

LE STATUT DU COMMISSAIRE

LE STATUT DU COMMISSAIRE

NOMINATION, CESSATION,
REMUNERATION ET
POUVOIRS D'INVESTIGATION

Bernard Tilleman,
Professeur ordinaire à la K.U.Leuven,
Onderzoeksalliantie Contract & Vermogen
K.U.Leuven-KULAK

 **icci**
CENTRE D'INFORMATION
DU REVISORAT
D'ENTREPRISES

La Fondation « CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES » ou «ICCI » a été constituée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en septembre 2006. La Fondation a pour but de procurer sous sa propre responsabilité une information objective et scientifique sur les questions intéressant le révisorat d'entreprises.

Plus d'information concernant la Fondation est disponible sur le site internet www.accountancy.be.

Les interprétations de la loi et les opinions de l'auteur sont exprimées sous sa responsabilité personnelle. Le texte est à jour au 1^{er} août 2006.

Editeur responsable: Veerle Van de Walle
rue d'Arenberg 13, 1000 Bruxelles

D/0147/2006/282
ISBN 2-87403-164-X
ISBN (EAN) 978 28 7403 164 9

© la Charte
Rue Guimard 19/2, 1040 Bruxelles
Tél. 02 512 29 49
Fax 02 512 26 93
Courriel: businessandconomics@diekeure.be
Internet: www.lacharte.be

Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit moyennant photocopie, microfilm, enregistrement ou tout autre moyen, ou être saisi dans une banque de données sans l'autorisation écrite et préalable de l'éditeur.

Avant-propos

En 1997 déjà, est paru à l'initiative du Professeur Bernard TILLEMAN, dans la série Etudes IRE, l'ouvrage «Le statut du commissaire-réviseur – nomination, cessation du mandat et rémunération». Il est évident que depuis lors, le cadre légal dans lequel évolue le commissaire a été profondément modifié et évoluera encore dans un avenir proche.

L'édition 2007 de l'ouvrage «Le statut du commissaire» constitue le troisième volet des études publiées précédemment par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises respectivement en 2003 «La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises» et en 2004 «Indépendance du réviseur d'entreprises».

L'ouvrage contient une étude scientifique effectuée de manière indépendante et qui se distingue des publications à caractère pratique précédemment publiées par l'IRE, tel qu'en 2004 «La société et son commissaire – cas pratiques». Les nombreuses références bibliographiques relatives à la doctrine et à la jurisprudence, à l'analyse comparative, principalement avec la France et les Pays-Bas, et à l'incorporation de la jurisprudence disciplinaire de l'IRE, en sont la preuve.

Il est tenu compte des évolutions de la matière jusqu'au 1^{er} août 2006.

Nous remercions vivement Monsieur Bernard TILLEMAN, Professeur ordinaire à la K.U.Leuven, qui a, par sa connaissance pointue de la profession de réviseur d'entreprises, permis la réalisation et l'actualisation de cet ouvrage fondamental.

Un mot de remerciement est également adressé à Monsieur Bruno DE KLERCK pour les suggestions transmises à l'auteur ainsi qu'à Monsieur André KILLESSE, Président de l'IRE, et à Monsieur D. ZAFRAN, Secrétaire général de l'IRE pour la relecture de la version française de l'ouvrage.

Je suis convaincu que cette édition offre une réponse à la majorité des questions que vous vous posez en cette matière. Je vous en souhaite bonne lecture.

Michel DE WOLF
Président Fondation Centre d'information du Révisorat d'entreprises

Mars 2007

TABLE DES MATIERES

Avant-propos	V
Tables des matières	VII
PARTIE 1^{re} – NOMINATION DU COMMISSAIRE	1
Chapitre 1^{er} L'obligation de nommer un commissaire	3
1.1. Le critère de la forme juridique	3
1.1.1. Les formes de sociétés auxquelles l'obligation de nommer un commissaire est applicable	3
A. Les sociétés de capitaux	3
B. Certaines sociétés en commandite simple, sociétés en nom collectif et sociétés coopératives à responsabilité illimitée	3
C. Sociétés à finalité sociale	3
1.1.2. Les formes de sociétés non assujetties à l'obligation de nommer un commissaire	4
A. Certaines sociétés en commandite simple, sociétés en nom collectif et sociétés coopératives à responsabilité illimitée	4
B. Les sociétés momentanées, les sociétés internes et les sociétés de droit commun	4
C. Les groupements d'intérêt économique	4
D. Les sociétés agricoles	5
1.1.3. Les associations sans but lucratif et les fondations	5
1.2. Le critère de la taille de l'entreprise: les grandes sociétés, les petites sociétés non cotées en bourse et les très grandes ASBL	6
1.2.1. Sociétés	6
A. Critère pour les grandes sociétés (non cotées en bourse)	6

B.	Base de calcul des critères sur une base consolidée	7
C.	Moment auquel il faut apprécier le dépassement des critères	9
D.	Calcul des critères pour les sociétés nouvellement constituées	12
E.	Législation particulière relative aux critères concernant l'obligation de commissaire	12
1.2.2.	Associations sans but lucratif et fondations	13
A.	Critères concernant l'obligation de nommer un commissaire	13
B.	Application des critères consolidés/déconsolidés□?	15
C.	Moment où l'on doit déterminer le dépassement des critères	15
D.	Législation particulière	16
E.	Désignation facultative d'un commissaire	20
F.	Contrôle par les actionnaires de la société ou par les membres de l'association	22
1.3.	La sanction de l'obligation légale de nommer un commissaire	24
1.3.1.	Responsabilité des administrateurs	24
A.	Responsabilité civile	24
B.	Responsabilité pénale	25
1.3.2.	Responsabilité du commissaire	26
1.3.3.	Nullité de la décision de l'assemblée générale d'approuver les comptes annuels	27
1.3.4.	Désignation judiciaire d'un commissaire	27
1.3.5.	Dissolution judiciaire d'une ASBL	27
Chapitre 2	L'obligation de nommer un réviseur d'entreprises	29
2.1.	Sociétés ou entreprises ayant un conseil d'entreprise	29
2.2.	Les entreprises d'assurances	30
Chapitre 3	Les conditions pour être nommé aux fonctions de commissaire	31
3.1.	Qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises	31

3.2.	Missions spéciales	31
3.2.1.	Les établissements de crédit	31
3.2.2.	Les entreprises d'assurances	32
3.3.	Mandat d'un commissaire dans une société concurrente	33
Chapitre 4 La procédure de nomination		35
4.1.	Généralités	35
4.1.1.	Applicabilité de la législation sur les marchés publics au mandat du commissaire	35
4.1.2.	Organe compétent	35
4.1.3.	Le nombre	37
4.2.	Le représentant permanent de la société de révision	37
4.2.1.	Obligation de désigner un représentant permanent	37
	A. Principe	37
	B. Seules des personnes physiques peuvent être désignées comme représentants permanents	38
	C. Les employés de sociétés de révision ne peuvent pas être désignés comme représentants permanents	39
4.2.2.	Nombre de représentants permanents	40
4.2.3.	Compétence de désignation et de révocation du mandat du représentant permanent	40
4.2.4.	Publication de la nomination et extinction	41
4.2.5.	Conséquences de la constitution d'une SPRLU par un commissaire personne physique	41
4.3.	Les réviseurs d'entreprises suppléants	42
4.4.	La procédure de nomination dans les sociétés et associations qui ont un conseil d'entreprise	43

4.4.1.	Les sociétés dans lesquelles un commissaire a été désigné	44
	A. Présentation des candidats par le conseil d'administration	44
	B. Délibération par le conseil d'entreprise sur le candidat réviseur d'entreprises présenté	45
	C. (Le refus de) nomination par l'assemblée générale en cas d'acceptation du candidat	47
	D. Deuxième délibération obligatoire au sein du conseil d'entreprise en cas de rejet du candidat	48
	E. Nomination judiciaire d'un commissaire ou d'un réviseur d'entreprises	49
	F. Confirmation ou remplacement du réviseur nommé à l'intervention de la justice	59
4.4.2.	Sociétés dans lesquelles aucun commissaire n'a été désigné	60
4.4.3.	L'application de la procédure devant le conseil d'entreprise relative à la nomination d'un réviseur, qui n'est pas commissaire de la société consolidante, pour le contrôle des comptes consolidés	60
	Chapitre 5 Acceptation et publicité du mandat de commissaire	63
5.1.	Acceptation	63
5.1.1.	Le prescrit de l'acceptation	63
5.1.2.	Acceptation expresse ou tacite	65
5.1.3.	Exigence de prise de contact préalable avec le confrère auquel on succède	65
	A. Principe	65
	B. Raison	66
	C. Moment de la prise de contact	67
	D. Exigence de démission préalable du prédécesseur (si un rapport spécial est réservé au commissaire en fonction)	68
5.1.4.	Paiement des honoraires du prédécesseur□?	70
5.2.	Obligation de publication de la nomination à la fonction de commissaire	71

5.2.1. Publicité de la nomination du commissaire par la publication d'un extrait de l'acte constitutif	71
A. Sociétés	71
B. Associations	72
5.2.2. Publicité de l'acte de nomination des commissaires	73
A. Sociétés	73
B. Associations	73
5.2.3. Publication de la mission de révision des comptes consolidés	74

PARTIE 2 – FONDEMENTS DE LA CESSATION DU MANDAT DU COMMISSAIRE

Chapitre 1^{er} Fondement juridique des règles relatives à la cessation □: qualification contractuelle du lien entre le commissaire et la société	77
--	----

Chapitre 2 Application des règles du droit des sociétés relatives à la cessation du mandat de commissaire sur le représentant permanent d'une société de révision	79
--	----

Chapitre 3 La démission forcée	81
---------------------------------------	----

3.1. Principe	81
3.1.1. Seule la révocation pour juste motif est possible	81
3.1.2. Nomination d'un deuxième réviseur	82
3.2. La notion de juste motif	82
3.2.1. Généralités	82
3.2.2. Non-respect des diligences	83
3.2.3. Empêchement	84
3.2.4. Divergence	84
3.2.5. Fait que la société ne réunit plus les critères rendant obligatoire la désignation d'un commissaire	85

3.3.	Compétence de révocation	85
3.3.1.	Les sociétés n'ayant pas de conseil d'entreprise	85
3.3.2.	Les sociétés ayant un conseil d'entreprise	85
	A. L'assemblée générale, sur proposition ou avis du conseil d'entreprise	86
	B. Révocation directe par le juge	86
3.3.3.	Les établissements de crédit et les organismes de placement collectif	87
3.3.4.	Les entreprises d'assurances	88
3.4.	Procédure	88
3.5.	Conséquences d'une révocation sans juste motif	89
3.5.1.	Non-respect de la procédure	89
3.5.2.	Absence de motif grave	90
	A. Annulation ou suspension de la résolution de révocation	90
	B. Dommages et intérêts	91
Chapitre 4	La démission	93
4.1.	Démission du mandataire en droit commun	93
4.2.	Démission du commissaire	93
4.2.1.	Démission (avec effet immédiat) pour motifs personnels graves	95
4.2.2.	Démission sans motif personnel grave	95
	A. L'obligation de motivation	95
	B. Moment de la démission	96
	C. Assistance obligatoire à l'assemblée générale	98
	D. Sanctions de l'irrégularité d'une démission volontaire	98
Chapitre 5	Cessation de commun accord	101

Chapitre 6 Expiration de la durée du mandat	103
6.1. Durée légale de maximum et minimum trois ans	103
6.1.1. Principe	103
6.1.2. Compatibilité d'un mandat de commissaire pour une durée de six ans auprès d'une entreprise de droit public	103
6.2. Notion d'«année» : exercice social, année calendrier année de contrôle?	105
6.3. Quand le terme de trois ans prend-il cours?	106
6.4. Date de la fin du mandat	107
6.5. Tacite reconduction du mandat	108
Chapitre 7 Décès du réviseur ou dissolution de la société de révision	109
7.1. Principe	109
7.2. Représentant permanent	110
7.3. Désignation de réviseurs suppléants	110
7.4. Commissaires membres d'un collège	111
Chapitre 8 Fusion ou scission de la société de révision	113
Chapitre 9 Dissolution de la société ou association soumise au contrôle	115
Chapitre 10 Transformation de la société ou association soumise au contrôle	119
Chapitre 11 Désignation d'un administrateur provisoire	121
Chapitre 12 Fusion de la société ou association soumise au contrôle	123
12.1. Fusion par absorption	123

12.2. Fusion par constitution d'une nouvelle société 124

Chapitre 13 Scission d'une société soumise au contrôle 127

13.1. Scission par constitution d'une nouvelle société 127

13.2. Scission partielle 127

Chapitre 14 Concordat judiciaire et faillite de la société soumise au contrôle 129

14.1. Concordat judiciaire 129

14.2. Faillite 129

Chapitre 15 La publicité de la fin du mandat du commissaire 133

15.1. Sociétés 133

15.1.1. Principe : publicité des actes relatifs à la fin du mandat 133

15.1.2. Démission et révocation 134

15.1.3. Décès du commissaire 134

15.1.4. Annulation de la nomination ou de la révocation 134

15.2. Associations 134

Chapitre 16 Conséquences de la fin du mandat 137

16.1. Les conséquences du point de vue de la société ou association soumise au contrôle 137

16.2. Les conséquences pour le commissaire 137

16.2.1. Obligation de poursuivre son mandat 137

16.2.2. Délai de viduité (« période de *cooling-off* ») 138

A. <i>Ratio legis</i>	138
B. Personnes visées	138
C. Délai de deux ans	139
D. Fonctions visées	140
E. Sanctions	140
16.2.3. Obligation de non-concurrence	140
PARTIE 3 – LA REMUNERATION DU COMMISSAIRE	141
Chapitre 1^{er} Le mandat non rémunéré	143
Chapitre 2 La forme de la rémunération	145
Chapitre 3 Le niveau de la rémunération	147
3.1 Rémunération et indépendance du commissaire	147
3.1.1. Eléments de fixation des émoluments	147
A. Principe	147
B. Niveau suffisant de la rémunération	148
C. Caractère fixe de la rémunération et caractère suffisant de la rémunération	150
D. Interdiction des honoraires liés au résultat	150
3.1.2. Indépendance financière	151
3.1.3. Honoraires impayés	152
Chapitre 4 La compétence en matière de détermination de la rémunération	153
4.1. La mission légale générale de révision	153
4.1.1. Compétence exclusive de l'assemblée générale□: le commissaire est nommé par l'assemblée générale	153
A. Principe	153
B. Rémunération du commissaire dans un groupe de sociétés	153
C. Sanction	154

4.1.2.	Compétence exclusive du tribunal□: le commissaire est désigné par justice	155
4.2.	Travaux exceptionnels et missions particulières	156
4.3.	Sociétés ou associations disposant d'un conseil d'entreprise	156
Chapitre 5 La détermination des honoraires		159
5.1.	La mission générale de contrôle légal	159
5.1.1.	Fixation préalable d'un montant fixe	159
5.1.2.	<i>Ratio legis</i>	160
5.1.3.	La notion de somme fixe	160
5.1.4.	Modification du montant déterminé	161
	A. Modification de la structure de la société contrôlée	161
	B. Exercice de plus de douze mois	162
	C. Désignation d'un collègue	162
	D. Départ d'un membre d'un collègue	162
5.1.5.	Régularisation et sanction	163
5.2.	Prestations exceptionnelles ou missions particulières	163
Chapitre 6 Obligation de transparence		167
6.1.	<i>Ratio legis</i> des obligations de publicité	167
6.2.	Obligation de communication vis-à-vis de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises	167
6.3.	Contenu de l'obligation de transparence	168
6.3.1.	L'obligation de publication des honoraires complémentaires incombe en première instance à l'organe de gestion qui est tenu de les reprendre dans les comptes annuels	168
	A. Publication des honoraires pour services autres que l'audit en annexe aux comptes annuels	168

B.	Obligation de transparence lorsque la société contrôlée fait partie d'un groupe	168
6.3.2.	Fonction de contrôle par le commissaire de l'obligation de transparence	170
A.	Obligation de transparence limitée au niveau du commissaire même	170
B.	Fonction de contrôle du commissaire	170
6.4.	Champ d'application de l'obligation de transparence	170
6.4.1.	Nature des rémunérations soumises à l'obligation de transparence	170
A.	Publication de la rémunération liée à la mission révisoriale (du commissaire)	170
B.	Publication de prestations exceptionnelles ou de missions particulières	171
C.	Champ d'application de l'obligation de transparence <i>ratione materiae</i> : quelles sont les rémunérations visées?	172
6.5.	Sanction pour non-respect de l'obligation de transparence	172
6.5.1.	Suppression de la non-exigibilité consécutive à la non-publication	172
6.5.2.	Responsabilité de l'administrateur et du commissaire	173
 Chapitre 7 L'exigibilité de la rémunération		175
7.1.	<i>Exceptio non adimpleti contractus</i>	175
7.2.	Echéance du paiement	175
7.3.	La poursuite du mandat après son expiration	175
 Chapitre 8 Prescription de l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises		177

**PARTIE 4 – CONDITIONS GENERALES DE L'EXERCICE
DU CONTROLE PAR LE COMMISSAIRE** 179

**Chapitre 1^{er} Cadre général d'exercice du contrôle, les
normes générales de révision et les normes particulières** 181

- 1.1. Le lien entre normes de révision et responsabilité du commissaire 181
- 1.2. Le réviseur est en principe tenu par une obligation de moyens 183

Chapitre 2 Le droit à l'information du commissaire 185

- 2.1. Participation aux réunions 185
 - 2.1.1. Participation à l'assemblée générale 185
 - A. Droit (et obligation) de ne pas répondre aux questions des actionnaires 187
 - B. Le droit de convoquer l'assemblée générale 187
 - 2.1.2. Participation au conseil d'administration 191
 - 2.1.3. Les réunions du conseil d'entreprise 192
- 2.2. Pouvoirs d'investigation 193
 - 2.2.1. Pouvoirs d'investigation au sein de l'entreprise contrôlée 193
 - A. Nature des pouvoirs d'investigation 193
 - B. Champ d'application des pouvoirs d'investigation 195
 - 2.2.2. Les pouvoirs d'investigation auprès des sociétés liées 198
 - 2.2.3. Pouvoirs d'investigation auprès de tiers 200
 - A. Définition générale 200
 - B. Force probante 200
 - C. Implication de la société 200
 - D. Utilisation de la technique 201
 - 2.2.4. Sanctions en cas d'entrave aux pouvoirs d'investigation du commissaire 201

XVIII

TABLE DES MATIERES

A. Sanctions pénales en cas d'entrave aux vérifications (article 170, 3° C. Soc.)	201
B. Limitations de l'étendue de l'audit	202
C. La sanction du droit d'investigation en référé	202
Chapitre 3 L'état semestriel	203
Chapitre 4 L'exercice du contrôle en cas de pluralité des commissaires	205
4.1. Le principe de la collégialité	205
4.2. Les implications de la collégialité	205
4.2.1. La prise de décision par délibération	205
4.2.2. Le droit à une opinion minoritaire	205
4.2.3. La répartition des tâches	207
4.2.4. Les pouvoirs d'investigation individuels des commissaires	208
4.2.5. Que se passe-t-il dans le cas où l'un des deux réviseurs d'entreprises est empêché de poursuivre sa mission□?	208
4.2.6. Cas spécifique des entreprises de droit public	209
4.2.7. Secret professionnel entre les membres d'un collègue	210
Chapitre 5 Le recours à des collaborateurs, spécialistes ou experts	211
5.1. Le droit à la sous-délégation	211
5.2. Responsabilité pénale et responsabilité civile	212
Bibliographie succincte	213
Index	215

PARTIE 1^{re}

NOMINATION DU COMMISSAIRE

CHAPITRE 1^{er}

L'OBLIGATION DE NOMMER UN COMMISSAIRE

1.1. LE CRITERE DE LA FORME JURIDIQUE

1.1.1. Les formes de sociétés auxquelles l'obligation de nommer un commissaire est applicable

A. Les sociétés de capitaux

1. Dans les sociétés de capitaux (SA, SPRL, SCRL et SCA), le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de Code des sociétés et des statuts, des opérations reprises dans les comptes annuels, doit être obligatoirement confié à un ou plusieurs commissaires (art. 142. C. Soc.).

L'article 61 du règlement européen n° 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne soumet celle-ci, pour ce qui est du contrôle des comptes annuels, à la législation en matière de sociétés anonymes de l'Etat membre où la société européenne a son siège statutaire.

B. Certaines sociétés en commandite simple, sociétés en nom collectif et sociétés coopératives à responsabilité illimitée

2. Les sociétés en commandite simple, les sociétés en nom collectif et les sociétés coopératives à responsabilité illimitée sont obligées de nommer un commissaire lorsque tous les associés à responsabilité illimitée ne sont pas des personnes physiques (art. 141 *juncto* art. 142 C. Soc.).

C. Sociétés à finalité sociale

3. Aucune dérogation n'est prévue, s'agissant d'une société à finalité sociale, pour l'application des dispositions relatives à la nomination d'un commissaire.

Dès lors, les principes applicables en matière de nomination d'un commissaire dans une société ordinaire sont également de mise dans l'hypothèse d'une société à finalité sociale ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 239.

1.1.2. Les formes de sociétés non assujetties à l'obligation de nommer un commissaire

A. *Certaines sociétés en commandite simple, sociétés en nom collectif et sociétés coopératives à responsabilité illimitée*

4. Les sociétés en commandite simple, les sociétés en nom collectif et les sociétés coopératives à responsabilité illimitée ne sont pas tenues de nommer un commissaire lorsque tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques (art. 141 *juncto* art. 142 C. Soc.).

B. *Les sociétés momentanées, les sociétés internes et les sociétés de droit commun*

5. Les dispositions relatives au contrôle sont reprises dans le livre IV du Code des sociétés qui regroupe les dispositions qui sont communes aux personnes morales visées dans ce code. Les sociétés momentanées ⁽²⁾, les sociétés internes et les sociétés de droit commun ne sont pas obligées de désigner un commissaire.

C. *Les groupements d'intérêt économique*

6. L'article 141, 3° du Code des sociétés prévoit que les groupements d'intérêt économique dont aucun membre n'est soumis au contrôle par le commissaire ne sont pas tenus de nommer un commissaire. L'IRE conteste la portée de cette disposition, issue de la codification.

Le règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique ne comporte aucune disposition concernant le contrôle des comptes annuels des groupements européens d'intérêt économique.

Par contre, tant l'article 14, § 2bis, alinéa 2 de l'ancienne loi du 17 juillet 1989 relatif au groupement d'intérêt économique que l'article 8, § 1^{er}, alinéa 2 de la loi du 12 juillet 1989 portant diverses mesures d'application du règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique, stipulent que:

⁽²⁾ Voir à ce sujet IRE, *Le contrôle des associations momentanées: aspects juridiques, comptables, fiscaux et révisoraux*, Etudes IRE, 1996, 166 p.

« Dans la mesure où un membre du groupement est lui-même tenu par l'obligation de contrôle légal des documents comptables, le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels, doit être confié à un ou plusieurs réviseurs d'entreprises. ».

Le texte susmentionné de l'article 14, § 2bis, alinéa 2 de la loi abrogée du 17 juillet 1989 relatif au groupement d'intérêt économique n'apparaît plus en tant que tel dans le Code des sociétés, mais uniquement dans la formulation de l'article 141, 3° du Code de sociétés, selon lequel « le présent chapitre (ayant trait au contrôle des comptes annuels) n'est pas applicable aux groupements d'intérêt économique dont aucun membre n'est lui-même soumis au contrôle par un commissaire ».

