



**AVIS <sup>(1)</sup> 2015/02 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS  
D'ENTREPRISES**

Le Président

Correspondant  
sg@ibr-ire.be

Notre référence  
EV/VY/vy

Votre référence

Date  
02 mars 2015

Chère Consœur,  
Cher Confrère,

**Concerne : Application de l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009  
relative à la continuité des entreprises par le commissaire**

**1. Introduction**

La loi du 27 mai 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises est parue le 22 juillet 2013 au Moniteur belge et est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> août 2013.

Cette loi incorpore une procédure d'alerte (inspirée de l'article 138 du Code des sociétés) dans l'article 10, alinéa 5, de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises :

*« 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 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. 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. ».*

---

<sup>(1)</sup> Les avis, qui n'ont pas de caractère contraignant, reflètent la position du Conseil de l'Institut et permettent aux réviseurs d'entreprises notamment d'anticiper les positions que le Conseil adoptera à l'occasion de dossiers individuels (Rapport au Roi, A.R. 21 avril 2007, MB 27 avril 2007, p. 22890). Les avis contiennent les interprétations que le Conseil élabore dans le cadre d'une législation, réglementation, norme ou recommandation définie, mais également l'opinion sur tout document présentant un intérêt pour la profession de réviseur d'entreprises.



Ci-après, les principales différences par rapport à l'article 138 du Code des sociétés sont énumérées :

- ✓ les mesures de redressement doivent avoir été prises dans le mois par l'organe de gestion (le fait qu'elles soient simplement envisagées ne suffit donc plus)<sup>(2)</sup> ; et les mesures de redressement prises par l'organe de gestion doivent assurer la continuité de l'entreprise pendant une période minimale de douze mois (et non plus pendant un « délai raisonnable »)<sup>(3)</sup>.
- ✓ La procédure d'alerte de l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009 sur la continuité des entreprises s'applique aux professionnels du chiffre *dans l'exercice de leur mission*, indépendamment de leur mission telle que régie par le droit des sociétés ou par toute autre disposition de droit relative à une mission en particulier<sup>(4)</sup>.

Il ressort de ces différences que l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009 sur la continuité des entreprises est par certains aspects plus strict que l'article 138 du Code des sociétés.

## **2. Application cumulative par le commissaire de l'article 138 du Code des sociétés et de l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009**

La loi du 31 janvier 2009 n'abroge pas l'article 138 du Code des sociétés.

L'article 138 du Code des sociétés a spécifiquement traité au réviseur d'entreprises en sa qualité de commissaire, tandis que l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009 vise les réviseurs d'entreprises « *dans l'exercice de leur mission* », que celle-ci est légale (par exemple en tant que commissaire) ou contractuelle.

---

<sup>(2)</sup> L'article 138 du Code des sociétés prévoit que les commissaires peuvent renoncer l'information, lorsqu'ils constatent que l'organe de gestion a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises.

<sup>(3)</sup> Pour plus d'informations à ce sujet, nous renvoyons à l'article de B. BEKAERT et J. LEMMENS, « De economische beroepsbeoefenaar en de continuïteit van de onderneming (WCO): het (knipper)licht gaat aan », *Accountancy & Bedrijfskunde*, 2014, n°2, p. 5-9.

<sup>(4)</sup> L'article 10 ne fournit pas de précisions quant au contenu de la mission exercée par le professionnel du chiffre. De même, les travaux préparatoires de la loi du 27 mai 2013 sont muets à ce propos.



Sur avis de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut estime que le commissaire est tenu aux dispositions visées tant par l'article 138 du Code des sociétés que par l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009 sur la continuité des entreprises, ce dernier comprenant sous certains aspects des obligations plus strictes.

### **3. Procédure de l'article 138 du Code des sociétés et de l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009**

L'approche du commissaire ou du réviseur d'entreprises peut se résumer comme suit :

- si le commissaire ou le réviseur d'entreprises qui exerce une mission continue était amené à constater l'existence de faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur, il lui incomberait d'informer de manière circonstanciée l'organe de gestion, conformément à l'article 138 du Code des sociétés et à l'article 10 de la loi du 31 janvier 2009, respectivement. Il en va de même pour le réviseur d'entreprises dans l'exercice d'une mission ponctuelle (p. ex. apport en nature ou évaluation), pour autant que le caractère manifeste des faits précités soit avéré ;
- par mesure de prudence, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut estime que, malgré le fait que le Code des sociétés définisse un cadre spécial pour le commissaire qui prévoit des pouvoirs et des responsabilités spécifiques, ce dernier pourrait considérer le « délai raisonnable » prévu à l'article 138 du Code des sociétés comme étant la période minimale de douze mois prévue à l'article 10 de la loi précitée, le début de ce délai n'ayant pas été fixé dans cette loi ;
- dans le cadre d'une mission ponctuelle, sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut conseille de ne pas débiter la mission avant la signature de la lettre de mission et de préciser, dans cette lettre de mission, que la responsabilité professionnelle du réviseur d'entreprises commence à courir en principe à partir de l'émission de la lettre de mission pour se terminer à la date de signature du rapport émis.



