



Institut des Réviseurs d'Entreprises
Institut royal
Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Koninklijk Instituut



Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux



PROJET DE RECOMMANDATION INTERINSTITUTS CONCERNANT LES MISSIONS QUI INCOMBENT AU RÉVISEUR D'ENTREPRISES, À L'EXPERT-COMPTABLE EXTERNE, AU CONSEIL FISCAL EXTERNE, AU COMPTABLE AGRÉÉ EXTERNE OU AU COMPTABLE-FISCALISTE AGRÉÉ EXTERNE DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 10, ALINÉA 5, DE L'ARTICLE 12, ALINÉA 5, ET DE L'ARTICLE 17, § 2, 5° ET 6°, DE LA LOI RELATIVE À LA CONTINUITÉ DES ENTREPRISES

Détection, communication, missions de supervision et/ou d'assistance

Vu 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, coordonnée le 30 avril 2007, et notamment les articles 3, 4 et 30 ;

Vu la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, et notamment les articles 3, 27, 34, 37 et 38 en ce qui concerne l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et les articles 44 et 45, § 4 en ce qui concerne l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés ;

Considérant que la présente recommandation résulte d'une collaboration entre l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés (IPCF) et l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) (ci-après « les instituts des professions économiques » ou « l'interinstituts ») ;

Que conformément à l'article 30, § 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, les recommandations sont obligatoires comme une norme, à moins que le réviseur d'entreprises ne puisse motiver, dans des circonstances particulières, que l'écart opéré par rapport à la recommandation ne porte pas atteinte aux critères fixés à l'article 14, § 3 de la même loi, à savoir que le réviseur d'entreprises doit :

- 1° disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement ;
- 2° s'acquitter avec la diligence requise et en toute indépendance des missions révisorales qui lui sont confiées ;
- 3° ne pas accepter de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de son exercice ;
- 4° ne pas exercer d'activités incompatibles avec l'indépendance de sa fonction ;
- 5° consigner dans les documents de travail tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques.

Que conformément à l'article 27 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, le Conseil de l'IEC définit les normes et recommandations techniques et déontologiques pour l'exercice de la fonction concernée ; que conformément à l'article 2 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables, l'expert-comptable doit se

conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision usuelles de l'IEC ; selon les circonstances, il prendra également en compte les recommandations émises par le Conseil de l'IEC ; que, dans ce sens, la présente recommandation est obligatoire ;

Que conformément à l'article 2 du Code de déontologie de l'IPCF, approuvé par l'arrêté royal du 22 octobre 2013, les membres de l'IPCF doivent respecter toutes les dispositions légales et réglementaires applicables à la profession, ainsi que les directives du Conseil ; que dans ce contexte, la présente recommandation doit être considérée comme une directive du Conseil de l'IPCF ; que, dans ce sens, la présente recommandation est obligatoire ;

Considérant que la loi relative à la continuité des entreprises (ci-après « LCE ») est entrée en vigueur le 1^{er} avril 2009 ; que cette loi a été modifiée à plusieurs reprises et que lors des modifications conformément à la loi du 27 mai 2013 (MB 22.07.2013) – qui est entrée en vigueur au 1^{er} août 2013 – un nouveau rôle a été confié aux professionnels économiques (réviseurs d'entreprises, experts-comptables externes, conseils fiscaux externes, comptables agréés externes, et comptables-fiscalistes agréés externes) ;

Considérant que l'objectif de la présente recommandation est de régler ce nouveau rôle confié aux professionnels ; que les paragraphes explicatifs et les textes de loi sont indiqués en caractères italiques ;

Considérant que le rôle confié aux professionnels économiques dans le cadre de la LCE se situe d'une part 'dans la phase préventive', notamment le rôle dans le cadre de la « détection » et de la « communication » des entreprises en difficulté, et, d'autre part, dans la phase 'de remédiation' de la LCE, à savoir les missions de « supervision » et « d'assistance » pour les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables externes, les comptables agréés externes, les comptables fiscalistes agréés externes – exigé dans le cadre de la requête en ouverture de la procédure de réorganisation judiciaire auprès du tribunal de commerce ;

Considérant que la loi et les travaux préparatoires sont contradictoires sur certains points ;

Considérant que la jurisprudence n'est pas unanime sur la portée de la mission du professionnel ;

Que, par conséquent, les instituts des professions économiques souhaitent, par le biais de la présente recommandation, éclaircir la portée de ce qui est attendu du professionnel qui intervient auprès des entreprises en difficulté conformément à la LCE ;

Que les missions de supervision et d'assistance prévues à l'article 17, 5° et 6° de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises sont des missions *sui generis*, qui peuvent être considérées comme des *compilation engagements* telles que prévues par l'*International Standard on Related Services (ISRS) 4410 (Revised) – Compilation Engagements*¹ et qui devra être exécutée conformément à la présente recommandation ;

¹ Si, dans le cadre de l'exécution des missions de supervision et/ou d'assistance, le professionnel fait référence à la norme ISRS 4410, il doit suivre la norme dans sa totalité.

Que la plus-value des missions de supervision et d'assistance consiste en l'objectivation de l'information donnée par l'organe de gestion afin de permettre au juge d'évaluer correctement une situation ponctuelle ; que cet objectif est à interpréter à la lumière de la *ratio legis* de la LCE, laquelle confère une place centrale à la fourniture au tribunal de commerce d'informations objectives au sujet des difficultés de l'entreprise, aux possibilités de réorganisation et à la probabilité que la continuité de l'entreprise puisse être assurée ;

Que le bilan et le compte de résultats compilés s'inscrivent dans le respect des exigences en matière d'élaboration de l'information financière visées à l'article 17, § 2, 5°, de la LCE.

Que le budget compilé s'inscrit dans le respect des exigences en matière d'élaboration de l'information financière visées à l'article 17, § 2, 6°, de la LCE.

Considérant que la présente recommandation n'est pas applicable au commissaire, qui, en ce qui concerne la détection/communication est soumis à l'article 10 de la loi de la continuité des entreprises et à l'article 138 du Code des sociétés (ci-après « C. Soc. »), et qui, en ce qui concerne les missions de supervision et d'assistance, ne peut pas accepter ces missions si les états financiers n'ont pas été établis, ou le budget n'a pas été préparé par l'organe de gestion, afin d'assurer son indépendance ; que ceci n'implique pas que le commissaire est exclu de la détection/communication (art. 138 C. Soc./art. 10 LCE) mais uniquement qu'il ne peut pas exécuter une mission de supervision et une mission d'assistance conformément à la présente recommandation.

La présente recommandation a été adoptée par le Conseil de l'IRE en sa séance du, par le Conseil de l'IEC en date du et par le Conseil de l'IPCF en date du et a fait l'objet d'une consultation publique organisée par l'IRE conformément à l'article 30 de la loi du 22 juillet 1953. La recommandation a été approuvée le par le Conseil supérieur des Professions économiques et le par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions publié au Moniteur belge du (p.).

TABLE DES MATIERES

| | |
|---|----|
| Définitions | 6 |
| Champ d'application de la présente recommandation | 9 |
| Date d'entrée en vigueur..... | 9 |
| Dispositions | 10 |
| 1. Exécution de la mission conformément à la présente recommandation | 10 |
| 1.1. Compréhension lors de l'exécution de la mission | 10 |
| 1.1.1. Connaissance de la LCE | 10 |
| 1.1.2. Connaissance de la présente recommandation | 10 |
| 1.1.3. Connaissance du professionnel | 10 |
| 2. Règles d'éthique | 11 |
| 3. Jugement professionnel..... | 11 |
| 4. Communication avec l'organe de gestion..... | 11 |
| 5. Limitation de la responsabilité du professionnel..... | 12 |
| 5.1. Couverture de la responsabilité du professionnel par une police d'assurance..... | 12 |
| 6. Documentation | 12 |
| 7. Dispositions spécifiques dans le cadre de la détection et de la communication | 12 |
| 7.1. Objectifs de la détection et de la communication..... | 13 |
| 7.2. Poursuite des relations avec les clients lors de la détection et de la communication | 13 |
| 8. Détection – Information sur les faits graves et concordants..... | 13 |
| 8.1. Constatations faites dans l'exercice de sa mission | 13 |
| 8.2. Faits graves et concordants | 13 |
| 8.3. Faits susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise | 15 |
| 8.4. Information de l'entreprise de manière circonstanciée | 15 |
| 9. Communication – Information du président du tribunal et recueil des informations par le juge | 17 |
| 9.1. Information du président du tribunal..... | 17 |
| 9.2. Recueil d'informations par le juge chargé de l'enquête commerciale | 18 |
| 10. Dispositions spécifiques dans le cadre des missions de supervision et d'assistance .. | 19 |
| 10.1. Objectifs des missions de supervision et d'assistance..... | 19 |

| | | |
|--------|---|----|
| 10.2. | Règles d'éthique complémentaires dans le cadre des missions de supervision et d'assistance..... | 20 |
| 10.3. | Contrôle qualité au niveau des missions de supervision et/ou d'assistance | 20 |
| 10.4. | Acceptation des missions et définition des conditions des missions de supervision et/ou d'assistance | 20 |
| 10.5. | Exigences complémentaires de documentation..... | 21 |
| 10.6. | Connaissance du professionnel | 22 |
| 10.7. | La mission de supervision de l'établissement du bilan et du compte de résultats | 22 |
| 10.8. | La mission d'assistance dans l'établissement du budget | 24 |
| 10.9. | La poursuite des missions de supervision et/ou d'assistance en cas de constatation d'inexactitudes significatives | 24 |
| 10.10. | Déclarations de supervision et/ou d'assistance | 25 |

