

Michel DE WOLF

professeur à l'UCLouvain et à l'ULiège
avenue de l'Arbalète 60 – B 1170 Bruxelles
Courriel michel.dewolf@uclouvain.be

Le 8 août 2024.

Monsieur Patrick VAN IMPE
Président de l'Institut des réviseurs d'entreprises

Aux bons soins de tech@ibr-ire.be

Monsieur le Président,

Concerne : projet de norme relative à la mission du professionnel dans le cadre d'une dissolution et d'une liquidation de société.

Je vous prie de trouver ci-dessous quelques réflexions que je souhaite porter à la connaissance des instances intervenant dans le processus normatif.

Ces réflexions, dont j'autorise la publication, vous sont communiquées exclusivement en ma qualité d'académique, et, dans cette qualité, à titre individuel.

Globalement, je suis d'avis que le projet est non seulement de peu d'utilité, mais surtout que, pour vraiment servir l'intérêt public, il devrait s'écarter fondamentalement de l'approche adoptée dans les normes du 6 décembre 2002 qu'il entend remplacer.

Les considérants du préambule du projet n'expliquent pas explicitement la nécessité de remplacer les normes du 6 décembre 2002.

On croit cependant pouvoir en déduire qu'il s'agirait principalement d'adapter des normes professionnelles à l'évolution de la législation générale. Mais dans ce cas, il s'agit d'un travail d'une utilité somme toute relative – tout réviseur d'entreprises et tout expert-comptable certifié étant censés avoir suffisamment de connaissances juridiques pour ne pas ignorer qu'en vertu de la hiérarchie des sources, une loi, telle que le Code des sociétés et des associations, emporte de plein droit modification des règles de rang inférieur, telles que des normes professionnelles.

Par ailleurs, l'innovation légale majeure que constitue l'extension des missions en lien avec les dissolutions au champ des associations est quant à elle exclue explicitement du projet (art. 2).

Ceci pourrait être (mal) compris comme une certaine forme de désintérêt des professions économiques pour le monde associatif.

De plus, techniquement, alors que la pratique s'était imposée d'appliquer par analogie les normes du 6 décembre 2002 aux associations, la disposition expresse du projet, excluant les ASBL, AISBL et fondations de son champ d'application (art. 2), combinée avec l'abrogation des normes du 6 décembre 2002 (art. 4), fera tomber les malheureuses associations dans un vide normatif plus béant qu'actuellement.

J'en viens à un autre aspect du projet de norme.

Permettez-moi pour cela de partir, à titre exemplatif, de la modalité A15 du projet : « Le commissaire applique la norme ISA 315 (révisée), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement. Le professionnel qui n'est pas commissaire applique les paragraphes 97-104 de la norme commune PME. »

Voilà donc que, alors que les réviseurs d'entreprises doivent appliquer des normes nécessairement internationales dans ce qui constitue le cœur de leurs missions, à savoir leurs opinions de commissaire sur les comptes consolidés et les comptes annuels, leur Institut leur impose, à propos des états résumant la situation active et passive avant dissolution, de mettre en œuvre, soit une norme internationale, soit une norme purement belge, selon qu'ils agissent en tant que commissaire, ou en tant que « simples » réviseurs d'entreprises.

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.

Mais ceci n'est pas de nature à renforcer l'attractivité de la profession de réviseur d'entreprises. Car pour ce qui est de l'assurance raisonnable qu'un réviseur d'entreprises est amené à donner à l'image fidèle de l'état résumant la situation active et passive, faut-il imposer aux étudiants, aux stagiaires et aux réviseurs la connaissance de normes internationales *et de normes belges*, alors qu'à l'évidence les normes internationales répondent aux besoins techniques et sont d'un niveau de qualité internationalement reconnu ?

Certes le législateur belge prévoit à plusieurs reprises dans le Code des sociétés et des associations de confier une mission au « commissaire, ou, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable certifié désigné par l'organe d'administration ».

Chacun est bien conscient que les deux professions ne sont pas équivalentes, sinon le législateur les aurait fusionnées, en les soumettant aux mêmes exigences de formation ou de supervision publique, notamment. Il a cependant admis qu'il puisse y avoir, dans un certain nombre d'hypothèses, un libre choix de l'entreprise de recourir à un réviseur d'entreprises ou à un expert-comptable certifié.

Jusqu'ici, sous la pression de ministres, anciens ou démissionnaires, ou à l'instigation d'un conseil supérieur des professions économiques autrement présidé et composé, votre Institut a accepté l'équivalence de fond des rapports des professionnels relevant de votre Institut ou de celui des experts-comptables certifiés (actuellement, ITAA).

Ceci n'est en fait pas vraiment compréhensible, car cela signifierait que l'absence de supervision publique, omniprésente sur l'une des professions, n'aurait aucun impact sur la qualité des rapports de l'autre catégorie de professionnels, non soumis à cette supervision publique.