- selon l'exposé des motifs <sup>(5)</sup>, les professionnels du chiffre « *doivent informer de manière circonstanciée les organes de la personne morale à ce sujet ; elles devront conserver la preuve qu'elles l'ont fait et fournir celle-ci si le débiteur n'a pas pris les mesures requises.* ».

Un cas spécifique concerne l'intervention d'un réviseur d'entreprises dans une entreprise qui n'est pas son mandant, par exemple, lorsque qu'il est mandaté par une société pour faire un audit dans une autre entreprise, ou pour faire l'évaluation d'une autre entreprise, voire encore lors d'une expertise judiciaire ou d'un arbitrage. Si, dans ces circonstances, le réviseur d'entreprises constate que la continuité de l'entreprise dans laquelle il exécute sa mission, qui est autre que son mandant, est compromise, la question se pose de savoir dans quelle mesure il est tenu de déclencher la procédure d'alerte. Selon le texte de la loi, la procédure d'alerte s'applique aux professionnels du chiffre qui constatent « *dans l'exercice de leur mission des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise du débiteur* ». Ni la loi du 27 mai 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité d'entreprises, ni l'exposé des motifs définissent le mot « débiteur » <sup>(6)</sup>. Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut estime que le débiteur est le client du réviseur d'entreprises. Par conséquent, le réviseur d'entreprises n'est pas tenu de déclencher la procédure d'alerte s'il constate que la continuité de l'entreprise dans laquelle il exécute sa mission, qui est autre que son mandant, est compromise.

#### 4. Régime de responsabilité

Le réviseur d'entreprises qui ne respecte pas son obligation d'information reprise dans l'article 10, alinéa 5, de la loi du 31 janvier 2009 envers une entreprise cliente assume une responsabilité contractuelle à son égard. Toutefois, pour que sa responsabilité soit retenue, il faudra d'abord démontrer qu'il aurait pu constater certains faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise et qu'il a omis de les mentionner à temps, le critère de référence étant celui du professionnel du chiffre normalement prudent et diligent <sup>(7)</sup>.

---

<sup>(5)</sup> *Doc. parl.*, Ch., 2012-13, n°53-2692/001, p. 11.

<sup>(6)</sup> A ce propos, Maître BEKAERT écrit : « *Cette disposition impose au professionnel du chiffre une obligation d'information vis-à-vis de toutes les entreprises clientes dont la continuité peut se trouver compromise.* » Voir B. BEKAERT, « La responsabilisation du professionnel du chiffre dans le cadre d'entreprises en difficulté », *Pacioli*, n° 371, 14-27 octobre 2013, p. 1.

<sup>(7)</sup> B. BEKAERT, « La responsabilisation du professionnel du chiffre dans le cadre d'entreprises en difficulté », *Pacioli*, n° 371, 14-27 octobre 2013, p. 2.



Instituut van de Bedrijfsrevisoren  
Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal  
Bld E. Jacquainlaan 135/1, B-1000 Bruxelles/Brussel

Vis-à-vis des tiers, le réviseur d'entreprises encourt également une responsabilité extracontractuelle en cas de non-respect de son obligation d'information.

Aucune responsabilité pénale ne s'attache à la non-application de l'article 10, alinéa 5, de la loi du 31 janvier 2009, au contraire de l'article 138 du Code des sociétés.

Nous vous prions d'agréer, chère Consœur, cher Confrère, l'expression de nos salutations confraternelles.

Daniel KROES  
Président

Annexe : 1



**Tableau récapitulatif des différences entre l'article 138 du Code des sociétés et l'article 10, alinéa 5, de la loi du 31 janvier 2009**

<b>Art. 138 C. Soc.</b>	<b>Art. 10, al. 5 LCE</b>
Mesures de redressement à envisager par l'organe de gestion.	Mesures de redressement doivent avoir été prises par l'organe de gestion.
Mesures de redressement doivent assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable.	Mesures de redressement doivent assurer la continuité de l'entreprise pendant une période minimale de douze mois.
Les commissaires peuvent renoncer à l'information, lorsqu'ils constatent que l'organe de gestion a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises.	N'est pas d'application.
S'applique aux commissaires.	S'applique aux professionnels du chiffre <i>dans l'exercice de leur mission</i> , indépendamment de leur mission telle que celle-ci est régie par le droit des sociétés ou par toute autre disposition de droit relative à une mission en particulier, en ce compris le mandat de commissaire.