

La discontinuité de la loi relative à la continuité des entreprises

Raymond Ghysels

Licencié en droit, expert-comptable et conseil fiscal

Chargé d'enseignement à la Solvay Brussels School of economics & management

Centre de comptabilité et contrôle de gestion, Université libre de Bruxelles

1. Introduction

La loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises (LCE) se caractérise par sa discontinuité. En effet, cette loi qui n'a même pas cinq ans d'âge accumule déjà cinq versions archivées¹, sa dernière modification datant du 27 mai 2013. La présente analyse se limite aux quatre missions légales nouvelles des professions économiques incluses dans ladite modification.² Dans les versions archivées antérieures, la loi ne citait jamais ces professionnels, comme si le recours à leurs services, par des dirigeants d'entreprises en difficulté, était sans intérêt. Les travaux parlementaires occultaient l'importance du rôle d'assistance et d'accompagnement de ces professionnels à ces dirigeants et à leurs entreprises, c'est-à-dire à leurs clients, mais aussi aux magistrats, aux avocats, à tous tiers intéressés et finalement à l'économie du pays. La loi précitée qui contient, en son article 2, pas moins de seize définitions, ne souffle mot, ni sur la définition, ni sur la nature, ni sur la responsabilité des

nouvelles missions des professions économiques. Selon notre meilleure information, aucun professionnel, mandaté officiellement par son institut, n'a été auditionné par les rapporteurs parlementaires. En tout cas, les travaux parlementaires, exposé des motifs et rapport de la commission de la Chambre, n'en font pas état.³

2. Quatre nouvelles missions légales pour les professions économiques

Les professions économiques sont désormais citées, hélas, pêle-mêle et sans beaucoup de discernement, dans les quatre nouvelles dispositions légales suivantes :

- 1) la première mission est double (contrainte ou facultative, voy. *infra*) :
 - a. « *L'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises qui constatent dans*

¹ Loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises,

- 1) modifiée par la loi du 28 avril 2010 (*M.B.*, 10 mai 2010);
- 2) modifiée par la loi du 2 juin 2010 (*M.B.*, 14 juin 2010);
- 3) modifiée par la loi du 26 septembre 2011 (*M.B.*, 10 novembre 2011);
- 4) modifiée par la loi du 14 janvier 2013 (*M.B.*, 1^{er} mars 2013);
- 5) modifiée par la loi du 27 mai 2013 (*M.B.*, 22 juillet 2013).

² Projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, pp. 1 à 8, R. GHYSELS, *Actualité comptable*, n° 10, 6 mai 2013.

³ a) Projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, exposé des motifs, Doc. 53, 2692/001,

Chambre, 12 mars 2013; b) Projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, proposition de loi modifiant la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises en vue de réduire le nombre de faillites et de purger les usages impropres de la loi, proposition de loi modifiant la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, afin d'élargir son champ d'application aux agriculteurs exerçant leur activité en personne physique, rapport fait au nom de la commission chargée des problèmes de droit commercial et économique par MM. Karel Uyttersprot et Bruno Tuybens, Doc. 53, 2692/003, Chambre, 26 avril 2013.

l'exercice de leur mission des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur, en informent de manière circonstanciée ce dernier, le cas échéant au travers de son organe de gestion»;

- b. *«Si dans un délai d'un mois à dater de l'information faite au débiteur, ce dernier ne prend pas les mesures nécessaires pour assurer la continuité de l'entreprise pendant une période minimale de douze mois, l'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe ou le réviseur d'entreprises peuvent en informer par écrit le président du tribunal de commerce. Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable»⁴;*

- 2) la deuxième mission consiste en ceci: *«Le juge peut recueillir auprès de l'expert-comptable externe, du conseil fiscal externe, du comptable agréé externe, du comptable-fiscaliste agréé externe et du réviseur d'entreprises du débiteur des informations concernant les recommandations qu'ils ont faites au débiteur et, le cas échéant, les mesures qui ont été prises afin d'assurer la continuité de l'entreprise. Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable»⁵;*

- 3) les troisième et quatrième missions s'inscrivent dans le cadre de l'ouverture, sollicitée par le débiteur⁶, d'une procédure de réorganisation judiciaire (PRJ) adressée par requête au tribunal; à peine d'irrecevabilité, il y joint notamment:

- a. *5° «une situation comptable qui reflète l'actif et le passif et le compte de résultats ne datant pas de plus de trois mois, établis sous la supervision d'un réviseur d'entreprises, d'un expert-comptable externe, d'un comptable agréé externe ou d'un comptable-fiscaliste agréé externe»;*
- b. *6° «un budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, préparé avec l'assistance d'un expert-comptable externe, d'un comptable-fiscaliste agréé externe ou d'un réviseur d'entreprises; sur avis de la Commission des normes*

comptables, le Roi peut établir un modèle de prévisions budgétaires»⁷.

