

PROJET DE NORME RELATIVE À LA MISSION DU PROFESSIONNEL 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 8 juillet 2024 au 8 août 2024.

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 modifié relative à la mission du professionnel dans le cadre d'une dissolution et d'une liquidation de société a été approuvé par le Conseil de l'IRE le 25-10-2024. 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.

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.

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.

2.2. Le Conseil souhaite tout d'abord répondre à quelques observations générales.

2.3. Ce projet de norme est le résultat d'une collaboration entre l'IRE et l'ICE (ITAA). Dans ce cadre, il est précisé que la loi du 17 mars 2019 crée, par son article 61 un Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, dont l'abréviation est « ICE ». Toutefois, cette même disposition, *in fine*, permet l'utilisation par l'Institut de la dénomination « Belgian Institute for tax advisors and accountants » (ITAA), dans sa communication.

2.4. 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 (notamment §§ 22).

3. Position du Conseil concernant les réactions reçus

Sujet	Position du Conseil	Référence aux paragraphes concernés des projets de normes
1. Remarque globale	<p>Un intervenant estime que le projet est de peu d'utilité et devrait s'écarter plus fondamentalement de la norme précédente (du 6 décembre 2002). Cet intervenant regrette que la seule modification légale majeure, qui concerne les associations, soit expressément exclue du champ d'application du projet de norme.</p> <p>Cet intervenant regrette également le fait que les commissaires soient tenus d'appliquer des normes internationales, alors que les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables certifiés peuvent appliquer une norme purement belge : « <i>On pourrait y voir une certaine schizophrénie normative, inspirée par l'idée de n'imposer aucune norme internationale aux experts-comptables tout en voulant donner un brevet d'équivalence à leurs travaux</i> ».</p>	/

	<p>Cet intervenant estime que les mêmes règles devraient être imposées aux commissaires et réviseurs d'entreprises, en laissant le choix à l'entreprise sans commissaire d'opter soit pour un rapport d'un réviseur d'entreprises équivalent à celui d'un commissaire, soit pour un rapport d'un expert-comptable certifié d'un statut moindre vis-à-vis des tiers mais aussi d'un coût moindre, puisque ne devant pas prendre en compte le coût d'une supervision publique développée, d'un cadre normatif détaillé et international, etc.</p> <p>Enfin, il s'interroge sur la légalité des normes « communes ». Cet intervenant estime que la profession serait mieux servie si cette norme n'était pas commune avec l'ITAA.</p> <p>Le Conseil prend note de cette position. Néanmoins, à la suite d'un dialogue entre les parties prenantes, le Conseil a pris la décision de maintenir les normes communes lorsque c'était nécessaire. En outre, la dissolution des associations et des fondations comporte des éléments différents de la dissolution et liquidation d'une société. Il est dans l'intérêt de la profession d'établir des normes spécifiques à chaque situation pour faciliter les travaux des membres.</p>	
2. Procédure de l'article XX.23 CDE	<p>Un intervenant a suggéré de transformer l'ancien paragraphe A9 en diligence requise et de limiter la référence légale à l'article XX.23, §3 CDE.</p> <p>Le Conseil souhaite rappeler que conformément à la hiérarchie des normes, une norme ne peut pas modifier une loi. L'objectif est simplement d'attirer l'attention du professionnel sur cette procédure. Le paragraphe, est néanmoins modifié pour faire référence en particulier au 3^{ème} paragraphe de l'article XX.23 CDE. De plus, le Conseil constate une contradiction entre l'ancien §13 et §61 actuel, pour plus de clarté il est donc décidé de supprimer l'ancien §13 et de déplacer les anciens §A8 et A9 en §A40 et A41. Le paragraphe A40 qui se limitait aux infractions au CSA est adapté en conséquence.</p>	(Ancien)§13-§61 §A40-A41
3. Modèle de lettre de mission	<p>Un intervenant s'interroge sur l'utilité d'ajouter un modèle de lettre de mission annexé à la norme.</p> <p>Le Conseil rappelle que pour la plupart des cabinets de révision, il est important de laisser suffisamment de liberté dans la lettre de mission (il y a parfois des dispositions spécifiques, par exemple concernant les sanctions de l'Union européenne contre la Russie qui peuvent y être intégrées). Or, si un modèle est annexé à la norme, il devient obligatoire pour les réviseurs d'entreprises (art. 31, §4 de la loi du 7 décembre 2016). La norme prescrit au paragraphe 21 un contenu minimum, pour le reste c'est la liberté contractuelle qui doit primer.</p>	/

