

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 adapté a été approuvé par le Conseil de l'IRE en date du 27 avril 2022 et du 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 gestion de la 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 relu 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. Dans le cadre de la consultation publique d'autres normes, des remarques ont été émises concernant la longueur et la disproportionnalité du (des) projet(s) de norme. Cela concerne 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 ». L'application proportionnelle est donc inhérente à chaque norme formulée par l'IRE. Ceci a également été ajouté dans un nouveau 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.

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)
3.1. Information au conseil d'entreprise	Un intervenant rappelle que le rapport du réviseur d'entreprises établi dans le cadre d'une transformation et adressé à l'assemblée générale fait partie des informations économiques et financières à transmettre au conseil d'entreprise, en vertu de l'art.2 de l'AR 1973. La norme ne peut pas y porter atteinte.	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.	
3.2. Chronologie des rapports	Il est clair que le rapport doit être daté après l'établissement de l'état résumant la situation active et passive, mais doit-il l'être avant ou après le rapport de l'organe d'administration cf. chronologie du CSA : art. 14:3 vise l'établissement de l'état résumant la situation active et passive ; art. 14:4 vise l'évaluation de cet état par le réviseur d'entreprises ; art. 14:5 vise le rapport spécial qui doit être établi par l'organe d'administration.	Dans la pratique, l'état résumant la situation active et passive et le rapport de l'organe d'administration sont combinés. Les deux sont nécessaires dans le cadre de la mission du réviseur d'entreprises. Le CSA ne mentionne nulle part dans le livre 14 un rapport spécial, mais seulement un rapport. Le mot « spécial » a été supprimé dans le reste du texte.	Considérant (4) §A3 §6 §21 (6) §24 §A22
3.3. Art. 14:38, al.2, 3° CSA	Cette disposition (transformation d'une ASBL en en SCES agréée ou en SC agréée comme ES) est formulée différemment des autres et mentionne la « juste valeur ». La norme fait référence à cet article mais n'explique pas davantage cette différence. <ol style="list-style-type: none"> 1. Une mission d'évaluation est-elle suffisante dans ce cadre ? 2. La mission est-elle la même ? 3. Comment interpréter la notion de « juste valeur » ? 4. Une mention spécifique dans la conclusion est-elle nécessaire dans ce cas ? 	Il semble plutôt s'agir d'une inexactitude de la part du législateur. Il serait utile d'interroger la CNC sur la manière dont l'état résumant la situation active et passive doit être établi dans ce cas. Dans l'intervalle, ce point est retiré du champ d'application de la norme. Le considérant (2) explique que même si la nature de la mission est la même, les travaux ne peuvent être traités par la présente norme en l'absence d'indications spécifiques sur la manière de préparer un tel état résumant la situation active et passive.	§2 – A1 Considérant (2)
3.4. Objectif de la mission	Ajouter un nouveau point 'c' pour prévoir : « d'évaluer, dans le cas d'une société de capitaux, si l'actif net n'est pas inférieur au capital. »	Le réviseur d'entreprises doit mentionner cette différence dans son rapport d'évaluation (art. 14:4 , al.2 CSA). La loi n'exige pas une évaluation de ce point par le réviseur d'entreprises. Par conséquent, l'objectif n'est pas modifié. Le §39 est toutefois clarifié.	§6 §16
3.5. Exigences d'indépendance	Le projet de norme reprend dans le par. A4, ce qui figure actuellement dans la norme transformation (§1.5.33, al.2). Toutefois, il n'est pas clair ce qu'il faut entendre par « mission récurrente ».	Le paragraphe est modifié de la même manière que dans les autres projets de normes.	§A4
3.6. Situation dans laquelle un commissaire a été nommé	Trois intervenants font valoir que le par. A8 devrait être clarifié. En particulier, la norme ne doit pas laisser place à l'interprétation des possibles conséquences juridiques. Il est suggéré d'ajouter clairement que dans un tel cas, la mission ne peut pas être acceptée, l'organe d'administration doit en être informé et un commissaire doit être désigné.	Le paragraphe est modifié de la même manière que dans les autres projets de normes.	§A8
