

PROJET DE NORME RELATIVE À LA MISSION DU RÉVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE D'UNE DISSOLUTION ET D'UNE LIQUIDATION DE SOCIÉTÉ

Commentaires reçus lors de la consultation publique organisée par l'IRE et position du Conseil de l'IRE

1. Contexte

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, la consultation publique relative à ces projets de normes a eu lieu du 15 décembre 2021 au 15 février 2022.

Au cours de cette période, l'IRE a reçu une réponse de 5 intervenants (réviseurs d'entreprises, cabinets de révision représentant ses associés et collaborateurs et autres parties prenantes). En outre, le Conseil de l'IRE a pris en compte des 2 réactions reçues en dehors du délai, vu que celles-ci ont été estimées pertinentes. 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 modifié relative à la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une dissolution et d'une liquidation de société a été approuvé par le Conseil de l'IRE le 27 avril et le 28 octobre 2022. Le Conseil a constaté que la procédure légale a été suivie et qu'il n'est donc pas nécessaire de procéder à une nouvelle consultation publique.

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. Remarques préliminaires

- 2.1. Le Conseil de l'IRE remercie les différents intervenants pour leurs commentaires. Grâce à ces réactions, le Conseil est en mesure de répondre pleinement à l'objectif poursuivi lors de la formulation des normes, à savoir de produire des textes normatifs de haute qualité.
- 2.2. Le Conseil souhaite tout d'abord répondre à quelques observations générales.
- 2.3. Le CSA a confié cette mission 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 est d'avis qu'il est d'intérêt général que les réviseurs d'entreprises disposent d'un système de gestion de la qualité 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. Les remarques concernant la longueur, la disproportionnalité du (des) projet(s) de norme et le langage utilisé ont été traitées par le Conseil le 25-02-2022 car cela concerne plusieurs projets de norme. Le Conseil a décidé de rappeler, dans chaque norme, l'article 31, §5 de la loi du 7-12-2016 : « 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.
- 2.5. Le Conseil a également accordé une grande attention à la formulation précise des paragraphes afin de renforcer la sécurité juridique. Le Conseil a donc procédé à certaines adaptations terminologiques, les références aux articles légaux ont été précisés lorsque c'était utile ; cohérence avec les modifications apportées à d'autres normes (communes) 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 commune, mais qui portait sur un paragraphe figurant dans plusieurs normes. Le projet de norme a à nouveau été contrôlé au niveau de l'usage de la langue (grammaire et orthographe) avant d'être soumis au CSPE et au ministre.

3. Position du Conseil concernant les réactions reçus

Sujet	Réaction(s)	Position du Conseil	Référence aux paragraphes concernés des projets de normes
1. Objectifs	Quid des objectifs de la mission du commissaire (art. 2:100 CSA) ?	Le Conseil marque son accord et ajoute cette précision par ajout des point e) et g).	§6
2. ISQC1	Misschien is het goed om nu reeds een proactieve verwijzing aan te brengen naar ISQM1.	Le Conseil marque son accord.	§9-A4
3. Situations dans lesquelles un commissaire a été nommé	il ne faut pas soumettre à incertitude le professionnel confronté à pareille situation illicite : il convient au contraire de donner à celui-ci une ligne de conduite claire qu'il puisse opposer au client sans crainte d'être assailli de notes juridiques partiales de la part de celui-ci. Nous proposons donc de remplacer la dernière phrase par : « En cas de non-respect, le professionnel déclinera la mission. » Une telle ligne, claire et nette, permettra d'éviter qu'un confrère ne soit, ensuite, accusé d'être coauteur ou complice d'une infraction au droit des sociétés. Cette ligne directrice claire et nette est également plus coopérative à l'égard de la profession de notaire, qui ne devra ainsi pas se lancer, elle non plus, dans des justifications fastidieuses d'un refus d'instrumenter.	Ce point a déjà été réglé via la norme « titres ».	§12-A7
4. Nature de la mission du	Les comptes de la liquidation font partie du rapport : il s'agit donc d'une référence circulaire. Par ailleurs, en l'absence de format prescrit pour les	Le Conseil marque son accord et reformule la mission.	§18, 20bis, 39, 50 + Modèle 2