Le Conseil de l'IRE déplore que l'ancien texte de l'article 14, § 2bis, alinéa 2, qui était clair, ait été remplacé et réécrit en sens négatif: du fait de la réécriture de cette disposition à l'occasion de la codification du Code des sociétés, le texte de l'article 141, 3° du Code des sociétés est devenu moins clair. A défaut d'indication contraire dans les travaux parlementaires, il y a lieu de considérer que la codification n'a pas voulu modifier la portée de la législation antérieure.

Sur la base de ce qui précède, le Conseil de l'IRE estime qu'un groupement d'intérêt économique de droit belge, dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger est obligé de désigner un commissaire dès que l'un de ses membres est tenu de désigner un commissaire ou une personne de qualité équivalente dans leur pays respectif⁽³⁾.

D. Les sociétés agricoles

7. Les sociétés agricoles ne sont pas obligées de nommer un commissaire (art. 141, 4° C. Soc.).

1.1.3. Les associations sans but lucratif et les fondations

8. Les associations sans but lucratif et les fondations doivent charger un ou plusieurs commissaires du contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la conformité à la lumière de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels (art. 17, § 5, al. 1^{er} (ASBL) et art. 37, §5, al. 1^{er} (fondations) de la loi sur les ASBL).

⁽³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 119-120.

1.2. LE CRITERE DE LA TAILLE DE L'ENTREPRISE: LES GRANDES SOCIETES, LES PETITES SOCIETES NON COTEES EN BOURSE ET LES TRES GRANDES ASBL

1.2.1. Sociétés

A. Critère pour les grandes sociétés (non cotées en bourse)

9. L'obligation de nommer un commissaire vaut en principe uniquement pour les sociétés qui sont de grandes sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés, c'est-à-dire les sociétés qui:

- a) soit dépassent deux des critères suivants: nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle: 50; chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée: 7.300.000 EUR; total du bilan: 3.650.000 EUR ⁽⁴⁾;
- b) soit ont un nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle au-delà de 100 (art. 141, 2° C. Soc.).

Le chiffre d'affaires comprend le montant, taxe sur la valeur ajoutée non comprise, des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de la société (art. 96, I.A. de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés). Lorsque la société intervient dans les opérations en qualité de courtier, de mandataire ou de commissionnaire, il y a lieu de distinguer ce qui relève de son chiffre d'affaires propre et ce qui concerne le chiffre d'affaires d'autres sociétés. Concrètement, si la société prend sur elle la totalité du risque des services, les produits y afférents sont à considérer comme chiffre d'affaires propre. En revanche, si la société perçoit des commissions comme intermédiaire, seules les commissions constitueront son chiffre d'affaires ⁽⁵⁾.

Depuis le 30 janvier 2006, les petites sociétés cotées en bourse doivent également désigner un commissaire.

⁽⁴⁾ A.R. du 25 mai 2005 modifiant les articles 15, § 1^{er} et 16, § 1^{er}, al. 1^{er} C. Soc., fixé par la loi du 7 mai 1999 (les majorations indiquées aux art. 2 et 3 s'appliquent aux comptes annuels clôturés à partir du 31 décembre 2004). Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que l'on peut soutenir la thèse suivant laquelle, en l'absence d'une date d'entrée en vigueur, il convient de considérer que l'arrêté royal sort ses effets le dixième jour après sa publication au *Moniteur belge*, en l'occurrence le 17 juin 2005. Les assemblées générales ordinaires qui ont été tenues au plus tard le 16 juin 2005 pouvaient encore appliquer les anciens montants, pour ce qui est de la nomination du commissaire et la forme des comptes annuels, mais les assemblées générales ordinaires qui ont eu lieu à partir du 17 juin 2005 devaient appliquer les montants déjà majorés.

⁽⁵⁾ COMMISSION DES NORMES COMPTABLES, Avis n° 103/1, « Chiffre d'affaires – Intermédiaires », *Bull. CNC*, 1977, n° 1^{er}, août 1977, p. 12-14; Avis n° 103/2, « Chiffre d'affaires des expéditeurs », *Bull. CNC*, n° 22, juin 1988, p. 1-2.

B. Base de calcul des critères sur une base consolidée

a. Situation jusqu'au 30 juin 1996

10. Jusqu'au 30 juin 1996, il y avait lieu pour le calcul des critères de taille, de vérifier si la société faisait partie d'un groupe. Si la société était liée à une ou plusieurs autres sociétés, au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises (actuellement art. 11 C. Soc.), les critères de chiffre d'affaires et de total de bilan étaient calculés sur une base consolidée. En ce qui concerne le critère du personnel occupé, on additionnait le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées (art. 12, § 2, A.R. du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises).

11. Etaient considérées comme liées à une société:

- a) les sociétés qu'elle contrôle;
- b) les sociétés qui la contrôlent;
- c) les sociétés avec lesquelles elle constitue un consortium;
- d) les autres sociétés qui, à la connaissance de ses organes d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sous a), b) et c).

b. Situation à partir du 1^{er} juillet 1996

12. Depuis le 1^{er} juillet 1996, chaque société doit en principe être considérée isolément et il n'existe plus de consolidation entre les comptes annuels de la société et ceux des autres sociétés, belges ou étrangères, avec lesquelles elle pourrait être liée. Cette règle connaît cependant trois exceptions.

i. Les sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés (art. 141, 2^o, a) C. Soc.)

13. Une première exception vise à assurer la fiabilité du contrôle des comptes consolidés. Les filiales d'un groupe tenu de consolider qui ne réunissent pas, au niveau de l'entité juridique distincte, les conditions pour la nomination d'un commissaire, ne seraient plus soumises à révision. Le commissaire de la société-mère ne pourrait dès lors plus compter sur la fiabilité des comptes annuels de chacune des sociétés filiales. C'est pourquoi l'obligation de nommer un commissaire a été maintenue pour les sociétés faisant partie d'un groupe qui est tenu de consolider.

La portée de cette première exception a donné lieu, en doctrine, à un problème d'interprétation. Une partie de la doctrine soutient que le calcul ne doit s'effectuer sur une base consolidée que lorsque la société concernée fait partie d'un groupe tenu de consolider en vertu de la législation belge ⁽⁶⁾.

Le Conseil de l'IRE a rejeté cette approche ⁽⁷⁾. Il s'agit en effet d'un ajout à une limitation qui n'est pas directement prévue par le texte de loi. L'analyse s'inspire de l'intention initiale qui avait présidé à la modification de l'(ancien) article 64 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. La modification a été introduite à l'occasion d'une proposition de loi déposée par le député DE CIPPELE ⁽⁸⁾. La proposition avait été déposée à la suite de la pression exercée par les grands groupes étrangers contraints de nommer un réviseur dans leurs petites sociétés filiales et désireuses d'être exonérés de cette obligation. Mais la proposition initiale fut sensiblement modifiée en prévoyant des exceptions au principe du calcul des critères sur une base consolidée ⁽⁹⁾. Initialement, l'exception était limitée aux sociétés faisant partie d'un groupe tenu de publier des comptes consolidés en Belgique. Mais les mots « en Belgique » ont été supprimés pour éliminer le risque de discrimination entre sociétés selon qu'elles auraient été constituées en Belgique ou à l'étranger.

Le Rapport annuel de l'IRE attire également l'attention sur le fait que c'est l'obligation légale de consolider qui doit être prise en compte et non pas la situation de fait. Il est par ailleurs souligné que l'obligation subsiste même lorsque les filiales, pour une raison quelconque, ne relèvent pas du périmètre de consolidation. Il suffit que le groupe soit tenu de consolider ⁽¹⁰⁾.

ii. Les sociétés à portefeuille (art. 141, 2^o, b) C. Soc.)

14. Une deuxième exception mentionnée à l'article 141 du Code des sociétés concerne les sociétés à portefeuille. L'article 134 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers a toutefois abrogé l'arrêté royal n^o 64 à partir du 1^{er} juin 2003. Cette exception est dès lors devenue sans objet.

⁽⁶⁾ Voir p. ex. M. BELLEN, « De KMO drempels zijn versoepeld », *Kijk Uit*, 1995, n^o 6/16; X, « Een commissaris-revisor aanstellen of niet », *IDAC-Info*, 19 septembre 1996, p. 17/6, note 4.

⁽⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 95-96; dans le même sens, voir: J. LIEVENS, *De reparatiewet vennootschapsrecht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, n^o 229, p. 96; H. OLIVIER, « L'information des actionnaires et des tiers dans le droit des sociétés », *DAOR*, 1995, n^o 37, p. 47; H. OLIVIER, cité dans « Benoeming commissaris-revisor in groepen: interpretatieproblemen », *Balans*, 1995, n^o 312, p. 2.

⁽⁸⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1992-1993, n^o 1005/19.

⁽⁹⁾ Amendement de Messieurs VANDENBERGHE et CANNAERTS, *Doc. parl.*, Sén., 1993-1994, n^o 1086/2, p. 164.

⁽¹⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 96.

iii. Les sociétés cotées en bourse (art. 141, 2°, c) C. Soc.)

15. Enfin, une exception a été prévue pour les sociétés dont les titres sont inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs. Peu importe à cet égard le lieu où la bourse de valeurs est située.

16. Il est à noter que, dans la législation financière, le concept « cotation officielle » fait expressément référence aux sociétés qui sont cotées au premier marché.

Les sociétés dont les titres sont inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs doivent désigner un commissaire lorsqu'elles dépassent les critères de petite société calculés sur base consolidée. La règle du calcul individuel n'est pas d'application ici. Selon le rapport de la commission particulière du Sénat, un calcul sur base déconsolidée « nécessiterait une modification de la loi pour protéger le petit actionnaire et garantir la fiabilité des informations financières. On ne peut pas appliquer, dès lors, le mode de calcul non consolidé aux entreprises cotées en bourse »⁽¹¹⁾.

Sont visées les sociétés qui sont cotées en Belgique ou à l'étranger. Dans l'un et l'autre cas, cela revient à protéger l'actionnaire et à garantir la fiabilité de l'institution financière. De manière assez étonnante, il apparaît que la cotation sur un marché réglementé ne suffit pas. Le Code des sociétés se réfère en effet à la cotation officielle: le second marché ou un autre marché auquel ne s'applique pas l'appellation de cotation officielle n'est donc pas visé. Ce qui n'empêche pas, du reste, que les règles spécifiques instituant une bourse de valeurs de quelque nature que ce soit puissent prescrire un contrôle révisoral obligatoire, comme c'est notamment le cas pour le Nasdaq Europe.

Hormis la première exception de l'article 141, 2° du Code des sociétés, les filiales belges d'une société cotée en bourse ne sont pas automatiquement obligées de nommer un commissaire.

C. Moment auquel il faut apprécier le dépassement des critères

a. Exercice sur lequel portent les critères

i. Avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés

17. Avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés, l'article 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales stipulait clairement que toutes les sociétés étaient grandes (et par conséquent devaient nommer un

⁽¹¹⁾ *Doc. parl.*, Sén., 1993-1994, n° 1086/2, p. 169.

commissaire), à moins qu'elles ne dépassent pas les critères fixés par l'article 15 du Code des sociétés pendant deux exercices comptables consécutifs ⁽¹²⁾. Ceci était par ailleurs conforme à l'article 12, § 1^{er} de la quatrième directive européenne ⁽¹³⁾.

ii. L'entrée en vigueur du Code des sociétés

L'article 64, § 2 mentionné ci-dessus est devenu, par la codification (1999; entrée en vigueur en 2001) du droit des sociétés l'article 15 du Code des sociétés. Cet article contient les critères (entre-temps adaptés) de la notion de « petite société »:

« § 1^{er}. *Les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes:*

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle: 50;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée: 6.250.000 EUR;
- total du bilan: 3.125.000 EUR; sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

§ 2. *L'application des critères fixés au § 1^{er} aux sociétés qui commencent leurs activités fait l'objet d'estimations de bonne foi au début de l'exercice.*

Lorsque pour l'exercice précédent, une société n'a pas dépassé les critères prévus au § 1^{er}, elle est considérée comme une petite société pendant l'exercice en cours même si, pour cet exercice, elle ne répond plus aux critères imposés.

Lorsque pour l'exercice précédent, une société a dépassé les critères prévus au § 1^{er}, elle n'est plus considérée comme une petite société pendant l'exercice en cours, même si pour cet exercice, elle répond aux critères imposés.

(...) ».

La formulation de l'article 15 du Code des sociétés n'était pas claire et pouvait prêter à confusion. En effet, tant le premier que le deuxième paragraphe faisaient référence à l'exercice comptable précédent.

Par ailleurs, la nouvelle formulation n'était pas conforme au texte de la quatrième directive européenne ⁽¹⁴⁾.

⁽¹²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 91-94.

⁽¹³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 91.

⁽¹⁴⁾ *Ibid.*, p. 91-92.

iii. Loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses

18. Afin de clarifier la formulation de cet article 15, le législateur a décidé en concertation avec l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et à la demande expresse du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de modifier l'article 15 (via l'art. 3 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 30 décembre 2005)) comme suit:

- au § 1^{er}, les mots « et l'avant-dernier » sont insérés entre les mots « le dernier□» et les mots « exercice clôturé »;
- au § 2, les alinéas 2 et 3 sont abrogés.

Désormais, afin d'être considérée comme petite, une société ne peut dépasser les critères durant l'avant-dernier et le dernier exercice comptable. Puisque cette exigence est à présent expressément mentionnée au § 1^{er}, les alinéas 2 et 3 du § 2 deviennent superflus.

Le texte de loi est à nouveau conforme au texte de la directive dans le sens où toutes les sociétés sont considérées comme grandes, à moins qu'elles ne dépassent pas les critères durant deux exercices comptables consécutifs. Si, au cours de deux exercices comptables successifs, la société ne dépasse pas les critères, elle sera considérée comme une petite société pour toute la durée du troisième exercice comptable; elle restera petite au cours du quatrième exercice comptable, si elle n'a toujours pas dépassé les critères durant ledit troisième exercice ⁽¹⁵⁾.

b. Conséquences liées au fait de ne plus dépasser les critères

19. Le commissaire est nommé pour un terme renouvelable de trois ans minimum. Sous peine de dommages et intérêts, il ne pourra être révoqué en cours de mandat par l'assemblée générale que pour de justes motifs. De manière générale, la cessation du dépassement des critères n'est pas considérée comme un juste motif ⁽¹⁶⁾. Ceci vaut également dans le cas où, à la suite de circonstances

⁽¹⁵⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 92.

⁽¹⁶⁾ Justification amendement du gouvernement, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/20, p. 2; Déclaration du ministre dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 34; IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 184; IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 108; Liège, 23 novembre 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, n° 6545, p. 178; IRE, *Bulletin d'Information*, 1990, n° 5, p. 1-2; *J.L.M.B.*, 1990, p. 802 (la Cour d'appel de Liège a considéré que le souhait de faire l'économie de « frais inutiles » ne devait pas être considéré comme un motif légitime pour la démission d'un commissaire); K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 6, n° 7; K. BYTTEBIER et R. FELTKAMP, « □ Contrôle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor » *R.W.*, 2003-04, p. 1588; J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 56; R. VAN ASBROECK et P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 5; comparez dans le même sens: France: J.F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, Paris, Joly, 1996, p. 40, n° 69 (il en va ainsi pour une société de personnes, SARL et GIE, mais nullement « pour une personne morale de droit privé non commerçante ayant une activité économique »); Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 107, p. 26, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

spécifiques à la société, les critères cessent d'être dépassés, ou lorsque le non-dépassement des critères résulte d'un assouplissement de la législation (modalités de calcul des critères). Le fait de ne plus dépasser les critères ne peut donc sortir des effets pour le commissaire que si la situation perdure au terme de la période de trois ans. Dans ce cas, la société ne sera plus tenue de nommer un commissaire pour l'exercice suivant ⁽¹⁷⁾.

D. Calcul des critères pour les sociétés nouvellement constituées

20. Les sociétés qui commencent leurs activités ne doivent pas désigner de commissaire, pour autant qu'il résulte d'estimations faites de bonne foi que, pour leur premier exercice, elles ne dépasseront pas les critères prévus dans la définition d'une PME (art. 15, § 2, C. Soc.).

21. A la question posée par un réviseur de savoir si une société, ayant dépassé dès le dixième mois du premier exercice les critères de la PME, devait nommer un réviseur pour contrôler ce premier exercice, l'Institut a répondu que c'est la bonne foi lors de la constitution qui est déterminante. Si des estimations raisonnables et acceptables incitaient à faire penser que la société ne dépassera pas ces critères, il n'y a pas lieu de nommer un commissaire, même si, au cours du premier exercice, les critères de la PME sont effectivement dépassés ⁽¹⁸⁾. S'agissant de l'estimation de la taille de la société à créer, le plan financier sera un des éléments à prendre en considération, mais non le seul ⁽¹⁹⁾.

E. Législation particulière relative aux critères concernant l'obligation de commissaire

22. Les organismes de placement collectif doivent désigner un commissaire qui exerce la mission de commissaire telle que prévue par le Code des sociétés. L'article 141, 2° du Code des sociétés, qui dispense les petites sociétés de l'obligation de désigner un commissaire, n'est pas d'application pour les organismes de placement collectif (art. 83, § 1^{er}, loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement) et pour la pricaf privée (art. 121, § 5, loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement). Les dispositions du Code des sociétés relatives à la nomination, à la rémunération, à la démission, à la révocation et aux compétences du commissaire des

⁽¹⁷⁾ J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 56.

⁽¹⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 156.

⁽¹⁹⁾ Déclaration du ministre dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 34, *in fine*, p. 35; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 6, n° 7; J.-F. CATS, « La certification des comptes annuels », in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Cahiers AEDBF/EVBFR-Belgium, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 74.

personnes morales régies par le Code des sociétés s'appliquent par contre au commissaire qui est désigné auprès d'un fonds commun de placement (art. 83, § 1^{er}, loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement) ou de pricaf's privées (art. 121 de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement).

Les entreprises de travail adapté (précédemment nommées ateliers protégés) sont soumises à la réglementation concernant la reconnaissance et la subsidiation en Région wallonne (arrêté du Gouvernement wallon du 23 janvier 1997 relatif aux conditions auxquelles les entreprises de travail adapté sont agréées et subventionnées).

Les entreprises de travail adapté peuvent être reconnues par l'Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées pour autant qu'elles répondent à une série de conditions définies dans la réglementation. Les comptes annuels de chaque service sont adressés à l'Agence au plus tard le 31 mai de l'année qui suit l'exercice, accompagnés du rapport d'un réviseur d'entreprises qui doit certifier les comptes et, le cas échéant, procéder à leur rectification (art. 75, § 4, de l'arrêté du Gouvernement wallon du 23 janvier 1997).

1.2.2. Associations sans but lucratif et fondations

A. Critères concernant l'obligation de nommer un commissaire

a. Les très grandes ASBL

23. Les associations et les fondations sont tenues de confier à un ou plusieurs commissaires le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels lorsque le nombre moyen annuel de travailleurs occupés, inscrits au registre du personnel tenu en vertu de l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 relatif à la tenue de documents sociaux et exprimés en équivalents temps plein, dépasse 100 ou lorsque l'association dépasse à la clôture de l'exercice social au moins deux des trois critères suivants:

- Cinquante travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps plein inscrits au registre du personnel tenu en vertu de l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 précité. Une question parlementaire a été posée, concernant l'application des critères de taille dans les institutions d'enseignement. Celle-ci visait plus particulièrement à savoir si le personnel de certains établissements scolaires, personnel qui est employé par le pouvoir organisateur et qui est par conséquent rémunéré par le département de l'Enseignement, fait aussi partie de l'effectif décrit et devait dès lors être également intégré dans le calcul du nombre d'équivalents temps plein. Après que trois ministres se soient déclarés incompetents, c'est finalement

la ministre de l'Emploi et de la Protection de la Consommation qui a répondu à cette question ⁽²⁰⁾. Voici le passage le plus marquant de cette réponse: « Dans la mesure où le membre du personnel est engagé par le pouvoir organisateur et que cette instance est également celle qui procède aux nominations et éventuellement au licenciement, il est clair que les membres du personnel concernés travaillent dans un lien de subordination et sous l'autorité du pouvoir organisateur et que le pouvoir organisateur constitue donc l'employeur. Le fait que le paiement de leur rémunération reste à charge du département Enseignement ne change rien ici. En guise de conclusion: pour la détermination des critères de taille, les établissements d'enseignement doivent donc tenir compte des enseignants, exprimés en équivalents temps plein. Cela a des conséquences tant au niveau de la comptabilité à tenir que, dans le cas d'espèce, pour la nomination d'un commissaire. ».

- Le total de 6.250.000 EUR de recettes autres qu'exceptionnelles, hors taxe sur la valeur ajoutée. L'interprétation à donner au terme « recettes » n'est pas clair à première vue. S'agit-il des recettes des produits réalisés ou de toutes les recettes de trésorerie? C'est pourquoi une question parlementaire ⁽²¹⁾ a également été posée à ce propos à la ministre de la Justice. Dans sa réponse, la ministre a mis un terme à la discussion. Elle indique qu'il est question de toutes les recettes découlant des activités normales de l'association, ce qui implique donc qu'en principe – tout comme les recettes exceptionnelles – les recettes financières n'entrent pas en ligne de compte. Ce point de vue ⁽²²⁾ signifie que l'on tient compte du « chiffre d'affaires » de l'association, et plus précisément du chiffre d'affaires dûment perçu.
- En ce qui concerne les établissements de l'enseignement libre subventionné relevant de la Communauté française, il convient de se référer à l'article 37 du décret du 12 juillet 2001 visant à améliorer les conditions matérielles des établissements de l'enseignement fondamental et secondaire ⁽²³⁾. Pour les pouvoirs organisateurs de l'enseignement libre subventionné qui perçoivent annuellement de la Communauté française des subsides d'un montant supérieur à 371.840,29 EUR, les comptes sont contrôlés par au moins un commissaire désigné parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

⁽²⁰⁾ Bulletin QRVA 51 045, 23 août 2004, p. 6951.

⁽²¹⁾ Question n° 385 de Mme L. VAN DER AUWERA du 5 octobre 2004 (N) à la vice-première ministre et ministre de la Justice, *Q.R.*, Ch. repr., 2004-2005, 24 janvier 2005, p. 9995.

⁽²²⁾ J. CHRISTIAENS, I. DIERICKX et M. VAN DEN BERGHE, « Het begrip ontvangsten in de nieuwe vzw-wet als maatstaf van grootte », *Vzw Info*, 2^e année, n° 12, juin 2005, p. 3-7.

⁽²³⁾ Voir aussi M. DE WOLF, « Mission et valeur ajoutée du réviseur d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française », dans M. DE WOLF et E. HAVRENNE (Ed.), *La nouvelle réglementation comptable et le révisorat d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française*, Bruges, la Charte, 2006, p. 61.

- Un total de bilan de 3.125.000 EUR (art. 17, § 5, al. 1^{er} (ASBL) et art. 37, § 5, al. 1^{er} (fondations) de la loi concernant les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations) ⁽²⁴⁾.

b. Les ASBL avec un conseil d'entreprise

24. Les critères fixés à l'article 17, § 5 de la loi sur les ASBL pour la nomination obligatoire d'un commissaire ne dérogent pas à l'application de l'article 15bis, alinéa 1^{er} de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, selon lequel, dans chaque entreprise où un conseil d'entreprise a été institué, à l'exception des établissements d'enseignement subsidiés, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont nommés.

Conformément à l'article 3, § 1^{er} de l'arrêté royal du 15 mai 2003 relatif aux conseils d'entreprise et aux comités pour la prévention et la protection au travail, chaque entreprise occupant habituellement en moyenne au moins 100 travailleurs doit instituer un conseil d'entreprise. Il en est de même dans les entreprises où a été institué ou aurait dû être institué un conseil d'entreprise lors de l'élection précédente, pour autant qu'elles occupent habituellement en moyenne au moins 50 travailleurs. L'obligation précédente vaut également pour les ASBL ⁽²⁵⁾.