3. Incohérences entre les compétences professionnelles nécessaires à ces nouvelles missions et les compétences légales respectives de chacune de ces professions économiques

Autant le dire d'emblée, toute tentative d'harmonisation sur la base de la loi modifiée est vaine, car le législateur n'a pas prêté attention au fait qu'il a, lui-même, voulu compartimenter, en trois instituts distincts, les cinq professions économiques, avec des compétences propres, à savoir:

- 1) les réviseurs d'entreprises au sein de l'Institut royal des réviseurs d'entreprises (IRE)⁸;
- 2) les experts-comptables, tant internes qu'externes, ou les conseils fiscaux, tant internes qu'externes, au sein de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (IEC)⁹; et
- 3) les comptables agréés, tant internes qu'externes, les comptables-fiscalistes agréés, tant internes qu'externes, au sein de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (IPCF).¹⁰

Pour les professionnels visés sub 2 et 3, seuls les membres externes de ces deux instituts sont visés par la LCE. Les professionnels exerçant leur métier, en qualité de membre externe, sont ceux qui exercent ou entendent exercer tout ou partie de l'activité, à titre exclusif, principal ou accessoire, en dehors d'un contrat de travail ou d'une fonction rémunérée par les pouvoirs publics. Le risque souligné ici est que l'intervention de chacun de ces professionnels concorde avec celle des autres professionnels ou, au contraire, en diffère, en fonction du stade de la procédure judiciaire engagée. Ces cinq professionnels devront ou ne devront pas, pourront ou ne pourront pas intervenir (c'est selon) pour:

⁴ Article 10, alinéa 5 nouveau, de la loi du 31 janvier 2009 précitée, in chapitre 1^{er}, «La collecte des données».

⁵ Article 12, § 1^{er}, alinéa 5, nouveau de la même loi, in chapitre 2, «Les chambres d'enquête commerciale».

⁶ La notion de débiteur «couvre à la fois la notion de personne physique et celle de personne morale»; projet de loi du 12 mars 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, exposé des motifs, p. 65.

⁷ Article 17, § 2, alinéas 5 et 6, nouveaux de la même loi, in «Les dispositions générales de la réorganisation judiciaire», section 2, «La requête en réorganisation judiciaire et la procédure subséquente».

⁸ Loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des réviseurs d'entreprises.

⁹ Lois du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises et du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

¹⁰ Arrêté royal du 19 mai 1992 abrogé et remplacé par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

- 1) poser le constat de faits qu'ils jugent graves et concordants;
- 2) informer, par écrit, le président du tribunal de commerce du défaut de mesures nécessaires pour assurer la continuité de l'entreprise;
- 3) se faire questionner par un magistrat sur toutes recommandations formulées et sur toutes mesures prises;
- 4) superviser toute situation comptable, bilantaire et de résultats, à la condition qu'elle n'ait pas été établie par lui;
- 5) assister à la préparation de tout budget prévisionnel couvrant la période sursitaire demandée.

Il est important de rappeler et de comparer les compétences respectives de ces professionnels, sachant que celles-ci se chevauchent

La loi modifiée reste muette sur la nature même des nouvelles missions, s'agit-il de missions d'audit, de certification de comptes, de vérification et de correction de comptes, de «procédures convenues», d'une «mission de compilation», d'expertise relative au crédit, au rendement et aux risques d'entreprises, de consultance en organisation ou encore d'une mission nouvelle de type *sui generis*? La loi ne le dit pas et les travaux parlementaires sont muets sur cette question de méthodologie professionnelle. Cette question sera développée *infra*.

Il est important de rappeler et de comparer les compétences respectives de ces professionnels, sachant que celles-ci, parfois oui, parfois non, se chevauchent. Sont donc reproduites ci-dessous les compétences respectives des professions économiques. On verra, dans la suite de l'analyse,

- 1) que ces délimitations de compétences respectives ne sont pas respectées par la loi modifiée;
- 2) que, lorsqu'il introduit une distinction dans les missions, cette distinction ne repose sur aucun argument objectif et raisonnable.

3.1. Compétences professionnelles respectives

La fonction de *réviseur d'entreprises* consiste, à titre principal, à exécuter toutes missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et, d'une façon générale, toutes missions de révision d'états comptables d'entreprises effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.¹¹ La principale de ces missions est visée par le Code des sociétés et concerne le contrôle des comptes annuels et consolidés.¹²

Les activités *d'expert-comptable* consistent à exécuter dans les entreprises privées, les organismes publics ou pour compte de toute personne ou de tout organisme intéressé, les missions suivantes:

- 1) la vérification et le redressement de tous documents comptables;
- 2) l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises, ainsi que l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques;
- 3) l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises;
- 4) les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité de tiers;
- 5) les activités de conseil fiscal, sauf celles visant à représenter les contribuables;
- 5bis) la représentation ou l'assistance d'un associé, quant à son pouvoir d'investigation et de contrôle, au cas où aucun commissaire n'est nommé;
- 6) les missions autres que celles visées au 1° à 5° et dont l'accomplissement lui est réservé par la loi ou en vertu de la loi.¹³

Cependant, les activités précitées visées aux 1, 2 et 6 peuvent également être exercées par des réviseurs d'entreprises.¹⁴

¹¹ Loi du 22 juillet 1953, article 3.

¹² Code des sociétés, articles 130 à 171.

¹³ Loi du 22 avril 1999, article 34 et pour le 5bis, articles 165 à 167, du Code des sociétés.

¹⁴ Loi du 22 avril 1999, article 37, alinéa 1^{er}, 1°.

Les activités de *conseil fiscal* consistent à :

- 1) donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales ;
- 2) assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales ;
- 3) représenter les contribuables.¹⁵

Exerce l'activité professionnelle de *comptable agréé*, celui qui, d'une manière habituelle, réalise :

- 1) l'organisation des services comptables et le conseil en ces matières ;
- 2) l'ouverture, la tenue, la centralisation et la clôture des écritures comptables propres à l'établissement des comptes ;
- 3) la détermination des résultats et la rédaction des comptes annuels dans la forme requise par les dispositions légales en la matière ; et
- 4) les activités de conseil fiscal.¹⁶

Les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables, ainsi que les réviseurs d'entreprises stagiaires et les experts-comptables stagiaires, peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires.¹⁷

La loi précitée de 1999 ne définit pas les activités de *comptable-fiscaliste agréé*. Elle dispose seulement que pour être et rester agréé comme comptable-fiscaliste, le comptable agréé doit en outre être porteur de certains diplômes, certificats ou titres.¹⁸

¹⁵ Loi du 22 avril 1999, article 38.