Définitions

1. Dans le cadre de la présente recommandation, les termes mentionnés ci-dessous sont définis comme suit :
 - a. **Missions de supervision et d'assistance** – L'exécution de ces missions est inspirée des principes de la *compilation engagement*. Il s'agit de la mise à profit par le professionnel de son expertise dans les domaines du traitement administratif et de l'élaboration de l'information financière en vue d'aider l'organe de gestion à préparer et présenter le bilan et le compte de résultats et/ou le budget d'une entité conformément à un référentiel comptable applicable lors de l'établissement des informations financières et à faire rapport à ce sujet, tel qu'exigé par la présente recommandation. La plus-value des missions de supervision et d'assistance du professionnel est clairement dissociée de celle de l'établissement par l'organe de gestion. La plus-value des missions de supervision et d'assistance du professionnel est expliquée de manière plus détaillée dans le paragraphe 56. Dans le contexte de la présente recommandation, les missions de supervision et d'assistance du professionnel signifie qu'il supervise et/ou assiste lors de l'établissement par l'organe de gestion du bilan et du compte de résultats et/ou du budget. Dans la présente recommandation les termes « compiler », « la compilation » et « compilé » peuvent être utilisés dans ce contexte.
 - b. **LCE** – La loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, telle que modifiée par la loi du 27 mai 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité des entreprises.
 - c. **Entreprise** – Le débiteur, tel que visé à l'article 3 de la LCE².
 - d. **Professionnel** – L'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises, à moins que ceux-ci ne soient pas prévus à l'article 10, alinéa 5, de la LCE, à l'article 12, alinéa 5, de la LCE, ou à l'article 17, § 2, 5° ou 6°, de la LCE.

Concrètement, les professionnels du chiffre mentionnés ci-dessus sont donc visés de la manière suivante:

- concernant le rôle décrit à l'article 10, alinéa 5, de la LCE :
 - * Détection en ce qui concerne la continuité de l'entreprise : l'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises ;
 - * Communication au président du tribunal de commerce : l'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe et le réviseur d'entreprises ;
- concernant le rôle décrit à l'article 12, § 1, alinéa 5, de la LCE : l'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises ;
- concernant les missions décrites à l'article 17, § 2, 5° et/ou 6° de la LCE : l'expert-comptable externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises.

² Article 3 de la LCE : « La présente loi est applicable aux débiteurs suivants : les commerçants visés à l'article 1^{er} du Code de commerce, [les agriculteurs] la société agricole visée à l'article 2, § 3, du Code des sociétés et les sociétés civiles à forme commerciales visées à l'article 3, § 4, du même code. »

Les membres internes et les stagiaires des instituts des professions économiques ne sont pas visés par la LCE.

Le terme englobe l'associé responsable de la mission ou, le cas échéant, le cabinet. Lorsque la présente recommandation entend expressément qu'une diligence ou qu'une responsabilité doit être assumée par l'associé responsable de la mission, le terme « associé responsable de la mission » sera utilisé plutôt que celui de « professionnel ». Le cas échéant, les termes « associé responsable de la mission » et « cabinet » s'interpréteront comme se référant à leurs équivalents dans le secteur.

Dans le contexte de la présente recommandation, cette notion ne vise pas le commissaire ou une fonction équivalente, comme reprise aux articles 130 et 146 C. Soc.

- e. **Détection** – La constatation, dans le cadre de l'exécution normale de la mission, de faits graves et concordants par le professionnel, en ce compris la notification à l'organe de gestion, telle que visée à l'article 10, alinéa 5, de la LCE.
- f. **Faits graves et concordants** – Faits susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise et que le professionnel constate dans l'exercice de sa mission, tels que visés à l'article 10, alinéa 5, de la LCE.
- g. **Continuité de l'entreprise** – L'hypothèse selon laquelle l'entreprise est en mesure de poursuivre ses activités durant un avenir prévisible.
L'article 17, § 2, 1° de la LCE prévoit que la continuité de l'entreprise peut être menacée à bref délai ou à terme.
La période faisant l'objet de l'appréciation de la continuité doit être raisonnable. L'article 10, alinéa 5, de la LCE prévoit que les mesures à prendre doivent assurer la continuité de l'entreprise pendant une période minimale de douze mois, de sorte que cette période de douze mois est retenue pour l'évaluation de la continuité par le professionnel.
- h. **Président du tribunal** – Le président du tribunal de commerce, tel que visé à l'article 10, alinéa 5, de la LCE, dans le ressort duquel l'entreprise a son établissement principal ou son siège social.
- i. **Juge** – Le juge auquel l'examen est confié au sein des chambres d'enquêtes commerciales – soit un juge au tribunal, le président excepté, soit un juge consulaire – tel que visé à l'article 12, § 1, alinéa 5, de la LCE.
- j. **Communication** – Le droit du professionnel d'informer le président du tribunal, tel que prévu à l'article 10, alinéa 5, de la LCE, ou le juge, tel que prévu à l'article 12, § 1, alinéa 5, de la LCE.
- k. **Secret professionnel** – Le secret professionnel imposé au titulaire de la profession par l'article 458 du Code pénal, tel que visé à l'article 10, alinéa 5, et à l'article 12, § 1, alinéa 5, de la LCE.
- l. **Référentiel comptable applicable** – Le référentiel comptable suivi par l'organe de gestion pour l'établissement du bilan, du compte de résultats et/ou du budget, qui est acceptable au regard de la nature de l'entreprise et de l'objectif du bilan, du compte de résultats et/ou du budget ou qui est exigé par la loi ou par un règlement.
- m. **Législation comptable** – Les dispositions du Code de droit économique (ci-après « CDE ») en ce qui concerne la comptabilité des entreprises³.

³ Code de droit économique, Livre III, Titre 3, Chapitre 2, Comptabilité des entreprises.

- n. **Bilan et compte de résultats** – La situation comptable reflétant l'actif et le passif et le compte de résultats ne datant pas de plus de trois mois, tel que requis par l'article 17, § 2, 5°, de la LCE.
- o. **Mission de supervision** – La mission exécutée par le professionnel dans le cadre de l'article 17, § 2, 5°, de la LCE.
- p. **Budget** – Le budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, tel que requis à l'article 17, § 2, 6°, de la LCE.
- q. **Mission d'assistance** – La mission exécutée par le professionnel dans le cadre de l'article 17, § 2, 6°, de la LCE.
- r. **Mission** – Les activités exécutées par le professionnel et lors desquelles la détection peut, le cas échéant, être faite.
- s. **Associé responsable de la mission** – L'associé ou toute autre personne au sein du cabinet qui est responsable de la mission, de son exécution et de la déclaration de supervision et/ou d'assistance établie au nom du cabinet et à qui, pour autant que ce soit requis, des compétences adaptées ont été attribuées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ou l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.
- t. **Equipe affectée à la mission** – Tous les associés et collaborateurs qui exécutent la mission, ainsi que toutes les personnes employées par le cabinet ou un cabinet membre du réseau qui exécutent des travaux dans le cadre de la mission. Les experts externes désignés par le cabinet ou par un cabinet membre du réseau n'en font pas partie.
- u. **Anomalie** – Différence entre le montant, le classement, la présentation ou le commentaire d'un élément rapporté dans le bilan et le compte de résultats et/ou dans le budget, et le montant, le classement, la présentation ou le commentaire requis en vue de la conformité de cet élément avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes. Si le bilan et le compte de résultats ont été établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, les anomalies comprennent également les adaptations des montants, classifications, présentations ou commentaires qui, de l'avis du professionnel, sont nécessaires pour que le bilan et le compte de résultats reflètent une image fidèle de la situation de l'entreprise dans tous leurs aspects significatifs.
- v. **Dans tous les aspects significatifs** - En général, les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumul, l'on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base du bilan et du compte de résultats et/ou le budget.
- w. **Règles d'éthique pertinentes** – Règles d'éthique auxquelles les membres de l'équipe affectée à la mission sont soumis lorsqu'ils exécutent la mission.
- x. **Jugement professionnel** – Appréciation fondée sur la formation, la connaissance et l'expérience appropriées dans le contexte fourni par les standards comptables, normes et recommandations et par les règles d'éthique, pour parvenir à des décisions en connaissance de cause concernant les mesures à prendre dans les circonstances de la mission.
- y. **Organe de gestion** – Si l'entreprise est dotée de la personnalité juridique, l'organe de gestion de la personne morale ; si l'entreprise n'est pas dotée de la personnalité juridique, une ou plusieurs personnes physiques chargées de la gestion. Si plusieurs personnes forment un collège au sein de l'organe de gestion, tant le collège que les membres individuels de l'organe de gestion sont visés dans le cadre de la présente recommandation.