commissaire (art. 2:100 CSA).	« documents » qui doivent être contrôlés il sera sans doute difficile d'appliquer les BE GAAP. Il semble que l'objectif soit plutôt de s'assurer que les comptes de la liquidation sont supportés par des documents probants appropriés et de ce fait reflètent ce qui s'est passé pendant la liquidation.		
	Par ailleurs, un intervenant se demande pourquoi la nature de la mission (contrôle) n'est pas précisée dans le cadre de la mission du commissaire.	Le Conseil marque son accord.	
5. Normes complémentaires	Un intervenant fait remarquer que le réviseur d'entreprises, non commissaire, ne devrait pas appliquer les normes ISA.	Dans le cadre de la norme Transformation, une remarque similaire avait été émise. Le Conseil fait référence au champ d'application des normes concernées qui rendent ces normes internationales d'application en Belgique.	§20
	Un intervenant se demande pourquoi le morceau de phrase « lorsque la mission est confiée à un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié et est effectuée auprès d'une société qui répond à la définition d'une PME. » n'est pas ajouté après chaque référence à la Norme commune PME.	Il s'agit du champ d'application de la Norme PME (voir le point 1.1 de la norme commune PME). Ce champ d'application est rappelé au début de la norme mais il ne semble pas nécessaire de le préciser à chaque fois.	
6. Délais à respecter dans l'exécution de la mission	1. Quelle est la base juridique du délai de 1 mois ? 2. Ne faut-il pas que le professionnel émette une abstention si les délais ne sont pas respectés ?	Le Conseil fait les modifications suivantes : <ul style="list-style-type: none"> - modification de la formulation pour coller à la formulation des autres normes spécifiques ; et - pas de mention du délai d'un mois résultant d'une application par analogie des délais applicables dans la mission du commissaire relative au contrôle des comptes annuels. 	§22-23

	Un intervenant a suggéré d'ajouter des précisions concernant le calcul des délais dans le cas particulier de la proposition de dissolution dans le cadre de la procédure de la sonnette d'alarme.	Le Conseil constate qu'il s'agit d'un point purement juridique de calcul de délais qui n'a pas réellement sa place dans une norme et qui entraîne de la confusion. Il est décidé de supprimer la phrase concernée et de ne pas ajouter la précision suggérée.	
	Un intervenant indique que ceci n'est pas correct. Article 7:228 CSA prévoit : « ... convoquer l'assemblée générale à une réunion à tenir dans les deux mois ». Le délai de 2 mois ne porte pas sur la convocation mais bien sur la tenue de l'AG. Il en est de même aux articles 5:153 et 6:119.	Le Conseil marque son accord.	
7. Etat résumant la situation active et passive	Plusieurs intervenants ont signalé un manque de précision concernant l'établissement de l'état résumant la situation active et passive et le caractère obligatoire ou non de l'établissement d'un état résumant la situation active et passive en continuité. En outre, un intervenant souligne le risque d'auto-révision et de secret professionnel.	Le Conseil décide de supprimer tous les paragraphes relatifs à l'établissement d'un état a&p en continuité car il n'y a pas d'obligation légale de préparer un état A/P en continuité si l'entité a opté pour la discontinuité. C'est une charge administrative supplémentaire pour l'entité et pour le professionnel. Le §A23 est également adapté pour clarifier que les droits et engagements hors bilan doivent être compris dans l'état a&p.	§25, 28 §A24 Voir aussi rem. 3.18
8. Documentation – délai de conservation	Peut-il y avoir d'autre délai de conservation que celui de 5 ans ?	Le Conseil marque son accord qu'il faut de la cohérence entre les différentes normes.	§26
9. Détermination du seuil de signification en tenant compte de l'actif net	Un intervenant demande si cela signifie que l'actif net doit être pris en considération en tant qu'élément de référence pour déterminer le seuil de signification.	Le Conseil est d'accord qu'il faut tenir compte de l'actif net en tant que benchmark.	§29
10. Infraction au référentiel comptable.	Une infraction au référentiel comptable doit se traduire par une réserve si l'impact est matériel. Si l'impact n'est pas matériel, le secret professionnel ne	Le Conseil décide de remplacer le terme « incidence directe » par « incidence significative », à modifier aussi dans la partie sur l'opinion.	§31, 48