¹⁶ Loi du 22 avril 1999, article 49.

¹⁷ Loi du 22 avril 1999, article 48.

¹⁸ Loi du 22 avril 1999, articles 50, § 3.

¹⁹ Projet, exposé des motifs, op. cit., p. 17. Il ne s'agit donc pas nécessairement « de manquement grave et caractérisé du débiteur ou de l'un de ses organes », extrait de l'article 28, § 1^{er}, nouveau, LCE, projet, exposé des motifs, op. cit., p. 84.

²⁰ Projet, exposé des motifs, op. cit., p. 65. Article 138 du Code des sociétés : « Les commissaires qui constatent, au cours de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, en informent l'organe de gestion par écrit et de manière circonstanciée.

Dans ce cas, l'organe de gestion doit délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable.

3.2. Compétences professionnelles nécessaires

La première mission comporte premièrement deux étapes,

- a) constat de faits graves et concordants¹⁹ ; et
- b) information de l'organe de gestion. Elle peut être réalisée indistinctement par les cinq professionnels précités.

Quant à cette première étape, ni la loi ni les travaux parlementaires ne définissent ce qu'il faut entendre par « faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur ». L'exposé des motifs précise que « Le système préventif instauré à l'article 10, alinéa 5, nouveau, est inspiré de l'article 138 du Code des sociétés ». ²⁰ Il faut néanmoins faire attention au fait que l'article 138 précité s'inscrit dans le cadre restreint d'une mission de contrôle exercé par un réviseur d'entreprises, lors de l'exercice d'une de ses missions de commissaire aux comptes et que la LCE ne traite, dans aucune de ses dispositions, d'une telle mission, puisque, dans la LCE, le réviseur intervient *stricto sensu* comme réviseur et non pas comme commissaire. Pour le surplus, l'exposé précité dit seulement que ces faits ne doivent pas être « nécessairement fautifs, ou dont le caractère fautif n'est pas établi ou, compte tenu de l'urgence, ne peut l'être au stade de la demande ». ²¹

Faut-il se baser uniquement sur la LCE elle-même qui dispose que la continuité « ... est en tout cas présumée être menacée, si les pertes ont réduit l'actif net à moins de la moitié du capital social » ²² ? Mais alors, en quoi les faits doivent-ils être, en plus, graves et concordants ? L'exposé ne le dit pas. Il faut rappeler aussi que le dernier alinéa de l'ar-

Les commissaires peuvent renoncer à l'information visée au premier alinéa, lorsqu'ils constatent que l'organe de gestion a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises.

Si dans un délai d'un mois à dater de la communication de l'information visée au premier alinéa, les commissaires n'ont pas été informés de la délibération de l'organe de gestion sur les mesures prises ou envisagées pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, ou s'ils estiment que ces mesures ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, ils peuvent communiquer leurs constatations au président du tribunal de commerce. Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable.

Au cas où il n'est pas nommé de commissaire, lorsque des faits graves et concordants sont susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, l'organe de gestion est également tenu de délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable.

ticle 138 est applicable à toutes les sociétés, même à celles qui n'ont pas nommé de réviseur d'entreprises comme commissaire et où, par définition, il n'est pas question de contrôle révisoral.

Il faut rappeler aussi que le dernier alinéa de l'article 138 est applicable à toutes les sociétés, même à celles qui n'ont pas nommé de réviseur d'entreprises comme commissaire et où, par définition, il n'est pas question de contrôle révisoral

Quant à la seconde étape, ces professionnels, selon les travaux parlementaires, «doivent prendre l'initiative d'informer les organes de gestion de l'entreprise en cas de difficulté pesant sur la continuité de l'entreprise».²³ Cette obligation légale pose plusieurs incertitudes. Que se passe-t-il si plusieurs professionnels ont le même client? Doivent-ils préalablement prendre contact entre eux sur la base d'égards dus aux confrères? Que se passe-t-il s'ils sont en désaccord? Que se passe-t-il, *a fortiori*, si un des confrères, dans ce constat, observe que les faits graves et concordants sont la suite d'un conseil donné par l'autre confrère et suivi par le débiteur? Par ailleurs, cette «loi constitue un dangereux précédent, et donne l'impression que le législateur n'attache pas beaucoup d'importance au secret professionnel, voire même encourage les comptables, experts-comptables et réviseurs à trahir la confiance que leurs clients placent, légitimement, en eux».²⁴ Certains avocats commettent déjà l'erreur de croire que, dans le cadre de cette nouvelle loi, «l'informa-

tion financière pertinente devra être certifiée [*sic!*] par un expert-comptable externe ou par un réviseur d'entreprises».²⁵

La première mission comporte secondement une autre étape. En effet, si le débiteur néglige de prendre, dans le délai d'un mois à partir du moment où il a été informé, les mesures garantissant la continuité de son entreprise pendant au moins douze mois, seuls les experts-comptables externes, les conseils fiscaux externes et les réviseurs d'entreprises peuvent en informer le président du tribunal de commerce. Le législateur a donc ici exclu les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés. Ces derniers ne peuvent donc pas procéder à pareille communication.²⁶ Les travaux parlementaires ne se justifient pas sur une telle différence.