3.7. Nature de la mission	1) L'objectif et la nature de la mission ne sont pas clairs : s'agit-il d'évaluer l'état résumant la situation active et passive et d'évaluer si l'actif net est surévalué ? Si seule la surévaluation doit être évaluée, une mission d'assurance avec une assurance limitée suffit. Mais l'évaluation de l'état résumant la situation active et passive couvrira à la fois les surévaluations et les sous-évaluations. Les travaux doivent-ils se limiter à la surévaluation ? Ou s'agit-il d'une évaluation globale de l'état ?	Dans le cadre de la transformation, il convient d'évaluer l'état résumant la situation active et passive et d'évaluer si l'actif net est surévalué. Pour faire rapport sur ces questions, une évaluation suffit, conformément aux exigences de la loi.	§6 §16
3.8. Nature de la mission	2) Pourquoi seules les anomalies significatives non corrigées donnant lieu à une surévaluation devraient-elles être signalées ? Une évaluation globale doit	Le Conseil prend en considération la question. Il s'agit de la situation exceptionnelle dans laquelle une réserve n'est pas émise sur l'état et qu'il existe pourtant des	§50

	également inclure les sous-estimations. Dans le cas contraire, l'état n'est pas établi conformément au référentiel comptable.	anomalies non corrigées pour la surévaluation de l'actif net. Par conséquent, le §50 est modifié et un paragraphe A est ajouté.	
3.9. Nature de la mission	3) Ne faut-il pas faire référence à la surévaluation dans le cadre de la définition d'une anomalie significative ?	Cette question est liée aux modifications apportées par le Conseil. En outre, le Conseil note que le par. A23 peut être supprimé car il est déjà inclus dans les définitions.	§6 (xiii) §A23
3.10. Nature de la mission	4) Si les travaux doivent uniquement porter sur l'identification des surévaluations, il est préférable d'apporter la modification suivante dans le rapport : « Sur la base de notre évaluation...référentiel comptable et DE SORTE QUE l'actif net (...) est surévalué. »	Le Conseil renvoie au point 3.8 de la présente liste.	§36 Modèles de rapports (conclusion)
3.11. Normes complémentaires	La norme ISRE 2410 et la norme PME sont des normes complémentaires. Quelles sont les différences essentielles et peuvent-elles être mentionnées dans les modalités d'application ?	Les deux normes peuvent, selon la qualité du réviseur d'entreprises, être appliquées pour compléter la norme transformation. Une explication de l'éventuelle différence entre la norme ISRE 2410 et la norme commune PME compliquerait inutilement la norme. Le réviseur d'entreprises exerce son jugement professionnel.	§18
3.12. Lettre de mission	Ajouter « Le professionnel doit vérifier si la lettre de mission a été signée par un administrateur valablement nommé ou, dans le cas d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite, par l'assemblée générale. (art. 14:4 CSA) ». Il doit en effet vérifier s'il a été valablement nommé. Un autre intervenant a demandé un modèle de lettre de mission (comme cela se fait pour d'autres normes qui ne concernent que les réviseurs d'entreprises, cf. Norme apport en nature).	Le Conseil n'est pas d'accord avec l'ajout proposé. Il n'y a aucune obligation dans le chef du réviseur d'entreprises de vérifier que la lettre de mission est signée par un administrateur valablement nommé, mais la lettre doit être signée par une personne autorisée à engager la société. Le contenu minimal de la lettre de mission est clarifié.	§A13
3.13. Documentation – délai de conservation	Cette norme fait spécifiquement référence au délai de conservation de cinq ans, alors que ce n'est pas le cas pour d'autres normes (cf. norme apport en nature). Pourquoi le spécifier ici ?	Le Conseil est d'accord et supprime ce point afin qu'il soit conforme aux autres normes.	§20