B. Application des critères consolidés/déconsolidés?

25. Lors de la modification législative, de nombreuses discussions ont eu trait à la question de savoir si les limites concernant la taille devaient être analysées sur base consolidée. Finalement, les critères de contrôle en droit et en fait usités pour les autres entreprises se sont avérés difficilement applicables. Une ASBL souscrit au principe d'un homme (d'une femme), une voix. De ce fait, le critère de la compétence en droit d'une personne ne peut jamais entrer en considération. La prise en compte de la compétence de fait conduit à l'arbitraire: à titre d'exemple, le fait qu'un membre d'une ASBL soit par ailleurs président d'une association philatélique pourrait alors entraîner une consolidation de cette association philatélique avec une autre ASBL ⁽²⁶⁾.

C. Moment où l'on doit déterminer le dépassement des critères

26. Etant donné qu'en vertu de la loi du 17 juillet 1975, les ASBL ne sont pas assimilées aux entreprises au sens du droit comptable, les différents critères

⁽²⁴⁾ Voir notamment, concernant ces critères: F. HELLEMANS, « De nieuwe regels inzake boekhouding, jaarrekening en controle: meer verantwoording en meer (mogelijkheid tot) toezicht », dans *T.R.V.*, 2004, n° 5, p. 457-486; A. KILESE, « Le nouveau cadre comptable des petites et des grandes ASBL », *R.D.C.*, 2004, n° 4, p. 331-335.

⁽²⁵⁾ A. KILESE et R. VAN BOVEN, « Boekhouding, jaarrekening en controle », dans *Vzw en stichting*, Bruges, la Charte, 2005, p. 262, n° 191.

⁽²⁶⁾ J. CHRISTIAENS, « Réforme comptable et d'audit des ASBL », *IRE, Bulletin d'Information*, 2002, n° 5, p. 4-8.

qui définissent si une société est ou non petite (art. 15 C. Soc.) ne leur sont pas applicables.

L'article 15 du Code des sociétés est toutefois très utile à plusieurs égards et cela, en raison des prescriptions suivantes:

- a) au commencement des activités, les critères sont appliqués sur la base d'estimations de bonne foi (art. 15, § 2, C. Soc.);
- b) pour les exercices de moins ou de plus de douze mois, un calcul *pro rata temporis* est effectué (art. 15, § 3, C. Soc.);
- c) le calcul du nombre d'employés en équivalent temps plein (art. 15, § 4, al. 1^{er} et 2, C. Soc.);
- d) une définition du chiffre d'affaires (art. 15, § 4, al. 3) et du total de bilan (art. 15, § 4, al. 4, C. Soc.)⁽²⁷⁾.

D. Législation particulière

27. Sur la base d'une législation particulière, une ASBL (même quand celle-ci n'est pas très grande) et d'autres formes juridiques (sans but lucratif) peuvent être obligées de désigner un réviseur d'entreprises. Une liste non exhaustive est reproduite ci-après.

a. Les secrétariats sociaux

28. Dans les ASBL et les institutions d'intérêt public qui exploitent un *secrétariat social*, un réviseur d'entreprises doit, de manière indépendante par rapport au secrétariat social et à ses organes, exercer un contrôle sur le bon déroulement de toutes les opérations financières du secrétariat social (art. 48, A.R. du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 5 décembre 1969, modifié par l'A.R. du 20 juillet 1998, *M.B.*, 5 août 1998).

b. Les hôpitaux, les laboratoires de biologie clinique, les mutualités, les unions nationales de mutualités, les maisons de repos et de soins, les caisses d'assurance soins flamandes⁽²⁸⁾.

29. L'organe statutaire compétent des *hôpitaux* désigne un réviseur d'entreprises assermenté qui a pour tâche de contrôler la comptabilité et les comptes annuels de l'hôpital (art. 80 et s. de la loi sur les hôpitaux, coordonnée le 7 août 1987, *M.B.*, 7 octobre 1987). Les *laboratoires de biologie clinique* qui ne sont pas exploités par un gestionnaire d'hôpital sont, de même, soumis

⁽²⁷⁾ A. KILLESSE ET R. VAN BOVEN, « Boekhouding, jaarrekening en controle », dans *Vzw en stichting*, Bruges, la Charte, 2005, p. 254, n° 173.

⁽²⁸⁾ Voir notamment dans ce sens: G. VAN HEMELRYCK, « Un contrôle interne et externe efficace dans le secteur hospitalier est un must », *Gestion financière*, 2003, n° 10, p. 12-15.

aux règles en matière de contrôle prévues dans la loi précitée (art. 4, A.R. n°143 du 30 décembre 1982 fixant les conditions auxquelles les laboratoires doivent répondre en vue de l'intervention de l'assurance maladie pour les prestations de biologie clinique, *M.B.*, 12 janvier 1983, tel que modifié).

30. Chaque *mutualité* et *union nationale de mutualités* doit désigner un ou plusieurs réviseurs d'entreprises qui sont choisis par l'assemblée générale à partir d'une liste de réviseurs d'entreprises agréés, membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, établie par l'Office de Contrôle (art. 32 de la loi du 6 août 1990 relative aux mutualités et aux unions nationales de mutualités, *M.B.*, 28 septembre 1990). Les *maisons de repos et de soins* doivent avoir une comptabilité séparée basée sur le plan comptable minimum normalisé. Cette comptabilité doit être vérifiée par un réviseur d'entreprises (ou par une personne externe indépendante plus amplement défini par le Roi) (art. 5bis, 8, b), A.R. du 2 décembre 1982 fixant les normes pour l'agrément spécial des maisons de repos et de soins ou comme centre de soins de jour, *M.B.*, 7 décembre 1982, tel que modifié par A.R. du 24 juin 1999, *M.B.*, 29 février 2000).

Les personnes morales de droit privé qui sont agréées comme la *Vlaamse zorgkas* doivent désigner un réviseur d'entreprises, choisi par l'assemblée générale parmi les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Quand la caisse d'assurance soins adopte la forme juridique d'une société mutualiste, comme visé à l'article 43bis de la loi du 6 août 1990 relative aux mutualités et aux unions nationales de mutualités, le réviseur d'entreprises doit être agréé par l'Office de Contrôle des Mutualités et unions nationales de mutualités. Dans les autres cas, le réviseur d'entreprises doit être agréé par l'Office de Contrôle des Assurances (arrêté du Gouvernement flamand du 17 juillet 2000 relatif à l'organisation, à la gestion, au fonctionnement et à l'agrément de caisses d'assurance soins, et relatif au contrôle des caisses d'assurance soins).

En Wallonie, les services résidentiels, services d'accueil de jour et services de placement familial pour personnes handicapées sont gérés par une entité publique, une association sans but lucratif ou une fondation créée en vertu de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations. Les comptes annuels de chaque service sont communiqués à l'Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées au plus tard le 31 mai de l'année qui suit l'exercice, accompagnés du rapport du réviseur d'entreprises, dont la mission consiste à certifier et, le cas échéant, à rectifier les comptes (arrêté du Gouvernement wallon du 19 septembre 2002 relatif à l'aide à l'intégration des jeunes handicapés).

c. Les entreprises d'assurances

31. Les ASBL qui exploitent une *entreprise d'assurances* (art. 38 de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances (ci-après

dénommée « loi de contrôle des assurances »)) sont soumises au contrôle d'un réviseur d'entreprises agréé par la CBFA (*cf. infra*, n° 52).

d. Les partis politiques

32. Les partis politiques doivent constituer une ASBL pour recevoir des dotations publiques. L'assemblée générale de cette ASBL désigne un réviseur d'entreprises qui rédige un rapport sur le rapport financier qui doit être établi chaque année sur les comptes du parti politique et de ses composantes (art. 23, § 2 de la loi du 4 juillet 1989 relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales engagées pour les élections des chambres fédérales, ainsi qu'au financement et à la comptabilité ouverte des partis politiques, *M.B.*, 19 août 1999).

e. Les écoles supérieures

33. Les *écoles supérieures* relevant de la Communauté flamande doivent soumettre leur comptabilité et leurs comptes annuels à un réviseur d'entreprises (art. 233 du décret du 13 juillet 1994 relatif aux instituts supérieurs en Communauté flamande, *M.B.*, 31 août 1994).

En ce qui concerne les écoles supérieures relevant de la Communauté française, il faut en principe vérifier si l'école supérieure est, en vertu de la législation sur les ASBL, tenue de nommer un commissaire. Une disposition spéciale s'applique toutefois au contrôle du budget social des écoles supérieures ⁽²⁹⁾. Avant le 1^{er} décembre, le conseil social dresse un budget pour l'année budgétaire suivante, après avis du conseil des étudiants. Le conseil tient une comptabilité complète. Il soumet annuellement sa comptabilité et ses comptes à un réviseur d'entreprises. Il remet au gouvernement avant le 31 mars les comptes annuels de l'année budgétaire précédente et les comptes annuels comprenant le rapport du réviseur d'entreprises ou du receveur attitré (art. 71 du décret de la Communauté française du 5 août 1995 fixant l'organisation générale de l'enseignement supérieur en hautes écoles).

f. Les fédérations reconnues pour le détachement de coopérants d'ONG

34. Pour obtenir le cofinancement de projets pluriannuels de coopération au développement, les ONG reconnues doivent introduire une demande d'agrément complémentaire dénommée « agrément programmes ».

Conformément à l'arrêté royal du 14 décembre 2005 (*M.B.*, 30 décembre 2005), ces ONG doivent nommer un commissaire, indépendamment des critères de taille définis par l'article 17, § 5, alinéa 1^{er} de la loi du 27 juin 1921

⁽²⁹⁾ M. DE WOLF, « Mission et valeur ajoutée du réviseur d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française », dans M. DE WOLF et E. HAVRENNE (Ed.), « *La nouvelle réglementation comptable et le révisorat d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française* », Bruges, la Charte, 2006, p. 61.

sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations ⁽³⁰⁾.

g. Les fonds de sécurité d'existence

35. Les *fonds de sécurité d'existence* doivent eux aussi désigner un réviseur d'entreprises (ou un expert-comptable) pour le contrôle de la gestion du fonds. Le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable est désigné par la commission paritaire compétente. Si la commission paritaire n'a pas pu trouver d'accord en son sein sur un nom déterminé, elle propose deux noms au ministre du Travail et de la Prévoyance sociale, qui statue. Le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable dispose d'un droit illimité de surveillance et d'enquête sur toutes les opérations comptables du fonds, mais il ne peut jamais s'immiscer dans sa gestion. Il peut prendre connaissance sur place des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et de tous les écrits du fonds. Le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable communique régulièrement à l'organe de gestion du fonds le résultat de son enquête et formule toutes les recommandations qu'il estime utiles (art. 12 de la loi du 7 janvier 1958 concernant les fonds de sécurité d'existence, *M.B.*, 7 février 1958).

Par contre, la loi ne renvoie pas directement au droit des sociétés pour régler les problèmes liés au statut du contrôleur légal des comptes. Ainsi, rien n'est précisé concernant la durée du mandat. Une durée de trois ans est recommandée ⁽³¹⁾.

h. Les institutions publiques de droit belge qui remplissent une mission statutaire de nature commerciale, financière ou industrielle

36. Les sociétés et les ASBL ne sont pas les seules à être soumises au contrôle de leurs comptes annuels. Le législateur a étendu cette obligation à d'autres entreprises qui occupent une place importante dans l'économie du pays. L'obligation est imposée par des dispositions législatives autres que le Code des sociétés.

L'article 10, § 2, alinéas 1^{er} et 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises prévoit ainsi que:

« Les entreprises qui ne sont pas soumises au Code des sociétés et à ses arrêtés d'exécution sont néanmoins tenues de s'y conformer en ce qui concerne la forme, le contenu, le contrôle et le dépôt de comptes annuels et du rapport de gestion. »

Le contenu et l'étendue de leurs obligations sont déterminés sur base des critères relatifs au personnel occupé, au chiffre d'affaires annuel et au total du bilan prévus pour les entreprises soumises au Code des sociétés. ».

⁽³⁰⁾ Voir notamment à ce sujet IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 139-140.

⁽³¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 141-143.

Sont visés ici les *organismes publics de droit belge qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel*.

E. Désignation facultative d'un commissaire

a. Sociétés

37. Les entreprises qui ne satisfont pas aux critères légaux ont le choix: soit elles nomment un commissaire ⁽³²⁾, soit elles utilisent la possibilité de ne pas nommer de commissaire. Dans les cas où, conformément à l'article 141 du Code des sociétés, aucun commissaire ne doit être nommé, les associés peuvent volontairement opter pour la désignation d'un commissaire. Ceci résulte de l'article 165 du Code des sociétés qui prévoit que, au cas où aucun commissaire ne doit être nommé, l'organe de gestion est néanmoins tenu de soumettre à l'organe compétent la demande d'un ou de plusieurs associés visant à la nomination d'un commissaire.

Il en résulte que, tout au long de l'existence d'une société dans laquelle aucun commissaire ne doit être désigné, un ou plusieurs associés peuvent dans tous les cas demander la désignation d'un commissaire. Eu égard à cette possibilité de désigner un commissaire au sein d'une société existante, alors que les conditions légales imposant la désignation d'un commissaire n'y sont pas remplies, il convient aussi d'admettre que lors de la constitution d'une nouvelle société, les fondateurs peuvent prévoir la désignation d'un commissaire sur base volontaire ⁽³³⁾.

Si un commissaire est nommé dans ces conditions, le statut du contrôle de la société concerné correspond pleinement avec celui qui s'applique obligatoirement à toutes les grandes entreprises. Le commissaire doit être membre de l'IRE et toutes les dispositions concernant le commissariat lui sont applicables ⁽³⁴⁾. L'obligation de faire appel à un réviseur d'entreprises, également en cas de désignation volontaire d'un commissaire, peut se fonder sur l'article 130 du Code des sociétés, repris sous le chapitre des dispositions générales en matière de contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés, et qui prescrit de façon générale que les commissaires doivent être nommés parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Il y a également lieu de considérer que les autres dispositions à portée générale de ce chapitre, qui concernent notamment les incompatibilités, la rémunération,

⁽³²⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 7, n° 7.

⁽³³⁾ K. BYTTEBIER et R. FELTKAMP, « Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor », *R.W.*, 2003-04, p. 1581.

⁽³⁴⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 7, n° 7; K. GEENS et H. LAGA, « Overzicht van rechtspraak. Vennootschappen (1986-1991) », *T.P.R.*, 1993, p. 1092.

la démission et les compétences, s'appliquent également en cas de désignation volontaire d'un commissaire. Certains font certes remarquer que les dispositions concernant le contrôle sont reprises dans un chapitre séparé, dont le champ d'application est expressément limité par l'article 141 du Code des sociétés. Certains considèrent dès lors qu'à défaut d'une indication expresse dans ce sens, lesdites dispositions ne s'appliquent pas dans le cas d'une désignation volontaire, exception faite de l'article 142 du Code des sociétés, auquel l'article 165 du Code des sociétés fait en effet expressément référence⁽³⁵⁾.

b. Associations

38. Les associations qui ne sont pas légalement tenues de nommer un commissaire peuvent nommer un « vérificateur aux comptes » qui ne doit pas nécessairement être un réviseur d'entreprises.

Le renvoi à l'article 130 du Code des sociétés par l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 introduit une protection du titre de commissaire dans les associations. Cela n'était le cas que dans les sociétés auparavant.

Les travaux parlementaires précisent: « *L'article 130 du Code des sociétés prévoit que seul un membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peut porter le titre de commissaire. Les ASBL, fondations et AISBL visées aux articles 17, 37 et 53, §§ 2 et 3, disposent par ailleurs de la faculté de confier une mission de vérification des comptes à une personne n'ayant pas la qualité de réviseur d'entreprises; dans ce cas, la personne ne peut pas porter le titre de commissaire.* ».

Deux conclusions s'imposent:

- un vérificateur aux comptes non-réviseur d'entreprises ne peut exercer la mission qui est décrite dans le § 5 de l'article 17 qui vise « (...) *le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels* (...) » que le législateur réserve clairement aux réviseurs d'entreprises;
- les termes mêmes de l'article 17, § 7 vise les « *associations qui ont nommé un commissaire* » et pas seulement celles qui devaient en nommer un. De

⁽³⁵⁾ K. BYTTEBIER et R. FELTKAMP, « Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor », *R.W.*, 2003-04, n° 17, p. 1581-1582.

ce fait la protection du titre s'applique même aux nominations volontaires par les associations qui ne sont pas légalement tenues de nommer un commissaire ⁽³⁶⁾.

F. Contrôle par les actionnaires de la société ou par les membres de l'association

a. Sociétés

i. Principe de ce droit de contrôle

39. Lorsqu'aucun commissaire n'est nommé, chaque associé dispose individuellement des pouvoirs d'investigation et de contrôle du commissaire. Les statuts ne peuvent pas réserver les pouvoirs de contrôle à certains associés. L'article 166 du Code des sociétés est clair: chaque associé a, nonobstant toute stipulation contraire des statuts, individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle. Il n'est possible d'y déroger que dans la SCRI et dans la SCRL. Dans ces sociétés, les statuts peuvent stipuler que le pouvoir de contrôle individuel est transféré à un ou plusieurs associés désignés par l'assemblée générale. Les autres associés perdent dès lors leur droit de contrôle individuel.

40. Une question a été présentée à la Commission juridique concernant la mention d'une clause générale concernant la possibilité d'un audit dans une convention d'actionnaires dans les sociétés qui ne sont pas obligées de nommer un commissaire et où aucun commissaire n'est nommé. Dans ce cas, cette société tombe-t-elle sous le champ d'application de l'article 166 du Code des sociétés? Dans la convention d'actionnaires susmentionnée, une clause générale prévoit la possibilité d'un audit par une société de développement ou d'investissement qui serait même un actionnaire minoritaire ou par un réviseur d'entreprises qui serait nommé par cette dernière.

Tout d'abord, la Commission juridique constate que, dans ce cas-ci, il s'agit d'une clause contractuelle et non pas d'une obligation découlant de la loi. Dans le cas d'une telle clause, le professionnel n'a pas nécessairement toutes les prérogatives de l'article 166 du Code des sociétés. De plus, ceci concerne ici la *possibilité* d'effectuer un audit.

La mention d'une telle clause dans une convention d'actionnaires n'exclut pas l'application de l'article 166 du Code des sociétés. En outre, on ne peut pas exclure le droit de contrôle individuel par une disposition statutaire ou, *a fortiori*, contractuelle.

⁽³⁶⁾ IRE, *Vademecum*, I, Anvers, Editions Standaard, 2005, p. 603.

En conclusion, la Commission juridique est d'avis qu'une convention d'actionnaires en relation avec l'audit des comptes d'une société est possible, et que, dans cette convention d'actionnaires, un réviseur d'entreprises peut être désigné ⁽³⁷⁾.

Si un commissaire est effectivement nommé, il ne peut pas en même temps être fait appel à la compétence de contrôle individuel de l'associé conformément à l'article 166 du Code des sociétés. La nomination d'un commissaire a pour conséquence que les associés ne sont plus habilités à effectuer les contrôles individuels ⁽³⁸⁾. La nomination d'un commissaire pourrait donc être perçue comme un moyen d'éviter qu'un actionnaire n'exerce son droit de contrôle. Un tel argument peut toutefois difficilement être invoqué lorsqu'un conflit entre associés et administrateurs a déjà débuté. Il convient, qui plus est, d'en appeler de bonne foi au droit de nomination d'un commissaire ou au droit de contrôle individuel. Il a ainsi été décidé que ce droit de contrôle doit valoir « même si, entre-temps un commissaire a été désigné, pour toutes les pièces comptables telles qu'elles existent à la date de cette désignation éventuelle d'un commissaire par l'assemblée générale » ⁽³⁹⁾. De même, la décision de l'assemblée générale de désigner un commissaire peut être suspendue sur la base d'un abus de majorité, dans la mesure où elle n'aurait pour seul but que de faire obstacle au droit de contrôle individuel des associés ⁽⁴⁰⁾.

ii. Assistance par un expert-comptable

41. Les associés peuvent se faire assister ou se faire représenter par un expert-comptable dans le cadre de leurs pouvoirs de contrôle individuel (art. 166 C. Soc.) ⁽⁴¹⁾. Cette mission ne peut pas être exercée par un réviseur d'entreprises, qui ne peut agir qu'en qualité de commissaire.

Etant donné qu'il représente l'associé, l'expert-comptable dispose des mêmes droits que celui-ci, de sorte que les administrateurs ne peuvent pas l'empêcher de contrôler certains documents de la société. L'associé peut limiter contractuellement le contrôle de l'expert-comptable. Il ne doit pas s'agir d'un

⁽³⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 200-201.

⁽³⁸⁾ Comm. Hasselt, référé, 19 décembre 1997, *J.D.S.C.*, 2000, p. 248 et *T.R.V.*, 1998, p. 533, note.

⁽³⁹⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 2 », in *Vennootschapsrecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht rechtspraak en rechtsleer*, Anvers, Kluwer, 1997, p. 2.

⁽⁴⁰⁾ Bruxelles (9^e chambre), 14 janvier 1999, *J.D.S.C.*, 2001 (abrégé), p. 225, note M. CALUWAERTS, *J.D.S.C.*, 2001 (abrégé), p. 113 et *Rev. prat. soc.*, 1999, p. 301, note W. DERIJCKE.

⁽⁴¹⁾ Voir dans le même sens: J. DE LEENHEER et R. VAN BOVEN, « Accountancy in het licht van de Corporate Governance Wet », *Accountancy & Tax*, 2003, n° 3, p. 15; R. VAN BOVEN, « Rol van de accountant bij de individuele onderzoeks- en controlebevoegdheid van de vennoten (art. 166. C. Soc.) », *Accountancy & Tax*, 2002, n° 2, p. 30-33.

contrôle complet, exercé conformément aux mêmes normes de révision que celles attachées à la fonction de commissaire ⁽⁴²⁾.

La rémunération de l'expert-comptable incombe en principe à l'associé qui a demandé son intervention. S'il a été désigné avec le consentement de la société, la rémunération peut être mise à la charge de celle-ci (art. 167 C. Soc.). L'autorisation de rémunération par la société peut être donnée par l'assemblée générale ou par les gérants ⁽⁴³⁾. L'expert-comptable sera également rémunéré par la société si cela résulte d'une décision judiciaire.

En principe, les observations de l'expert-comptable sont uniquement communiquées à l'associé concerné. Les constatations ne peuvent pas donner lieu à l'établissement d'un rapport de révision. Elles ne doivent pas être communiquées en même temps que les comptes annuels. Le législateur a souhaité éviter « que le contrôle ne soit effectué par deux catégories de professionnels, selon la taille de la société. Une telle solution aurait nécessairement entraîné une appréciation différenciée de la mission de révision » ⁽⁴⁴⁾.

Une copie des remarques est cependant communiquée à la société lorsque la rémunération est mise à sa charge (art. 167 C. Soc.).

b. Associations

42. Tous les membres peuvent consulter au siège de l'association le registre de l'assemblée générale, du conseil d'administration et des personnes, occupant ou non une fonction de direction, qui sont investies d'un mandat au sein ou pour le compte de l'association, de même que tous les documents comptables de l'association. Cette disposition n'est pas d'application lorsque l'association a nommé un commissaire (art. 10, al. 2 de la loi sur les ASBL).

1.3. LA SANCTION DE L'OBLIGATION LEGALE DE NOMMER UN COMMISSAIRE

1.3.1. Responsabilité des administrateurs

A. Responsabilité civile

43. Lorsque l'entreprise ne nomme pas de commissaire alors que la loi ou les statuts l'y obligent, la responsabilité des administrateurs/gérants pourrait

⁽⁴²⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 2 », *o.c.*, p. 4.