4. Délais	<p>Un intervenant se demande si un rapport de carence doit être établi lorsque le rapport du commissaire n'est pas remis 15 jours avant l'assemblée générale.</p> <p>Le Conseil souhaite souligner que le rapport de carence est spécifique à la mission du commissaire.</p>	§21
5. Procédure de la sonnette d'alarme	<p>Un intervenant demande plus précision sur la manière dont le professionnel doit tenir compte de ce délai.</p> <p>Après relecture du paragraphe concerné, le Conseil estime qu'il y a un risque de confusion entre la procédure de la sonnette d'alarme et la procédure en matière de dissolution/ liquidation. Une procédure de sonnette d'alarme peut mener à une dissolution, décidée par l'organe d'administration, dans ce cas les délais spécifiques s'appliquent. Les deux procédures ne doivent cependant pas être combinées.</p>	Ancien §23
6. Risques spécifiques	<p>Un intervenant attire l'attention sur la problématique des sociétés qui détournent la procédure de dissolution/liquidation de son objectif, en préliquidant la majeure partie des actifs, vidant la mission du professionnel de sa substance.</p> <p>Le Conseil est d'accord avec cette remarque et décide d'ajouter du contexte au paragraphe A13 en conséquence.</p>	§23, 3eme tiret et A12
7. Documentation	<p>Un intervenant indique que la norme exige que le projet d'acte notarié figure dans le dossier de contrôle. Or, ceci ne vaut ni pour les SNC ni pour les SComm.</p> <p>Le Conseil est d'accord avec cette remarque et modifie le paragraphe en conséquence.</p>	§23, dernier tiret
8. Élément auxquels une attention particulière doit être accordée	<p>Un intervenant indique l'ancien paragraphe A25 mentionne à la fin les éléments auxquels une attention particulière doit être accordée, en relation avec les actifs et passifs et se demande si cela doit être étendu aux points spécifiques pour le compte de résultat.</p> <p>Le Conseil souhaite confirmer que c'est bien le cas, le paragraphe A22, c) mentionne par ailleurs le compte de résultats comme étant compris dans les travaux de contrôle.</p>	§A22-A23
9. Etat résumant la situation active et passive établi en continuité	<p>Un intervenant indique que l'ancien §A30 alinéa 1^{er}, seconde phrase ne semble pas compatible avec la mission première du liquidateur qui consiste à réaliser les actifs.</p>	§A28

	Le Conseil estime que cela peut arriver dans certains cas très particuliers, par exemple les sociétés d'assurances et de décontamination, le secteur du charbonnage également. Dans ces différents cas, les sociétés restent en liquidation pendant une longue période.	
10. Contrôle des comptes annuels et clôture de la liquidation	<p>Un intervenant se demande si des modalités d'application peuvent être formulées concernant cet exercice abrégé, car en pratique les comptes annuels (et le rapport de commissaire) ne peuvent pas être publiés à la date de la décision de dissolution :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comment gérer cette situation ? - Qui établit ces comptes annuels et éventuellement le rapport annuel ? - À quel titre le commissaire doit-il signer ? - Qui signe la lettre de représentation ? <p>Le Conseil est conscient de l'existence de cette problématique. Il est cependant décidé de ne pas modifier le projet de norme pour intégrer ces points qui feront éventuellement l'objet d'une note technique ultérieure, permettant l'intégration d'exemples et de cas pratiques. Le projet de norme est toutefois modifié afin d'intégrer une référence à l'avis de la Commission des normes comptables en la matière.</p>	§34- A30
11. La confirmation de la consignation des sommes nécessaires pour rembourser les créances figurant dans l'état résumant la situation active et passive	<p>Une intervenant se demande si cette confirmation est suffisante et dispense le professionnel d'obtenir lui-même la preuve de cette consignation.</p> <p>Le Conseil estime que cette confirmation par l'organe d'administration ne porte pas atteinte à l'obtention d'une confirmation de la Caisse des Dépôts et Consignations ou de l'extrait bancaire confirmant ce dépôt. Le paragraphe est donc complété en ce sens.</p>	§40
12. Etat résumant la situation active et passive incomplet	<p>Un intervenant se demande comment traiter dans le rapport les éventuelles obligations qui n'étaient pas connues ou ne pouvaient pas être estimées à la date du rapport ?</p> <p>Le Conseil souhaite rappeler que l'établissement de l'état résumant la situation active et passive ressort de la responsabilité de l'organe d'administration. Ceci est par ailleurs inclus dans le modèle de rapport annexé au projet de norme.</p>	/
13. Opinion avec réserve et opinion négative	Un intervenant remarque que dans l'avis 2023/05 du Conseil de l'IRE concernant la Mission du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une dissolution et d'une liquidation de société, il est mentionné (à la page 21) que le réviseur d'entreprises doit formuler une abstention d'opinion si les	§48