Champ d'application de la présente recommandation

2. La présente recommandation traite des responsabilités du professionnel :
 - a. lorsque dans l'exercice de ses activités, celui-ci constate en tant que professionnel des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, à savoir l'obligation d'information de l'organe de gestion et le droit d'informer le président du tribunal, tels que visés à l'article 10, alinéa 5, de la LCE⁴.
 - b. lorsque celui-ci est prié de fournir des informations sur demande du juge, à savoir la transmission d'informations au juge, telle que visée à l'article 12, alinéa 5, de la LCE⁵.
 - c. lorsque celui-ci a reçu pour mission de superviser l'établissement, par l'organe de gestion, de la situation comptable reflétant l'actif et le passif et le compte de résultats ne datant pas de plus de trois mois, tel que requis dans le cadre de la requête en ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire auprès du tribunal de commerce, à savoir la mission de supervision exécutée par le professionnel dans le cadre de l'article 17, § 2, 5°, de la LCE⁶.
 - d. lorsque celui-ci a reçu pour mission d'assister l'organe de gestion dans l'établissement d'un budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, budget requis dans le cadre d'une requête en ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire auprès du tribunal de commerce, à savoir la mission d'assistance exécutée par le professionnel dans le cadre de l'article 17, § 2, 6°, de la LCE⁷.
3. La présente recommandation ne s'applique pas au commissaire ou une fonction équivalente, comme reprise aux articles 130 et 146 C. Soc.
4. La présente recommandation ne porte pas préjudice à des normes plus contraignantes ni à des dispositions légales ou réglementaires qui seraient d'application aux professions respectives visées par la présente recommandation.
5. La présente recommandation n'impose aucune responsabilité supplémentaire à l'organe de gestion et ne déroge nullement aux dispositions légales et réglementaires qui définissent ces responsabilités. Une mission exécutée conformément à la présente recommandation est exécutée en partant du principe que l'organe de gestion a certaines responsabilités qui lui incombent en vertu de la LCE et qui sont fondamentales en vue de l'exécution de la mission.

Date d'entrée en vigueur

6. La présente recommandation s'applique à la détection, la communication et les missions de supervision et/ou d'assistance à partir du XXXXX 2015.

⁴ Voir pour les dispositions spécifiques titre 7. Dispositions spécifiques dans le cadre de la détection et de la communication.

⁵ Voir pour les dispositions spécifiques titre 9.2. Recueil d'informations par le juge chargé de l'enquête commercial.

⁶ Voir pour les dispositions spécifiques titre 10. Dispositions spécifiques dans le cadre des missions de supervision et/ou d'assistance.

⁷ Voir pour les dispositions spécifiques titre 10. Dispositions spécifiques dans le cadre des missions de supervision et/ou d'assistance

Dispositions

1. Exécution de la mission conformément à la présente recommandation

1.1. Compréhension lors de l'exécution de la mission

1.1.1. Connaissance de la LCE

7. Le professionnel doit avoir une connaissance de l'ensemble de la LCE afin d'en saisir les objectifs et de cerner les besoins des utilisateurs du bilan et du compte de résultats et/ou du budget - et du tribunal de commerce, du président du tribunal et du juge en charge de l'enquête commerciale en particulier.

1.1.2. Connaissance de la présente recommandation

8. Le professionnel doit avoir une connaissance de l'ensemble du texte de la présente recommandation, afin d'en saisir les objectifs et de les appliquer comme il se doit.
9. Le professionnel doit respecter chaque diligence de la présente recommandation, à moins qu'une diligence déterminée ne soit pas pertinente pour la mission, par exemple si les circonstances – auxquelles la diligence renvoie – ne sont pas réunies dans la mission.
10. Le professionnel, dans sa déclaration de supervision et/ou d'assistance, ne peut revendiquer l'application de la présente recommandation sans en avoir mis en œuvre toutes les diligences qui y sont mentionnées et qui sont pertinentes pour la mission.

1.1.3. Connaissance du professionnel

11. Le professionnel doit, par application des règles générales en matière d'expertise, avoir acquis une connaissance suffisante des éléments suivants pour pouvoir exécuter la mission :
 - a. les activités de l'entreprise ; et
 - b. le référentiel comptable, tel que d'application dans le secteur de l'entreprise.
12. À cet égard, le professionnel tient compte du fait que, conformément à l'article III.82 CDE, toute entreprise tient une comptabilité adaptée à sa nature et à sa taille. La législation comptable fait la distinction entre les entreprises qui sont obligées de tenir une comptabilité complète conformément aux articles III.83 et III.84 CDE, et les entreprises qui sont autorisées à tenir une comptabilité simplifiée conformément à l'article III.85 CDE. Etant donné que la loi requiert un état d'actif et de passif pour toutes les entreprises, le professionnel doit considérer que pour les entreprises qui ne sont pas soumises à la législation comptable, il est fait application du référentiel comptable qui serait d'application si l'entreprise était soumise à la législation comptable.
13. *Exemples d'éléments que le professionnel peut prendre en considération pour mieux comprendre les activités de l'entreprise et le référentiel comptable applicable :*
 - la taille et la complexité de l'entreprise et de ses activités ;

- la complexité du référentiel comptable applicable ;
- les obligations ou exigences requises en matière d'élaboration de l'information financière de l'entreprise ;
- les règles d'évaluation appliquées ;
- le cas échéant, la structure du capital et la composition de l'actionnariat ;
- le niveau de développement de la structure de l'organe de gestion de l'entreprise, en ce qui concerne la supervision des engagements et des rapports financiers de l'entreprise qui sous-tendent l'établissement de son bilan et de son compte de résultats et/ou la compilation de son budget ;
- le niveau de développement et de complexité des systèmes administratifs et comptables de l'entreprise et les mesures de contrôle interne y associées ;
- la nature des actifs et des passifs, des produits et des charges ;
- les obligations hors bilan.

2. Règles d'éthique

14. Le professionnel doit respecter toutes les règles d'éthique pertinentes, en ce compris :
- a. les dispositions légales et réglementaires ;
 - b. l'intégrité, la probité et la délicatesse ;
 - c. l'objectivité ;
 - d. l'expertise et la rigueur ;
 - e. le secret professionnel et le devoir de discrétion ; et
 - f. le professionnalisme et la dignité.

3. Jugement professionnel

15. Le professionnel doit appliquer son jugement professionnel dans l'exécution de la détection, de la communication, ainsi que des missions de supervision et d'assistance, tels que visés dans la présente recommandation.
16. *Le jugement professionnel appliqué lors de l'exécution de la détection, de la communication, ainsi que des missions de supervision et d'assistance, tels que visés dans la présente recommandation, est basé sur les faits et les circonstances connus du professionnel jusqu'à la date de la détection, de la communication et/ou de la déclaration de supervision et/ou d'assistance concernant la mission, en ce compris :*
- a. *la connaissance acquise lors de l'exécution éventuelle d'autres missions réalisées pour le compte de l'entreprise, pour autant que ce soit d'application ;*
 - b. *la connaissance que le professionnel a des activités de l'entreprise – pour ce qui concerne les missions de supervision et d'assistance, en ce compris de son système administratif - et du référentiel comptable applicable dans le secteur dans lequel l'entreprise évolue ;*
 - c. *la mesure dans laquelle l'organe de gestion est amené à prendre des positions en vue de l'établissement du bilan et du compte de résultats et/ou de l'assistance lors de la compilation du budget.*

4. Communication avec l'organe de gestion

17. Pendant l'exécution de la mission lors de laquelle la détection et la communication sont faites, ainsi que lors de l'exercice des missions de supervision et/ou d'assistance, le professionnel doit

communiquer en temps utile à l'organe de gestion tous les éléments relatifs à la mission qui, selon son avis professionnel, sont suffisamment importants.

5. Limitation de la responsabilité du professionnel

18. La loi du 18 janvier 2010 relative à l'exercice d'une profession libérale et réglementée du chiffre par une personne morale stipule que tout professionnel du chiffre est responsable de l'accomplissement de ses missions professionnelles conformément au droit commun. Sauf en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à des fins de nuire⁸, la responsabilité du professionnel peut, le cas échéant, être limitée contractuellement, au moyen d'une lettre de mission, pour autant que cette limitation soit raisonnable.

Dans le cadre de sa mission, le professionnel peut préciser dans la lettre de mission à partir de quel moment sa mission commence et à quel moment celle-ci est terminée.