3.14. Documentation	Non seulement le projet d'acte de transformation mais aussi les nouveaux statuts doivent être inclus dans le dossier. À cela s'ajoutent : la lettre de mission, les derniers comptes annuels établis avant la date de l'état résumant la situation active et passive, le programme de vérification lui-même, les éléments probants concernant les postes actif et passif de l'état résumant la situation active et passive.	Le Conseil n'est pas d'accord avec l'ajout proposé car, souvent, ces documents sont joints au projet d'acte ou les modifications des statuts y sont toutes énumérées.	§21 (7)
3.15. Définition de l'état résumant la situation active et passive	1) Le « calcul » de l'actif net doit-il effectivement être mentionné à part ? Et cela ne devrait-il pas également être mentionné dans l'état visé à l'article 14:3 CSA ? 2) Il n'est pas clairement indiqué que les droits et engagements hors bilan doivent également être divulgués avec l'état visé à l'article 14:3 CSA. 3) Ajouter : « Si, dans le cadre de ses travaux, le professionnel a connaissance d'événements postérieurs à la date de clôture de l'état résumant la situation active et passive qui peuvent avoir un effet significatif sur l'état résumant la situation active et passive ou le montant de l'actif net, il doit les mentionner dans son rapport ». Les événements qui ont lieu après l'établissement de l'état et avant la date du rapport doivent également être inclus, car il est impossible de les inclure dans l'état lui-même.	Le Conseil note que la mention du calcul de l'actif net n'est pas légalement requis. La loi ne requiert que la mention de la différence, mais pas son calcul. Il est préférable que le calcul de l'actif net soit inclus dans le rapport de l'organe d'administration, ou joint à celui-ci, et que son exactitude soit évaluée par le réviseur d'entreprises. Le Conseil de l'IRE clarifie les par. A14-A15. Le paragraphe A21 est également déplacé puisque cette définition est plutôt liée au paragraphe A15 (actif net). En ce qui concerne le dernier point soulevé par les intervenants, le Conseil note que ce point est traité au paragraphe 55. Par conséquent, celui-ci n'est pas modifié.	§A14 §A17
3.16. Art. 14:3, al.3 CSA	Cet article dispose : « <i>En cas de transformation d'une société en nom collectif ou une société en commandite en société anonyme, société européenne ou société coopérative européenne, le capital, repris dans l'état précité ne pourra être supérieur à l'actif net tel qu'il résulte de cet état.</i> » 1) Quelles sont les responsabilités du professionnel à cet égard ?	Le Conseil modifie le paragraphe A20, qui clarifie les responsabilités (voir ci-dessous). Concernant le point 2), le Conseil note qu'il n'appartient pas à une norme d'expliquer quelles réserves peuvent ou non être distribuées en vertu de la loi.	§A20 (§A14)

	2) Quelles réserves ne peuvent pas être distribuées en vertu de la loi ?		
	Le paragraphe A20 doit être clarifié comme suit : « La phrase « l'état mentionnera en conclusion le montant de la différence » (article 14:3, deuxième alinéa, <i>in fine</i> , CSA) signifie en pratique, d'une part, que l'organe d'administration des sociétés à capital, dans lesquelles l'actif net est inférieur au capital, doit établir un état résumant la situation active et passive, dans lequel mentionnera en conclusion clairement la différence entre l'actif net et le capital, et, d'autre part, que cette différence relève de la responsabilité de l'organe d'administration et doit être expliquée dans le rapport spécial de l'organe d'administration. ».	Le Conseil est d'accord.	
	Dans ce même paragraphe A20, il convient d'ajouter : « Le résultat de l'exercice en cours jusqu'à la date de clôture de l'état résumant la situation active et passive est indiqué sous une rubrique distincte du résultat reporté affecté aux capitaux propres ». Ceci est en effet propre à la clôture provisoire. Il convient également d'ajouter : « Dans le cas d'une société à capital, le montant du capital doit être celui qui figure dans l'état résumant la situation active et passive à la date d'établissement de cet état. Une modification du capital, qui interviendrait à cette date, ne peut être incluse dans l'état. Le professionnel mentionnera la proposition de modification du capital dans son rapport, sans que cette mention n'influence sa conclusion ». Une augmentation de capital, effectuée après la date de l'état, ne devrait pas affecter le montant du capital mentionné dans l'état.	Le Conseil est d'accord.	