⁽⁴³⁾ Voir p. ex. Comm. Malines (3^e chambre), 8 janvier 1993, *A.J.T.*, 1996-97, p. 76, note A. GOEMINNE (après avoir constaté que la société avait adressé aux actionnaires une lettre présentant la désignation de l'expert-comptable sans que cela soulève de réaction négative, il fut considéré que la société avait marqué son accord au moins de manière implicite et partant, l'état de frais fut mis à charge de celle-ci).

⁽⁴⁴⁾ J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 62.

être mise en cause. Ces administrateurs/gérants agissent en effet en infraction au Code des sociétés (art. 263, al. 1^{er} C. Soc. (SPRL); art. 408, al. 2 C. Soc. (SCRL); art. 528, al. 1^{er} C. Soc. (SA); art. 528, al. 1^{er} *juncto* art. 657 C. Soc. (SCA)). Il sera cependant difficile d'apporter la preuve de l'existence d'un dommage. En soi, l'absence de nomination d'un commissaire ne provoquera pas nécessairement un dommage susceptible d'indemnisation, même si cette absence de nomination peut aggraver les fautes commises par les administrateurs/gérants ⁽⁴⁵⁾.

B. Responsabilité pénale

a. Sociétés

44. Les lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne prévoyaient de sanction pénale que si le commissaire était empêché d'effectuer ses travaux de contrôle ou lorsque son rapport de révision n'était pas déposé (art. 202, 2^o L.C.S.C. renvoyant à l'article 64^{sexies} L.C.S.C.). Vu l'interprétation stricte du droit pénal, on admettait généralement qu'aucune sanction pénale ne soit infligée en cas de non-désignation d'un commissaire, quand bien même celle-ci était obligatoire.

L'article 171, § 1^{er} du Code des sociétés prévoit une sanction pénale spécifiquement destinée aux administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires de sociétés qui sciemment contreviennent aux dispositions du chapitre II (Contrôle des comptes annuels) ou du chapitre III (Contrôle des comptes consolidés), lesquels chapitres comprennent notamment l'article 142 du Code des sociétés en vertu duquel « *le contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent code et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels, doit être confié à un ou plusieurs commissaires* » (sous réserve bien sûr des exceptions de l'art. 141 C. Soc.) ⁽⁴⁶⁾.

b. Associations

45. Il n'existe pas de sanction pénale spécifique à l'égard des dirigeants d'associations qui n'ont pas respecté l'obligation de désigner un commissaire (art. 171, § 1^{er} C. Soc. renvoyant à l'art. 142 C. Soc.) ou qui font obstacle aux vérifications ou transmettent des informations inexactes au commissaire (art. 170, al. 1^{er}, 3^o C. Soc.). Le droit commun pénal reste d'application. Les ASBL

⁽⁴⁵⁾ Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 60, p. 15, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*; J. MONEGER et T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Paris, Dalloz, 1995, p. 87, n° 321.

⁽⁴⁶⁾ M. DE WOLF, « Le nouveau Code des sociétés: quels changements pour les réviseurs d'entreprises? », IRE, *Bulletin d'Information*, 2001, n° 6, p. 7.

sont soumises à la loi du 4 mai 1999 relative à la responsabilité pénale des personnes morales ⁽⁴⁷⁾.

1.3.2. Responsabilité du commissaire

46. En vertu de l'article 171, § 2 du Code des sociétés, le réviseur d'entreprises est responsable pénalement s'il a connaissance d'une infraction commise par la société dans le cadre de l'obligation de contrôle. Sa responsabilité est en cause quand il atteste ou approuve des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés. Le réviseur d'entreprises doit informer l'organe de gestion de l'infraction avant toute attestation ou approbation. Dans sa communication, il mettra en lumière l'infraction.

Les tâches de vérification ou de correction des comptes annuels visées respectivement par les lettres C. et D. de la page *1bis* du schéma des comptes annuels n'aboutissent normalement pas à une attestation ou à une approbation. On pourrait donc soutenir que ce n'est que dans le cas où la lettre de mission prévoit explicitement une attestation ou une approbation que le réviseur peut encourir une responsabilité sur la base de l'article 172, § 2 du Code des sociétés.

Toutefois, la jurisprudence démontre qu'un professionnel de la comptabilité (p. ex. un réviseur d'entreprises) pourrait, en l'absence même de faute sur pied de l'article 171, § 2 C. Soc., être tenu en tant que co-auteur ou complice de l'infraction visée à l'article 171, § 1 du Code des sociétés ⁽⁴⁸⁾.

Quand la société manifeste l'intention de ne pas renouveler le mandat de commissaire ou de ne pas en nommer un autre, le commissaire sortant informe l'organe de gestion sur les obligations de la société et sur la responsabilité de l'organe de gestion.

A défaut de réaction, le commissaire peut prendre la parole à l'assemblée générale à laquelle il est tenu d'assister, et attirer l'attention sur l'obligation de nommer un commissaire.

Après l'assemblée générale, le mandat du commissaire expire et il ne peut plus rien entreprendre. Sa responsabilité ne peut donc plus être mise en cause ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 141; C. BALESTRA, « Grandes ASBL: loi-programme du 9 juillet 2004, un nouveau paradoxe? », IRE, *Bulletin d'Information*, 2004, n° 7, p. 13-15.

⁽⁴⁸⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 29.

⁽⁴⁹⁾ *Ibid.*, p. 29.

1.3.3. Nullité de la décision de l'assemblée générale d'approuver les comptes annuels

47. L'absence d'un rapport de révision pourrait aussi être invoquée pour fonder une action en nullité d'une décision de l'assemblée générale⁽⁵⁰⁾. Pour les conséquences d'une absence de rapport de l'assemblée générale d'une société, il y a lieu de faire une distinction entre les rapports pour lesquels le Code des sociétés prévoit expressément une sanction de nullité (art. 64, 5° C. Soc.) et ceux pour lesquels aucune sanction de nullité n'est prévue. Pour la première catégorie, l'absence d'un rapport emporte la nullité, sans que le demandeur ne doive démontrer que celle-ci a pu avoir une influence sur la prise de décision⁽⁵¹⁾. Les articles 142-144 du Code des sociétés n'indiquent pas expressément que l'absence du rapport de révision entraîne la nullité. L'absence du rapport de révision ne provoquera donc pas la nullité d'office de la décision de l'assemblée générale: le demandeur devra démontrer que l'assemblée eût pu délibérer dans un autre sens si elle avait pu disposer des informations contenues dans un rapport de révision (art. 64, 1° C. Soc.)⁽⁵²⁾.

1.3.4. Désignation judiciaire d'un commissaire

48. En l'absence d'un commissaire, le président du tribunal de commerce siégeant comme en référé (art. 131 C. Soc.) ou, dans le cas d'une association, le président du tribunal de première instance (art. 131 C. Soc. *juncto* art. 17, §7 loi sur les ASBL) nomme, sur requête de tout intéressé, un réviseur d'entreprises dont il fixe la mission et la rémunération.

1.3.5. Dissolution judiciaire d'une ASBL

49. En vertu de l'article 18, 3° de la loi sur les ASBL, le juge peut, à la requête soit d'un membre, soit d'un tiers intéressé, soit du ministère public, prononcer la dissolution d'une association qui contrevient gravement à ses statuts, à la loi ou à l'ordre public. Cela signifie entre autres qu'une possibilité (au moins théorique) existe d'introduire une demande en dissolution si l'association est restée en défaut de nommer un commissaire ou que la

⁽⁵⁰⁾ Comparez France: C. comm. L. 225-227 (Sociétés anonymes) et C. comm. L. 223-38, *in fine* (SARL) et C. comm. L. 221-10 (Sociétés en nom collectif) prévoient: *Les délibérations prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du présent article sont nulles. L'action en nullité est éteinte, si ces délibérations sont expressément confirmées par une assemblée, sur le rapport de commissaires régulièrement désignés.*

⁽⁵¹⁾ B. TILLEMAN, *De geldigheid van de besluiten van de algemene vergadering*, Kalmthout, Biblio, 1994, n°26 et s.

⁽⁵²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 81-82.

procédure a été méconnue. Cette possibilité n'est pas offerte par le Code des sociétés pour les mandats exercés dans des sociétés ⁽⁵³⁾.

⁽⁵³⁾ C. BALESTRA, « Grandes ASBL: loi-programme du 9 juillet 2004, un nouveau paradoxe? », IRE, *Bulletin d'Information*, 2004, n° 7, p. 13-15.

CHAPITRE 2 L'OBLIGATION DE NOMMER UN REVISEUR D'ENTREPRISES

2.1. SOCIÉTÉS OU ENTREPRISES AYANT UN CONSEIL D'ENTREPRISE

50. Dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés (art. 151, al. 1^{er} C. Soc.). Il existe une obligation légale d'organiser des élections sociales en vue de la constitution du conseil d'entreprise à partir du moment où l'entreprise occupe habituellement en moyenne au moins 100 travailleurs (art. 3 de l'A.R. du 25 mai 1999 relatif aux conseils d'entreprise et aux comités pour la prévention et la protection au travail). Le législateur a dès lors opté pour que la mission du réviseur d'entreprises soit exercée par le commissaire (art. 155 C. Soc.).

51. Il peut toutefois exister un conflit avec l'obligation de désigner un réviseur d'entreprises lorsque le nombre moyen de travailleurs occupés devient inférieur à 100. Quand une société dispose d'un conseil d'entreprise élu au suffrage direct, composé au moment où elle occupait plus de 100 travailleurs, ce conseil d'entreprise reste en fonction jusqu'aux prochaines élections sociales quand bien même le nombre de travailleurs occupés descend en dessous de 100, voire en dessous de 50. Le commissaire désigné devra dans ce cas continuer à remplir sa mission vis-à-vis du conseil d'entreprise jusqu'aux prochaines élections sociales.

Dans les entreprises qui occupaient initialement 100 travailleurs et dont les effectifs ont régressé en deçà de 100 travailleurs après l'élection du conseil d'entreprise, il n'y a pas lieu de procéder à une nouvelle élection des membres du conseil d'entreprise. Leur mandat sera exécuté par les délégués du personnel élus au sein du comité pour la prévention et la protection au travail (art. 3, §1^{er}, al. 2 de l'A.R. du 25 mai 1999 relatif aux conseils d'entreprise et aux comités pour la prévention et la protection au travail). Le conseil d'entreprise en fonction est maintenu et continue à remplir son rôle. L'obligation de nommer un réviseur d'entreprises reste donc aussi d'application en vertu de l'article 151 du Code des sociétés ⁽⁵⁴⁾.

Mais il est vrai que dans ce cas, il ne sera pas obligatoire *ipso facto* de désigner aussi ce réviseur d'entreprises comme commissaire de la société. Si la société occupe plus de 50 travailleurs, elle n'est en effet nullement tenue de nommer

⁽⁵⁴⁾ Avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques), IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 60-64; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 478-482.

un commissaire dès lors qu'elle ne dépasse pas au moins un des deux autres critères.

2.2. LES ENTREPRISES D'ASSURANCES

52. Dans toutes les entreprises d'assurances belges, sociétés anonymes ou coopératives, il faut qu'un des commissaires au moins soit désigné par l'assemblée générale statutaire des actionnaires ou des associés parmi les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises agréés par la Commission bancaire, financière et des assurances. Le commissaire porte le titre de commissaire agréé. Les associations belges constituées sous la forme d'associations mutuelles d'assurance ou d'associations sans but lucratif ont l'obligation de désigner un commissaire agréé parmi les personnes susmentionnées. Les entreprises d'assurances étrangères établies en Belgique sont tenues, pour la gestion séparée de leurs opérations en Belgique, de désigner un commissaire agréé parmi les personnes susmentionnées (art. 38, loi de contrôle des assurances).

La directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil doit encore être transposée en Belgique. Cette directive impose des exigences complémentaires d'indépendance au contrôleur légal des comptes des institutions d'intérêt public. Les Etats membres doivent veiller à ce que l'associé/les associés principal/principaux chargé(s) d'effectuer le contrôle légal soi(en)t remplacé(s) par un coassocié au plus tard sept ans après la date de sa/leur nomination et ne soi(en)t autorisé(s) à participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période minimale de deux ans.

CHAPITRE 3

LES CONDITIONS POUR ETRE NOMME AUX FONCTIONS DE COMMISSAIRE

3.1. QUALITE DE MEMBRE DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

53. Seules les personnes physiques ou morales, membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peuvent être nommées commissaire (art. 130, al. 1^{er} C. Soc.; art. 17, § 5, al. 2 de la loi sur les ASBL). La désignation d'une personne qui ne serait pas inscrite au tableau des membres des personnes physiques ou des personnes morales pourra être annulée⁽⁵⁵⁾. Cela vaut aussi bien pour une société de réviseurs que pour une société de moyens entre des réviseurs d'entreprises et des professionnels étrangers qui n'auraient pas demandé au préalable leur inscription au tableau des membres conformément à l'arrêté royal du 14 février 1989 déterminant les conditions d'octroi de la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises aux personnes physiques et morales visées à l'article 4^{ter} de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises (*M.B.*, 10 mars 1989). Cette nullité est prononcée par le président du tribunal de commerce siégeant comme en référé (art. 130, al. 2, C. Soc.) (ou par le président du tribunal de première instance, dans le cas d'une association). Aux termes des travaux préparatoires de l'article 64, §□^{er}, alinéa 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, cette nullité aurait des effets *ex nunc* à l'égard des tiers et *ex tunc* à l'égard des parties⁽⁵⁶⁾. Le cas échéant, une procédure peut également être intentée en cas d'utilisation illicite du titre de réviseur d'entreprises. Le juge peut infliger des sanctions pénales en la matière. En cas d'usurpation du titre, le juge peut également ordonner la fermeture des locaux (art. 27, al. 1^{er} et 2, loi du 22 juillet 1953).

3.2. MISSIONS SPECIALES

3.2.1. Les établissements de crédit

54. Dans un établissement de crédit, l'assemblée générale (des actionnaires ou des associés) ne peut désigner un commissaire que dans la liste des (sociétés de) réviseurs d'entreprises agréé(e)s par la Commission bancaire, financière et des assurances (art. 50, al. 1^{er} de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit (ci-après dénommée « loi relative au statut et au contrôle des établissements de crédit »)). Pour la désignation de ces commissaires agréés (suppléants) auprès des institutions de crédit, l'accord préalable de la Commission bancaire, financière et des assurances est requis.

⁽⁵⁵⁾ Pour une application, voir: IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 193.

⁽⁵⁶⁾ Déclaration du ministre dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1981-1982, n° 552/35, p. 32; voir dans le même sens: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheid van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 6, n° 7; I. VEROUGSTRÆTE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 282, n° 24.

Cet accord doit être demandé par l'organe de la société qui propose la désignation. Lors de la désignation d'une société de réviseurs reconnue, l'accord porte tant sur la société que sur son représentant. Cet accord est également exigé pour le renouvellement de la mission.

Quand la désignation du commissaire est effectuée par le président du tribunal de commerce, celui-ci opère un choix dans la liste des réviseurs d'entreprises agréés qui a été approuvée par la Commission bancaire, financière et des assurances (art. 53, loi relative au statut et au contrôle des établissements de crédit) ⁽⁵⁷⁾.

3.2.2. Les entreprises d'assurances

55. Dans toutes les entreprises d'assurances belges, sociétés anonymes ou coopératives, un des commissaires au moins doit être désigné par l'assemblée générale statutaire des actionnaires ou des associés parmi les membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises agréés par la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA). Le commissaire porte le titre de commissaire agréé. Les associations belges constituées sous la forme d'associations mutuelles d'assurance ou d'associations sans but lucratif ont l'obligation de désigner un commissaire agréé parmi les personnes précitées. Les entreprises d'assurances étrangères établies en Belgique sont tenues, pour la gestion séparée de leurs opérations en Belgique, de désigner un commissaire agréé dans la liste des personnes susmentionnées (art. 38, loi de contrôle des assurances) ⁽⁵⁸⁾.

Le commissaire agréé ne peut être désigné auprès de l'entreprise d'assurances qu'après l'accord préalable de la CBFA. L'accord de la CBFA doit être obtenu avant que le conseil d'administration de l'entreprise d'assurances ne soumette la proposition de nomination à l'assemblée générale (art. 22, al. 1^{er}, règlement de la CBFA concernant l'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs, *juncto* art. 130 C. Soc.). La loi de contrôle impose au commissaire agréé une mission spéciale concernant le (la vérification du) respect de la législation de contrôle par les entreprises d'assurances. Cette mission ne porte en rien atteinte à sa mission générale en tant que commissaire d'une société, telle qu'elle est fixée dans le Code des sociétés et les statuts (art. 40, § 4 loi de contrôle) ⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁷⁾ Voir par ailleurs A.M. du 19 avril 2006 portant approbation du règlement de la Commission bancaire, financière et des assurances du 21 février 2006 concernant l'agrément des réviseurs et des sociétés de réviseurs, *M.B.*, 21 avril 2006 (Ed. 2).

⁽⁵⁸⁾ *Ibid.*

⁽⁵⁹⁾ Voir à ce propos Note n° E.6 aux commissaires agréés de la CBFA du 11 mars 1991 concernant le rôle des commissaires agréés dans les entreprises d'assurances et les fonds de pensions.

3.3. MANDAT D'UN COMMISSAIRE DANS UNE SOCIETE CONCURRENTTE

56. Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il n'existe pas d'incompatibilité pour un commissaire et son représentant personne physique exerçant simultanément un mandat de commissaire dans des sociétés indépendantes, même si ces sociétés sont concurrentes, ceci sans préjudice des dispositions relatives à l'indépendance et au secret professionnel ⁽⁶⁰⁾.

⁽⁶⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 54-55.

CHAPITRE 4 LA PROCEDURE DE NOMINATION

4.1. GENERALITES

4.1.1. Applicabilité de la législation sur les marchés publics au mandat du commissaire

57. Il a été demandé au Conseil de l'IRE si la législation relative aux marchés publics pouvait être appliquée à l'attribution par un pouvoir adjudicateur de la fonction de commissaire visée aux articles 130 et suivants du Code des sociétés.

Selon le confrère ayant posé la question, l'article 5 de la loi du 24 décembre 1993 définit le « marché public » comme un « contrat à titre onéreux ». Selon ce même confrère, il est un fait que les fonctions de commissaire et de réviseur (conseil d'entreprises, hôpitaux, etc.) sont des mandats plutôt que des contrats de services. Ce mandat est attribué par une autorité qui est tantôt l'assemblée générale, tantôt le conseil d'entreprise ou le ministre de tutelle. Toujours selon ce confrère, les mandats sont le résultat d'une élection démocratique; c'est tout particulièrement le cas des intercommunales.

Le Conseil de l'IRE a obtenu l'avis de la Commission juridique de même que celui d'un bureau d'avocats spécialisé dans le domaine des marchés publics. Tous deux en arrivent à la conclusion que les mandats des commissaires tombent sous le champ d'application de la législation précitée, sauf dans les cas où le commissaire est nommé par le tribunal. L'applicabilité de la législation susmentionnée ne signifie pas nécessairement que le mandat est adjugé au moins offrant ⁽⁶¹⁾.

4.1.2. Organe compétent

58. En principe, la nomination du commissaire est une compétence réservée à l'assemblée générale de la société (art. 130, al. 1^{er} C. Soc. (société)) ou de l'association (art. 17, § 7 de la loi sur les ASBL *juncto* art. 130, C. Soc. (ASBL)). La nomination des commissaires et le montant des honoraires doivent ressortir des procès-verbaux de l'assemblée générale. Les commissaires ne peuvent pas être nommés dans les statuts. Une telle nomination resterait sans conséquence ⁽⁶²⁾.

59. A défaut de commissaires ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, il est immédiatement pourvu à

⁽⁶¹⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 432; IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 129-132.

⁽⁶²⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 32.

leur nomination ou à leur remplacement. A défaut, le président du tribunal de commerce siégeant comme en référé (dans le cas d'une société) ou du tribunal de première instance siégeant comme en référé (association) (art. 17, § 7 de la loi sur les ASBL *juncto* art. 131 C. Soc.), sur requête ⁽⁶³⁾ de tout intéressé ⁽⁶⁴⁾, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe les émoluments et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce que l'assemblée générale ait pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement ⁽⁶⁵⁾ (art. 131 C. Soc.).

Dans l'ancien article 64, § 1^{er}, alinéa 5 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales dont l'article 131 du Code des sociétés est une reformulation, il était prévu expressément que le conseil d'administration convoque immédiatement l'assemblée générale pour pourvoir à la nomination ou au remplacement du commissaire. Cette obligation n'est plus expressément stipulée à l'article 131 du Code des sociétés. Selon la Commission juridique de l'IRE, cette reformulation pourrait avoir pour effet que dans certaines sociétés et notamment celles ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, on risque de s'adresser de préférence au président du tribunal de commerce pour désigner ou remplacer un commissaire plutôt que de suivre la procédure normale de convocation de l'assemblée générale. En effet, la convocation de l'assemblée générale entraîne souvent des frais non-négligeables et doit avoir lieu dans le respect strict de certains délais ⁽⁶⁶⁾.

La nomination ou le remplacement judiciaire ne produira toutefois ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président (art. 131 C. Soc.). L'article susmentionné est une disposition générale, qui s'applique à l'ensemble du titre VII, relatif au contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés, donc également au chapitre IV en matière de contrôle des sociétés dans lesquelles un conseil d'entreprise a été créé ⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶³⁾ Normalement, la procédure de la requête contradictoire sera appliquée. Certains magistrats ont toutefois admis une procédure sur requête unilatérale, sous le prétexte incertain qu'en l'absence de tout accord au sein du conseil d'entreprise, le « demandeur » n'aurait aucune partie adverse. Voir ..., Comm. Nivelles, 24 décembre 1993, cité et critiqué par B. NYSSSEN, « L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises », *Orientations*, 1995, p. 249.

⁽⁶⁴⁾ La notion d'intéressé est envisagée ici au sens large du terme: elle englobe aussi bien l'actionnaire individuel que le créancier et le travailleur (J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 70); voir dans le même sens: France: selon le droit français, la demande de nomination judiciaire d'un commissaire peut être introduite à la requête du « conseil d'administration, du directoire, du comité d'entreprise, d'un ou de plusieurs actionnaires, représentant au moins un dixième du capital social ou de l'assemblée générale ».

⁽⁶⁵⁾ Voir dans le même sens: France: C. comm., art. L. 225-229, alinéa 3: « Si l'assemblée omet d'élire un commissaire, tout actionnaire peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes ».

⁽⁶⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 113.

⁽⁶⁷⁾ *Ibid.*, p. 100.

4.1.3. Le nombre

60. L'assemblée générale a le pouvoir de déterminer le nombre de commissaires ⁽⁶⁸⁾.

4.2. LE REPRESENTANT PERMANENT DE LA SOCIETE DE REVISION

4.2.1. Obligation de désigner un représentant permanent

A. Principe

61. *Chaque fois qu'une mission de révision est confiée à une société civile visée par l'article 33, § 1^{er}, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour compte de la société. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile qu'il représente. Celle-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur.* (art. 132, al. 1^{er} C. Soc., anciennement art. 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953).

62. La question se pose de savoir si, à la suite de la codification, le champ d'application de l'obligation de désignation d'un représentant permanent ne se trouve pas limitée par le fait que l'article 132 du Code des sociétés porte uniquement sur la fonction de commissaire.

Le Code des sociétés reprend, en son article 132, le texte de l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953, ce qui tend à lui donner une portée limitée aux missions de contrôle légal des comptes et autres missions légales prévues par le droit des sociétés ou les légalisations qui y renvoient.

L'article 32 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales prévoit un argument opposé permettant de défendre une interprétation plus large. En effet, cette dernière disposition est similaire à l'article 33 de la loi relative à l'IRE mais l'applique à toute mission confiée à une société d'experts-comptables. On ne peut admettre raisonnablement qu'une distinction soit faite entre une société d'expert-comptable et une société de révision qui

⁽⁶⁸⁾ H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p.□48.

exercerait à titre accessoire des missions compatibles d'expert-comptable. Dans les deux cas, la mission confiée à une société professionnelle requiert qu'un associé, gérant ou administrateur, personne physique soit chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société ⁽⁶⁹⁾.