5.1. Couverture de la responsabilité du professionnel par une police d'assurance

19. Toutes les activités légales et/ou déontologiques du professionnel, y compris la détection, la communication et les missions de supervision et d'assistance dans le cadre de la LCE, doivent être couvertes par la police collective des instituts des professions économiques respectifs ou par une police similaire.

6. Documentation

20. Le professionnel doit documenter ses travaux et constatations de manière satisfaisante pour pouvoir prouver que la mission a été exécutée conformément avec la présente recommandation et en conformité avec les conditions de la mission et des missions de supervision et/ou d'assistance.
21. Le professionnel doit inclure dans la documentation de la mission au moins les constatations importantes qu'il a faites pendant sa mission et ses missions de supervision et/ou d'assistance et l'attitude qu'il a adoptée à leur égard.
22. La documentation de la mission est conservée de manière systématique et confidentielle pendant 5 ans.

7. Dispositions spécifiques dans le cadre de la détection et de la communication

23. Le professionnel :
- a. 1. doit, conformément à l'article 10, alinéa 5, première phrase de la LCE, de sa propre initiative informer l'organe de gestion de manière circonstanciée des constatations qu'il a faites et qui, selon lui, sont susceptibles de compromettre la continuité.
 2. peut, conformément à l'article 10, alinéa 5, deuxième phrase de la LCE, – à l'exclusion du comptable (-fiscaliste) agréé – informer par écrit le président du tribunal si, dans un délai d'un mois, l'entreprise n'a pas pris les mesures nécessaires pour assurer la continuité

⁸ Article 33 Loi du 22 avril 1999 (IEC), article 50, §1^{er}, 1°, al.2 Loi du 22 avril 1999 (IPCF) et articles 17 et 17bis Loi du 22 juillet 1953 (IRE).

- de l'entreprise pendant une période minimale de douze mois (obligation de suivi *de facto*).
- b. peut, conformément à l'article 12, § 1, alinéa 5, de la LCE, être prié par le juge de fournir les informations nécessaires concernant les recommandations qu'il a faites à l'égard de l'entreprise et, le cas échéant, concernant les mesures qui ont été prises par l'organe de gestion afin d'assurer la continuité de l'entreprise.

7.1. Objectifs de la détection et de la communication

24. Les objectifs du professionnel dans le cadre de la détection ou de la communication sont :
- a. informer l'organe de gestion – dans le cadre du rôle préventif du professionnel visant à protéger la vie sociale et en cas de remise en question éventuelle de la continuité d'une entreprise – par la détection en temps utile d'indices d'un risque de discontinuité, même s'ils ne sont pas de nature financière. Le professionnel, à l'exclusion du comptable (-fiscaliste) agréé, apprécie dans ce contexte s'il informe ou non le président du tribunal, lorsque l'organe de gestion ne réagit pas aux informations qu'il lui fournit à titre préventif.
 - b. informer le juge, à sa demande, en lui fournissant des informations objectives concernant les recommandations éventuellement faites en la matière par le professionnel.

7.2. Poursuite des relations avec les clients lors de la détection et de la communication

25. Si le professionnel constate des faits graves et concordants dans l'exercice de sa mission, la fin éventuelle de sa mission et de la relation avec les clients ne le décharge pas de ses responsabilités d'informer l'organe de gestion.

8. Détection – Information sur les faits graves et concordants

8.1. Constatations faites dans l'exercice de sa mission

26. Les constatations du professionnel, de faits graves et concordants qui mettent en danger la continuité de l'entreprise, doivent être faites dans le cadre de sa mission pour l'entreprise.
27. Toute mission que le professionnel exerce pour une entreprise et durant laquelle il constate des faits graves et concordants, est visée. Ce qui englobe à la fois les missions ponctuelles et les missions continues et est indépendant de la nature de la mission.
28. Le professionnel fait les constatations dans l'exercice de sa mission, sans qu'il ne doive, de manière systématique et organisée, rechercher des faits graves et concordants, qui mettent en danger la continuité de l'entreprise.

8.2. Faits graves et concordants

29. L'article 10, alinéas 1^{er} à 4, de la LCE prévoit un certain nombre de faits qui peuvent révéler un risque potentiel en matière de continuité de l'entreprise, à savoir :
- a. les jugements de condamnation par défaut et les jugements contradictoires prononcés contre des commerçants qui n'ont pas contesté le principal réclamé ;
 - b. les jugements qui déclarent résolu un bail commercial à charge du locataire, qui refusent un renouvellement sollicité par celui-ci ou qui mettent fin à la gestion d'un fonds de commerce ;

- c. *les cotisations de sécurité sociale qui n'ont plus été payées depuis un trimestre à l'Office national de la Sécurité sociale ;*
- d. *la TVA ou le précompte professionnel qui n'a plus été payé depuis un trimestre à l'administration des finances.*

30. *Le Code des sociétés prévoit les dispositions suivantes en ce qui concerne la continuité :*

- *l'article 96, § 1, 6°, C. soc. prescrit de compléter le rapport de gestion d'une justification de l'application des règles comptables de continuité, au cas où le bilan fait apparaître une perte reportée ou au cas où le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice ;*
- *l'article 138 C. soc. oblige les commissaires qui constatent, au cours de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise à en informer l'organe de gestion par écrit et de manière circonstanciée et, si nécessaire, à prévenir le tribunal de commerce ;*
- *les articles 332 (SPRL), 431 (SCRL) et 633 (SA et SCA) C. soc. prescrivent notamment la convocation de l'assemblée générale pour délibérer de la dissolution de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour, lorsque la moitié ou les trois quarts du capital ont été perdus.*

31. *Les indices suivants, qui laissent présumer que l'hypothèse de continuité de la société est ébranlée peuvent, le cas échéant, être pris en considération par le professionnel :*

a. *indices de nature financière*

(i) *évolution défavorable de la structure financière et de la rentabilité :*

- *capitaux propres négatifs ou fonds de roulement négatif ;*
- *recours excessif au crédit à court terme pour financer des actifs à long terme ;*
- *cashflow négatif apparaissant dans les états financiers historiques ou prévisionnels ;*
- *pertes d'exploitation importantes ou détérioration importante dans la valeur des actifs utilisés pour générer des cash flows ;*
- *ratios financiers défavorables ;*

(ii) *difficulté à assurer la disponibilité des moyens de financement :*

- *incapacité à payer les créanciers à échéance, plus particulièrement l'ONSS, la TVA, le précompte professionnel ;*
- *refus de crédit par les fournisseurs et exigences de paiements au comptant ;*
- *difficultés à se conformer aux conditions des contrats de prêts ;*
- *indications du retrait d'un support financier ou dénonciation d'un crédit ;*
- *emprunts à terme venant à échéance sans perspectives réalistes de reconduction ou de remboursement ;*
- *incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements essentiels ;*

(iii) *autres indices de nature financière :*

- *modification de la politique de dividende ;*
- *modification de la politique comptable afin de comptabiliser les résultats de manière anticipée ;*
- *politique d'activation des frais d'établissement, frais de recherche et développement et autres immobilisations incorporelles ;*
- *opération(s) discrétionnaire(s) destinée(s) à créer de la trésorerie par des opérations exceptionnelles, en particulier, entre parties liées ;*

- reprises d'amortissements, réductions de valeurs ou provisions ;
- réévaluations ;
- b. indices de nature opérationnelle
 - (i) départ de personnel clé sans qu'il soit pourvu au remplacement ;
 - (ii) perte d'un marché ou d'un client important, d'une franchise, d'une concession ou d'une licence déterminante ou du fournisseur principal ;
 - (iii) troubles sociaux ;
 - (iv) pénurie de matières premières indispensables ;
- c. autres indices
 - (i) non-respect des prescriptions relatives au capital social ou d'autres obligations statutaires ;
 - (ii) situation financière difficile de la société-mère ;
 - (iii) procédures judiciaires en cours contre la société qui risquent de déboucher sur un jugement qui pourrait avoir des conséquences financières graves ;
 - (iv) modification dans la législation ou la réglementation susceptible d'affecter négativement l'activité de la société ;
 - (v) problème de renouvellement d'un permis d'exploitation ;
 - (vi) risques de nature environnementale.

32. Les faits repris dans les paragraphes précédents sont fournis à titre d'exemple et constituent un relevé non exhaustif d'éléments susceptibles de compromettre la continuité d'une entreprise. Le professionnel doit apprécier lui-même si les faits graves et concordants constatés sont suffisants pour pouvoir compromettre la continuité de l'entreprise concernée. Le professionnel doit se baser sur ses connaissances professionnelles et sur celles de l'entreprise pour apprécier si les faits qu'il constate – tels que notamment les éléments repris dans la présente recommandation – pourraient compromettre la continuité dans le cas spécifique de l'entreprise concernée. Souvent, l'importance de ces événements ou circonstances peut être réduite par d'autres facteurs et le professionnel prendra donc en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude.