	nous permet sans doute pas de fournir cette information en l'absence d'une obligation légale spécifique.		
11. Informations nécessaires à l'émission de l'opinion	Plusieurs intervenants soulignent le manque de clarté de la disposition.	Le Conseil estime que la disposition est en effet trop détailliste et décide de la reformuler en des termes plus généraux.	§33
12. Plus-values latentes et conséquences fiscales	Plusieurs intervenants se demandent pourquoi la norme de reprend pas la position selon laquelle les plus-values latentes devraient être exprimées dans l'état A&P, au moins dans le contexte d'une liquidation « turbo » déficitaire, et ce dans un esprit de protection des droits des créanciers. Selon cette position, la condition de continuité visée à l'article 3:35 de l'AR/CSA n'est pas applicable dans le contexte d'une dissolution, il suffit que la plus-value soit indubitable.	Le Conseil constate tout d'abord que la position exprimée n'est pas majoritairement partagée au sein de la profession. S'il s'agit en effet d'une bonne pratique, l'expression d'une plus-value latente n'est jamais obligatoire, ceci rejoint la position de la Commission Juridique, mentionnée dans l'avis ICCI du 29 mai 2017 (Boekhoudkundige behandeling van een niet-gerealiseerde meerwaarde op een onroerend goed en goodwill van een vennootschap in vereffening (05/07/2019) (icci.be)). La mention en annexe de l'état résumant la situation active et passive est une solution élégante. Un paragraphe est ajouté concernant les conséquences sur l'opinion en cas de refus par l'organe d'administration de mentionner les plus-values latentes et/ou les éventuelles dettes fiscales.	§34 et A32 Modèle de rapport 1
13. Contrôle des comptes annuels	La norme ne contient pas de diligence/modalité d'application relative au fait que la dissolution entraîne la clôture de l'exercice (art. 2:70 CSA). Lorsque nous sommes commissaire nous devons émettre un rapport relatif à cette clôture. Une approche pragmatique dans le cadre d'une dissolution et d'une liquidation en acte n'est pas évidente.	Le Conseil décide d'ajouter un paragraphe afin de rappeler ce point. Par ailleurs, une référence à l'avis de la CNC dans le cadre de la dissolution et la liquidation en un seul acte dans une modalité d'application est ajoutée, ainsi qu'une référence à la norme complémentaire (version révisée 2020).	§36bis-A34bis

14. Déclarations écrites	Un intervenant se demande si cela décharge le professionnel d'obtenir la preuve de la consignation. Un autre intervenant souligne que la formulation utilisée n'est pas adaptée.	Le Conseil marque son accord et un renvoi au §36 (qui confirme que la seule lettre d'affirmation n'est pas nécessaire) est ajoutée.	§41, 36
15. Liquidation déficitaire	Un intervenant se demande pourquoi la position de l'ICCI, relative aux modalités en cas de liquidation déficitaire n'est pas reprise.	Le Conseil est d'avis qu'il n'est pas utile de reprendre cette position car elle recommandait d'obtenir la confirmation écrite des créancier non remboursé. Dans l'état actuelle de la législation, s'il s'agit d'une clôture en un seul acte, cette confirmation est expressément demandée par la loi et dans le cadre d'une liquidation « normale », le tribunal est impliqué dans la désignation des liquidateurs.	§54
16. Rapport séparé ou intégré	Le concept d'un rapport séparé ou intégré n'est pas clair et ne semble pas en phase avec le CSA.	Le Conseil marque son accord de supprimer le bout de phrase.	§A36 +\$28
17. Structure du rapport	Un intervenant souligne que dans la structure du rapport les responsabilités apparaissent avant l'opinion, or ce n'est pas le cas dans toutes les normes.	Le Conseil décide de garder une consistance et de remodifier le modèle pour que l'opinion apparaisse en premier.	§59 Modèles 1&2
18. Mention d'informations non données par l'organe d'administration	Plusieurs intervenants soulignent que le projet de norme est parfois ambigu concernant le fait que le professionnel ne peut en principe donner des informations que l'organe d'administration ne donne pas lui-même, mais doit adapter son opinion en relevant le cas échéant que certaines informations sont manquantes (notamment les §§ relatifs à l'état A&P en continuité et la comparaison avec l'état en discontinuité, la « description du contexte de l'intervention du professionnel en termes généraux », les « paragraphes d'observation » et les « paragraphes d'autres points » ne peuvent pas inclure des informations non données par l'organe d'administration). Il est suggéré d'en faire une	Le Conseil a bien noté le point. Il est procédé à une reformulation des §§ relatifs aux autres points et au paragraphe d'observation qui reprend la position ISA. Il avait déjà été décidé de supprimer tous les §§ relatifs à l'état en continuité et à sa comparaison, en outre, le Conseil avait déjà décidé de supprimer l'encart « description de la mission du professionnel » des modèles, le problème semble donc réglé.	§A38 – A38bis Modèles 1&2 Voir aussi rem. 3.7