La Commission juridique de l'IRE se fonde sur trois arguments pour étayer cette conception.

Premièrement, la Commission juridique se base sur un argument de texte dans l'article 132 du Code des sociétés où il est question de « mission de révision ». Selon la Commission juridique, ceci doit être compris ci-dessous comme toutes les missions révisorales dans le Code des sociétés. Deuxièmement, la Commission juridique fait remarquer que la codification du droit des sociétés ne signifiait pas de modification à ce propos. Troisièmement, il y a également des missions de révision dans les associations sans but lucratif. Pour celles-ci, l'exigence vaut également d'indiquer un représentant chaque fois qu'une personne morale est nommée ⁽⁷⁰⁾.

B. Seules des personnes physiques peuvent être désignées comme représentants permanents

63. Bien que cela ne soit pas expressément prévu par la loi, il est nécessaire que le représentant permanent soit une personne physique ⁽⁷¹⁾.

L'article 132 du Code des sociétés traite également de la responsabilité disciplinaire, qui serait gravement perturbée si les sociétés de révision n'étaient plus obligées de désigner des personnes physiques comme représentants dans les missions de révision. A ce niveau, des exigences renforcées de transparence vis-à-vis des tiers doivent également être privilégiées. Dès lors, les sociétés de révision continueront à désigner nécessairement des personnes physiques comme représentants dans les missions de révision.

A ce niveau, et dans le but d'assurer cette transparence maximale, le Conseil admet toutefois depuis longtemps qu'un réviseur personne physique puisse être désigné représentant dans une mission de révision confiée à une société de révision (A) dans laquelle il n'est pas lui-même associé, gérant ou administrateur, lorsque ce réviseur personne physique possède néanmoins cette qualité dans une autre société de révision (B), qui est elle-même associée à la première (A). Cette solution peut désormais être étendue à la situation dans laquelle le réviseur personne physique est associé, gérant ou administrateur

⁽⁶⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 33.

⁽⁷⁰⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 84.

⁽⁷¹⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 83, point 5.1. et p. 84, point 5.3.1.

d'une société de révision (B) qui est elle-même gérant ou administrateur de la société de révision à laquelle une mission de révision a été confiée. La lecture de l'article 132 du Code des Sociétés à la lumière de l'article 61, § 2 du Code des sociétés, renforce cette conclusion.

Le Conseil reconnaît toutefois que la sécurité juridique gagnerait à ce que l'article 14, 4^o, de l'arrêté royal du 15 mai 1985 soit explicitement abrogé ou modifié ⁽⁷²⁾.

C. Les employés de sociétés de révision ne peuvent pas être désignés comme représentants permanents

64. Un réviseur d'entreprises collaborateur ou employé ne peut pas être désigné comme représentant permanent. En vertu de l'article 21 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, un réviseur d'entreprises ne peut en effet signer une attestation ou une certification au nom de son employeur ⁽⁷³⁾.

La proposition tendant à faire signer le rapport conjointement par le réviseur d'entreprises associé ou administrateur et par le réviseur d'entreprises employé non associé a paru inacceptable à la Commission juridique de l'IRE, notamment en raison du problème de responsabilité qu'elle suscite.

La Commission a estimé que la signature supplémentaire d'un réviseur d'entreprises employé, cosignant avec le représentant permanent, n'apportait d'ailleurs rien et était superflue. L'unique hypothèse envisagée par le législateur est celle de la responsabilité solidaire du représentant permanent et de la société ⁽⁷⁴⁾. La signature supplémentaire d'un réviseur d'entreprises dont la responsabilité est mal définie (voir, p. ex., l'art. 18 de la loi sur les contrats de travail), ne pourrait prêter qu'à confusion. La Commission juridique a dès lors écarté le système proposé au motif qu'il n'était manifestement pas prévu dans la loi ⁽⁷⁵⁾.

65. Un réviseur d'entreprises a consulté l'Institut sur la question de savoir si un réviseur d'entreprises qui est collaborateur d'une société de révision sans en être associé, administrateur ou gérant, peut signer des rapports au nom de la société.

Lorsqu'il s'agit d'une mission révisoriale, la société est obligée de nommer un représentant permanent parmi ses associés, gérants ou administrateurs (art. 132 C. Soc.). La réponse à la question est par conséquent négative en ce qui concerne les missions révisoriales.

⁽⁷²⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 81-82.

⁽⁷³⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1-2 », *o.c.*, p. 34.

⁽⁷⁴⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 89.

⁽⁷⁵⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 26; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 84-85.

Pour ce qui est de la signature, au nom de la société, des rapports qui ne concernent pas des missions révisorales, une lecture littérale des textes de lois n'exclurait pas qu'un réviseur d'entreprises puisse signer des rapports au nom de la société.

La Commission juridique estime néanmoins qu'une telle pratique n'est pas souhaitable (en particulier en raison de la confusion qu'elle serait susceptible de créer dans le chef des personnes qui peuvent engager la société, et compte tenu de certaines dispositions légales telles que les art. 62 et 74, 2°, a) du Code des sociétés).

4.2.2. Nombre de représentants permanents

66. Il est généralement admis que la société de révision peut désigner plusieurs représentants⁽⁷⁶⁾. Par ailleurs, plusieurs raisons objectives peuvent conduire une société à souhaiter la désignation de plusieurs représentants, par exemple lorsque la société compte des conseils d'entreprise dans différentes régions, lorsque le commissaire doit certifier les comptes sociaux et les comptes consolidés⁽⁷⁷⁾. En cas de pluralité de représentants permanents, ils exercent leur compétence en collège. Ils supporteront l'un et l'autre une responsabilité personnelle sur le plan civil, pénal et disciplinaire. Ils doivent dès lors cosigner les rapports. En cas d'empêchement légitime, ils peuvent réciproquement se donner procuration en matière de signature⁽⁷⁸⁾.

L'article 132 du Code des sociétés ne permet pas de déduire que le réviseur qui succéderait à un confrère en tant que représentant permanent serait lui aussi personnellement et solidairement responsable des fautes de déontologie qui auraient été commises par son prédécesseur. En toute hypothèse, l'article 132 du Code des sociétés ne déroge pas à l'article 19*bis* de la loi du 22 juillet 1953 selon lequel des peines disciplinaires peuvent être infligées aux réviseurs qui ont manqué à leurs obligations professionnelles dans l'exercice de leurs missions de réviseur d'entreprises ou dans l'exercice d'activités compatibles avec elles, ou qui ont manqué aux principes de dignité, de probité et de délicatesse qui font la base de la profession⁽⁷⁹⁾.

4.2.3. Compétence de désignation et de révocation du mandat du représentant permanent

67. Alors que le commissaire personne juridique est désigné par l'assemblée générale de la société contrôlée, la nomination du représentant permanent

⁽⁷⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 30-31; IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 84.

⁽⁷⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 30-31; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 86.

⁽⁷⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 84; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 86.

⁽⁷⁹⁾ Commission de discipline IRE, 10 mars 2005, n° 0252/2004/F.

relève en principe de la compétence du conseil d'administration ou du gérant de la société de révision, qui ne peut révoquer le représentant permanent sans désigner son successeur⁽⁸⁰⁾.

La Commission juridique suggère qu'en vue de la nomination en qualité de commissaire, la formulation suivante soit reprise dans le procès-verbal de l'assemblée générale, pour la nomination de commissaire: « *Est nommé commissaire, la société civile de révision « XYZ ». La société de révision « XYZ » nommé monsieur/madame « X » en qualité de représentant permanent.* ».

Une autre formulation pourrait éventuellement être interprétée comme une nomination *intuitu personae*.

La nomination d'un représentant permanent risque d'être considérée comme *intuitu personae*, si la formulation est par exemple libellée comme suit: « *La société nomme comme commissaire la société de révision..., représentée par monsieur/madame ...* »⁽⁸¹⁾.

Par dérogation au principe général, l'assemblée générale qui confie la mission de commissaire à une société de révision peut en effet explicitement décider qu'elle ne procède à cette nomination qu'en considération de la désignation *intuitu personae* de telle personne physique comme représentant permanent. Celui-ci ne pourra alors être remplacé que par décision de l'assemblée générale, le cas échéant, après accord du conseil d'entreprise⁽⁸²⁾.

4.2.4. Publication de la nomination et extinction

68. Conformément à l'article 132 *juncto* article 74 du Code des sociétés, la nomination et la cessation de la mission de représentant permanent doivent être publiées aux Annexes du *Moniteur belge* comme si le représentant permanent exerçait cette mission en son nom propre et pour son propre compte.

Il en va de même pour les ASBL (art. 17, § 7 de la loi sur les ASBL qui renvoie à l'application de l'art. 132 du Code des sociétés)⁽⁸³⁾.

4.2.5. Conséquences de la constitution d'une SPRLU par un commissaire personne physique

69. La constitution d'une société dont l'objet social est l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises suppose que les membres associés cessent

⁽⁸⁰⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 22.

⁽⁸¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 79; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 430.

⁽⁸²⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 36.

⁽⁸³⁾ A. KILELSE et R. VAN BOVEN, « De commissaris », dans *Vzw en stichting*, Bruges, la Charte, 2005, p. 265, n°197.

toute activité de réviseur d'entreprises pour compte propre. Cette condition d'exclusivité trouve son origine dans l'article 29, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 ⁽⁸⁴⁾.

Si la personne physique demande à la société contrôlée de transférer son mandat à une société de révision, elle doit présenter sa démission à l'assemblée générale qui pourra ensuite décider de désigner la société de révision en tant que commissaire.

L'on peut imaginer que le commissaire continue ensuite à exercer le mandat en qualité de personne physique, en son nom personnel, mais qu'il facture en tant qu'associé de la société de révision et qu'il cède par conséquent les honoraires perçus à la société, ou encore que l'associé accorde à la société un mandat (éventuellement tacite) en vue de la perception des honoraires. En d'autres termes, le mandat est simplement poursuivi par le commissaire en son nom personnel mais la facturation se fait par l'intermédiaire de sa société nouvellement constituée, jusqu'à l'expiration de son mandat.

Il est évident que tout recours ne pourra s'exercer que contre le réviseur d'entreprises personne physique ⁽⁸⁵⁾.

4.3. LES REVISEURS D'ENTREPRISES SUPPLEANTS

70. Outre les réviseurs d'entreprises effectifs, l'assemblée générale peut aussi désigner des réviseurs suppléants, à condition que le commissaire (titulaire principal) soit empêché (temporairement ou définitivement) pour une période prolongée. En ce qui concerne les commissaires agréés dans les établissements de crédit, la loi prévoit expressément la possibilité de nommer des commissaires suppléants (art. 50, al. 3 de la loi relative au statut et au contrôle des établissements de crédit). Il est généralement admis que la désignation de commissaires suppléants est également possible dans les autres sociétés ⁽⁸⁶⁾. La licéité de la désignation de commissaires suppléants résulte entre autres des travaux préparatoires de la loi de réforme du révisorat de 1985. Le projet de loi prévoyait initialement un régime légal pour les commissaires suppléants. Mais le gouvernement a retiré cette proposition, étant entendu que les statuts peuvent le cas échéant prévoir un régime pour la succession à assurer par des commissaires suppléants ⁽⁸⁷⁾. Toutefois, l'assemblée générale peut parfaitement désigner des réviseurs suppléants, alors même que les statuts ne contiennent pas de clause expresse à cet effet ⁽⁸⁸⁾. Il

⁽⁸⁴⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 79.

⁽⁸⁵⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 37.

⁽⁸⁶⁾ C.B.N.C.R., *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises*, Etudes C.B.N.C.R., 1988, p. 35-36; J.-P. MAES et K. VAN HULLE., *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 69.

⁽⁸⁷⁾ Déclaration du ministre dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 32.

⁽⁸⁸⁾ Commission bancaire, *Rapp. annuel*, 1973-1974, p. 75; IRE, *Rapp. annuel*, 1979, p. 55.

est néanmoins recommandé de prévoir une clause statutaire qui règle les modalités d'intervention du réviseur suppléant ⁽⁸⁹⁾.

71. Il a été estimé que la suppléance ne constituait pas une solution adéquate pour le remplacement temporaire d'un représentant permanent d'une société de révision pour la signature du rapport, lorsque ce représentant permanent est empêché pour un motif légitime (p. ex. un contrôle à l'étranger). Le remplacement semble exclusivement réservé aux cas dans lesquels le commissaire se trouve, pendant une période prolongée, dans l'impossibilité de s'acquitter de sa mission. Dans le cas d'un empêchement temporaire, la Commission juridique a estimé qu'il était plus approprié que le commissaire empêché se fit représenter par un confrère. Un réviseur qui a exécuté personnellement les travaux de contrôle nécessaires – ou les a fait exécuter sous sa responsabilité – et qui a approuvé personnellement le contenu du rapport de révision, peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises en application de l'article 18, alinéa 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ⁽⁹⁰⁾.

72. Mais comment se déroule l'établissement d'un rapport lorsque le commissaire suppléant exerce effectivement la fonction de commissaire durant une période limitée (indisponibilité temporaire pour maladie ou suspension)? Afin de pouvoir obtenir une décharge, tant le commissaire effectif que le commissaire suppléant doivent rédiger un rapport dans lequel ils rendent compte à l'assemblée générale de la façon dont ils ont rempli la mission pendant la période durant laquelle ils étaient en fonction. Ce rapport doit au moins couvrir les aspects de droit des sociétés de la fonction. Seul celui qui est effectivement en fonction lors de l'assemblée générale a la mission de faire rapport sur les comptes annuels à l'assemblée générale. Il peut bien entendu se baser sur les travaux de son confrère. Selon l'avis de l'IRE, le principe d'un seul rapport signé par deux réviseurs ne peut pas non plus être rejeté ⁽⁹¹⁾.

4.4. LA PROCEDURE DE NOMINATION DANS LES SOCIETES ET ASSOCIATIONS QUI ONT UN CONSEIL D'ENTREPRISE

73. Le Code des sociétés comporte plusieurs dispositions spécifiques concernant la nomination du commissaire dans le cas où la société dispose d'un conseil d'entreprise. En vertu de l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, les articles 151 à 164 du Code des sociétés sont également applicables aux entreprises qui ne sont pas des sociétés (comme les ASBL). Il existe une exception à cette règle, à savoir le cas des établissements scolaires subsidiés ayant la forme d'une ASBL.

⁽⁸⁹⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 37.

⁽⁹⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 84-85; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 87-88.

⁽⁹¹⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 30.

Il existe une exception notamment l'hypothèse des établissements scolaires subsidiés ayant la forme d'une ASBL. Étant donné que, dans ces derniers, il n'y a pas d'obligation de certification de l'information financière, il est logique que le réviseur d'entreprises ne soit pas nommé sur proposition du conseil d'entreprise ⁽⁹²⁾.

74. Le conseil d'entreprise a en principe un droit de codécision sur la décision de nommer un commissaire dans les sociétés où un conseil d'entreprise a été institué (art. 156 C. Soc.).

75. Si la société ou l'association a déjà désigné un commissaire au moment où un conseil d'entreprise est institué pour la première fois dans cette société ou association dans laquelle n'existait auparavant aucun conseil d'entreprise, le commissaire reste en fonction jusqu'au terme de son mandat de trois ans. Dans ce cas, le conseil d'entreprise n'aura de pouvoir de codécision qu'après la fin du mandat du commissaire en place. Le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques) a cependant recommandé dans un avis que le réviseur d'entreprises communique un « *curriculum vitae* » au conseil d'entreprise. Si les délégués des travailleurs le demandent, il devra également communiquer une note comprenant une estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer et une description de leur contenu (art. 187, al. 2 A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après dénommé l'arrêté d'exécution du Code des sociétés)).

76. Enfin, on remarquera que la modification de la composition du conseil d'entreprise ne donnera pas lieu à une nouvelle procédure de désignation du réviseur d'entreprises ou du commissaire. Ceci découle du fait que la loi garantit au commissaire un terme fixe ⁽⁹³⁾.

4.4.1. Les sociétés dans lesquelles un commissaire a été désigné

A. Présentation des candidats par le conseil d'administration

77. La présentation d'un ou de plusieurs candidat(s) réviseur(s) par le conseil d'administration ou par le(s) gérant(s) de la société constitue la première étape de la procédure de nomination. Si le conseil d'administration ne prend pas d'initiative en vue de la nomination d'un réviseur d'entreprises bien que celle-ci soit légalement obligatoire (cf. *supra*, n° 50), le président du tribunal de commerce (ou du tribunal de première instance, dans le cas d'une association), siégeant comme en référé, nomme sur requête de tout intéressé un réviseur

⁽⁹²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 121.

⁽⁹³⁾ Avis sur la continuation de la mission de commissaire ou de réviseur d'entreprises après le renouvellement des conseils d'entreprise lors des élections sociales de 1987, C.B.N.C.R., *Le réviseur et les conseils d'entreprise*, Etudes C.B.N.C.R., 1987, p. 101-104.

d'entreprises dont il fixe les émoluments et qui sera chargé de remplir la fonction de commissaire et les missions prévues aux articles 151 à 154 du Code des sociétés, jusqu'au moment où il aura été valablement pourvu à son remplacement. Cette nomination par le président est effectuée après avis du conseil d'entreprise si celui-ci n'a pas été appelé à délibérer concernant la nomination (art. 157 C. Soc.).

78. On admet généralement que le conseil d'administration n'est pas légalement tenu de présenter plusieurs candidats au conseil d'entreprise⁽⁹⁴⁾. Ceci ressort d'ailleurs de l'article 186 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés. Cette disposition renvoie en effet à l'absence d'accord sur le(s) candidat(s) commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises⁽⁹⁵⁾. La présentation de plusieurs candidats imposerait au conseil d'entreprise de présenter à son tour plusieurs candidats à l'assemblée générale. Dans l'hypothèse contraire, le rôle de l'assemblée générale serait réduit à une simple confirmation de la décision de nomination du conseil d'entreprise. Le législateur n'a manifestement pas voulu un tel glissement de pouvoirs⁽⁹⁶⁾. En fait, le conseil d'entreprise ne dispose que d'un droit de récusation.

79. Compte tenu du droit d'initiative du conseil d'administration, on admet généralement que le conseil d'entreprise n'a pas, juridiquement, le pouvoir de présenter des candidats. Le conseil d'entreprise peut certes proposer des candidatures dans les négociations avec la direction.

B. Délibération par le conseil d'entreprise sur le candidat réviseur d'entreprises présenté

80. Généralement, au moins la moitié des représentants des travailleurs et de ceux de l'employeur doit être présente. Les modalités pratiques de fonctionnement du conseil d'entreprise peuvent bien entendu être consignées, conformément à l'article 22, § 2 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, dans un règlement d'ordre intérieur au niveau du secteur. Il est donc conseillé de consulter ce règlement d'ordre intérieur afin de vérifier qu'il ne contient pas de règles plus sévères en matière de quorum de présence⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹⁴⁾ Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 1986, p. (605), 607, alinéas 2 et 3; H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-87, p. 1797; B. NYSSSEN, « L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises », *Orientations*, 1995, p. 54; H. LILVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 34; M. VANDER LINDEN, « Rôle et mission du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise », dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, AEDBF-yearbook, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 130; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 32.

⁽⁹⁵⁾ B. NYSSSEN, « L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises », *Orientations*, 1995, p. 51.

⁽⁹⁶⁾ Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 1986, p. (605), 606, avant-dernier alinéa.

⁽⁹⁷⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 32.

81. Un accord peut être conclu au sein de la société sur la procédure de présentation du réviseur d'entreprises. La procédure doit être actée dans le procès-verbal trois mois au moins avant la date à laquelle doit intervenir la désignation de commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises au sein de la société, par l'assemblée générale des actionnaires ou à défaut par l'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou par le chef d'entreprise (art. 184, § 1^{er} de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés). En l'absence d'un tel accord, la procédure suivante s'appliquera.

a. Date de la (première) réunion du conseil d'entreprise

82. *Au moins deux mois avant la date à laquelle doit intervenir la désignation de commissaire(s) ou de réviseur(s) d'entreprises au sein de la société, le conseil d'entreprise délibère au moins une fois et prend éventuellement une décision à propos des candidatures présentées par l'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou par le chef d'entreprise* (art. 185 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés).

b. Droit d'information du conseil d'entreprise

83. Afin de pouvoir délibérer en connaissance de cause sur les candidatures présentées, la loi octroie au conseil d'entreprise un droit d'information spécifique.

84. L'article 158 du Code des sociétés prévoit que le montant de la rémunération du commissaire est communiqué au conseil d'entreprise (cf. *infra*, n° 260).

85. Toutes les informations écrites que le(s) candidat(s) commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises ont communiquées à l'organe statutairement compétent pour l'administration de la société ou au chef d'entreprise, en vue de la présentation de leur candidature au conseil d'entreprise, doivent en outre être communiquées préalablement aux membres du conseil d'entreprise, en même temps que les convocations aux réunions du conseil d'entreprise visées aux articles 185 et 186 (art. 187, al. 1^{er} de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés).

86. En plus des informations susmentionnées, les membres du conseil d'entreprise doivent recevoir un « *curriculum vitae* » du candidat ainsi que, si une majorité des délégués des travailleurs le demande, une note comprenant une estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer et une description de leur contenu (art. 187, al. 2 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés). Si la candidature d'une société de révision est présentée, il faut joindre le *curriculum vitae* de la personne présentée comme représentant permanent. Pour les personnes morales, l'obligation de présenter un *curriculum*

vitae est remplacée par celle de donner une présentation objective des activités et du fonctionnement de la société de révision ⁽⁹⁸⁾.

87. A la demande d'une majorité de délégués des travailleurs du conseil d'entreprise, le(s) candidat(s) commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises sont invités à se présenter à la réunion du conseil d'entreprise appelée à délibérer sur la présentation.

Le candidat commissaire ou réviseur d'entreprises doit être présent à la réunion du conseil d'entreprise à laquelle il est invité afin de se présenter.

Il doit répondre aux questions qui lui sont posées concernant la nature et l'importance de sa mission au sein de la société et de son exécution (art. 188 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés). Si, en revanche, le réviseur d'entreprise n'est pas invité, il n'a aucune obligation de venir à la réunion du conseil d'entreprise. Il peut arriver que l'organe statutairement compétent pour l'administration de la société ou le chef d'entreprise prenne l'initiative d'inviter le candidat à la réunion. Dans ce cas, ce sera au réviseur d'entreprises de juger de l'opportunité de répondre favorablement à cette invitation. Il est néanmoins jugé souhaitable de donner suite à cette demande ⁽⁹⁹⁾.

c. Nature de la compétence du conseil d'entreprise

88. Le pouvoir de codécision du conseil d'entreprise en matière de nomination du commissaire est surtout une compétence négative, dans le sens où le conseil d'entreprise a le droit de récuser le candidat qui est présenté ⁽¹⁰⁰⁾.

C. (Le refus de) nomination par l'assemblée générale en cas d'acceptation du candidat

89. Si la proposition emporte une majorité des voix des membres du conseil d'entreprise et une majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs au sein du conseil d'entreprise (art. 156 C. Soc.), elle est transmise

⁽⁹⁸⁾ Recommandation 88/009D du 25 novembre 1988 concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de révision, Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapp. annuel*, 1987-1988, p. 91-92; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 483-484.

⁽⁹⁹⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Études IRE, 2004 p. 33.

⁽¹⁰⁰⁾ H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-87, p. □1798.