8.3. Faits susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise

33. L'article 16 de la LCE stipule que la procédure de réorganisation judiciaire a pour but de préserver, sous le contrôle du juge, la continuité de tout ou partie de l'entreprise en difficulté ou de ses activités. Les faits constatés – susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise – peuvent par conséquent porter sur le risque éventuel qui pèse sur la continuité de tout ou partie de l'entreprise ou de tout ou partie de ses activités.

34. L'article 17, § 2, 1° LCE mentionne que la continuité de l'entreprise peut être menacée à bref délai ou à terme. La période sur laquelle l'appréciation de continuité se rapporte doit être raisonnable. L'article 10, alinéa 5 LCE précise que les mesures à prendre doivent assurer la continuité de l'entreprise pendant une période minimale de douze mois, de sorte que le professionnel retiendra au moins un délai de douze mois au moment d'apprécier la continuité.

8.4. Information de l'entreprise de manière circonstanciée

35. Le professionnel qui a constaté des faits graves et concordants doit en informer l'entreprise de manière circonstanciée. Cette obligation du professionnel de prendre l'initiative est nécessaire pour assurer une prévention efficace de la discontinuité des entreprises en difficulté.

36. Par application de l'article 10, alinéa 5, première phrase de la LCE, le professionnel doit formellement indiquer à l'entreprise les faits graves et concordants qu'il a constatés. Il le fait en mentionnant à l'organe de gestion les obligations suivantes :
- a. un renvoi à l'article 10, alinéa 5, de la LCE ;
 - b. une énumération des faits graves et concordants qu'il a constatés et qui sont susceptibles de compromettre la continuité ;
 - c. une déclaration que les faits énumérés ne constituent pas une liste exhaustive de tous les faits susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise et que sont seulement repris les faits dont le professionnel a eu connaissance à la date de sa notification ;
 - d. une demande, dans un délai d'un mois après l'envoi, de prendre des mesures de redressement adaptées pour garantir la continuité de l'entreprise pendant une période d'au moins douze mois ;
 - e. une demande de tenir le professionnel au courant des mesures de redressement prises.
37. Le professionnel, de même, doit attirer formellement l'attention de l'entreprise sur :
- a. les éventuelles infractions constatées par l'entreprise à la législation sur les sociétés et sur la comptabilité ;
 - b. le fait que le professionnel – à l'exclusion du comptable (-fiscaliste) agréé – peut informer par écrit le président du tribunal si dans un délai d'un mois à dater de sa notification, l'entreprise n'a pas pris les mesures nécessaires pour garantir sa continuité pendant la période minimale de douze mois ;
 - c. la responsabilité personnelle de l'organe de gestion s'il n'est pas donné suite à la notification du professionnel.
38. Si après une première communication de faits graves et concordants, le professionnel constate de nouveaux faits comparables, il ne doit pas en informer à nouveau l'organe de gestion. Par contre, si le professionnel constate de nouveaux faits plus graves, cela donne lieu à une nouvelle obligation d'information de l'organe de gestion.
39. *L'article 10, alinéa 5, de la LCE, ne prévoit pas expressément l'information formelle écrite mais, le cas échéant, le professionnel doit pouvoir conserver et fournir la preuve qu'il a informé l'organe de gestion de manière circonstanciée si l'entreprise n'a pas pris les mesures requises⁹. Le président du tribunal et/ou le juge peuvent en faire la demande au professionnel.*
40. *L'information formelle de l'entreprise se fait de préférence par lettre recommandée – ou selon une procédure écrite similaire – adressée à son organe de gestion. Une copie est envoyée individuellement à chaque membre de l'organe de gestion par courrier ordinaire.*
41. Pour satisfaire à l'objectif de la LCE – tel que visé à l'article 10, alinéa 5, de la LCE – la notification à l'organe de gestion doit être complète, claire et détaillée. La notification du professionnel doit permettre à l'entreprise concernée de comprendre la portée des informations contenues dans cette notification. Une simple communication signalant que la continuité de l'entreprise est susceptible d'être compromise ne suffit pas.

⁹ Doc. parl., Chambre, 2012-2013, n° 2692/001, 11.

9. Communication – Information du président du tribunal et recueil des informations par le juge

9.1. Information du président du tribunal

42. *L'article 10, alinéa 5, deuxième phrase, de la LCE prévoit que si dans un délai d'un mois à dater de l'information du professionnel, l'entreprise 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, le secret professionnel – prévu à l'article 458 du Code pénal – n'est pas applicable.*
43. *L'organe de gestion doit prendre lui-même les mesures nécessaires pour assurer la continuité de l'entreprise. L'article 10, alinéa 5, première phrase de la LCE, n'exclut cependant pas que dans sa notification à l'organe de gestion concernant les faits graves et concordants, le professionnel fasse des recommandations en vue d'assurer la continuité de l'entreprise.*
44. *Les mesures de relance nécessaires doivent être prises par l'organe de gestion dans un délai d'un mois à dater de l'information du professionnel.*
45. *L'expert-comptable externe, le conseil fiscal externe ou le réviseur d'entreprises peut informer par écrit le président du tribunal si l'entreprise ne prend pas les mesures nécessaires dans un délai d'un mois à dater de cette notification (lorsque l'organe de gestion n'a pas délibéré dans un délai d'un mois à dater de la notification et reste totalement passif – nonobstant la mention formelle des constatations – ou lorsque les mesures prises ne peuvent assurer la continuité de l'entreprise pendant douze mois). Il s'agit clairement d'une possibilité et pas d'une obligation pour le professionnel.*
46. *Afin de limiter le risque de responsabilité éventuelle du professionnel, il peut être recommandé que le professionnel – à l'exclusion du comptable (-fiscaliste) agréé – informe le président du tribunal par écrit.*
47. *La possibilité d'informer par écrit le président du tribunal engendre « de facto » pour le professionnel une obligation de suivi.*
48. *Le professionnel peut par exemple renoncer à la communication si l'assemblée générale a été convoquée en vue de la dissolution de la société. Le professionnel qui estime que la réaction de l'organe de gestion est appropriée par rapport à sa notification, tout en sachant que la complexité de la situation ne permettra pas d'élaborer un plan adéquat dans un délai d'un mois, peut en tenir compte, le cas échéant, avant d'en informer le président du tribunal.*

9.2. Recueil d'informations par le juge chargé de l'enquête commerciale

49. *Le juge chargé de l'examen dans la chambre d'enquête commerciale¹⁰, qui apprécie si la continuité de l'entreprise est menacée, peut appeler et entendre l'organe de gestion afin d'obtenir toute information relative à l'état de ses affaires et aux mesures de réorganisation éventuelles¹¹. L'organe de gestion comparaît en personne, éventuellement assisté des personnes de son choix¹². Cette assistance dans le cadre de la comparution devant le juge est totalement indépendante du droit pour le juge de recueillir des informations auprès du professionnel.*
50. *De façon générale, il est loisible au juge de rassembler d'office toutes les données nécessaires à son enquête. Il peut entendre toute personne dont il estime l'audition nécessaire, même hors de la présence du débiteur, et ordonner la production de tous documents utiles¹³. Le secret professionnel est d'application dans ce cadre.*
51. *En application de l'article 12, § 1, alinéa 5, de la LCE, le juge peut toutefois recueillir des informations auprès du professionnel concernant les recommandations qu'il a éventuellement faites à l'organe de gestion et concernant les mesures prises par l'organe de gestion pour assurer la continuité de l'entreprise, sans que le professionnel dans ce cas ne soit lié par son secret professionnel. La violation du secret professionnel – dans d'autres cas que ceux limitativement énumérés à l'article 12, § 1, alinéa 5, de la LCE - est punissable en application de l'article 458 du Code pénal.*
52. *La communication des faits graves et concordants, telle que visée à l'article 10, alinéa 5, de la LCE, n'exclut pas que le professionnel – bien qu'il n'y soit pas tenu par la LCE – formule des recommandations pour assurer la continuité de l'entreprise. Le juge peut recueillir des informations auprès du professionnel concernant toutes les recommandations qu'il a faites à l'organe de gestion en vue d'assurer la continuité de l'entreprise. Cela englobe non seulement les recommandations qui étaient éventuellement reprises dans la notification des faits graves et concordants, mais aussi toutes les autres recommandations qui ont été faites en vue d'offrir une garantie de continuité à l'entreprise.*
53. *Le professionnel ne peut se subroger à l'organe de gestion de l'entreprise, ce qui compromettrait son indépendance, d'une part, et l'exposerait au risque d'endosser la responsabilité d'administrateur de fait de l'entreprise, d'autre part. Lorsqu'il formule des recommandations à l'organe de gestion concernant la continuité de l'entreprise, le professionnel doit avoir pleinement conscience de son indépendance et de ces risques.*

¹⁰ Article 12, § 1er, alinéas 1 et 2 LCE : « Les chambres d'enquête commerciale, visées à l'article 84, alinéa 3, du Code judiciaire, suivent la situation des débiteurs en difficulté en vue de favoriser la continuité de leur entreprise ou de leurs activités et d'assurer la protection des droits des créanciers. Dans les chambres d'enquête commerciale, l'examen est confié soit à un juge au tribunal, le président excepté, soit à un juge consulaire. ».