	Enfin, il faudrait également ajouter dans ce paragraphe : « Même si la société qui se transforme en société à capital dispose d'un actif net inférieur au capital minimum souscrit et/ou libéré prévu par le CSA, la transformation peut avoir lieu. Toutefois, dans son rapport, et éventuellement dans la conclusion de son rapport, le professionnel attirera explicitement l'attention sur les risques qui en découlent, notamment la responsabilité éventuelle des personnes visées à l'article 14:12 CSA (associés d'une SNC et d'une SComm et membres de l'organe d'administration des autres sociétés) et le fait que tout intéressé peut demander au tribunal la dissolution de la société lorsque l'actif net d'une SA est inférieur à 61.500,00 euros (article 7:229 CC). Cette mention peut être omise dans la conclusion si les apports externes sont suffisants. » Il est important de mentionner dans le rapport la responsabilité en lien avec une transformation avec un capital trop faible.	Le Conseil est d'accord et ajoute la proposition légèrement modifiée au §A20bis.	
3.17.Seuil de signification	Des fourchettes peuvent-elles être définies en fonction du <i>benchmark</i> le plus approprié ?	Le Conseil rappelle que cela n'est jamais fait dans les normes, ni dans les normes internationales.	§9 (xiii) §26
3.18.Rapport - Conclusion	La différence doit-elle être indiquée uniquement dans la conclusion lorsque l'actif net est inférieur au capital repris dans l'état résumant la situation active et passive et justifié ou également dans le corps du rapport ?	Le Conseil est d'accord avec le fait que le par. 39 doit être clarifié : - La mention est reprise dans la section « conclusion » du rapport d'évaluation; - Le terme « passif net » n'est pas reconnu par le CSA et est supprimé. Par ailleurs, il semble y avoir une différence de définition du « capital » entre l'art. 14:3, al. 2 et l'art. 14:4, alinéa 2 CSA. L'article 14:4 CSA (relatif au rapport du réviseur d'entreprises) fait en effet uniquement référence au « capital repris dans l'état résumant la situation active et passive », alors que l'article 14:3 (relatif à l'état à établir par l'organe d'administration) ajoute « augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer ».	§39

		<p>Dans l'ancien Code des sociétés (art. 776 / 777 du C. Soc.), cet ajout n'existait pas. L'exposé des motifs n'explique pas ce changement. On ne peut que se référer aux explications des articles 12:1 à 12:11 CSA (exposé des motifs, p. 296-297), qui précisent : « le cas échéant augmentés des réserves qui en raison d'une disposition statutaire ne peuvent être distribuées que moyennant une modification des statuts: l'addition de ce poste est justifiée par la possibilité, dans une société dotée d'un capital, d'augmenter ce dernier par incorporation de réserves. »</p> <p>En raison de la référence dans l'article 14:4, al.2 CSA à l'article 14:3, al.2, et parce que dans les deux cas, il est demandé que la déclaration/le rapport « mentionne en conclusion cette différence », il faut supposer que les deux cas impliquent la même définition du « capital ». Finalement, l'intention est d'informer les actionnaires et donc, au moins de ce point de vue, il ne serait pas logique que la base de comparaison dans l'état par rapport à celle dans le rapport du réviseur d'entreprises ne soit pas la même.</p> <p>Ce point est clarifié au §39.</p>	
3.19. Corrections dans l'état résumant la situation active et passive	Il est important d'indiquer pourquoi un nouvel état doit être remis au professionnel lorsque des corrections sont apportées à l'état résumant la situation active et passive. Il convient donc d'ajouter : « En effet, l'état résumant la situation active et passive doit découler sans ajout ni omission du bilan des comptes. » Ceci devrait également être mentionné dans son rapport.	La Conseil n'est pas d'accord avec cette proposition. S'il y a un impact sur la conclusion, ce sera mentionné dans le rapport. L'ajout proposé est inutile compte tenu de la phrase précédente.	§32
3.20. Rapport – paragraphe relatif à d'autres points	Le projet de norme ne précise pas qu'un tel paragraphe ne peut être utilisé pour communiquer des informations qui n'ont pas été fournies par l'organe d'administration dans l'état résumant la situation active et passive ou dans le rapport spécial, pour des raisons de secret professionnel. De même, ce paragraphe ne peut pas être utilisé pour fournir une description des actifs et des passifs ou un résumé de ceux-ci. Un <i>long form report</i> ne peut pas et le risque d'auto-contrôle doit être évité.	L'utilisation de ce paragraphe est décrite en détail dans la norme ISRE 2410 et la norme commune des PME qui sont complémentaires. Par conséquent, les concepts sont connus et des explications supplémentaires ne sont pas nécessaires.	§A33
3.21. Rapport – Etat résumant la situation active et passive annexé	Il doit être question de l'état résumant la situation active et passive signé par l'organe d'administration et annexé au rapport.	Le Conseil est d'accord. Il s'agit de l'état résumant la situation active et passive tel que joint au projet de transformation.	§48
3.22. Rapport - destinataire	Ajouter que dans le cas d'une fondation, il s'agit de l'organe d'administration. Une fondation n'a en effet pas d'assemblée générale.	Le Conseil est d'accord.	§51
3.23. Modèle de rapport – éviter le jargon	Le jargon devant être évité, il est mieux de parler de « mission » et de « rapport » plutôt que de « mission d'évaluation » et de « rapport d'évaluation ».	Le Conseil est d'accord.	Modèles de rapports.