à l'assemblée générale qui décide en dernier ressort sur la nomination. Compte tenu du droit de présentation exclusif du conseil d'administration/du gérant⁽¹⁰¹⁾ et du droit de récusation du conseil d'entreprise, l'assemblée générale ne pourra nommer d'autre candidat que celui présenté après une décision favorable au sein du conseil d'entreprise.

90. Si l'assemblée générale refuse de nommer le candidat présenté, la procédure peut être recommencée, ou il peut être décidé de s'adresser au juge pour qu'il procède à la nomination⁽¹⁰²⁾.

D. Deuxième délibération obligatoire au sein du conseil d'entreprise en cas de rejet du candidat

91. Le conseil d'entreprise peut aussi rejeter la candidature présentée. Lors des travaux préparatoires, le ministre a rappelé que le conseil d'entreprise ne doit pas motiver le refus du candidat présenté. Il serait difficile, d'une part, d'imposer une motivation obligatoire, un même vote négatif n'étant pas nécessairement inspiré par des motifs identiques, et, d'autre part, le procédé risquerait de mener, selon le ministre, à des contestations sans fin sur le bien fondé et sur la motivation⁽¹⁰³⁾. Selon le Tribunal de commerce de Bruxelles, l'absence d'une obligation légale de motivation empêche le conseil d'administration, en raison du caractère arbitraire du vote des délégués des travailleurs contre le candidat présenté, d'invoquer que les délégués des travailleurs du conseil d'entreprise auraient omis de faire valoir, au cours d'une procédure de nomination judiciaire d'un réviseur, leurs objections contre le candidat présenté par le conseil d'administration⁽¹⁰⁴⁾. En fait, une motivation de la décision de rejet (par les délégués des travailleurs) pourrait selon nous s'avérer utile dans la mesure où le juge tiendra généralement compte des motifs invoqués pour rejeter un candidat présenté, pour décider s'il malgré tout va nommer le candidat présenté ou s'il ne va pas le nommer.

92. Si la majorité susmentionnée n'est pas atteinte au sein du conseil d'entreprise en ce qui concerne le candidat présenté aux fonctions de

⁽¹⁰¹⁾ I. VEROUSTRATE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 283, n° 26.

⁽¹⁰²⁾ Déclaration du ministre dans le rapport fait au nom de la commission des Affaires économiques par Messieurs NICOLAS et FEVRIER, *Doc. parl.*, Sén., 1983-1984, n° 715/2, p. 20; H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-87, p. 1799.

⁽¹⁰³⁾ Rapport fait au nom de la commission des Affaires économiques par Messieurs NICOLAS et FEVRIER, *Doc. parl.*, Sén., 1983-1984, n° 715/2, p. 20; Prés. Comm. Liège, 16 avril 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6392, (p. 173), p. 174, alinéa 5; Prés. Comm. Malines, 9 mai 1986 *R.D.C.*, 1986, p. (612), 613, alinéa 3; Prés. Comm. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/1992 en cause SA Gardy ((Merlin)-Gérin) (non publié); H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 34.

⁽¹⁰⁴⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/1992, en cause SA Gardy ((Merlin)-Gérin) (non publié); J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 106.

commissaire ou de réviseur d'entreprises, la présentation fera l'objet de nouvelles délibérations et décisions, au plus tard lors de la dernière réunion du conseil d'entreprise précédant la date à laquelle la désignation doit intervenir au sein de la société (art. 186, al. 1^{er} de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés).

Si on ne tient plus d'assemblée ordinaire du conseil d'entreprise avant cette date, il faut le cas échéant convoquer une assemblée extraordinaire du conseil d'entreprise (art. 186, al. 2 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés).

L'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou le chef d'entreprise peuvent le cas échéant proposer un ou plusieurs nouveaux candidats commissaires-réviseurs ou réviseurs d'entreprises (art. 186, al. 3 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés).

E. Nomination judiciaire d'un commissaire ou d'un réviseur d'entreprises

a. Cas dans lesquels la justice est appelée à intervenir

93. Si en dépit de la procédure obligatoire de concertation, aucune majorité ne se dégage lors de la deuxième délibération au sein du conseil d'entreprise, on peut solliciter la nomination judiciaire d'un commissaire ou d'un réviseur d'entreprises. Une telle désignation judiciaire peut également intervenir lorsque le conseil d'administration/le gérant ne prend aucune initiative en matière de nomination et lorsque l'assemblée générale ne nomme pas de réviseur d'entreprises, alors même que la loi ou les statuts prescrivent la nomination d'un commissaire ⁽¹⁰⁵⁾.

b. Aspects de procédure

i. Mode d'introduction de la procédure

94. La procédure est introduite par requête. Une citation n'est pas requise ⁽¹⁰⁶⁾. Le juge peut aussi être saisi, par exemple, par requête unilatérale ⁽¹⁰⁷⁾. Dans ce dernier cas, une nécessité absolue est requise.

⁽¹⁰⁵⁾ H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-87, p. 1799.

⁽¹⁰⁶⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 33 (On a fait observer en l'occurrence qu'il valait mieux utiliser à l'article 15ter, § 2, alinéa 3 (ancien) de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, les termes « par requête » (*bij verzoekschrift*) plutôt que « à la requête » (*op verzoek*), pour faire ressortir clairement que la citation n'était pas requise pour obtenir la nomination du commissaire par le tribunal); Prés. Comm. Tournai, 24 septembre 1985, R.G. 772/86 en cause SA Usines Saint-Brice (non publié).

⁽¹⁰⁷⁾ Prés. Comm. Tournai, 24 septembre 1985, R.G. 772/86, en cause SA Usines Saint-Brice (non publié).

Une telle situation fut constatée notamment dans un cas où la société n'avait pas de réviseur d'entreprises au moment précis où elle était en pleine restructuration ⁽¹⁰⁸⁾.

ii. A la requête de qui la procédure peut-elle être introduite?

95. L'action en nomination d'un commissaire peut être introduite par tout intéressé (art. 157, al. 1^{er} C. Soc.). Dans la plupart des cas, l'action sera introduite par les organes d'administration de la société ⁽¹⁰⁹⁾. Dans ce cas, les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise auront le droit d'intervenir dans la procédure ⁽¹¹⁰⁾. En effet, les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise font incontestablement partie des intéressés. La désignation d'un réviseur est en effet importante pour le bon fonctionnement du conseil d'entreprise. Ils pourront dès lors sans aucun doute introduire une action en nomination d'un réviseur d'entreprises ⁽¹¹¹⁾.

iii. Quel tribunal est compétent?

96. Le tribunal compétent pour les sociétés est le tribunal de commerce dans le ressort duquel la société a établi son siège (art. 157, al. 1^{er} C. Soc.), et le tribunal du travail pour les autres entités. La qualité de commerçant de la société n'est pas requise à cet effet (tout comme la compétence de droit commun en matière de litiges relatifs à des sociétés).

97. Si le conseil d'entreprise n'a pas été entendu dans la procédure de nomination, le tribunal est tenu de prendre son avis (art. 157, al. 2 C. Soc.). Si par contre cet avis a déjà été demandé, le tribunal ne doit plus le solliciter, étant entendu que les travailleurs pourront toujours intervenir librement pour faire nommer leur candidat ⁽¹¹²⁾.

⁽¹⁰⁸⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 27 septembre 1989, intervenant sur requête unilatérale, *Soc. Kron.*, 1990, p. 31, confirmé par Prés. Comm. Bruxelles, 31 octobre 1989 *Soc. Kron.*, 1990, p. 34.

⁽¹⁰⁹⁾ Prés. Comm. Charleroi, 5 septembre 1986, R.G. 3370/1986, en cause SA Fradis (non publié); Prés. Comm. Gand, 14 avril 1986, en cause SA Metagra (non publié); Prés. Comm. Charleroi, 17 avril 1985, requête 3282 (non publié); Prés. Comm. Bruxelles, 5 juin 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 617; Prés. Comm. Malines, 9 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 612; Prés. Comm. Charleroi, 12 juin 1986, requête n° 3329, en cause SA Carcoke (non publié); Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1995, R.G. 13135-13137/1994, en cause SA Cafetaria A.Z., Belgorest, Sodexho Belgique IRE, *Bulletin d'Information*, 1995, n° 5, p. 2-7; Prés. Comm. Bruxelles, 23 novembre 1995 sur requête unilatérale, R.G. 4780/1995, en cause Assubel, IRE, *Bulletin d'Information*, 1995, n° 5, p. 6, confirmé par Comm. Bruxelles, référé, 17 mai 1995, *R.D.C.*, 1996, p. 184.

⁽¹¹⁰⁾ Voir notamment Prés. Comm. Bruxelles, 21 décembre 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49; Prés. Comm. Bruxelles, 21 décembre 1990, *J.T.T.*, 1991, p. 286; Prés. Comm. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/1992 (non publié).

⁽¹¹¹⁾ Voir notamment Comm. Bruxelles, référé, 3 octobre 1989, *T.R.V.*, 1991, p. 105 et *Soc. Kron.*, 1990, p. 31; BNYSSSEN, « L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises », *Orientations*, 1995, p. 52.

⁽¹¹²⁾ Voir notamment Prés. Comm. Bruxelles, siégeant comme en référé, 21 décembre 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49.

iv. Nature de la procédure

98. Le juge statue comme en référé. Ceci implique que le prononcé du juge sera exécutoire par provision, nonobstant opposition ou appel (art. 1039 C.□jud.).

99. Dans un cas particulier, l'employeur qui avait interjeté appel de la décision du président du tribunal de commerce nommant un réviseur, a refusé d'exécuter l'ordonnance sous prétexte que le président n'avait pas siégé en référé, mais « comme en référé ». A la suite de ce refus, les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise ont demandé, sur requête unilatérale, la confirmation du réviseur désigné pour la période allant jusqu'à la décision en appel ainsi que le caractère exécutoire par provision de la nouvelle ordonnance ⁽¹¹³⁾.

c. Les critères que le juge prendra (ne prendra pas) en considération pour nommer ou ne pas nommer le candidat récusé ou un autre réviseur

i. Manque (subjectif) de confiance de la part des délégués des travailleurs

100. Le simple fait que le commissaire ne bénéficie pas de la confiance des délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise ne sera généralement pas considéré comme suffisant par le juge pour ne pas nommer un candidat présenté par le conseil d'administration ⁽¹¹⁴⁾. La confiance est d'ailleurs un

⁽¹¹³⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 3 octobre 1989, intervenant sur requête unilatérale, *Soc. Kron.*, 1990, p. (31), 33, deuxième colonne, alinéa 3; *T.R.V.*, 1991, p. (105), 106, deuxième colonne, alinéa 7, avec note J.-P.□BANTE.

⁽¹¹⁴⁾ Voir notamment Prés. Comm. Charleroi, siégeant comme en référé, 12 juin 1985, requête n° 3329, en cause SA Carcoke (En l'occurrence, une partie des délégués du personnel avait fait valoir des arguments n'ayant rien à voir avec la personne du candidat présenté par le conseil d'administration.); Prés. Comm. Charleroi, siégeant comme en référé, 5 septembre 1985, requête n° 3370 (en cause SA Fradis) (Dans cette affaire, des objections avaient été avancées à la nomination d'un candidat présenté par le conseil d'administration qui n'avaient en fait rien à voir avec la personne du réviseur présenté); Comm. Hasselt, 23 mai 1986, *R.W.*, 1986-87, p. 1837 (Candidature rejetée par les délégués des travailleurs – il est préférable de désigner le candidat présenté par le conseil d'administration, alors que celui-ci dispose de l'expérience requise et aussi des connaissances concrètes); Prés. Comm. Bruxelles, 15 juin 1992, *R.G.* 4788/92, en cause Société Merlin; dans un sens contraire: Prés. Comm. Malines, 10 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, p. (613) (« Il est indispensable qu'il règne un climat de confiance à l'égard du conseil d'entreprise et plus particulièrement à l'égard des délégués des travailleurs, et ce, dans l'intérêt de la société qui constitue une collectivité d'actionnaires et de travailleurs; en l'occurrence, cette confiance n'est pas présente pour des raisons qui tiennent à la candidature de Monsieur A, nommé dans deux autres entreprises constituant avec la requérante une unité technique d'exploitation et qui tiennent également à une certaine défiance à l'égard de Monsieur B, dont on craint qu'en raison de ses relations avec la direction, il ne communiquera pas l'information requise » (traduction)); Prés. Comm. Bruxelles, 27 septembre 1989, *Soc. Kron.*, 1990, p. 31; *T.R.V.*, 1991, p. (108), 109, alinéas 3, 4 et 5; Prés. Comm. Bruxelles, siégeant comme en référé, 21 décembre 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49 (Même s'il est professionnellement très compétent, loyal et objectif, il subsistera un malaise dès l'instant où le réviseur d'entreprises ne réussit pas à inspirer la confiance aux représentants du personnel au sein du conseil d'entreprise. Dans ces circonstances, il s'impose de désigner un autre réviseur); Anvers, 3 mai 1993, *R.G.* 1544/1992, en cause SA Bayer Polysar Belgium (Compte tenu de sa mission, le commissaire doit bénéficier de la confiance des différentes parties. L'absence de confiance dans le chef des délégués des travailleurs au sein du conseil n'a pas besoin d'être démontrée par des faits concrets).

élément éminemment subjectif, difficile à évaluer. S'il suffisait d'invoquer la perte de confiance pour ne pas nommer un candidat présenté par le conseil d'administration, cela reviendrait à accorder un droit de veto aux membres du conseil d'entreprise (cf. *supra*, n° 78). On ne voit pas très bien non plus comment, en l'occurrence, le juge devrait évaluer une telle décision ⁽¹¹⁵⁾. Il faudra dès lors objectiver la perte de confiance en la fondant sur des motifs objectifs.

ii. Le manque d'indépendance

101. La récusation d'un candidat présenté par le conseil d'administration se motive parfois par le manque allégué d'indépendance dans le chef du candidat proposé. D'une manière générale, le juge part de l'idée que tout réviseur agit en toute indépendance, sauf preuve contraire.

Unicité du contrôle au sein du groupe?

102. Il arrive parfois que les délégués des travailleurs fassent valoir que le candidat proposé n'aurait pas l'indépendance requise pour contrôler une société filiale, dans la mesure où il est aussi le réviseur de la société mère. Le conseil d'administration peut alors objecter notamment que, pour l'établissement des comptes consolidés, il est préférable que les comptes soient contrôlés par des réviseurs qui ont accès aux comptes de la société-mère comme de la filiale. Parfois, la nécessaire harmonisation (internationale) au sein des diverses sociétés du groupe est aussi invoquée. Certains juges considèrent qu'une telle motivation est admissible ⁽¹¹⁶⁾.

La Cour d'appel d'Anvers a statué dans un sens contraire. Dans cette affaire, il s'agissait d'une société belge reprise par une société allemande. A l'occasion du renouvellement du mandat, le conseil d'administration avait proposé le réviseur des autres sociétés belges dépendant du groupe allemand. Les délégués des travailleurs souhaitaient toutefois maintenir le réviseur en place et ont donc rejeté le candidat proposé.

⁽¹¹⁵⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/1992, en cause Société Merlin; M. VANDER LINDEN, E. ANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 55.

⁽¹¹⁶⁾ Prés. Comm. Liège, 16 avril 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6392, (p. 173), p. 175, alinéa 5; Prés. Comm. Bruxelles, 15 janvier 1995, R.G. 13135-137/1994, en cause SA Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho Belgique, IRE, *Bulletin d'Information*, 1995, n° 5, p. 5 (Un des éléments plaidant en faveur de la candidature du réviseur présenté par le conseil d'administration était le souci d'une harmonisation comptable du groupe dans le cadre de la stratégie internationale. On présenta donc un des quatre grands cabinets de révision de Belgique, puisque la société-mère avait eu recours à ce cabinet de révision en France); Prés. Comm. Verviers, 11 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 588; comp. dans le même sens: Prés. Comm. Malines, 10 mai 1986 *R.D.C.*, 1986, p. (613), 616, alinéa 1^{er} (En l'occurrence, la nomination a été demandée par les travailleurs Compte tenu du fait qu'il s'agit d'une unité technique d'exploitation de trois entreprises et donc de l'obligation d'établir des comptes consolidés, il paraît opportun que Monsieur B puisse assurer les fonctions de commissaire).

La Cour a considéré que: « la demande de nommer un nouveau réviseur d'entreprises, en raison du passage à un autre groupe, démontre que les actionnaires estiment que leurs intérêts seraient mieux défendus par le réviseur qui avait leur préférence, sans qu'il n'y ait de reproches objectifs ni de défaillances à retenir contre le réviseur d'entreprises en place. Si on admet le principe qu'à l'occasion de changements dans l'actionnariat, il y a lieu aussi de changer de commissaire, il y aurait là une contradiction avec les intentions du législateur. Le commissaire n'accomplit pas sa mission pour l'entreprise en tant que telle ni exclusivement pour les actionnaires. L'argument de l'uniformité au sein du groupe ne saurait être retenu. » (traduction). La Cour a considéré en outre que « lorsque toutes les actions d'une société se trouvent réunies entre les mains d'un seul groupe, l'indépendance du commissaire pourrait être compromise, puisqu'il peut y avoir conflit entre les intérêts des entreprises en tant que telles et ceux de l'entreprise de la société, en tant que membre du groupe » (traduction) ⁽¹¹⁷⁾.

Selon le Conseil de l'IRE, il n'existe ni d'obligation ni d'incompatibilité pour le réviseur chargé du contrôle légal d'une société au sein d'un groupe d'être également chargé simultanément du contrôle légal des comptes d'une ou de plusieurs filiales de ce groupe ⁽¹¹⁸⁾.

Société de révision

103. Lorsqu'une société de révision est nommée commissaire, le conseil d'entreprise perd une partie de son influence sur la désignation de la personne qui s'acquittera personnellement de la mission révisoriale. La société de révision doit certes communiquer, lors de la nomination, le nom de la personne proposée comme représentant permanent, mais après la nomination, la société de révision pourra changer de représentant permanent en toute autonomie. Le conseil d'entreprise n'a aucune compétence consultative à cet égard. Il n'aurait une telle compétence que si le commissaire était une personne physique (*cf. infra*, n° 105). C'est la raison pour laquelle certains délégués du personnel formulent des objections contre la nomination d'une société de révision. Mais ces objections sont déboutées par les tribunaux au motif que la désignation d'une société aux fonctions de réviseur d'entreprises ou de commissaire ne peut être considérée comme contraire à l'esprit de la loi. Dans le même sens, les tribunaux considèrent que l'on ne saurait soutenir *a priori* qu'une société de révision manque de l'indépendance requise ⁽¹¹⁹⁾.

⁽¹¹⁷⁾ Anvers, 3 mai 1993, *T.R.V.*, 1996, p. 319, note B. TILLEMANS; voir aussi dans le même sens: Prés. Comm. Charleroi, 25 juillet 2003, *J.L.M.B.*, 2005, p. 251 et *R.D.C.*, 2006, p. 467, note H. BRAECKMANS.

⁽¹¹⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 47.

⁽¹¹⁹⁾ Comm. Bruxelles, 26 juin 1986, *R.W.*, 1986-87, p. (1838), 1844; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « □ Article 64, § 1 » *o.c.*, p. 40; Comp. C.B.N.C.R., *Organisation des cabinets de révision*, Etudes C.B.N.C.R., 1986, p. 54: « Si le conseil d'entreprise souhaite ne pas approuver la désignation d'une société de révision, mais bien celle de tel ou tel associé, la chose est parfaitement possible. Il en résulte que la mission sera confiée *intuitu personae* à l'associé, mais qu'elle sera exercée au nom et pour compte de la société de révision. ».

La circonstance d'avoir fait un stage d'étudiant et d'être le fils d'un ancien directeur financier d'une entreprise sœur n'a pas été jugé de nature à rendre impossible l'indépendance requise pour être nommé comme réviseur ⁽¹²⁰⁾.

iii. Irrégularités dans la procédure de présentation

104. Lorsque le conseil d'administration n'a pas observé strictement les règles légales en matière de présentation du réviseur d'entreprises, ceci ne peut constituer un argument valable pour rejeter la candidature du réviseur d'entreprises. Il n'appartient pas au réviseur d'entreprises de vérifier s'il y a eu une irrégularité quelconque dans la procédure de sa (re)nomination ⁽¹²¹⁾. Les seules obligations qui lui incombent dans cette procédure sont reprises à l'article 188 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés. Il doit se présenter à la réunion du conseil d'entreprise à laquelle il a été invité afin de se présenter. Il doit répondre aux questions qui lui sont posées sur la nature et l'importance de sa mission dans l'entreprise et son exécution (art. 188 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés).

iv. Qualités spécifiques du commissaire

105. Certaines qualités du réviseur d'entreprises seront prises en considération de manière explicite lors de sa nomination (renomination) comme commissaire:

- le fait que le réviseur soit actif dans l'entreprise depuis plusieurs années procure à l'intéressé une bonne connaissance de l'entreprise, de son organisation, de ses activités et de ses procédures de travail. Cette connaissance et cette continuité constituent une garantie pour un déroulement optimal des travaux de révision et par conséquence influence favorablement sur le budget de la révision ⁽¹²²⁾ de la société. La stabilité et la continuité ne sont en effet pas des arguments décisifs en soi: le commissaire n'a pas le droit de rester en fonction pour une durée de plus de trois ans. Le choix de l'actionnaire ne peut pas être limité pour une période plus longue que ne le prévoit la loi ⁽¹²³⁾;
- le fait qu'il n'y a pas eu de critiques sur l'exécution de son mandat écoulé ⁽¹²⁴⁾.

⁽¹²⁰⁾ Prés. Comm. Tournai, 24 septembre 1985, R.G. 772/1986, en cause SA Usines Saint-Brice (non publié).

⁽¹²¹⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 15 juin 1992, non publié; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 40.

⁽¹²²⁾ Prés. Comm. Liège, 16 avril 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6392, (p. 173), p. 175, alinéa 3; Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1987, *R.W.*, 1986-87, p. (1845), 1847, avant-dernier alinéa; Anvers, 3 mai 1993, R.G. 1544/1992, en cause SA Bayer Polysar Belgium.

⁽¹²³⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 39.

⁽¹²⁴⁾ Prés. Comm. Gand, 14 avril 1986, en cause SA Metagra (non publié) (« Entendu que les rapports démontrent que ni la personne du réviseur proposé, ni la société civile dont il est l'associé, n'ont été mises en cause au sein du conseil d'entreprise, il n'y a pas de raison valable et fondée pour nommer un autre réviseur d'entreprises »); Prés. Comm. Liège, 16 avril 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6392, (p. 173), p. 175, alinéa 3; Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1987, *R.W.*, 1986-87, p. (1845), 1847, avant-dernier alinéa; Anvers, 3 mai 1993, R.G. 1544/1992, en cause SA Bayer Polysar Belgium.

- le prestige (international) et la reconnaissance (internationale) du réviseur d'entreprises (de la société de révision).

C'est ainsi que le Tribunal de commerce de Bruxelles a considéré dans un cas spécifique que, dans la mesure où le groupe à contrôler revêtait une dimension internationale majeure et établissait des comptes consolidés, la désignation d'un réviseur d'entreprises de réputation internationale était pleinement justifiée et était seule à même d'obtenir une vision claire et précise des résultats annuels du groupe de sociétés. Il soulignait également que la certification des comptes annuels des différentes entreprises du groupe devait être confiée à des réviseurs d'entreprises dont la signature est internationalement reconnue⁽¹²⁵⁾.

v. *Certaines objections avancées par les délégués des travailleurs contre une nomination (renomination)*

106. Certaines objections qu'invoquent les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise contre le candidat réviseur sont expressément rejetées parce que dépourvues de pertinence.