4. Analyse distincte, mission par mission, des travaux parlementaires

Indépendamment de la tentative de concordance développée *supra*, un point commun, à chacune de ces missions, doit être souligné. Il ne s'agit pas d'une mission de contrôle au sens révisoral du terme. En effet, la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, modifiée par la loi du 27 mai 2013, dans sa version coordonnée et mise à jour au 22 juillet 2013 par les services du Moniteur belge²⁷, ne fait jamais référence au mot «contrôle» pour définir lesdites missions. Les travaux parlementaires précités, à savoir, l'exposé des motifs du 12 mars 2013 et le rapport de la commission du 26 avril 2013, n'y font, eux non plus, aucune référence; à la seule et unique exception de l'article 138 précité. En effet, cette référence ne vise pas la méthodologie révisorale, mais uniquement les faits graves et concordants. Si une opinion contraire devait être développée, elle signifierait que le législateur, pour l'application des dispositions de la LCE, violerait les dispositions du Code des sociétés et des lois précitées de 1953 et de 1999. Or, encore une fois, rien dans la LCE, ni dans les travaux parlementaires, ne permet de soutenir une telle confusion des genres. Pour le surplus, cette «thèse» n'apparaît nulle part dans la *ratio legis* de la LCE.

²¹ Projet, exposé des motifs, op. cit., p. 17.

²² Loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, article 23, § 2.

²³ Projet de loi du 26 avril 2013 précité, rapport, op. cit., p. 17.

²⁴ Cf. L. ACHTARI, «Une nouvelle menace pour le secret professionnel des comptables», 25 avril 2013, <http://www.afschrift.be/fr/une-nouvelle-menace-pour-le-secret-professionnel-des-comptables.html?cmp id=8&news id=2059>.

²⁵ Cf. L. PEETERS, «Les modifications apportées à la loi en matière de la continuité des entreprises», <http://www.peeters-law.be/documents/news-items/68-changes-to-law-continuity-enterprises.xml?lang=fr>.

²⁶ Cf. loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, article 10, <http://www.ipcf.be/Index.asp?ldx=2600>.

²⁷ Cf. <http://www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm>.

4.1.a. Double mission de constat de faits graves et concordants et d'information circonstanciée de l'organe de gestion (article 10, alinéa 5, première phrase, nouveau)

L'exposé des motifs est clair: «Il est nécessaire d'obliger les professions comptables à prendre une initiative. [Ils] doivent informer de manière circonstanciée les organes de la personne morale à ce sujet ... [et] devront conserver la preuve qu'[ils] l'ont fait et fournir celle-ci, si le débiteur n'a pas pris les mesures requises».²⁸ L'exposé des motifs n'en dit pas plus et le rapport de la commission est muet sur la notion de «faits graves et concordants». Pour en savoir plus, on se reportera à l'étude de notre confrère, Gérard Delvaux, sur le «Rôle préventif de l'expert-comptable dans le cadre d'une entreprise en difficulté».²⁹ La longueur de l'étude nous interdit de s'y référer en détail.

4.1.b. Mission déductive facultative d'information écrite du président du tribunal de commerce (article 10, alinéa 5, deuxième phrase, nouveau)

Pour cette mission déductive, mais facultative, corollaire à la précédente, l'exposé des motifs est moins clair: «Il serait excessif d'imposer directement ou indirectement aux comptables et fiscalistes agréés [externes] d'informer des tiers au sujet de la situation de l'entreprise», mais l'exposé ne dit pas pourquoi. Rien dans la définition légale (voy. supra) de leurs fonctions professionnelles n'interdit à ces professionnels externes d'assumer cette mission, au même titre que leurs autres confrères. L'exposé ne dit pas davantage pourquoi «Ceci vaut en moindre mesure pour les experts-comptables et conseillers [sic] fiscaux externes et pour les réviseurs». Il s'agit clairement d'une extension du champ d'application de la responsabilité civile professionnelle des experts-comptables externes, des conseils fiscaux externes et des réviseurs d'entreprises.³⁰ Ni la loi, ni les travaux parlementaires n'avancent d'arguments objectifs et raisonnables pour accroître la responsabilité desdits experts-comptables externes, conseils fiscaux externes et des réviseurs d'entreprises, et diminuer celle des comptables agréés externes et des comptables-fiscalistes externes. L'exposé reconnaît cependant qu'«Il serait excessif

par rapport à la nature de leur activité professionnelle d'expert en comptabilité d'obliger les experts-comptables [externes], les conseils fiscaux [externes] et les réviseurs d'informer systématiquement le tribunal». Trois remarques s'imposent:

- 1) cette deuxième mission est déductive; en effet, elle se déduit nécessairement de la première et ne peut être engagée, si la première n'est pas entièrement accomplie; elle est cependant facultative; le législateur ne précise pas sur la base de quels critères professionnels cette deuxième mission sera accomplie ou non;
- 2) les conseils fiscaux ne sont pas des experts en comptabilité (comme le démontre la définition légale de leurs fonctions professionnelles; voy. supra); et
- 3) il résulte d'entretiens personnels de l'auteur que les conseils fiscaux externes préféreront décliner cette mission déductive, facultative d'information écrite du président du tribunal de commerce, aux motifs invoqués
 - a. qu'elle sort de leurs compétences professionnelles, et, corollairement,
 - b. qu'ils risquent de supporter une responsabilité professionnelle qui n'est pas la leur.

*«Ils peuvent le faire et leur responsabilité est par ailleurs engagée à l'égard de tiers également [s'ils] ne rappellent pas formellement les organes de gestion à leurs obligations. Rien n'empêche toutefois que leurs règles professionnelles les incitent à informer l'autorité dans les cas appropriés».*³¹

Cette suggestion du législateur est pour le moins surprenante; quel Conseil de quel institut prendrait-il l'initiative d'étendre la responsabilité de ses membres externes, alors même que la législation n'est pas claire?