¹¹ Article 12, § 1, alinéa 3, de la LCE.

¹² Article 12, § 1, alinéa 4, deuxième phrase, de la LCE.

¹³ Article 12, § 1, alinéa 6, de la LCE.

10. Dispositions spécifiques dans le cadre des missions de supervision et d'assistance

54. L'organe de gestion doit demander à un professionnel :
- a. de superviser l'établissement par l'organe de gestion de la situation comptable qui reflète l'actif et le passif et le compte de résultats ne datant pas de plus de trois mois, tel que requis dans le cadre de l'article 17, § 2, 5°, de la LCE ; et/ou
 - b. d'assister à l'établissement par l'organe de gestion, du budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, tel que requis dans le cadre de l'article 17, § 2, 6°, de la LCE.

10.1. Objectifs des missions de supervision et d'assistance

55. *Le but des missions de supervision et/ou d'assistance, exécutée conformément à la présente recommandation pour le tribunal de commerce, consiste en l'objectivation du bilan et du compte de résultats ainsi que du budget¹⁴. La plus-value des missions de supervision et/ou d'assistance résulte du recours à l'expertise du professionnel dans les domaines du traitement administratif et de l'élaboration de l'information financière, du respect des standards professionnels, en ce compris les règles d'éthique pertinentes. Le professionnel cherche à atteindre une communication claire de la nature et de l'étendue de son intervention lors de la compilation du bilan et des comptes de résultats ainsi que du budget.*
56. *Les objectifs du professionnel dans le cadre des missions de supervision et/ou d'assistance en application de la présente recommandation consistent à parvenir à objectiver le bilan et le compte de résultats et/ou le budget :*
- a. *en mettant à profit son expertise dans les domaines du traitement administratif et de l'élaboration de l'information financière afin de superviser l'établissement du bilan et du compte de résultats par l'organe de gestion et/ou afin de prêter assistance lors de la compilation du budget par l'organe de gestion, conformément au référentiel comptable applicable sur la base des informations qui lui sont fournies par l'organe de gestion ; et*
 - b. *en émettant un rapport conformément aux diligences de la présente recommandation.*
57. *L'organe de gestion est responsable du bilan et du compte de résultats, du budget et de la base sur laquelle ils sont établis et présentés. Cette responsabilité inclut :*
- a. *l'exercice d'un jugement par l'organe de gestion en vue de l'établissement du bilan et du compte de résultats, en ce compris la sélection et l'application de bases appropriées en vue de l'élaboration de l'information financière et, si nécessaire, de l'élaboration d'estimations raisonnables ;*
 - b. *l'adoption, par l'organe de gestion, d'hypothèses qui sont requises pour la compilation du budget, en ce compris la sélection et l'application de bases appropriées en vue de l'élaboration de l'information financière et, si nécessaire, de l'élaboration d'estimations raisonnables.*

¹⁴ Cf. Projet de loi modifiant diverses législations en matière de continuité des entreprises, Parl. Sen. 53, 2692/001, exposé des motifs, p.13, Chambre, 12 mars 2013.

10.2. Règles d'éthique complémentaires dans le cadre des missions de supervision et d'assistance

58. Etant donné que les missions de supervision et d'assistance ne sont pas de missions d'« assurance », les règles relatives à l'indépendance dans le cadre des missions révisorales pour les réviseurs d'entreprises¹⁵ et dans le cadre des missions de contrôle pour les experts-comptables¹⁶ ne sont pas d'application. Pour ces missions, le comptable (-fiscaliste) agréé peut être le comptable (-fiscaliste) agréé habituel et respecte les règles déontologiques habituelles en matière d'indépendance¹⁷.
59. Les règles d'éthiques visées au paragraphe 14 de la présente recommandation restent d'application.

10.3. Contrôle qualité au niveau des missions de supervision et/ou d'assistance

60. L'associé responsable de la mission prend sa responsabilité :
- a. concernant la qualité globale de toutes les missions de supervision et/ou d'assistance qui lui est confiée ; et
 - b. concernant la mission qui est exécutée conformément à la politique et aux procédures en matière de revue qualité du cabinet. Il doit à cet égard :
 - (i) suivre des procédures adéquates en ce qui concerne l'acceptation et la poursuite des relations avec les clients et des missions, en particulier en ce qui concerne la législation anti-blanchiment ;
 - (ii) s'assurer que l'équipe affectée à la mission dispose collégalement des compétences et capacités adéquates pour exécuter la mission ;
 - (iii) être attentif aux indications de non-respect de règles d'éthique pertinentes par les membres de l'équipe affectée à la mission et définir les actions à entreprendre s'il ressort des éléments portés à la connaissance de l'associé responsable de la mission que des membres de l'équipe affectée à la mission n'ont pas respecté les règles d'éthique pertinentes ;
 - (iv) diriger, superviser et exécuter la mission conformément aux normes professionnelles, recommandations et conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur ; et
 - (v) assumer la responsabilité de la tenue d'une documentation appropriée à la mission.

10.4. Acceptation des missions et définition des conditions des missions de supervision et/ou d'assistance

61. Le professionnel ne peut accepter les missions de supervision et/ou d'assistance que s'il a au préalable convenu des conditions de ces missions avec l'organe de gestion ou avec le client si ce dernier n'est pas l'organe de gestion, en ce compris :
- a. la description de la ou des missions ;

¹⁵ Voir articles 1 (définition d'une mission révisorale) et 8 à 14 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

¹⁶ Voir articles 10 à 13 de l'A.R. du 1^{er} mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables.

¹⁷ Voir articles 4, 5 et 21 de l'A.R. du 22 octobre 2013 portant approbation du Code de déontologie de l'IPCF.

- b. l'utilisation et la diffusion projetées du bilan et du compte de résultats et/ou du budget, eu égard à l'article 17, § 2, 5° et/ou 6°, de la LCE, tout en signalant dans sa ou ses déclarations de supervision et/ou d'assistance que le bilan et le compte de résultats et/ou le budget ne peuvent servir à d'autres fins et que leur diffusion est limitée au tribunal de commerce dans le cadre du dépôt de la requête en ouverture de la procédure judiciaire ;
- c. l'identification du référentiel comptable applicable ;
- d. l'objectif et l'étendue de la ou des missions ;
- e. les responsabilités du professionnel, en ce compris l'exigence de respecter les règles d'éthique pertinentes ;
- f. les responsabilités de l'organe de gestion concernant :
 - (i) le bilan et le compte de résultats et/ou le budget, ainsi que leur établissement, conformément à un référentiel comptable qui soit acceptable au regard de l'utilisation visée et des utilisateurs visés ;
 - (ii) l'exactitude et le caractère complet des constatations, documents, commentaires et autres informations fournis par l'organe de gestion pour la mission, en ce compris le rapport de l'organe de gestion faisant état des difficultés rencontrées par l'entreprise et les mesures de relance prévues ;
 - (iii) les évaluations nécessaires dans le cadre de l'établissement du bilan et du compte de résultats, en ce compris celles pour lesquelles le professionnel peut apporter son concours durant la mission de supervision ; et
 - (iv) les hypothèses qui sont nécessaires à l'établissement du budget, en ce compris celles pour lesquelles le professionnel peut prêter assistance au cours de la mission d'assistance ;
- g. la constatation qu'aucun autre professionnel n'a été chargé d'une des missions de supervision et/ou d'assistance ;
- h. les accords qui doivent éventuellement être pris avec l'éventuel professionnel précédent ou avec d'autres professionnels habituels ;
- i. les circonstances dans lesquelles et les modalités selon lesquelles le professionnel accomplira la ou les missions ;
- j. les modalités de calcul et les conditions de paiement des honoraires ;
- k. la forme et le contenu escomptés des déclarations de supervision et/ou d'assistance.

62. *Par prudence, le professionnel matérialise, préalablement à l'exécution de la mission de supervision ou d'assistance, les conditions convenues pour la mission dans une lettre de mission distincte¹⁸. Comme mentionné dans le paragraphe 18, alinéa 2, il est utile d'insérer dans la lettre de mission une clause contractuelle de limitation de la responsabilité du professionnel. Il fait aussi en sorte que l'obligation d'identification conformément à la politique d'acceptation découlant de la législation anti-blanchiment soit respectée.*

10.5. Exigences complémentaires de documentation

63. Si le professionnel exécute également les missions de supervision et d'assistance, la documentation de la ou des missions comprend, en plus de ce qui est exigée au paragraphe 20 de la présente recommandation, les éléments suivants :

¹⁸ Pour les comptables (-fiscalistes) externes la rédaction d'une lettre de mission est obligatoire pour une nouvelle mission à compter de l'entrée en vigueur de la nouvelle déontologie, à savoir le 01/12/2013 (article 11 AR déontologie IPCF - excepté une période transitoire de deux ans à compter du 01/12/2013 pour les dossiers existants)

- a. le bilan et le compte de résultats et/ou le budget établis, les documents, les commentaires, les estimations, les hypothèses et autres informations fournies par l'organe de gestion;
- b. une copie de la version définitive du bilan et du compte de résultats et/ou du budget compilés;
- c. le cas échéant, la reconnaissance que l'organe de gestion endosse la responsabilité du bilan et du compte de résultats et/ou du budget compilés (cf. paragraphe 86);
- d. la ou les déclarations de supervision et/ou d'assistance.