Le fait de faire appel à des collaborateurs

Les délégués des travailleurs du conseil d'entreprise avaient notamment fait valoir contre le renouvellement de la nomination d'un réviseur qu'il devait accomplir personnellement une part plus importante des prestations et ne plus recourir à des assistants. Le tribunal a fait observer que la loi prévoit expressément que les commissaires peuvent, dans l'exercice de leur fonction et à leurs frais, se faire assister par des préposés ou d'autres personnes dont ils répondent (art. 64^{sexies}, § 1^{er}, dernier alinéa des L.C.S.C. (actuellement art. 139 C. Soc.))⁽¹²⁶⁾.

Le refus de communiquer certaines informations à certains membres du conseil d'entreprise

L'information économique et financière doit être communiquée au conseil d'entreprise en tant que collègue. Les représentants des travailleurs ne sont pas

⁽¹²⁵⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 26 juin 1986, *R.W.*, 1986-87, p. (1838), 1843; comp. dans le même sens: Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1995, R.G. 13135-137/1994, en cause SA Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho Belgique, IRE, *Bulletin d'Information*, 1995, n° 5, p. 5 (Les délégués des travailleurs avaient récusé l'un des quatre grands cabinets de révision comme réviseur. Le tribunal a estimé qu'il s'agissait d'un cabinet de révision réputé); Prés. Comm. Bruxelles, 23 novembre 1995 sur requête unilatérale, R.G. 4970/1995; IRE, *Bulletin d'Information*, 1995, n° 5, p. 6 confirmé par référé Comm. Bruxelles, 17 mai 1995 sur requête unilatérale, R.G. 470/1995, IRE, *Bulletin d'Information*, 1995, n° 5, p. 6, *R.D.C.*, 1996, p. 184 (en cause Assubel (La candidature de l'un des quatre grands cabinets de révision avait été rejetée)).

⁽¹²⁶⁾ Prés. Comm. Malines, 9 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, p. (612), 614, alinéa 2.

fondés à demander que le candidat réviseur d'entreprises les rencontre au cours de réunions préparatoires distinctes. Ce point ressort très clairement des travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985. Un amendement visant à ce que le réviseur d'entreprises assiste à leur demande aux réunions des délégués élus du conseil d'entreprise, lorsque celles-ci sont consacrées aux informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, a été rejeté expressément. Le ministre a en effet fait valoir que ceci déboucherait sur un fractionnement du conseil d'entreprise.

Ce point a été soulevé dans deux jugements du Tribunal de commerce de Bruxelles. L'une des objections qui avait été invoquée contre la nomination d'un candidat réviseur présenté par le conseil d'administration, était le fait que ce dernier n'avait pas fait droit à la demande de rencontrer séparément les délégués des travailleurs. Le tribunal a rejeté cet argument parce qu'il ressort clairement des travaux préparatoires que le conseil d'entreprise dans sa composition paritaire est appelé à recevoir collégalement communication des informations économiques et financières. Ce qui n'empêche pas de prendre contact avec certains membres du conseil d'entreprise, pour autant que la confiance ne soit pas rompue de ce fait, et que la chose soit communiquée (127).

d. Eléments de la décision judiciaire

i. *Qui sera nommé réviseur?*

107. Souvent, le candidat présenté par le conseil d'administration sera nommé (128). Parfois le tribunal nomme un réviseur qui n'est présenté ni par les représentants des travailleurs, ni par les membres du conseil d'administration (129). Cette décision peut être dictée par le fait que la compétence de nomination du juge est une mesure temporaire et urgente et par le souhait de restaurer par une nomination neutre un climat serein entre les parties (130). Dans d'autres

(127) Prés. Comm. Bruxelles, 5 juin 1986, *R.D.C.*, 1986, p. (617), 619, alinéa 1^{er}; Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1987, *R.W.*, 1986-87, p. (1845), 1848; voir à ce sujet l'avis du Conseil supérieur, C.B.N.C.R., *Le réviseur d'entreprises et les conseils d'entreprise*, Etudes C.B.N.C.R., 1987, p. 102.

(128) Prés. Comm. Bruxelles, 26 juin 1986, *R.W.*, 1986-87, p. 1839; Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1987, *R.W.*, 1986-87, p. 1845; Prés. Comm. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/1992, en cause SA Gardy ((Merlin)-Gérin) (non publié); Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1995, R.G. 13135-137/1994, en cause SA Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho Belgique, IRE, *Bulletin d'Information*, 1995, n° 5, p. 5; Prés. Comm. Bruxelles, 24 novembre 1995 sur requête unilatérale, R.G. 4970/1995, en cause Assubel, IRE, *Bulletin d'Information*, 1995, n° 5, p. 6, confirmé par Comm. Bruxelles, référé, 17 mai 1995, *R.D.C.*, 1996, p. 184; Prés. Comm. Verviers, 11 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 588, note D. LECLERCQ.

(129) Prés. Comm. Charleroi, 17 avril 1986, requête n° 3282, en cause SA Stenuick Frères (non publié); Liège 22 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 580. Voir I. VEROUGSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 282, n° 25 (selon l'auteur, ce serait là sans doute la solution la plus courante, sauf si l'opposition d'une des parties contre le candidat proposé constituait un abus).

(130) Liège, 22 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 580, note D. LECLERCQ et *J.L.M.B.*, 1999, p. 770.

cas encore, le juge désigne le candidat proposé par les travailleurs ⁽¹³¹⁾. En nommant une autre personne que celle proposée par les demandeurs, le juge ne statue pas *ultra petita*. En effet, l'objet de la procédure est bien la nomination judiciaire d'un réviseur ⁽¹³²⁾.

Le tribunal de commerce de Charleroi a nommé un deuxième réviseur, présenté par les délégués des travailleurs, à côté du candidat présenté par le conseil d'administration ⁽¹³³⁾. Dans un autre cas, le Tribunal de commerce de Verviers a par contre refusé de nommer un collège de deux membres dans la mesure où une telle structure bicéphale est proposée pour assurer à une partie du personnel la présence d'un commissaire chargé de la vérification du travail exécuté par son collègue. La constitution d'un collègue n'était exigée, dans ce cas, ni par la taille ni par la dimension internationale de certaines activités de l'entreprise. Le tribunal l'a estimée contraire aux intérêts de l'entreprise, à la nature de la fonction du commissaire ainsi qu'à la déontologie à laquelle sont tenus ceux qui assument cette responsabilité ⁽¹³⁴⁾.

ii. Le niveau de la rémunération

108. Le niveau de la rémunération devra permettre au réviseur de s'acquitter de sa mission dans le respect des normes de révision avec diligence. Dans la plupart des cas, les honoraires sont fixés en accord avec le commissaire. Le juge peut également faire appel à un expert pour recueillir les avis utiles avant de déterminer la rémunération ⁽¹³⁵⁾. Dans certaines nominations judiciaires d'un réviseur d'entreprises, les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise avaient fait valoir que la rémunération proposée était trop peu importante pour exécuter valablement les tâches du réviseur à l'égard du conseil d'entreprise ⁽¹³⁶⁾. Dans d'autres cas, la rémunération a été jugée excessive ⁽¹³⁷⁾.

⁽¹³¹⁾ Prés. Comm. Malines, 9 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 612; Prés. Comm. Bruxelles siégeant comme en référé, 21 décembre 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49; Prés. Comm. Verviers, 3 juillet 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 585, réformé par Liège, 22 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 580, note D. LECLERCQ et *J.L.M.B.*, 1999, p. 770.

⁽¹³²⁾ B. NYSSSEN, « L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises », *Orientations*, 1995, p. 54.

⁽¹³³⁾ Prés. Comm. Charleroi, 12 juin 1986, requête n° 3329; comp. dans un sens contraire: Dans une affaire, il avait été demandé, en ordre subsidiaire, que le juge désigne aux fonctions de réviseur d'entreprises tant le candidat présenté par le conseil d'administration qu'une deuxième personne. Il n'a pas été fait droit à cette demande, une telle nomination étant en fait formellement exclue selon le régime prévu par la loi. Le législateur n'a pas voulu des réviseurs d'une part pour les travailleurs et d'autre part pour les employeurs (Prés. Comm. Bruxelles, 15 juin 1982, R.G. 4788/1992; en cause SA Gardy ((Merlin)-Gérin) (non publié).

⁽¹³⁴⁾ Prés. Comm. Verviers, 3 juillet 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 585; D. LECLERCQ, note sous Prés. Comm. Verviers, 11 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 588.

⁽¹³⁵⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 16 juin 1995, *Rev. prat. soc.*, 1995, n° 6685, p. 453, avec note G. KEUTGEN.

⁽¹³⁶⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 16 juin 1995, *Rev. prat. soc.*, 1995, n° 6685, p. 453, avec note G. KEUTGEN; voir également Prés. Comm. Charleroi, 5 septembre 1986, R.G. 3370/1986 (le fait que le réviseur ait donné en séance l'assurance que la rémunération était suffisante et que le niveau des honoraires garantissait une disponibilité suffisante a été un des arguments retenus pour la motivation de la décision).

⁽¹³⁷⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 24 décembre 1990, *Soc. Kron.*, 1991, p. 190.

iii. Durée du mandat

109. Il n'existe pas de durée maximum légale (de trois ans) pour le commissaire nommé par le juge. En règle générale, le réviseur est nommé jusqu'à ce qu'il soit pourvu à son remplacement. La nomination ou le remplacement n'a de conséquence qu'après la première assemblée annuelle suivant la nomination par le président du tribunal de commerce ou du tribunal de travail. Si aucune initiative pour le remplacer n'est prise dans les trois ans, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises préconise que les administrateurs, passé ce délai, consultent le président du tribunal. Il faudra en tout état de cause une nouvelle ordonnance si un des éléments du dispositif, tel que le montant des honoraires, devait être modifié ⁽¹³⁸⁾.

iv. Définition de la mission (en cas de nomination tardive)

110. Une nomination par le juge au moment où l'exercice est déjà clôturé peut être source de problèmes pour le réviseur dans la mise en œuvre des contrôles sur l'exercice écoulé. Dans ce cas, le Conseil de l'IRE recommande aux juges de préciser clairement dans leur décision si, et si tel est le cas, dans quelle mesure, le commissaire doit faire rapport sur les comptes de l'exercice écoulé. Telle est également la recommandation que le Conseil adresse à toutes les sociétés qui désignent, quel qu'en soit le motif, un commissaire alors que l'exercice comptable est déjà clôturé. La confirmation écrite de la mission doit déterminer si et dans quelle mesure le commissaire doit faire rapport sur les comptes de l'exercice clôturé ⁽¹³⁹⁾.

Si le temps dont il dispose est manifestement trop bref pour qu'il puisse donner un avis autorisé, le commissaire en fera état dans son rapport. Il exposera de manière détaillée les travaux de contrôle effectués, mais s'abstiendra d'attester les comptes annuels. En toute hypothèse, il devra déposer un rapport au conseil d'entreprise et à l'assemblée générale la plus proche dans lequel il exposera les diligences de contrôle mises en œuvre ⁽¹⁴⁰⁾.

Si, par contre, le commissaire dispose du délai nécessaire pour procéder aux diligences requises, il devra travailler dans le respect des recommandations du Conseil de l'IRE relatives au rapport de révision à l'occasion de la première année de mandat ⁽¹⁴¹⁾. En conséquence, lorsque la société n'était pas contrôlée auparavant conformément aux normes de l'IRE, le commissaire devra

⁽¹³⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 50; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 437; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « □ Artikel 64, § 1 » *o.c.*, p. 42; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 42.

⁽¹³⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 86; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 498.

⁽¹⁴⁰⁾ *Ibid.*

⁽¹⁴¹⁾ Recommandations publiées dans IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 74-77.

généralement rédiger un rapport avec réserve. Si la société a été contrôlée antérieurement conformément aux normes de l'IRE, le commissaire peut se fonder sur les travaux du confrère qui l'a précédé, mais dans certains cas, il reste possible qu'il doive malgré tout émettre des réserves.

Lorsque le réviseur d'entreprises qui arrive au terme de son mandat a formulé une réserve dans son rapport, il est recommandé que son successeur consacre une attention particulière à l'évolution de la situation qui a donné lieu à cette réserve. Il évitera de critiquer la position de son prédécesseur, mais il devra assumer pour l'avenir ses propres responsabilités. Si le successeur estime qu'il ne doit plus formuler de réserves bien que la situation précédente n'ait pas changé, il devra motiver scrupuleusement sa décision dans ses documents de travail.

Si le réviseur d'entreprises n'est pas satisfait des contrôles effectués et donc de la fiabilité des comptes annuels, il appliquera des procédures de révision plus étendues. S'il ne peut les appliquer, il devra intervenir comme s'il s'agissait de comptes annuels non vérifiés précédemment.

F. Confirmation ou remplacement du réviseur nommé à l'intervention de la justice

111. Lorsqu'un commissaire a été désigné par le juge, l'assemblée générale (délibérant sur proposition du conseil d'entreprise), pourra confirmer cette nomination ou le remplacer par un autre réviseur. Une telle assemblée générale pourra se réunir immédiatement ou un certain temps après la décision judiciaire. Il n'y a donc pas lieu d'attendre trois ans pour désigner un réviseur. La durée légale de trois ans (art. 135 C. Soc.) ne s'applique pas au mandat d'un commissaire désigné par le juge⁽¹⁴²⁾. Le terme peut donc être plus court ou plus long, sauf si le président a fixé la durée du mandat.

La décision de confirmer ou de remplacer le commissaire désigné à l'intervention du juge ne pourra produire ses effets qu'à partir de la première assemblée générale annuelle qui suit la désignation du réviseur d'entreprises par le président (art. 131, *in fine* C. Soc.). La disposition de l'article 131 du Code des sociétés qui prévoit que cette nomination ou ce remplacement ne produira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination par le président n'est pas reprise par l'article 157 du Code des sociétés. La question a été posée de savoir si le remplacement régulier du commissaire nommé par le président du tribunal de commerce, dans une société où un conseil d'entreprise a été constitué, a un effet immédiat. Le Conseil de l'IRE constate que la disposition de l'article 131 du Code des sociétés est une disposition générale qui est applicable à l'ensemble du titre VII, en relation avec le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés, donc

⁽¹⁴²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 50.

également au chapitre IV en matière de contrôle des sociétés où il existe un conseil d'entreprise ⁽¹⁴³⁾.

Si le commissaire est nommé au moment où l'exercice est déjà écoulé (cf. *supra*, n° 110) la durée du mandat du réviseur désigné par le juge pourrait être extrêmement réduite ⁽¹⁴⁴⁾. Si l'assemblée générale confirme la nomination du réviseur d'entreprises, le délai de trois ans de son mandat ne débutera qu'à partir de la première assemblée générale ordinaire qui suit ⁽¹⁴⁵⁾. Après la première assemblée générale annuelle, le remplacement pourra intervenir à l'occasion d'une assemblée générale quelconque, qu'il s'agisse ou non d'une assemblée générale annuelle statutaire ⁽¹⁴⁶⁾.

4.4.2. Sociétés dans lesquelles aucun commissaire n'a été désigné

112. Aucun commissaire ne doit jamais être désigné dans les sociétés en nom collectif, dans les sociétés en commandite simple et dans les sociétés coopératives à responsabilité illimitée dans lesquelles tous les associés responsables de façon illimitée sont des personnes physiques (art. 141, 1° C. Soc.). Si de telles sociétés disposent néanmoins d'un conseil d'entreprise, leur situation sera alors valablement réglée par les dispositions de l'article 162 du Code des sociétés qui fait référence aux articles 156 à 160 du Code des sociétés, à moins qu'elles aient un objet civil: dans ce cas, comme précisé dans l'article 163 du Code des sociétés, ce sera en effet le tribunal du travail qui sera compétent et non pas le tribunal du commerce.

4.4.3. L'application de la procédure devant le conseil d'entreprise relative à la nomination d'un réviseur, qui n'est pas commissaire de la société consolidante, pour le contrôle des comptes consolidés

113. L'article 146 du Code des sociétés prévoit:

« Les comptes consolidés doivent être contrôlés par le ou les commissaires de la société consolidante ou par un ou plusieurs réviseurs d'entreprises désignés à cet effet. Dans ce dernier cas, la nomination est de la compétence de l'assemblée générale.

En cas de consortium, les comptes consolidés sont contrôlés par le ou les commissaires d'une au moins des sociétés, formant le consortium, ou par un

⁽¹⁴³⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 42.

⁽¹⁴⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 82.

⁽¹⁴⁵⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 41.

⁽¹⁴⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 50.

ou plusieurs réviseurs d'entreprises désignés de commun accord à cet effet; dans le cas où les comptes consolidés sont établis selon la législation et dans la monnaie du pays d'une société étrangère, membre du consortium, ils peuvent être contrôlés par le contrôleur aux comptes de cette société étrangère.

Les articles 133, 134, §§ 1^{er} et 3, 135 et 136 sont applicables au réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés sans être investi des fonctions de commissaire de la société consolidante. ».

La Commission juridique s'est vu soumettre la question de savoir si la procédure de nomination sur présentation par le conseil d'entreprise des candidats pour la mission de commissaire ou réviseur d'entreprises doit être respectée en cas de nomination d'un réviseur d'entreprises – qui ne remplit pas la fonction de commissaire de la société consolidante – pour le contrôle des comptes consolidés.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE est d'avis que le réviseur d'entreprises qui est responsable du contrôle des comptes consolidés mais qui ne remplit pas la fonction de commissaire de la société consolidante, ne doit pas obtenir, pour être nommé, l'accord préalable du conseil d'entreprise et ce, pour les motifs suivants:

1. Historique des textes juridiques. L'article 146 du Code des sociétés est inspiré de l'article 73 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, intégré dans ce Code. L'arrêté royal susmentionné est postérieur à l'arrêté royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire ou de réviseur d'entreprises, qui, en 2001, a été intégré dans les articles 184 à 191 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. L'arrêté royal de 1990 est également postérieur à l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise.
2. Le contenu de la mission à l'égard du conseil d'entreprise. Le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés mais qui ne remplit pas la fonction de réviseur d'entreprises de la société consolidante n'a aucune mission – y compris la certification des comptes consolidés – à l'égard du conseil d'entreprise. Par ailleurs, il résulte de l'article 17, 4^o de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise, qu'en ce

qui concerne l'information annuelle, seul un exemplaire des comptes consolidés doit être transmis aux membres du conseil d'entreprise. Il n'est pas prévu une certification spécifique, à l'attention du conseil d'entreprise, relative à l'information liée aux comptes consolidés ⁽¹⁴⁷⁾.

⁽¹⁴⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 109-110.

CHAPITRE 5

ACCEPTATION ET PUBLICITE DU MANDAT DE COMMISSAIRE

5.1. ACCEPTATION

5.1.1. Le prescrit de l'acceptation

114. L'article 1984, alinéa 2 du Code civil dispose que le contrat de mandat ne se forme que par l'acceptation du mandataire. Cette disposition traduit le principe fondamental selon lequel une convention ne naît qu'au moment de l'acceptation d'une offre valable ⁽¹⁴⁸⁾. La fonction de commissaire a une nature contractuelle. Cette règle s'applique dès lors sans conteste à la nomination du commissaire ⁽¹⁴⁹⁾. Les principaux éléments contractuels qui lient les parties sont évidemment fixés dans la loi: objet du contrôle, durée du mandat, indépendance, compétence d'investigation, rapports. D'autres éléments doivent en revanche être décidés clairement par les parties (montant et modalités de paiement), missions complémentaires (p. ex. rapports au réviseur de la société-mère en cas de comptes consolidés). Le mandat de commissaire ne débute qu'au moment où les parties marquent leur accord sur tous les éléments essentiels du contrat ⁽¹⁵⁰⁾.

Ainsi, le tribunal de Mulhouse a débouté une action en responsabilité contre un commissaire aux comptes, en se fondant sur le fait que la nomination à cette fonction n'avait jamais été notifiée à l'intéressé, qu'il n'avait jamais été invité à effectuer un contrôle et qu'il n'avait pas davantage été invité à une quelconque assemblée générale ⁽¹⁵¹⁾.

115. Dans l'article 1984 du Code civil, le législateur se fonde sur le cas de figure le plus fréquent. En effet, dans la plupart des contrats de mandat, l'offre émane du mandant. Il ne doit pas nécessairement en être ainsi. Plus spécifiquement en ce qui concerne la nomination du commissaire, l'IRE recommande l'établissement d'une lettre de mission, appelée aussi contrat de mission ou confirmation écrite de mission ⁽¹⁵²⁾.

Cette confirmation écrite de mission doit être placée dans le contexte d'une analyse de risque qui prend lentement mais sûrement une place importante

⁽¹⁴⁸⁾ Voir aussi M. VAN DEN BOGAERD, « Riscicomagement in auditkantoren: beslissing tot aanvaarding van een nieuwe klant », *Acc. Bedr. (M)*, 2005, n° 3, p. 14-25.

⁽¹⁴⁹⁾ Comp. dans le même sens: France: Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 46, p. 13, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*; J. MONEGER et T. GRANIER, *Commissaires aux comptes*, Paris, Dalloz, 1995, p. 92, n° 345.

⁽¹⁵⁰⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 33.

⁽¹⁵¹⁾ Tribunal de Grande Instance Mulhouse, 12 avril 1985, *Bull. CNCC*, 1985, n° 60, p. 479, avec note d'E. PONTAVICE.

⁽¹⁵²⁾ Pour un exemple de lettre de mission, voir IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 425-427.

dans la politique d'acceptation par les bureaux d'audit. Dans l'ISA 220, on retrouve notamment sous le titre « *Acceptance and Continuance of Client relationships and Specific Audit Engagements* » (§§ 14-18), des indications concernant une telle analyse de risque.

Dans cette confirmation écrite de mission, l'objet du service demandé sera défini (objectif et importance de l'audit), de même que les modalités d'exécution des travaux (responsabilité du management pour les comptes annuels), les conditions d'accès à l'information (accès illimité à tous les documents que l'auditeur estime nécessaires pour effectuer son audit), formulaires, rapports ou autres moyens de communication qui résultent de son contrat, les délais, le montant ou les modalités de calcul, ainsi que le mode de paiement des honoraires et des frais. La confirmation écrite de mission est spécifique à chaque relation contractuelle. Le Conseil de l'IRE a toujours considéré que les conditions générales n'étaient pas compatibles avec la considération que le titulaire d'une profession libérale doit à son client⁽¹⁵³⁾. Si l'assemblée générale approuve la nomination aux conditions précisées dans la confirmation écrite de mission, cette dernière sera signée pour accord par l'administrateur délégué et renvoyée au commissaire⁽¹⁵⁴⁾.

En termes juridiques, à notre avis, la confirmation écrite de mission doit s'analyser comme une offre faite par le commissaire pour contracter avec la société. Il s'agit, en effet, d'une offre de contracter qui contient tous les éléments essentiels pour l'établissement de la convention, si bien que l'autre partie (en l'occurrence, la société) n'a plus qu'à l'accepter pour conclure le contrat étant donné que la volonté de s'engager juridiquement est également présente⁽¹⁵⁵⁾.

La qualification d'offre implique que le commissaire est tenu de commencer son mandat si la société réagit dans un délai raisonnable à son offre. Le mandat de commissaire produira ses effets à partir du moment où le commissaire aura été désigné par l'assemblée générale. Cette désignation doit être considérée comme l'acceptation de l'offre antérieure. Si l'assemblée générale n'est disposée à nommer le commissaire que sous réserve de certaines modifications des éléments de la confirmation écrite de mission (p. ex., la rémunération), il s'agit d'une contre-offre; dans cette hypothèse, la nomination du commissaire ne prendra effet qu'au moment où il acceptera les conditions modifiées.

⁽¹⁵³⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 43.

⁽¹⁵⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 48-49 et p. 269-271.

⁽¹⁵⁵⁾ Cass., 23 septembre 1969, *Arr. Cass.*, 1970, p. 84; *R.C.J.B.*, 1979, p. 216 avec note Y. SCHOENTJES-MERCHERS; voir aussi à ce propos: W. VAN GERVEN et S. COVEMAËKER, *Verbintenissenrecht*, Louvain, Acco, 2001, p. 92; P. VAN ONMESLAGHE, *Cours de droit des obligations*, Bruxelles, PUB, 1987, p. 161 et s.