4.2. Récolement par le juge des informations relatives aux recommandations faites au débiteur et aux mesures prises par lui (article 12, § 1er, alinéa 5)

Curieusement, l'exposé des motifs et le rapport de la commission sont muets sur cette question.

²⁸ Cf. Projet de loi du 12 mars 2013 précité, exposé des motifs, op. cit., p. 11.

²⁹ Accountancy & Tax, n° 4/2004, pp. 21 à 44. Cet article est un extrait d'un livre rédigé, il est vrai, dans le cadre d'une mission de contrôle légal des comptes annuels: G. DELVAUX et H. FRONVILLE, Entreprises en difficulté, concordats et faillites, dissolution des sociétés commerciales, mission de contrôle de l'expert-comptable et du réviseur prévue par

l'article 181 du Code des sociétés, Éditions comptabilité et productivité, 2004.

³⁰ B. BEKAERT, «Responsabilisering van de economische beroepsbeoefenaar voor ondernemingen in moeilijkheden», 5 août 2013. Cf. <http://www.cobofisk.be/nl/NieuwsDetail.asp?Id=300>.

³¹ Cf. projet de loi du 12 mars 2013 précité, exposé des motifs, op. cit., p. 12.

4.3.a. Supervision d'une situation comptable, bilantaire et de résultats (article 17, § 2, 5°)

L'exposé des motifs qui ne définit pas ce qu'est une mission de supervision (*toezicht*) comporte un commentaire très sibyllin; « Pour éviter des abus et en même temps intégrer un palier raisonnable qui ne soit pas de nature à effrayer des débiteurs de bonne foi [*sic*], il est opportun [*sic*] de solliciter une objectivation de ces documents. Cette objectivation permettra de déceler des opérations qui se sont déroulées dans des conditions autres que celles du marché. La protection des droits de tous les créanciers quels qu'ils soient imposait qu'une attention particulière soit accordée à cet aspect ». ³² Comprenez qui pourra; toujours est-il que rien n'est dit sur le cadre conceptuel dans lequel cette situation sera établie. On présume, dans le silence des travaux parlementaires, qu'elle sera rédigée selon le principe de continuité ³³, mais rien n'est dit sur le principe des activations de charges ³⁴ d'une société en difficulté qui se restructure.

Quant à la comparaison entre les versions française et néerlandaise de la loi précitée de 2009, le mot *toezicht* apparaît à huit reprises. Il est majoritairement traduit en français par le mot « surveillance » et très rarement par « contrôle », mais jamais dans le sens de contrôle révisoral. Il faut donc comprendre le mot inhabituel de « supervision » par le mot mieux connu de « surveillance ». Le mot « supervision » est, enfin, utilisé dans un contexte totalement différent et sans aucun rapport avec la LCE. Il s'agit des règles relatives à la supervision publique des réviseurs. ³⁵

Le texte actuel (article 17, § 2, 5° et 6°, nouveau, LCE) résulte de l'adoption de l'amendement n° 1 de Wilrycx et consorts. ³⁶ Sa justification, aussi bien intentionnée que les pavés de l'enfer, a recours à la nécessité d'une objectivation

Si l'on compare les versions française et néerlandaise de la LCE du 31 janvier 2009, le mot « *toezicht* » (surveillance) apparaît huit fois

de l'information financière, croyant, à tort, que celle-ci ne peut passer que par la procédure du contrôle et de la certification, alors que les normes professionnelles internationales, ignorées par les parlementaires, parlent, pour ce type de missions, de « procédures convenues (*agreed upon procedures*) » ³⁷ ou mieux encore de « missions de compilation » ³⁸! L'amendement y ajoute la notion de contrôle limité, mais cette notion a été trahie dans le texte modificatif adopté qui l'ignore.

Il faut attirer l'attention sur le fait que cette mission de supervision, pardon, de surveillance, est réservée aux réviseurs d'entreprises, aux experts-comptables externes, aux comptables agréés externes ou aux comptables-fiscalistes agréés externes. En revanche, les conseils fiscaux externes ne sont pas autorisés à remplir cette mission. Ceci est logique, mais en contradiction avec les remarques formulées *supra* (sous 4.1.b.). L'exposé des motifs ne relève pas sa propre contradiction.

4.3.b. Assistance au budget contenant une estimation des recettes et dépenses (article 17, § 2, 6°)

L'exposé des motifs qui ne définit pas ce qu'est une mission d'assistance (*bijstand*) est, ici aussi, très sibyllin; « Cette formulation précise ce qui était défini dans la loi par la prévision d'encaissements. En l'occurrence également, le nouveau texte de loi sollicite une objectivation des prévisions, puisque le débiteur doit se faire assister par un professionnel ». ³⁹ Com-

³² Cf. projet de loi du 12 mars 2013 précité, exposé des motifs, op. cit., p. 13.

³³ Article 28, § 1^{er}, alinéa 3, de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés: les règles d'évaluation sont établies et les évaluations sont opérées dans une perspective de continuité des activités de la société; contrairement à l'article 28, § 2, dont les dispositions sont applicables aux sociétés en liquidation.