	position de principe (un §normal) et de développer en §A les différentes modalités d'applications.		
19. Signature et date du rapport	Contradiction qui porte à confusion : il ne peut pas recevoir plus tard, car il doit attendre qu'il l'a reçu pour dater et signer son rapport.	Le Conseil décide de supprimer la dernière phrase du §A39 car ce serait une répétition du § A14 si on répète que le professionnel doit attendre le rapport de l'OA avant de pouvoir dater et signer le sien.	§A40 §A14
20. Modèle 1	Un intervenant souligne que seule l'assemblée générale extraordinaire est compétente dans ce contexte.	Le Conseil marque son accord.	Voir aussi rem. 3.17
	Un intervenant souligne que le texte proposé concernant la désignation n'est pas appropriée pour le commissaire.	Le Conseil marque son accord.	
	Plusieurs intervenant s'interrogent sur l'utilité de l'encart [description de la mission du professionnel en termes généraux]	Le Conseil marque son accord et décide de le supprimer.	
	Un intervenant souligne que la norme actuelle prévoit un modèle d'opinion son réserve et souligne que dans les anciennes normes un certain nombre de « réserves standard » étaient reprises.	Le Conseil souligne que l'objectif est d'éviter justement des réserves automatiques, qui ne sont pas toujours comprises par le client ni par les utilisateurs.	
	Un intervenant souligne qu'il était auparavant recommandé de mentionner le montant du précompte mobilier sur le boni de liquidation, dans le cadre d'une clôture immédiate de liquidation.	Le Conseil rappelle que ce n'est pas légalement prévu et ne fait donc pas partie de la mission du professionnel.	
	Dans la version précédente des normes, l'opinion sans réserve mentionnait la phrase suivante : « 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	Le Conseil estime que cet ajout n'est pas nécessaire.	

	liquidateur. ». L'intervenant se demande s'il ne faut plus reprendre cette phrase.		
	Un intervenant indique qu'auparavant des « réserve standard » étaient incluses dans les rapports sur la dissolution liquidation notamment concernant les passifs latentes, le défaut de confirmation ou les éventuelles conséquences fiscales.	Le Conseil rappelle que le but était d'éviter des réserves automatiques. Le point concernant les réserve sera repris mais dans un paragraphe relatif à d'autres points (voir rem. 3.7).	
21. Modèle 2	Un intervenant souligne que seule l'assemblée générale extraordinaire est compétente dans ce contexte.	Le Conseil marque son accord.	Voir aussi rem. 3.4 et 3.17
	Un intervenant souligne que le texte proposé concernant la désignation n'est pas appropriée pour le commissaire.	Le Conseil marque son accord.	
	Plusieurs intervenant s'interrogent sur l'utilité de l'encart [description de la mission du professionnel en termes généraux]	Le Conseil marque son accord et décide de le supprimer.	
22. Modèles supplémentaires	<ul style="list-style-type: none"> - Ne serait-il pas utile que la norme contienne un troisième modèle de rapport, à savoir un modèle utilisable, à la clôture, par les associés qui se feraient assister par un professionnel (art. 2:100 du C.S.A.). Certes, ce rapport n'émanera pas du professionnel lui-même, mais il faudrait éviter que des associés assistés par un professionnel ne rédigent un rapport qui porte à confusion sur les conclusions que l'on peut tirer de l'assistance d'un professionnel. Si le Conseil de l'IRE ne souhaite pas inclure un modèle de rapport pour des non-professionnels, ce modèle pourrait être 	Le Conseil n'est pas d'accord. La mission d'assistance est une mission contractuelle dont le contenu dépend de la volonté des parties.	

	<p>transformé en une clause obligatoire dans la lettre de mission du professionnel invité à assister les associés.</p> <ul style="list-style-type: none">- Serait-il possible de développer un modèle de lettre de mission (comme cela a été fait dans la norme apport en nature/quasi-apport) ?- Serait-il possible de développer un modèle de lettre d'affirmation? Il s'agit d'une mission d'assurance (controle complet).		
--	--	--	--