.

Au cours de cette période, l'IRE a reçu une réponse de 6 intervenants (réviseurs d'entreprises, cabinets de révision représentant ses associés et collaborateurs et autres parties prenantes). Dans le cadre de la réglementation sur la protection de la vie privée, le consentement exprès des intervenants a été demandé pour publier les lettres complètes sur le site Internet de l'IRE.¹

Le point 3 de la présente note donne un aperçu des commentaires publiés reçus et de la position du Conseil de l'IRE, complétée, le cas échéant, par l'indication des paragraphes du projet de norme qui sont modifiés.

Le projet de norme relative à la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre du contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés adapté a été approuvé par le Conseil de l'IRE en date du 27 avril et 28 octobre 2022. Le Conseil a constaté que la procédure légale avait été suivie et qu'il n'était pas nécessaire de lancer une nouvelle consultation publique.

2. Remarques préliminaires

- 2.1. Le Conseil de l'IRE remercie les différents intervenants pour leurs remarques. Grâce à leurs réactions, le Conseil est en mesure de remplir pleinement l'objectif poursuivi lors de la formulation des normes, à savoir de produire des textes normatifs de haute qualité.
- 2.2. Tout d'abord, le Conseil souhaite répondre à quelques observations générales.
- 2.3. Cette mission a été confiée par le CSA tant aux réviseurs d'entreprises (en qualité de commissaire ou non) qu'aux experts-comptables certifiés (auparavant les experts-comptables externes). Le Conseil de l'IRE estime qu'il relève de l'intérêt général que les réviseurs d'entreprises belges disposent d'un système de gestion de la qualité pour l'exécution des missions révisorales, conformément à des normes de contrôle qualité internationalement reconnues. Dès lors, le Conseil de l'IRE a décidé de rendre les normes internationales de gestion de la qualité (ISQM) 1 & 2 applicables dans le cadre normatif belge pour les réviseurs d'entreprises. Afin de préserver l'intérêt général en développant un cadre normatif de qualité pour les missions qui ont été confiées par ou en vertu de la loi aux réviseurs d'entreprises – partagées ou non avec les experts-comptables certifiés –, le Conseil de l'IRE a décidé, pour la mission faisant l'objet de la présente norme, de ne pas formuler une norme commune, mais bien une norme qui ne s'appliquera, dans un premier temps, qu'aux réviseurs d'entreprises.
- 2.4. Le Conseil de l'IRE a apporté plus de précision dans les références aux dispositions légales citées, lorsque cela s'avérait utile. Préalablement à la soumission du projet de norme au CSPE et au ministre, il a été examiné d'un point de vue linguistique (grammaire et orthographe).
- 2.5. Certaines modifications résultent du souci du Conseil de viser la cohérence avec les autres normes soit à la suite d'une demande de reformulation par le CSPE, soit à la suite d'une réaction à la consultation publique concernant un autre projet de norme, mais qui portait sur un paragraphe figurant dans plusieurs normes.
- 2.6. Les remarques concernant la longueur et la disproportionnalité du (des) projet(s) de norme impliquent plusieurs projets de normes. Dans ce contexte, le Conseil de l'IRE renvoie à l'article 31, §5 de la loi du 7-12-20216 : « L'application des normes et des recommandations est proportionnée à l'ampleur et à la complexité des activités des entités pour lesquelles une mission révisorale est exécutée ». Ceci a également été ajouté dans le considérant 6.

¹ L'élaboration des normes peut être considérée comme une mission d'intérêt public au sens de l'article 6.1. a) du règlement général sur la protection des données (RGPD) (en anglais : Règlement général sur la protection des données (RGPD)). Par conséquent, le dossier complet (réponse, nom et prénom et, le cas échéant, l'entité représentant le défendeur) sera soumis au Conseil supérieur des Professions économiques et au ministre de l'Economie.

2.7. Concernant l'avis 2019/12 de l'IRE relatif au champ d'application des normes relatives à l'audit et à l'examen limité, un intervenant remarque qu'il est mentionné au considérant 4 du projet de norme relative aux fusions et scissions, indique que les ISA, l'ISRE 2410 et 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 fondations n'ont pas de caractère supplétif dans le cadre de cette mission, en raison de la nature *sui generis* de cette mission. Selon le tableau relatif au champ d'application annexé à l'avis susmentionné, la norme spécifique s'applique en premier lieu, les cas échéant la norme commune PME s'applique et le cas échéant, est complétée par les aspects utiles des ISA. Cet avis devra être adapté à la lumière de la nouvelle norme.