³⁴ Article 58 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés: « Les charges engagées dans le cadre d'une restructuration ne peuvent être portées à l'actif que pour autant qu'il s'agisse de dépenses nettement circonscrites, relatives à une modification substantielle de la structure ou de l'organisation de la société et que ces dépenses soient destinées à avoir un impact favorable et durable sur la rentabilité de la société. La réalisation de ces conditions doit être justifiée dans l'annexe. Dans la mesure où les frais de restructuration consistent en charges qui relèvent des charges d'exploitation ou des charges exceptionnelles,

leur transfert à l'actif s'opère par déduction globale explicite respectivement du total des charges d'exploitation et des charges exceptionnelles ».

³⁵ Article 7, §§ 3 et 4; 10, § 4, chapitre VII, « Supervision publique », article 77, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

³⁶ Projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, amendements, Doc. 53, 2692/002, p. 2.

³⁷ Cf. <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/b015-2010-iaasb-handbook-isrs-4400.pdf>.

³⁸ Cf. [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B012-2012-iaasb-handbook-isrs-4410\(revised\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B012-2012-iaasb-handbook-isrs-4410(revised).pdf).

³⁹ Cf. Projet de loi du 12 mars 2013 précité, exposé des motifs, op. cit., p. 14. L'expression de « prévision d'encaissements » résulte d'une version antérieure à la loi modificative.

prenne qui pourra; toujours est-il que rien n'est dit sur le cadre conceptuel dans lequel ce budget prévisionnel sera établi. On présume, dans le silence des travaux parlementaires, qu'il ne faudra tenir compte que des «recettes et dépenses» (*sic*) et pas des «charges et produits», ce qui en soit est une absurdité pour une comptabilité d'exercice (*accrual basis*), puisqu'une partie du *cash-flow* ne pourra pas être identifiée! C'est d'autant plus absurde que le *cash-flow* est d'importance dans les entreprises en difficulté. Ce budget des «recettes et dépenses» (*cash basis*) doit-il emprunter les règles de la comptabilité budgétaire pratiquées dans le secteur public qui ne comporte que ces recettes (*cash in*) et ces dépenses (*cash out*) en comptabilité camérale? Ce budget tiendra-t-il compte des droits constatés?

Ce texte résulte lui aussi de l'adoption de l'amendement n° 1 de Wilrycx et consorts.⁴⁰ La justification de l'amendement adopté va plus loin dans l'absurde en recourant à la même notion d'«objectivisation nécessaire des données financières» contenues dans les prévisions budgétaires, mais, ici, il n'est plus question de contrôle! En effet, «le professionnel consulté ne pourra jamais, en fonction des normes professionnelles applicables, certifier ou attester des prévi-

sions. Sa mission consiste davantage à donner un avis sur le caractère raisonnable ou non des prévisions évoquées par l'organe de gestion».⁴¹ Dans ce dernier cas, l'objectivation ne serait plus que de l'assistantat!

5. Tableau de synthèse, mission par mission et profession par profession

Tentons de voir plus clair dans cet imbroglio, en dressant un tableau comparatif, mission par mission, profession par profession, en mentionnant par ailleurs le caractère contraignant (c) ou facultatif (f) des nouvelles dispositions légales. Dans le tableau ci-dessous (les travaux parlementaires n'en contiennent aucun exemple):

- 1) il est mentionné:
 - a. «oui», si le professionnel peut ou doit intervenir, ou
 - b. «non», si le professionnel n'intervient pas, et
- 2) s'il a été répondu «oui», la réponse est complétée par la mention
 - c. (c), si l'intervention est contrainte ou par la mention (f), si l'intervention est facultative, et
 - d. (458), si le secret professionnel est levé:

Imbroglio des nouvelles missions des professions économiques (50 situations distinctes!)	Information circonstanciée à l'organe de gestion de faits graves et concordants (art. 10, al. 5, 1 ^{re} phrase)	Information, sur l'absence de mesures prises, transmise au président du tribunal de commerce (art. 10, al. 5, 2 ^e phrase)	Récolement par le juge des recommandations faites et des mesures prises (art. 12, § 1 ^{er} , al. 5)	Supervision d'une situation comptable bilantaire et de résultats (art. 17, § 2, 5 ^o)	Assistance à la préparation d'un budget estimatif prévisionnel (art. 17, § 2, 6 ^o)
Réviseur d'entreprises ⁴²	Oui (c)	Oui (f) (458)	Oui (c) (458)	Oui (f)	Oui (f)
Expert-comptable externe ⁴³	Oui (c)	Oui (f) (458)	Oui (c) (458)	Oui (f)	Oui (f)
Conseil fiscal externe ⁴⁴	Oui (c)	Oui (f) (458)	Oui (c) (458)	Non	Non
Comptable agréé externe ⁴⁵	Oui (c)	Non	Oui (c) (458)	Oui (f)	Non/Ja (f) ???
Comptable-fiscaliste agréé externe ⁴⁶	Oui (c)	Non	Oui (c) (458)	Oui (f)	Oui (f)

⁴⁰ Projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, amendements, Doc. 53, 2692/002, p. 2.

⁴¹ Cf. projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, amendements, Doc. 53, 2692/002, p. 3.

⁴² Article 48, de la loi du 22 avril 1999: les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables, ainsi que les réviseurs d'entreprises stagiaires et les experts-comptables stagiaires, peuvent exercer les activités professionnelles de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires IPCF.

⁴³ Article 48, de la loi du 22 avril 1999: même remarque.

⁴⁴ Les conseils fiscaux ne sont pas des experts en comptabilité (la définition légale de leurs fonctions professionnelles le démontre); article 38, de la loi du 22 avril 1999.

⁴⁵ Pour l'application de l'article 17, § 2, 6^o, LCE, une discordance apparaît entre les versions française et néerlandaise; dans la version néerlandaise les mots «externe erkende boekhouder» ont été ajoutés, alors que la version française ne comporte pas les mots «comptable agréé externe».