	<p>lacunes du contrôle interne ou du processus de <i>reporting</i> financier rendent impossible l'élaboration d'un programme adapté pour les travaux axés sur les données des postes comptables.</p> <p>La position adoptée dans l'avis, à savoir qu'une abstention d'opinion doit être formulée si les faiblesses du contrôle interne ou du processus d'établissement de l'information financière empêchent le développement d'un programme approprié de validation des rubriques comptables, nous semble être la position correcte. L'intervenant s'interroge sur la raison pour laquelle cette position n'est pas reprise dans la norme actuelle.</p> <p>Le Conseil indique que la position prise dans le projet de norme reflète les exigences des normes ISA en la matière.</p>	
14. Opinion négative	<p>Un intervenant indique que le paragraphe A29 cite des exemples pertinents de situations où la situation active et passive peut être établie en continuité. C'est le cas lorsque des perspectives sérieuses existent de transfert de tout ou partie de l'exploitation, à une autre entreprise qui assumera la poursuite de cette exploitation : ce n'est donc pas la société dont la dissolution est proposée qui poursuit l'exploitation.</p> <p>L'intervenant propose par conséquent d'ajouter le morceau de phrase « , en tout ou en partie. » à la fin du paragraphe A34.</p> <p>Le Conseil estime qu'une société doit être considérée comme une unité, par conséquent, l'ajout proposé entraînerait de la confusion. Néanmoins, le Conseil estime que l'ancien paragraphe A34 doit être supprimé car il ne peut pas y avoir une conclusion négative et un paragraphe d'observation.</p>	Ancien §A34 - 49
15. Opinion – capitaux propres négatifs	<p>Un intervenant s'étonne que les exigences/modalités d'application concernant le passif net ou la liquidation déficitaire ainsi que les éventuels travaux supplémentaires à effectuer dans ce cadre. L'intervenant se demande si ça pourrait être ajouté dans les modalités d'application.</p> <p>Le Conseil est conscient de cette problématique. Au vu de la complexité des situations pouvant être rencontrées, le Conseil souhaite que cette analyse soit traitée à part. Toutefois, une modalité d'exécution est ajoutée, afin de rappeler le cas particulier de la confirmation par le juge de la nomination du liquidateur, conformément à l'article 2:84 CSA. En outre, le paragraphe 51 est</p>	§51 – A33 Annexe 1