3. Position du Conseil concernant les réactions reçues

Sujet	Réaction intervenant(s)	Position du Conseil	Référence aux paragraphes concernés des projets de normes (nouvelle numérotation)
1. Secret professionnel	<p>Un intervenant a remarqué que le secret professionnel ne vaut pas non plus pour les experts-comptables certifiés et propose d'ajouter une §A13, al. 3 précisant : « il n'existe pas d'obligation du secret pour l'échange d'information entre les commissaires ou, les réviseurs d'entreprises ou les experts-comptables certifiés de sociétés... »</p> <p>Un autre intervenant estime que la question de l'échange d'information entre le réviseur d'entreprises et les experts-comptables certifiés doit être réglée. Si le secret professionnel s'applique cela peut entraîner une impossibilité d'appliquer certaines exigences essentielles, dans le cadre d'une mission impliquant deux sociétés. Cet intervenant suggère que dans un tel cas, la mission devrait être effectuée pour les deux sociétés par soit un réviseur d'entreprises soit un expert-comptable certifié.</p>	Le Conseil prend note de la remarque. La proposition de limiter le mandat aux réviseurs d'entreprises ou aux experts-comptables certifiés restreindrait le marché et ne peut être soutenue. Entre-temps, la problématique du secret professionnel avec les experts-comptables certifiés a été réglée via une modification législative.	§A13, alinéa 3
2. Information au conseil d'entreprise	Un intervenant rappelle que l'AR du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises dispose en son article 25 que le conseil d'entreprise doit être informé chaque fois que se produisent des événements susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes. En d'autres termes, cela signifie que le fait que les tiers soient informés de l'opération via une mention aux <i>Annexes du Moniteur Belge</i> , comme prévu dans le §A20, est insuffisant en ce qui concerne l'information au conseil d'entreprise. Il est fait référence à la pratique n°21 de la Brochure IRE « 24 bonnes pratiques ».	Le Conseil prend note de cette remarque et examinera cette question dans le contexte de la norme conseil d'entreprise, actuellement en cours de révision. Le conseil d'entreprise doit en effet être informé chaque fois que se produisent des événements susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes. Cette obligation est applicable en cas de changement majeurs affectant, entre autres, la structure de l'entreprise.	§A20
3. Absorption d'une société à l'actif net économique négatif, par une société à l'actif net économique positif	<ol style="list-style-type: none"> 1. Le CSA. admet aujourd'hui les sociétés sans capital. Certes, la majorité de la doctrine considère qu'une émission d'actions suppose encore un apport, même dans les sociétés sans capital, mais cet apport peut se résumer, pour les actionnaires de la société en difficultés, en un apport en nature consistant à avoir fait leurs meilleurs efforts pour que la fusion se déroule de manière harmonieuse, ne fût-ce que par l'entérinement du projet de fusion. 2. Le CSA. admet aujourd'hui les fusions d'ASBL sans exiger que l'ASBL absorbée ne dispose d'un actif net économique positif, tout en n'excluant pas que les membres de l'association dissoute deviennent membres de plein droit de l'ASBL bénéficiaire (art. 13:1, § 2). 3. L'intérêt public commande aujourd'hui, particulièrement au vu des premiers effets de la crise sanitaire, de permettre des fusions de sociétés dont certaines peuvent être en difficultés, sans que l'on ne doive forcer les organes d'administration à prétendre, et les professionnels à valider, qu'il existerait un actif net économique positif au-delà 	Le Conseil rappelle la position doctrinale selon laquelle une fusion ne peut pas avoir lieu en cas d'actif net négatif d'un point de vue comptable. En cas d'actif net économique positif en revanche c'est possible (voir positions de l'ICCI et de la CNC). Les points soulevés par l'intervenant devraient être traités par la doctrine, pas dans la présente norme.	