⁴⁶ La loi précitée de 1999 ne définit pas les activités de comptable-fiscaliste agréé. Elle dispose seulement que pour être et rester agréé comme comptable-fiscaliste, le comptable agréé doit en outre être porteur de certains diplômes, certificats ou titres; cf. article 50, § 3, de la loi du 22 avril 1999.

La mention « Non/Ja (c) ??? » signifie qu'une discordance apparaît entre

- 1) la version française de l'article 17, 6°, nouveau, LCE, qui dispose que, à peine d'irrecevabilité, il joint à sa requête « un budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, préparé avec l'assistance d'un expert-comptable externe, d'un comptable-fiscaliste agréé externe ou d'un réviseur d'entreprises »; et
- 2) la version néerlandaise qui dispose que, « op straffe van niet-ontvankelijkheid, voegt hij bij zijn verzoekschrift « een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, opgesteld met de bijstand van een externe accountant, een externe erkende boekhouder, een externe erkende boekhouder-fiscalist of een bedrijfsrevisor ».

Le caractère nébuleux de la discordance entre les deux versions interdit de savoir quelle est la bonne version

Le caractère nébuleux de cette discordance interdit de savoir quelle est la bonne version. Pour ajouter du trouble dans cette disposition, dans l'exposé des motifs du projet de loi précité, les versions étaient encore différentes, mais beaucoup plus logiques et entièrement concordantes.⁴⁷ En effet, initialement,

- 1) la version française de l'article 17, 6°, nouveau, LCE, disposait qu' « un budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, préparé avec l'assistance d'un expert-comptable externe ou d'un réviseur d'entreprises »; et
- 2) la version néerlandaise disposait que « een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, opgesteld met de bijstand van een externe accountant of een bedrijfsrevisor ».

Cette version bilingue discordante n'apparaît, pour la première fois, que dans le projet de loi du 26 avril 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité d'entre-

prises.⁴⁸ Cette discordance demeurera inchangée jusqu'à la publication au Moniteur belge, le 22 juillet 2013. Ce qui est également étrange, c'est que la version de la loi transmise au Conseil d'État⁴⁹ (même après avoir tenu compte de ses propositions d'amélioration du projet de texte initial de la loi) n'est pas la même que celle discutée en commission. Faudrait-il en déduire qu'une main subreptice, maladroite et inconnue a donc modifié la version de l'article 17 précité, nouveau, entre la date de transmission du projet au Conseil d'État, le 21 décembre 2012, et la version franco-néerlandaise discordante du rapport précité du 26 avril 2013?

6. Missions voisines ignorées par les travaux parlementaires

Deux types de missions voisines risquent de se bousculer avec celles de la LCE. On vise les missions :

- 1) de représentation ou d'assistance, par seul un expert-comptable, d'un associé dans le cadre de son pouvoir individuel d'investigation et de contrôle, en l'absence de nomination d'un commissaire⁵⁰; et
- 2) d'experts-vérificateurs, s'il existe des indices d'atteinte grave ou de risque d'atteinte grave aux intérêts de la société.⁵¹

La première mission de représentation ou d'assistance ne s'inscrit pas nécessairement, mais peut s'inscrire, dans le cadre d'une procédure judiciaire. Elle peut cependant être concomitante avec une des quatre missions précitées. On sait qu'au cas où aucun commissaire n'est nommé, chaque associé a individuellement, nonobstant toute stipulation statutaire contraire, les pouvoirs d'investigation et de contrôle des commissaires. Il ne peut se faire représenter ou se faire assister que par un expert-comptable. On sait aussi que la rémunération de l'expert-comptable incombe à la société, s'il a été désigné avec son accord ou si cette rémunération a été mise à sa charge par décision judiciaire. En ces cas, les observations de l'expert-comptable sont communiquées à la société. Que se passe-t-il, dans ces situations, entre confrères, si les constats sont différents ou opposés? La LCE et les travaux parlementaires sont évidemment muets sur cette question.

⁴⁷ Cf. Projet de loi du 12 mars 2013 précité, exposé des motifs, op. cit., pp. 42, 80 et 126.

⁴⁸ Projet de loi du 26 avril 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, texte adopté par la commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, Doc. 53, 2692/004, p. 6.

⁴⁹ Avis du Conseil d'État, n° 52.654/2 du 16 janvier 2013, pp. 63 à 75.

⁵⁰ Articles 165 à 167 du Code des sociétés.

⁵¹ Articles 168 et 169 du Code des sociétés.

La seconde mission d'experts-vérificateurs peut se dérouler, s'il existe des indices d'atteinte grave ou de risque d'atteinte grave aux intérêts de la société. Cette mission s'inscrit dans le cadre d'une procédure judiciaire. Dans ce cas, le tribunal de commerce peut, à la requête d'un ou de plusieurs associés, possédant au moins 1 % des voix attachées à l'ensemble des titres existants, ou possédant des titres représentant une fraction du capital égale à 1 250 000 EUR au moins, nommer un ou plusieurs experts ayant pour mission de vérifier les livres et les comptes de la société ainsi que les opérations accomplies par ses organes. Ces experts ne doivent pas être nécessairement des experts-comptables, mais ils peuvent l'être, tout comme les réviseurs d'entreprises.⁵² Ici aussi, que se passe-t-il, dans ces situations, entre confrères, si les constats sont différents ou opposés? La LCE et les travaux parlementaires sont évidemment muets sur cette question.