En réalité, le législateur belge a plutôt voulu :

- imposer le recours à un réviseur d'entreprises, nécessairement soumis à une supervision publique très poussée, et marqué par une participation intense à l'internationalisation du droit et de la vie des affaires, pour les entreprises les plus grandes (ce qu'il était du reste obligé de faire, en vertu du droit européen, pour nombre de sociétés), ainsi que pour celles qui décident de se soumettre entièrement à un régime identique : en pratique pour toutes les entreprises avec commissaire ;
- laisser aux autres entreprises un choix entre 1) un réviseur d'entreprises, légalement soumis à une supervision publique très poussée, et marqué par la participation intense à l'internationalisation du droit et de la vie des affaires, et 2) un expert-comptable certifié, susceptible de leur fournir le même service légalement imposé, mais en acceptant, le cas échéant, que les tiers, faute notamment de supervision publique développée et d'application de normes internationales, donnent moins de crédit au rapport du professionnel. La contrepartie pour les entreprises auxquelles un choix est laissé entre un réviseur d'entreprises et un expert-comptable certifié, et qui choisiraient ce dernier, est que la mission de ce dernier peut être exécutée à un coût moindre.

Le projet de norme erre donc à mes yeux lorsqu'il impose non des diligences identiques au commissaire et au réviseur d'entreprises, mais plutôt au réviseur d'entreprises et à l'expert-comptable certifié. Peut-être même qu'en favorisant une équivalence de perception entre les deux professions, il porte atteinte à l'effet utile du droit européen, qui a voulu donner un statut particulier aux professionnels qui entrent dans les critères de la directive 2006/43.

Le prix que cette ligne de démarcation, à mon sens erronée, impose aux entreprises est lui-même injustifié, et en tout cas non transparent.

Le vrai choix devrait être de laisser aux entreprises 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.

Car prenons vraiment le point de vue de la petite entreprise qui souhaite procéder à sa dissolution volontaire.

Pourquoi le projet de norme lui interdit-il de recourir à son expert-comptable certifié habituel ou à l'expert-comptable certifié lié à son expert-comptable qui aurait préparé l'état résumant la situation active et passive (modalité d'application A3)? Si cette interdiction découle nécessairement, pour le réviseur d'entreprises, de la loi du 7 décembre 2016 (art. 12), je ne vois

pas, pour l'expert-comptable certifié, de disposition aussi précise dans la loi du 17 mars 2019 ni même dans l'A.R. du 1^{er} mars 1998.

De même, pourquoi l'expert-comptable devrait-il disposer d'un système de gestion de la qualité applicable à la mission et établi conformément à une norme de son Institut approuvée selon la procédure prévue par la loi du 17 mars 2019 (art. 9 du projet de norme) ? Cette exigence, qui ne trouve aucun fondement dans le Code des sociétés et des associations, a pour but de tenter de limiter la concurrence entre les professionnels, au détriment du libre choix laissé par le Code des sociétés.

Assurément, l'intérêt général et la liberté des acteurs économiques seraient mieux servis par une dualité de normes, l'une plus exigeante que l'autre, mais assurant, à un coût plus élevé, une garantie supérieure pour les tiers – c'est-à-dire, dans le cas des dissolutions de sociétés et d'associations, les créanciers (notamment publics) et même les actionnaires (par rapport aux administrateurs), principalement.

Par ailleurs, j'invite votre Institut, et à travers vous le Conseil supérieur et le (futur) Ministre, à reconsidérer la légalité même de normes « communes ». Si cette possibilité était incluse dans une ancienne législation, elle n'est à mon sens plus compatible avec la loi, postérieure, du 7 décembre 2016. Ne fût-ce que par le fait que cette loi postule une transparence totale de la préparation des normes, où les parties prenantes non expressément énumérées dans la loi ne peuvent s'exprimer que par la consultation publique, et non par un procédé non public de négociation inter-Instituts, susceptible, précisément mais illégalement, de restreindre une saine concurrence entre les professions.

Au fond, le choix est soit d'égaliser toutes les conditions d'exercice des missions communes (y compris en termes de gestion de la qualité, de normes internationales, de supervision publique), soit de laisser à chacune des deux professions la faculté de proposer aux entreprises des services répondant aux mêmes finalités, mais différenciés du point de vue de leur exécution, des garanties qu'elles offrent, et de leur coût. Le projet de norme, en ne prenant pas clairement et de manière cohérente position ni dans une direction ni dans l'autre, ne sert à mon sens aucune des deux professions.

Je vous remercie, cher Monsieur le Président, de m'avoir lu et me réjouis de continuer à contribuer, en tant qu'académique, au rayonnement des professions économiques.

A handwritten signature in blue ink, consisting of a stylized 'M' followed by a vertical line and a horizontal stroke, likely representing Michel De Wolf.

Prof. Dr. Michel De Wolf