	<p>d'un actif net comptable négatif. Il faut encourager, plutôt que de décourager, les restructurations qui évitent des aveux de faillite, des pertes d'emploi excessives, etc. (phénomènes regrettables qui pourraient être évités par une fusion), pourvu que ces restructurations soient effectuées en toute connaissance de cause au sein des sociétés concernées, et en toute transparence vis-à-vis des tiers. Une position trop passiste en matière de droit des sociétés pourrait au contraire empêcher de procéder à des sauvetages d'entreprises, alors même que les représentants des travailleurs, les administrateurs, les banquiers, etc. seraient d'accord avec l'opération envisagée!</p> <p>Il ne faudrait pas qu'une déclaration d'abstention ou négative d'un professionnel empêche des opérations légitimes, particulièrement dans le contexte de PME où l'actionariat est parfaitement conscient du caractère délicat de l'opération, et son organe d'administration de ses responsabilités vis-à-vis des tiers.</p>		
4. Modèle de rapport	Le modèle de rapport est adressé à l'assemblée générale. Un intervenant remarque qu'il faudrait plutôt l'adresser à l'assemblée générale extraordinaire.	Le Conseil marque son accord.	Modèle de rapport
5. Structure du modèle de rapport	Un intervenant note que dans le modèle de rapport, la section sur les responsabilités de l'organe d'administration ou du commissaire/réviseur d'entreprises est reprise avant la conclusion et le fondement de la conclusion. Dans d'autres modèles, le paragraphe relatif à la conclusion et le fondement de la conclusion sont mentionnés en premier, suivi des responsabilités.	<p>La même remarque a été émise dans le cadre du projet de norme dissolution. Le Conseil décide de maintenir une structure cohérente pour tous les modèles de rapport et d'ajuster le modèle de rapport afin que la conclusion arrive en premier.</p> <p>Le modèle de rapport a été adapté en ce sens, mais pas en traces visibles, afin que les autres modifications restent visibles.</p>	Modèle de rapport
6. Modèle de rapport – conclusion (1)	<p>La conclusion est formulée comme suit : « A la suite de nos travaux, nous sommes d'avis que:</p> <ul style="list-style-type: none"> Les méthodes d'évaluation utilisées par les organes d'administration, telles que reprises dans le projet de [fusion] [scission] sont appropriées en l'espèce ; » <p>Un intervenant remarque que le CSA prévoit les mentions qui doivent a minima être reprises dans le projet de fusion ou de scission. La description des méthodes d'évaluation utilisées n'est pas une information obligatoire. Cet intervenant suggère de faire référence au rapport de l'organe d'administration plutôt qu'au projet de fusion/scission.</p> <p>Un autre intervenant indique qu'en vertu de l'article 12:62 CSA, la déclaration du commissaire/réviseur d'entreprises doit au moins indiquer les méthodes suivies pour la détermination du rapport d'échange proposé.</p>	<p>Conformément à la loi, le réviseur d'entreprises doit faire rapport sur le projet et pas sur le rapport de l'organe d'administration. En effet, les méthodes sont décrites dans le rapport de l'organe d'administration. Dès lors, le Conseil décide de supprimer la référence au projet dans la conclusion.</p> <p>La mention des méthodes selon lesquelles le rapport d'échange a été déterminé, est ajoutée dans le fondement de la conclusion.</p>	Modèle de rapport
7. Modèle de rapport – conclusion (2)	<p>La deuxième partie de la conclusion est formulée comme suit : « A la suite de nos travaux, nous sommes d'avis que: (...)</p> <ul style="list-style-type: none"> [l'importance relative donnée à ces méthodes dans la détermination de la valeur retenue est [...]] ; et» <p>Un intervenant demande de clarifier comment cette phrase devrait être complétée lorsqu'une conclusion sur l'importance relative est émise.</p>	<p>La loi impose tout d'abord d'indiquer si le rapport d'échange est pertinent et raisonnable. Le Conseil a également décidé d'inverser l'ordre de la conclusion. L'importance relative doit conduire à un rapport d'échange qui est pertinent et raisonnable.</p> <p>Au §38, la finalité de l'examen de l'importance relative a été ajoutée, à savoir que l'objectif est de pouvoir conclure que le rapport d'échange est pertinent et raisonnable.</p>	Modèle de rapport §38