3.24. Modèle de rapport – paragraphe relatif à d'autres points	Un exemple de paragraphe relatif à d'autres points est fourni dans le modèle de rapport en relation avec l'art. 14:12 CSA (responsabilité de l'organe d'administration). Il n'y a aucune référence à cela dans la norme elle-même. Quand cela s'applique-t-il ? Si, par exemple, il y avait une surévaluation de l'actif net qui nécessiterait l'émission d'une conclusion ajustée, la section 14:12 CSA devrait-elle être incluse dans un paragraphe « autre point » ?	Le Conseil constate qu'il s'agit d'une responsabilité de l'organe d'administration et déplace ce point vers la section y relative.	Modèles de rapports.
3.25. Modèle de rapport – 2.2 et 2.4	« Nous avons été désignés par l'organe d'administration ... » doit devenir « Nous avons été désignés par l'organe d'administration ou dans le cas d'une société en nom collectif et une société en commandite, par l'assemblée générale (art. 14:4 CSA)... ».	Le Conseil est d'accord.	Modèles de rapports.

3.26. Modèle de rapport – paragraphe à reprendre concernant la responsabilité solidaire de l’organe d’administration	Le cas échéant, la responsabilité des associés d'une société en nom collectif et des associés commanditaires d'une société en commandite doit également être incluse.	Le Conseil est d'accord.	Modèle de rapport.
3.27. Modèle de rapport - conclusion	<p>Lorsque c'est applicable, le texte suivant doit être ajouté : « L'actif net de la Société, repris dans l'état résumant la situation active et passive pour un montant de EUR [MONTANT], n'est pas inférieur au capital minimum prescrit pour la constitution d'une société anonyme. »</p> <p>Il n'y a aucune référence à cela dans la norme elle-même. Quand cela s'applique-t-il ? Ceci trouve-t-il son origine dans l'article 14:12, 1° CSA ? Si oui, pourquoi est-ce mentionné dans la conclusion et dans un paragraphe relatif à d'autres points ?</p> <p>La même question peut être posée pour la mention dans la conclusion selon laquelle l'actif net est inférieur aux capitaux propres indisponibles, repris dans l'état résumant la situation active et passive.</p>	Le Conseil est d'accord. Ceci a été corrigé après la loi de réparation du CSA.	Modèles de rapports
3.28. Référence aux dispositions légales	§1 : champ d'application : ajouter un renvoi aux alinéas des articles de loi.	Il est ici question « des opérations définies par le Code des sociétés et des associations aux articles ». Par conséquent, le renvoi n'est pas limité à l'alinéa décrivant la mission du réviseur d'entreprises.	
	§A3 : renvoi aux mauvaises dispositions, § erroné, oubli de certains articles et ajout des alinéas des articles de loi	Ceci a été corrigé. Le Conseil n'ajoute pas les trois articles « oubliés » (art. 14:30, 14:66 et 14:83) car ils n'entrent pas dans le champ d'application de la norme.	
	Annexe 1 : mention des alinéas des articles de loi.	Le Conseil est d'accord.	