10.6. Connaissance du professionnel

- 64. Dans le cadre des missions de supervision et/ou d'assistance, le professionnel doit également prendre connaissance de tous les rapports¹⁹ de l'organe de gestion faisant état des difficultés de l'entreprise et des mesures de relance prévues. Si de tels rapports ne sont pas disponibles, le professionnel doit recueillir des informations spécifiques à ce sujet auprès de l'organe de gestion.
- 65. Dans le cadre des missions de supervision et/ou d'assistance, le professionnel doit se faire une connaissance suffisante de l'organisation administrative de l'entreprise et du contrôle interne exercé sur les processus d'établissement d'informations financières prospectives et sur l'expertise et l'expérience des personnes qui en sont chargées.
- 66. Dans le cadre d'une mission d'assistance, le professionnel doit additionally développer une connaissance suffisante des éléments suivants pour pouvoir exécuter la mission :
 - a. la nature de la documentation qui est produite par l'entreprise pour étayer les hypothèses ;
 - b. la mesure dans laquelle il est fait usage de techniques ou d'applications informatiques statistiques et mathématiques ;
 - c. les méthodes utilisées pour l'adoption et l'application des hypothèses ;
 - d. la précision avec laquelle les informations financières prospectives ont été établies dans le passé et les raisons des anomalies importantes qui sont ensuite apparues.

10.7. La mission de supervision de l'établissement du bilan et du compte de résultats

- 67. La mission de supervision consiste à superviser l'établissement du bilan et du compte de résultats par l'organe de gestion.
- 68. Le professionnel doit superviser l'établissement en toute objectivité du bilan et du compte de résultats, tenant compte des constatations, documents, commentaires et autres informations, y compris les évaluations importantes, fournis par l'organe de gestion.
- 69. Le professionnel doit discuter avec l'organe de gestion des évaluations importantes qu'il a constatées durant la mission de supervision.
- 70. Afin de garantir l'objectivité du bilan et du compte de résultats, le professionnel doit être particulièrement attentif aux éventuelles surévaluations des rubriques de l'actif, aux éventuelles

¹⁹ Il est fait ici référence entre autres aux rapports que l'organe de gestion doit faire dans le cadre des articles 96, §1, 6°, 332 (SPRL), 431 (SCRL) et 633 (SA, SCA) C. Soc. et des articles 10, 12 et 17 de la LCE.

sous-évaluations des provisions pour risques et charges et des dettes, ainsi qu'à une éventuelle sur- et/ou sous-évaluation des résultats.

Exemples d'éléments devant retenir l'attention du professionnel:

- *l'évaluation des passifs et actifs ;*
- *l'application du principe de césure (cut-off) ;*
- *l'application continue des règles d'évaluation ;*
- *la comptabilisation des amortissements, réductions de valeur et provisions ;*
- *le bien-fondé de l'activation des frais de restructuration, des frais d'établissement ;*
- *les opérations et soldes des comptes courants des associés, actionnaires et membres de l'organe de gestion ;*
- *les droits et engagements hors bilan ;*
- *la compensation éventuelle de charges et produits ;*
- *l'application éventuelle de dispositions pertinentes du Code des sociétés (p. ex. articles 332, 431 et 633 C. Soc.) ;*
- *la continuité dans l'application des principes d'information financière ;*
- *le respect de la législation et de la réglementation applicables et – le cas échéant – des statuts ;*
- *les événements importants survenus après la clôture de l'exercice, susceptibles d'avoir une influence sur le bilan et le compte de résultats.*

71. *Au besoin, le bilan et le compte de résultats peuvent être accompagnés d'une annexe, constituée notamment d'une synthèse des droits et engagements.*

72. *Vu que la procédure de réorganisation judiciaire a comme but la continuité de l'entreprise, le bilan et le compte de résultats doivent être établis dans l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, après enregistrement des corrections d'inventaire à la date d'établissement.*

Exemples de corrections de valeur que le professionnel peut envisager d'enregistrer, conformément aux règles d'évaluation fixées par l'organe de gestion:

- *pro rata de produits et charges ;*
- *factures à recevoir et factures à établir ;*
- *variations des stocks ;*
- *provisions pour pécules de vacances et primes de fin d'année ;*
- *....*

73. *Le bilan et le compte de résultats doivent être clôturés à une date qui ne peut remonter à plus de trois mois avant le dépôt de la requête en ouverture de la procédure judiciaire. Pour les entreprises qui tiennent une comptabilité complète, le bilan et le compte de résultats résultent, sans ajouts ni omissions, de la balance des comptes de l'entreprise.*

74. *Avant de clôturer la mission de supervision, le professionnel doit relire le bilan et le compte de résultats ainsi établis à la lumière de sa compréhension des activités de l'entreprise, ainsi que du référentiel comptable applicable.*

10.8. La mission d'assistance dans l'établissement du budget

75. La mission d'assistance consiste en la compilation du budget par le professionnel et l'assistance de l'organe de gestion dans la réalisation des estimations raisonnables.
76. Dans le cadre d'une mission d'assistance, le professionnel doit évaluer dans quelle mesure il est justifié de se baser sur les chiffres historiques de l'entreprise.
77. Le professionnel doit assister l'organe de gestion dans la formulation d'estimations raisonnables et, de manière générale, dans l'établissement du budget, tenant compte des constatations, documents, commentaires, estimations et autres informations, y compris les évaluations importantes, fournis par l'organe de gestion.
78. Le professionnel doit discuter avec l'organe de gestion des évaluations importantes qu'il a constatées dans le cadre de la mission d'assistance.
79. Le budget contient une estimation des recettes et dépenses portant au moins sur la durée du sursis demandé et est établi par l'organe de gestion et sous sa responsabilité.
80. Avant de clôturer la mission d'assistance, le professionnel doit relire le budget ainsi compilé à la lumière de sa compréhension des activités de l'entreprise, ainsi que du référentiel comptable applicable.

10.9. La poursuite des missions de supervision et/ou d'assistance en cas de constatation d'inexactitudes significatives

81. Si, pendant le déroulement des missions de supervision et/ou d'assistance, le professionnel s'aperçoit que les constatations, documents, commentaires, estimations ou autres informations, y compris les évaluations et hypothèses importantes, fournis par l'organe de gestion, sont incomplets, inexacts, déraisonnables ou insatisfaisants, il doit en informer l'organe de gestion et demander que des informations complémentaires lui soient fournies ou que ces informations soient corrigées.
82. Si le professionnel n'est pas en mesure de mener à bien les missions de supervision et/ou d'assistance parce que l'organe de gestion ne lui fournit pas les constatations, documents, commentaires, estimations ou autres informations, y compris des évaluations et hypothèses importantes, comme demandé, le professionnel doit se dessaisir de la ou des missions et informer l'organe de gestion des raisons de ce dessaisissement.
83. Si, pendant le déroulement des missions de supervision et/ou d'assistance, le professionnel constate que:
 - a. le bilan et le compte de résultats et/ou le budget n'ont pas été établis conformément au référentiel d'information financière applicable ;
 - b. le bilan et le compte de résultats comportent une anomalie significative ;
 - c. le budget n'est pas correctement présenté, de sorte que les hypothèses significatives ne sont pas toutes commentées de manière satisfaisante ou si celles-ci sont manifestement déraisonnables ;
 - d. le budget n'est pas correctement basé sur les hypothèses ;

- e. le bilan et le compte de résultats et/ou le budget sont trompeurs d'une quelconque autre manière ,
le professionnel doit proposer les modifications adéquates à l'organe de gestion.