	également modifié pour que le professionnel inclue dans son opinion si la société n'a de dettes qu'à l'égard de ses actionnaires.	
16. Comparaison avec les normes actuelles – postes significatifs	<p>Un intervenant indique que dans les normes actuelles, le rapport du réviseur d'entreprises contient un rapport détaillé, c'est-à-dire qu'une description appropriée des postes significatifs de l'état des actifs et passifs.</p> <p>L'intervenant se demande si la disparition de cette exigence dans le projet de norme signifie qu'il n'est plus nécessaire d'inclure une description des postes significatifs de l'état des actifs et passifs dans le rapport.</p> <p>Le Conseil note que cette exigence apparaît dans un paragraphe qui décrit l'établissement d'un rapport « en forme longue ». Depuis plusieurs années, le Conseil privilégie les rapport « en forme courte ». En outre, ce n'est pas une obligation légale et cela pourrait entraîner des problème de secret professionnel. Les paragraphes A36 et A37 sont modifiés pour tenir compte de cette dernière considération.</p>	A36-A37
17. Fondement de l'opinion	<p>Un intervenant indique que dans l'avis 2023-05, le paragraphe concernant le fondement de l'opinion faisait référence au cadre normatif applicable en Belgique. Dans la norme actuellement en projet, il est fait référence à la Norme relative à la mission du professionnel dans le cadre d'une dissolution et d'une liquidation de société. L'intervenant s'interroge sur la possibilité de maintenir la formulation antérieure.</p> <p>Le Conseil souhaite rappeler que le §13 de la Norme générale applicable à toute mission confiée par une entreprise au réviseur d'entreprises, impose de reprendre dans le rapport « le cadre légal, réglementaire ou contractuel ou autre dans lequel il exécute la mission (par exemple : Code des sociétés et associations, réglementation applicable, cadre contractuel, ou autre) ». Le Conseil estime utile d'être le plus spécifique possible pour que la référence soit compréhensible pour les tiers à qui sont adressés la plupart des rapports émis par les réviseur d'entreprises. La norme générale a été approuvée par le Ministre le 13 mars 2020 et est applicable à toutes les missions, y compris dans le cadre d'une dissolution/liquidation, comme c'est rappelé dans le §A4 de la norme en projet. Cette formulation a été utilisée dans l'avis 2023-05, car la norme en vigueur n'était plus à jour à la suite de l'entrée en vigueur du CSA. Par conséquent, il est décidé de ne pas modifier la référence.</p>	Annexe 1

18. Paragraphe relatif à d'autre(s) point(s)	<p>Un intervenant propose d'inclure la mention suivante dans le paragraphe relatif à d'autres points «lorsque l'annexe à l'état résumant la situation active et passive ne mentionne pas les éventuelles plus-values latentes ni les éventuelles conséquences fiscales » :</p> <p>« Nous tenons à souligner que le précompte mobilier sur les boni de liquidation, qui sera dû au moment de la décision de liquidation par l'assemblée générale, n'a pas encore été consigné. Cependant, nous devons noter qu'il (n'y aura pas) de précompte mobilier dû ».</p> <p>Le Conseil indique que le précompte mobilier est une dette des actionnaires, qui n'est pas encore due à ce moment de la procédure. Il est par conséquent décidé de ne pas l'ajouter.</p>	Annexes 1&2
19. Responsabilités du professionnel	<p>Un intervenant propose d'inclure la mention suivante : « Enfin, nous tenons à souligner qu'étant donné l'état des fonds propres de la société, lors de la dissolution envisagée, il n'y aura (ou un montant X) de précompte mobilier sur le boni de liquidation à payer. »</p> <p>Le Conseil indique que le précompte mobilier est une dette des actionnaires, qui n'est pas encore due à ce moment de la procédure. Il est par conséquent décidé de ne pas l'ajouter.</p>	Annexes 1&2
20. Rapport destiné à l'assemblée générale extraordinaire	<p>Plusieurs intervenants indiquent que conformément notamment aux articles 5:100, 6:85 et 7:153 du CSA, une AG extraordinaire implique des quorums spéciaux de présence et de majorité. Or, cela ne s'applique pas à la clôture de la liquidation.</p> <p>Le Conseil approuve cette remarque et décide de modifier l'annexe en conséquence.</p>	Annexe 2
21. Modèle de rapport du commissaire	<p>Un intervenant se demande s'il n'est pas obligatoire de mentionner la « société X en liquidation ». En outre, il se demande si la désignation générale du commissaire est suffisante ou si ça doit être complété avec la mission spécifique pour laquelle le commissaire est désigné.</p> <p>Le Conseil approuve cette remarque et remarque qu'une partie de phrase avait été oubliée lors de la traduction de la norme vers le néerlandais.</p>	Annexe 2
22. Responsabilités de l'organe d'administration	<p>Le Conseil constate que les modalités du paragraphe A26 ne sont pas répercutées dans les responsabilités de l'organe d'administration et décide d'ajouter un paragraphe en ce sens.</p>	§A26 – Annexe 1