7. Référentiel méthodologique des quatre missions précitées

Quelle sera la méthodologie des professionnels pour mener à bien ces quatre missions précitées? Comment pourront-ils professionnellement démontrer la pertinence et l'adéquation de leurs prestations (constats, information, supervision et assistance)? La LCE et les travaux parlementaires sont évidemment muets sur cette question.

Au niveau belge, c'est la première fois que le législateur prévoit une telle mission pour les professions économiques. Il n'existe dès lors pas de normes professionnelles spécifiques belges.

Au niveau international, en revanche, l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) a développé l'ISRS 4410 (Revised), *Compilation Engagements*.⁵³ L'objectif d'une mission de compilation est, pour le professionnel, d'utiliser ses compétences comptables, et non pas celles d'audit, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières.⁵⁴ Cette mission consiste, par principe, à faire la synthèse d'informations circonstanciées, afin

de les présenter, sous une forme résumée compréhensible, sans toutefois évaluer les assertions retenues et sous-tendant ces informations. Les procédures mises en œuvre ne permettent pas, et n'ont d'ailleurs pas pour objectif de permettre, de donner une assurance quelconque sur les informations financières. En revanche, les utilisateurs de ces informations, ainsi compilées, bénéficient du travail d'un professionnel compétent mené dans le respect d'une norme internationalement connue et reconnue. Une mission de compilation comprend en général la préparation d'états financiers (complets ou non), mais aussi la collecte, le classement et la synthèse d'autres informations financières.⁵⁵

L'objectif d'une mission de compilation est, pour le professionnel, d'utiliser ses compétences comptables, et non pas celles d'audit, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières

Le professionnel respecte, en outre, les règles du Code d'éthique professionnelle, publié par l'IFAC, régissant la responsabilité professionnelle pour ce type de mission qui sont :

- a) intégrité;
- b) objectivité;
- c) compétence professionnelle, soin et diligence;
- d) confidentialité, professionnalisme et respect des normes techniques et professionnelles.⁵⁶

Le professionnel doit s'assurer qu'il n'existe aucun malentendu avec le client quant aux termes de la mission. Une lettre de mission facilitera, évidemment, la planification des travaux de compilation.

⁵² La procédure judiciaire se déroule comme suit : « La demande visée à l'article 168 est introduite par citation. Le tribunal entend les parties en chambre du conseil et statue en audience publique.

Le jugement précise les questions ou les catégories de questions sur lesquelles porteront les investigations. Il fixe la consignation préalable à fournir le cas échéant par les demandeurs pour le paiement des frais.

Ces frais pourront être compris dans ceux de l'instance à laquelle donneraient lieu les faits constatés. Le tribunal détermine si le rapport doit faire l'objet d'une publicité. Il peut notamment en imposer la

publication, aux frais de la société, selon les modalités qu'il fixe », (article 169 du Code des sociétés).

⁵³ International Standard on Related Services, Final Pronouncement, March 2012.

⁵⁴ R. GHYSELS, « La mission de compilation d'informations financières de l'expert-comptable externe », *Actualité comptable*, n°s 17 et 18, 17 et 25 septembre 2012, (I), pp. 3 à 8, et (II), pp. 1 à 5.

⁵⁵ ISRS 4410, op. cit., §§ 3 et 4.

⁵⁶ ISRS 4410, op. cit. § 5.

Si le professionnel s'aperçoit que les informations fournies par le débiteur sont incorrectes, incomplètes ou non satisfaisantes, il met en œuvre les procédures appropriées et demande au débiteur de fournir des informations complémentaires

Le professionnel n'est pas tenu :

- 1) de procéder à des investigations pour déterminer la fiabilité et l'exhaustivité des informations fournies ;
- 2) d'évaluer le contrôle interne ;
- 3) de vérifier aucune donnée ;
- 4) de vérifier le bien-fondé des explications fournies.

En revanche, si le professionnel s'aperçoit que les informations fournies par le débiteur sont incorrectes, incomplètes ou non satisfaisantes, il met en œuvre les procédures appropriées et demande au débiteur de fournir des informations complémentaires. Si le management s'y refuse, le pro-

fessionnel doit, évidemment, interrompre sa mission et informer par écrit le débiteur et le juge des raisons de sa décision. Les informations compilées doivent être adéquates et exemptes d'anomalies significatives évidentes.⁵⁷ Le rapport ou la déclaration du professionnel doit, enfin, contenir une longue liste de caractéristiques de conformité à l'ISRS 4410.⁵⁸

8. Conclusion

Malgré les nombreuses faiblesses, lacunes et incertitudes contenues dans la loi modifiée du 27 mai 2013 précitée, sur les aspects comptables et financiers de la procédure de réorganisation judiciaire (PRJ), les quatre missions peuvent être assumées, mais il ne sera jamais donné d'assurance dans le cadre de la norme internationale ISRS 4410. N'oublions pas que l'IEC est membre de l'IFAC ! Il faudra que le professionnel soit extrêmement clair sur les limites de sa mission, afin que ni le débiteur, ni son client, ni l'avocat, ni, surtout, le juge ne se fassent de fausses idées sur son contenu.

Les trois instituts doivent encore se concerter (et ils se concerteront) sur les actions concrètes à prendre et sur les pratiques communes à mettre en œuvre. Une des actions communes à activer est, sans aucun doute, une campagne d'information auprès des présidents de tribunaux de commerce et auprès de bâtonniers, à travers tout le pays. Une autre serait la rédaction d'une note technique ou d'une norme commune aux trois instituts. ●

⁵⁷ ISRS, §§ 13 et 14.

⁵⁸ ISRS, § 40.