84. Si l'organe de gestion refuse d'apporter les modifications proposées au bilan et au compte de résultats et/ou au budget, le professionnel doit se dessaisir des missions de supervision et/ou d'assistance et informer l'organe de gestion des raisons de ce dessaisissement.
85. S'il lui est impossible de se dessaisir des missions de supervision et/ou d'assistance, il doit établir les responsabilités professionnelles et légales applicables dans ces circonstances. Dans ce cas, il doit fournir, dans la ou les déclarations de supervision et/ou de surveillance, une description des raisons pour lesquelles, de son avis professionnel:
- a. les constatations, documents, commentaires, estimations ou autres informations, y compris les évaluations et hypothèses importantes, fournis par l'organe de gestion, sont incomplets, inexacts, déraisonnables ou insatisfaisants ;
 - b. le bilan et le compte de résultats et/ou le budget compilés n'ont pas été établis conformément au référentiel d'information financière applicable ;
 - c. des modifications sont requises au niveau du bilan et du compte de résultats compilés, de façon à ce que le bilan et le compte de résultats ne comportent plus d'anomalie significative ;
 - d. des modifications sont requises au niveau du budget compilé, de façon à ce que le budget soit présenté correctement et que toutes les hypothèses significatives soient commentées de manière satisfaisante ;
 - e. des modifications qui sont requises au niveau du budget compilé, de façon à ce que le budget soit correctement basé sur les hypothèses ; ou
 - f. le bilan et le compte de résultats et/ou le budget compilés sont trompeurs d'une quelconque autre manière.
86. *En raison de la possible responsabilité du professionnel, il est conseillé dans ce cas que l'organe de gestion déclare que ce dernier endosse la responsabilité de la version définitive du bilan et du compte de résultats établis et/ou du budget compilé.*

10.10. Déclarations de supervision et/ou d'assistance

87. *Les déclarations de supervision et/ou d'assistance ont pour objectif majeur de préciser clairement la nature des missions de supervision et/ou d'assistance, ainsi que le rôle et les responsabilités du professionnel durant les missions de supervision et/ou d'assistance. Ni la déclaration de supervision ni la déclaration d'assistance n'est un moyen d'exprimer une opinion ou de formuler une conclusion quelconque concernant le bilan et le compte de résultats et/ou le budget.*
88. La déclaration de supervision relative à la mission de supervision doit être établie par écrit et doit comporter les éléments suivants:
- a. l'intitulé de la déclaration, à savoir déclaration de supervision ;
 - b. le(s) destinataire(s), tel que prévu par les conditions de la mission ;
 - c. l'identification de l'entreprise (raison sociale, siège social et numéro d'entreprise) ;
 - d. la déclaration que le bilan et le compte de résultats, établis sur la base de l'hypothèse de la continuité, ont été établis par l'organe de gestion sous la supervision du professionnel ;

- e. la mention que - eu égard aux finalités particulières du bilan et du compte de résultats dans le cadre de la LCE - le bilan et le compte de résultats ne peuvent être utilisés à d'autres fins et que leur diffusion est limitée au tribunal de commerce dans le cadre du dépôt de la requête en ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire ;
 - f. la mention que le professionnel a supervisé l'établissement du bilan et du compte de résultats, en se basant sur les informations fournies par l'organe de gestion ;
 - g. une description des responsabilités de l'organe de gestion à l'égard de la mission de supervision et à l'égard du bilan et du compte de résultats. Les responsabilités de l'organe de gestion concernent :
 - (i) le bilan et le compte de résultats, ainsi que leur établissement, conformément au référentiel d'information financière applicable, lequel doit être acceptable au regard de l'utilisation projetée du bilan et du compte de résultats et des utilisateurs visés ;
 - (ii) l'exactitude et le caractère complet des constatations, documents et autres informations fournis par l'organe de gestion en vue de la mission de supervision ; et
 - (iii) les évaluations nécessaires dans le cadre de l'établissement du bilan et du compte de résultats, en ce compris celles pour lesquelles le professionnel peut apporter son concours durant la mission de supervision ;
 - h. la mention du référentiel comptable applicable et, si un référentiel à caractère spécifique est utilisé, une description de ce référentiel ou un renvoi à la description de ce référentiel à caractère spécifique dans le bilan et le compte de résultats ;
 - i. le renvoi à la date du bilan et du compte de résultats ou à l'exercice auquel ils se rapportent, avec mention du total du bilan et du résultat de l'exercice;
 - j. la communication du cadre de référence sous lequel le professionnel a exécuté la mission ;
 - k. une description des responsabilités du professionnel dans le cadre de la supervision de l'établissement du bilan et du compte de résultats, y compris que la mission est en ligne avec la présente recommandation et que le professionnel a respecté les règles éthiques pertinentes ;
- L'explication que:
- (i) étant donné qu'une mission de supervision n'est pas une mission de contrôle, le professionnel n'est pas tenu de vérifier que les informations qui lui sont fournies par l'organe de gestion en vue de la compilation sont exactes ou complètes; et
 - (ii) le professionnel n'émet par conséquent aucune opinion et ne formule aucune conclusion concernant le bilan et le compte de résultats établis ;
- l. le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points, notamment des raisons pour lesquelles, de son avis professionnel :
 - (i) les constatations, documents, commentaires ou autres informations, y compris les évaluations importantes, fournis par l'organe de gestion, sont incomplets, inexacts, déraisonnables ou insatisfaisants ;
 - (ii) le bilan et le compte de résultats compilés n'ont pas été établis conformément au référentiel comptable applicable ;
 - (iii) des modifications sont requises au niveau du bilan et du compte de résultats établis par l'organe de gestion, de façon à ce que le bilan et le compte de résultats ne comportent plus d'anomalie significative ;
 - (iv) le bilan et le compte de résultats établis sont trompeurs d'une quelconque autre manière ;
 - m. la date de la déclaration de supervision (le jour où les travaux du professionnel se sont achevés) ;

- n. la signature du professionnel ; et
- o. l'adresse du professionnel.

89. La déclaration d'assistance relative à la mission d'assistance doit être établie par écrit et doit comporter les éléments suivants :

- a. l'intitulé de la déclaration, à savoir déclaration d'assistance ;
- b. le(s) destinataire(s), tel que prévu par les conditions de la mission ;
- c. l'identification de l'entreprise (raison sociale, siège social, numéro d'entreprise) ;
- d. la déclaration que le budget a été compilé par l'organe de gestion avec l'assistance du professionnel ;
- e. la mention que - eu égard aux finalités particulières du budget dans le cadre de la LCE - le budget ne peut être utilisé à d'autres fins et que sa diffusion est limitée au tribunal de commerce dans le cadre du dépôt de la requête en ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire ;
- f. la mention que le professionnel a apporté son concours à la compilation du budget, en se basant sur les informations fournies par l'organe de gestion ;
- g. une description des responsabilités de l'organe de gestion à l'égard de la mission d'assistance et à l'égard du budget. Les responsabilités de l'organe de gestion concernent :
 - (i) le budget, ainsi que son établissement, conformément au référentiel comptable applicable, lequel doit être acceptable au regard de l'utilisation projetée du budget et des utilisateurs visés ;
 - (ii) l'exactitude et le caractère complet des constatations, documents, commentaires, estimations et autres informations fournis par l'organe de gestion en vue de la mission d'assistance ; et
 - (iii) les hypothèses nécessaires dans le cadre de la compilation du budget, en ce compris celles pour lesquelles le professionnel peut apporter son concours durant la mission d'assistance ;
- h. la mention du référentiel comptable applicable et, si un référentiel à caractère spécifique est utilisé, une description de ce référentiel ou un renvoi à la description de ce référentiel à caractère spécifique dans le budget ;
- i. le renvoi à la date du budget ou à l'exercice auquel il se rapporte, avec mention du total des recettes et dépenses estimées de l'exercice ;
- j. La communication du cadre de référence sous lequel le professionnel a exécuté la mission ;
- k. une description des responsabilités du professionnel dans le cadre de l'assistance dans la compilation du budget, y compris que la mission est en ligne avec la présente recommandation et que le professionnel a respecté les règles éthiques pertinentes.
L'explication que :
 - (i) étant donné qu'une mission d'assistance n'est pas une mission de contrôle, le professionnel n'est pas tenu de vérifier que les informations qui lui sont fournies par l'organe de gestion en vue de l'assistance dans la compilation du budget sont exactes, complètes ou raisonnables ; et
 - (ii) le professionnel n'émet par conséquent aucune opinion et ne formule aucune conclusion concernant le budget compilé, ni concernant la mesure dans laquelle le budget est basé de manière acceptable sur les hypothèses choisies comme point de départ ;

- l. le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points, notamment des raisons pour lesquelles, de son avis professionnel :
 - (i) les constatations, documents, commentaires, estimations ou autres informations, y compris les hypothèses significatives, fournis par l'organe de gestion, sont incomplets, inexacts, déraisonnables ou insatisfaisants ;
 - (ii) le budget compilé n'a pas été établi conformément au référentiel comptable applicable ;
 - (iii) des modifications sont requises au niveau du budget compilé, de façon à ce qu'il soit présenté correctement et que toutes les hypothèses significatives soient commentées de manière satisfaisante ;
 - (iv) des modifications sont requises au niveau du budget compilé, de façon à ce que le budget soit correctement basé sur les hypothèses ; ou
 - (v) le budget compilé est trompeur d'une quelconque autre manière;
- o. le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points, notamment des restrictions concernant les possibilités de réalisation des recettes futures ;
- p. la date de la déclaration d'assistance (le jour où les travaux du professionnel se sont achevés) ;
- q. la signature du professionnel ; et
- r. l'adresse du professionnel.

* * *