Dans les sociétés ayant un conseil d'entreprise, il y aura généralement une offre préalable émanant du commissaire. En effet, le commissaire est tenu d'explicitier préalablement à sa mission, en joignant éventuellement une note relative à l'estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer et une description de leur contenu (art. 187 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés). La nomination définitive par l'assemblée générale du candidat accepté par le conseil d'entreprise pourra être qualifiée d'acceptation d'une offre antérieure.

5.1.2. Acceptation expresse ou tacite

116. L'acceptation pourra être faite de manière expresse ou tacite et résulter du fait que le commissaire entame son mandat (art. 1985, al. 2 C. civ.).

5.1.3. Exigence de prise de contact préalable avec le confrère auquel on succède

A. Principe

117. Avant d'accepter un mandat ou une mission, le réviseur d'entreprises doit vérifier dans l'entreprise ou institution concernée si un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze mois précédents d'une mission révisoriale dans la même entreprise.

Chaque fois qu'un réviseur d'entreprises effectue des travaux dans une société ou un organisme où un autre réviseur d'entreprises exerce la fonction de commissaire ou une mission de révision légale, il ne peut effectuer ses travaux sur place qu'après avoir informé, de préférence par écrit, son confrère de son intervention⁽¹⁵⁶⁾. Le même principe vaut d'ailleurs lorsqu'un réviseur succède à un expert-comptable⁽¹⁵⁷⁾.

L'obligation de prise de contact préalable par écrit avec le réviseur à qui l'on succède est d'application quel que soit l'objet de la mission, en ce compris

⁽¹⁵⁶⁾ Pour une application, voir: Commission de discipline IRE, 9 mai 1990, n° 0030/1990/N; IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 134 (réprimande pour cause de prise de contact tardive).

⁽¹⁵⁷⁾ Recommandation déontologique en matière de relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 25, troisième et quatrième principes, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 416. Le texte et le champ d'application de cette recommandation déontologique font actuellement l'objet d'une adaptation. L'avis du Conseil supérieur a été sollicité à cet égard. Dans son avis du 19 juillet 2005 concernant les règles de conduite entre les membres de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF dans le cadre de l'exercice de leur profession, le Conseil supérieur a estimé qu'il était nécessaire d'imposer à un membre de l'Institut de vérifier si un membre d'un autre Institut exécute des missions, mais ceci uniquement dans la mesure où cette mission peut être réalisée par un membre d'un autre Institut. Dans le cas où il s'agit d'une mission qui ne peut être effectuée que par un confrère, il y a lieu de se reporter aux dispositions générales reprises dans les règlements de déontologie (Conseil supérieur des Professions économiques, *Rapp. annuel*, 2005, p. 35).

une mission d'expert judiciaire, mais sans préjudice des règles de droit applicables en la matière.

Tout réviseur d'entreprises appelé à succéder à son confrère, a le devoir, quelle que soit la mission, de le contacter préalablement et par écrit (art. 24 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises; par. 2.2.5. des normes générales de révision).

Un réviseur d'entreprises avait été chargé, dans le cadre d'une reprise, d'une mission financière de *due diligence* auprès de la société X qui entretenait à son tour des relations étroites avec un de ses actionnaires, la SC [Y].

Devant l'urgence de la mission et compte tenu du fait que les interlocuteurs de (Y) étaient en partie les mêmes que pour [X], il aurait, selon elle, échappé à son attention qu'il pouvait y avoir chez [Y] un autre commissaire en fonction que chez [X].

L'intéressée soutient en outre que le Département *Corporate Finance* de la BBL lui avait transmis les comptes annuels de la SC [Y] – dont copie est jointe à son dossier – qui ne font pas état d'un commissaire, ce qui avait contribué à l'induire en erreur (mémoire en défense du 9 juin 1998).

La Commission de discipline a néanmoins estimé, dans ce cas, que la méprise était suspecte. Le réviseur en question avait également reconnu expressément sa faute. Il s'est vu infliger un avertissement (traduction) ⁽¹⁵⁸⁾.

B. Raison

118. La procédure de prise de contact n'a pas pour but de permettre au réviseur en fonction d'empêcher le changement de réviseur mais bien d'éviter au successeur éventuel d'accepter une nomination sans être informé des circonstances qui ont motivé le non-renouvellement du mandat ou la démission du réviseur sortant. Il se peut qu'en apprenant ces circonstances, le réviseur préfère décliner l'offre qui lui est faite ⁽¹⁵⁹⁾.

Cette règle est toutefois également inspirée des exigences de confraternité entre réviseurs d'entreprises ⁽¹⁶⁰⁾. La circonstance que le réviseur en question ait déjà été, dans les faits, informé de sa succession ou que le réviseur en

⁽¹⁵⁸⁾ Commission de discipline IRE, 30 juin 1998, n° 0143/1998/N; IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 185-186 (repris *in extenso*).

⁽¹⁵⁹⁾ IRE, Recommandation de révision « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises » (4^e février 1985), par. 4.5., IRE, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 378-379.

⁽¹⁶⁰⁾ Commission de discipline IRE, 8 février 1990, n° 0023/1989/N; IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p.131 (avertissement); Commission de discipline IRE, 9 mai 1990, n° 0029/1990/N (suspension de huit jours); IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 133-134.

question ait déjà été au courant des circonstances de sa succession, est donc non pertinente ⁽¹⁶¹⁾.

Un réviseur d'entreprises a quitté une entreprise de révision. Son associé a ensuite été révoqué (en méconnaissance des art. 64^{quater} et 64^{quinquies} L.C.S.C.). Le réviseur sortant en question a succédé à son (ancien) associé sans en informer son confrère. Il contesta néanmoins avoir commis une faute déontologique parce que la raison de la prise de contact préalable est d'éviter de porter atteinte à la bonne réputation du réviseur sortant. L'intéressé a postulé qu'il exerçait, en sa qualité d'associé de la société coopérative, le contrôle des trois sociétés en question et qu'il était parfaitement au courant des dossiers, de sorte qu'il était exclu que la bonne réputation de son collègue puisse être entachée à la suite du non-respect de la prise de contact. Cet argument fut rejeté étant donné que la prise de contact préalable est également motivée par l'obligation de courtoisie et de collégialité à l'égard des confrères. Une suspension de huit jours fut imposée (traduction) ⁽¹⁶²⁾.

Un réviseur d'entreprises qui n'avait pas pris contact avec son prédécesseur lors de l'acceptation de sa mission se vit infliger une suspension de 15 jours. La Commission de discipline considéra que la nécessité de prendre contact avec son prédécesseur était en l'espèce d'autant plus importante que le réviseur en question avait connaissance du conflit avec le client. Le réviseur a agi en méconnaissant le respect dû à son confrère. Le réviseur ne s'était pas, non plus, assuré que plus aucun honoraire ne restait dû à son confrère. Sa défense selon laquelle cela ne le concernait pas est indigne ⁽¹⁶³⁾ d'un réviseur d'entreprises (traduction).

C. Moment de la prise de contact

119. La Commission juridique de l'IRE a été interrogée sur la question de savoir à partir de quel moment le réviseur d'entreprises, appelé à succéder un confrère, a le devoir de se mettre en rapport avec ce confrère ⁽¹⁶⁴⁾.

Dans tous les cas, le réviseur d'entreprises doit contacter son prédécesseur avant qu'il n'accepte le mandat, c'est-à-dire avant de donner son engagement définitif. Ceci devrait intervenir au plus tard au moment où le réviseur apprend que l'organe de gestion a décidé de présenter sa candidature à l'assemblée générale.

La Commission juridique estime que le réviseur ne peut pas faire une offre ferme et définitive avant d'avoir pris contact avec son confrère: il faut toujours qu'il y ait une certaine réserve dans l'offre (de prix). Une acceptation devrait toujours être accompagnée d'une réserve liée au contact avec le prédécesseur.

⁽¹⁶¹⁾ Commission de discipline IRE, 8 février 1990, n° 0023/1989/N; IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 131.

⁽¹⁶²⁾ Commission de discipline IRE, 9 mai 1990, n° 0029/1990/N; IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 133-134; IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 34; IRE, *Vademecum*, 2001, p. 428.

⁽¹⁶³⁾ Commission de discipline IRE, 24 novembre 1992, n° 0058/1992/N; IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 164; IRE, *Vademecum*, 2001, p. 429.

⁽¹⁶⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 149; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 389-390.

Dès lors, le contact doit être pris suffisamment tôt pour éviter des conséquences sur l'assemblée générale.

La jurisprudence disciplinaire a été confrontée à un cas où un commissaire avait été nommé par l'assemblée générale sans que celui-ci se soit préalablement porté candidat. Aucun fait ne permettait de penser qu'il aurait eu connaissance de sa désignation par l'assemblée générale. La position de la Commission juridique n'a pu trouver à s'appliquer dans une telle situation. La Commission de discipline a dès lors décidé de ne pas infliger de sanction disciplinaire ⁽¹⁶⁵⁾ (traduction).

D. Exigence de démission préalable du prédécesseur (si un rapport spécial est réservé au commissaire en fonction)

120. Lorsque le mandat du confrère en place n'est pas venu à expiration, celui-ci pourrait émettre des objections à l'encontre de la nomination d'un second réviseur, en s'appuyant notamment sur l'article 135 du Code des sociétés ⁽¹⁶⁶⁾.

En cas d'augmentation de capital, un rapport relatif à l'apport en nature doit être établi par le commissaire. Un réviseur d'entreprises ne sera désigné par le conseil d'administration que s'il n'y pas de commissaire (art. 602 C. Soc.). Les normes de l'IRE relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports prescrivent que:

« Le réviseur d'entreprises, chargé du contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport demande si un confrère n'a pas été chargé de la même mission et examine si un commissaire n'est pas de droit habilité à remplir cette mission. Dans ce cas, il prend contact avec ce confrère.

Le réviseur d'entreprises demandera une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un autre réviseur d'entreprises est ou a été chargé, au cours des douze derniers mois, d'une mission révisoriale dans la même société. » (Normes de révision relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports, par. 2.1. et 2.1.1.) ⁽¹⁶⁷⁾.

Un candidat réviseur d'entreprises pourra normalement retrouver facilement si un commissaire a ou non été désigné, étant donné la publication de cette nomination. Si la nomination n'a pas été publiée, la chose sera assurément plus difficile. C'est ce qui ressort de la jurisprudence disciplinaire ci-après.

⁽¹⁶⁵⁾ Commission de discipline IRE, 16 novembre 1993, n° 0083/1993/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 152-153.

⁽¹⁶⁶⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 390.

⁽¹⁶⁷⁾ IRE, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 299; voir pour un cas où la violation a été admise: Commission de discipline IRE, 15 mars 1989, n° 0013/1988/F (radiation (également motivée par d'autres infractions disciplinaires)); IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 133; Commission d'appel, 27 juin 1988, n° 0006/1987/N (suspension de quatorze jours); IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 117-118.

Un réviseur d'entreprises a déposé plainte contre un confrère concernant l'établissement d'un rapport relatif à un apport lors de l'augmentation du capital d'une SA auprès de laquelle le réviseur d'entreprises concerné exerçait la fonction de commissaire. La Commission de discipline a été saisie du dossier. Cette dernière a établi que le confrère avait examiné si la SA n'avait pas de commissaire. Il s'est avéré que ce n'était pas le cas, et il est apparu par la suite que la nomination n'avait pas été publiée, de sorte que le confrère ne pouvait avoir connaissance de la désignation. Pour toute sécurité, il avait néanmoins envoyé une lettre au réviseur d'entreprises dont les actionnaires de la SA lui avaient dit qu'il travaillait pour le groupe. Ce n'est qu'après la passation de l'acte et l'établissement du rapport que le réviseur d'entreprises a réagi en marquant son désaccord avec l'intervention.

La Commission de discipline a estimé qu'il y avait effectivement infraction à l'article 602 du Code des sociétés (ancien art. 34, § 2 des L.C.S.C.), mais que compte tenu des circonstances, on ne pouvait soutenir que le confrère avait sciemment violé la disposition. Il n'est pas établi qu'il savait, au moment du rapport, qu'un commissaire était nommé auprès de la SA. Le réviseur a été acquitté⁽¹⁶⁸⁾. L'acquiescement a été confirmé par la Commission d'appel⁽¹⁶⁹⁾.

121. Un rapport de révision de la liquidation (volontaire) d'une SPRL doit être rédigé par le commissaire de la société. Ce n'est qu'à défaut de commissaire qu'un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe sera désigné (art. 181 C. Soc. (ancien art. 178bis L.C.S.C.)). Un réviseur d'entreprises ayant enfreint cette disposition s'est vu infliger (notamment en raison de la violation des normes générales de révision) une suspension de deux mois.

La Commission de discipline a estimé ce qui suit: en application de l'article 178bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (actuellement art. 181 C. Soc.), le commissaire de la société en question doit faire rapport sur l'état résumant la situation active et passive de la société, arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois, qui lui a été communiquée par l'administrateur. Lors d'un des contrôles effectués par le commissaire (Y) au cours du mois de juin 1997 concernant l'audit de l'exercice clôturé au 31 mars 1997, l'administrateur délégué lui a demandé s'il serait disposé à renoncer à son mandat de commissaire au bénéfice de son confrère (X), réviseur d'entreprises concerné.

Il y est disposé à condition que tout se déroule correctement sur le plan déontologique et légal, ce qui n'est possible qu'après qu'il aura émis son rapport révisoral sur les comptes annuels clôturés au 31 mars 1997 et que l'assemblée générale aura statué concernant la démission et la nomination.

Le commissaire n'est plus tenu informé de l'évolution de la situation et apprend incidemment que la société a été mise en liquidation lorsqu'il se rend sur place le 27 juin 1997 dans le cadre du contrôle des comptes annuels au 31 mars 1997.

L'exercice a été clôturé au 31 mars 1997, mais l'assemblée générale devait encore se tenir en septembre. Le rapport établi par le réviseur d'entreprises concerné (X) date du 18 juin 1997.

⁽¹⁶⁸⁾ Commission de discipline IRE, 26 février 1990, n° 0025/1989/F; IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 132.

⁽¹⁶⁹⁾ Commission d'appel IRE, 7 novembre 1990, n° 0025/1989/F; IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 132.

Le réviseur d'entreprises (Y) était par conséquent encore en fonction en tant que commissaire le 18 juin 1997 et, dans la mesure où un rapport devait être établi dans le cadre de l'article 178bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (actuellement art. 181 C. Soc.), il était la seule personne habilitée à établir ce rapport.

Du fait que les deux réviseurs d'entreprises avaient été mis en contact l'un avec l'autre, le réviseur d'entreprises concerné était incontestablement au courant du fait que le réviseur d'entreprises (Y) exerçait le mandat de commissaire. En tant que professionnel, le réviseur d'entreprises (X) devait savoir et savait qu'un commissaire reste nommé jusqu'à ce qu'une décision contraire soit intervenue. Il savait que le rapport en question ne pouvait être émis par le commissaire en fonction et qu'il n'était aucunement compétent pour établir lui-même ce rapport. Le fait que le réviseur d'entreprises en question savait qu'il ne disposait pas de la compétence d'établir ce rapport ressort de son aveu explicite dans sa lettre du 19 août 1997, adressée à (Y). « (...) Il vous appartenait en effet à vous seul d'établir un éventuel rapport de liquidation, de même que tout rapport révisoral dans le courant d'un mandat de révision légal□»⁽¹⁷⁰⁾.

122. A l'issue du mandat d'une durée de trois ans, le commissaire en place n'a nullement le droit à la reconduction automatique de son mandat. Il ne peut dès lors s'agir d'une objection mais tout au plus de la communication d'un problème d'ordre professionnel ou relatif au paiement de ses honoraires⁽¹⁷¹⁾.

5.1.4. Paiement des honoraires du prédécesseur?

123. Conformément au paragraphe 13.24 du Code IFAC⁽¹⁷²⁾, le Conseil de l'IRE adhère au principe que le non-paiement d'honoraires du confrère auquel on succède ne peut être par lui seul un motif suffisant pour empêcher l'acceptation du mandat. Il appartiendra cependant au successeur de s'interroger sur les motifs du retard de paiement car ceci pourrait influencer sa décision d'accepter ou non le mandat ou la mission⁽¹⁷³⁾.

124. Dans un esprit de confraternité, il y a lieu que le successeur entreprenne des démarches en vue d'aider le confrère à recouvrer ce qui lui est dû. La démarche normale consiste à adresser une lettre à la direction de la société en rappelant le montant d'honoraires dû au confrère et en incitant la société à un prompt règlement⁽¹⁷⁴⁾.

⁽¹⁷⁰⁾ Commission de discipline IRE, 15 janvier 1999, n° 0144/1998/N; IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 186 (abrégé).

⁽¹⁷¹⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 390.

⁽¹⁷²⁾ Celui stipule: « *The fact that there may be fees owing to the existing accountant is not a professional reason why another professional accountant in public practice should not accept the appointment.* ».

⁽¹⁷³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 89-90; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 391; voir dans le même sens: IRE, Recommandation de révision « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises » (4 février 1985), par. 4.5., *Vademecum*, t. II, 2005, p. 378-379.

⁽¹⁷⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 89; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 391.

Le fait de ne pas vérifier si des honoraires sont encore dus à un confrère et de considérer qu'il n'avait ne à voir dans cette affaire, a été considéré par la Commission de discipline de l'IRE comme indigne d'un réviseur d'entreprises ⁽¹⁷⁵⁾ (traduction).

125. Si la société invoque le refus de la décharge ou une volonté de mettre en cause la responsabilité de son prédécesseur, le réviseur aura rempli son devoir déontologique dès qu'il en aura informé son prédécesseur afin que ce dernier puisse prendre les mesures qu'il jugera utiles ⁽¹⁷⁶⁾.

126. Si au contraire, le défaut de paiement résulte d'une négligence de la société ou d'une attitude malveillante, il poursuivra ses efforts pour obtenir le paiement. Le cas échéant, il pourrait considérer qu'il lui sera difficile d'exercer normalement sa mission s'il constate que la société n'a pas pour habitude d'honorer régulièrement les services qui lui sont fournis ⁽¹⁷⁷⁾.

127. En ce qui concerne la succession d'un expert-comptable par un réviseur, la recommandation déontologique relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC (troisième principe) stipule qu'il est tenu de s'assurer du paiement des honoraires dus et non contestés ⁽¹⁷⁸⁾.

5.2. OBLIGATION DE PUBLICATION DE LA NOMINATION A LA FONCTION DE COMMISSAIRE

128. Le Code des sociétés et la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations contiennent plusieurs dispositions imposant la publicité de la nomination du commissaire. Si une société de révision est nommée, la publicité concerne tant le nom de la société que celui de son représentant permanent.

5.2.1. Publicité de la nomination du commissaire par la publication d'un extrait de l'acte constitutif

A. Sociétés

129. Lors de la constitution et dans les quinze jours de la date de la signature de l'acte définitif, un extrait de l'acte constitutif d'une société dotée de la

⁽¹⁷⁵⁾ Commission de discipline IRE, 24 novembre 1992, n° 0058/1992/N (suspension de quinze jours); IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 164.

⁽¹⁷⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 89-90; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 391.

⁽¹⁷⁷⁾ *Ibid.*

⁽¹⁷⁸⁾ Recommandation déontologique en matière de relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 25; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 416 (Le texte et le champ d'application de cette recommandation déontologique font actuellement l'objet d'une adaptation. Un avis a été rendu par le Conseil supérieur le 19 juillet 2005 concernant cette adaptation (voir à ce sujet le point spécifique aux honoraires, Conseil supérieur des Professions économiques, *Rapp. annuel*, 2005, p. 36)).

personnalité juridique ainsi qu'une copie de celui-ci (art. 68 C. Soc.), seront déposés au greffe du tribunal de commerce de l'arrondissement dans lequel la société a son siège (art. 11 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés). Parmi les mentions obligatoires de l'extrait, figure la désignation d'un commissaire (art. 69 C. Soc.).

La publication de l'extrait doit se faire dans les quinze jours de la signature de l'acte. La copie de l'extrait est envoyée à cette fin par le greffier, au plus tard le deuxième jour ouvrable qui suit celui du dépôt, à la direction du *Moniteur belge* (art. 14 de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés). Dans les quinze jours du dépôt, il est publié aux Annexes du *Moniteur belge* sous peine de dommages-intérêts contre les fonctionnaires auxquels l'omission serait imputable (art. 73 C. Soc.). La publication aux Annexes du *Moniteur belge* de la nomination d'un commissaire ou de la cessation de la fonction relève de la compétence de l'organe de gestion de la société contrôlée. Il importe cependant que le réviseur d'entreprises concerné soit particulièrement attentif à cette publication qui a une influence sur sa responsabilité ⁽¹⁷⁹⁾.

Si la nomination du commissaire n'a pas été publiée comme indiqué ci-dessus, elle ne pourra être opposable aux tiers. La société peut néanmoins démontrer qu'un tiers en avait connaissance (art. 76, al. 1^{er} C. Soc.). Même en l'absence de publication, la nomination reste valable entre les parties contractantes: la société et le réviseur d'entreprises. Le commissaire peut donc exercer son mandat à l'égard de son mandant.

B. Associations

130. La nouvelle réglementation applicable aux ASBL oblige, à partir du 1^{er} juillet 2003, toute ASBL à tenir un dossier détaillé au greffe du tribunal de commerce de l'arrondissement dans lequel l'ASBL a son siège (art. 1^{er} de l'A.R. du 26 juin 2003 relatif à la publicité des actes et documents des associations sans but lucratif et des fondations).

Lorsqu'un acte, un extrait d'acte, un procès-verbal ou un document est déposé « pour la première fois » dans le dossier de l'ASBL, l'ASBL doit, à cette occasion, être inscrite par le notaire instrumentant ou par le greffe du tribunal de commerce dans le registre des personnes morales de la Banque-Carrefour des Entreprises. Lors de l'inscription à la Banque-Carrefour, il y a lieu de mentionner notamment, conformément à l'arrêté royal susmentionné, l'identité des personnes qui sont mandatées pour assurer la gestion de l'association ou l'engager.

⁽¹⁷⁹⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 428; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 44-45.

5.2.2. Publicité de l'acte de nomination des commissaires

A. Sociétés

131. Le Code des sociétés prescrit la publicité de l'extrait des actes relatifs à la nomination des commissaires (art. 74, 2^o, b) C. Soc.), par dépôt d'un extrait de l'acte concerné dans le dossier de la société et sa publication aux Annexes du *Moniteur belge*. L'acte à publier est soit le procès-verbal de l'assemblée générale, soit la décision judiciaire de désignation d'un commissaire.

B. Associations

132. Les actes concernant la nomination et la cessation du mandat de commissaire(s), doivent être déposés au dossier de l'association au greffe du tribunal de commerce de l'arrondissement où l'ASBL a son siège (art. 26^{novies}, § 1^{er}, 2^o de la loi sur les ASBL) et sont publiés par extrait aux Annexes du *Moniteur belge* à l'intervention du greffe. Les actes concernant la nomination ou la cessation du mandat de commissaire(s), mentionnent leur dénomination sociale, leurs prénoms, leur domicile, leur lieu et leur date de naissance ou, s'il s'agit de personnes morales, leur dénomination sociale, leur forme juridique, leur numéro d'identification de T.V.A. et leur siège social (art. 9 de la loi sur les ASBL). Si l'association ne respecte pas cette obligation, elle ne se verra pas accorder d'autorisation en vue de recevoir des donations dont la valeur est supérieure à 100.000 EUR.

La nomination ou la cessation du mandat est seulement opposable aux tiers à dater du jour de leur publication aux Annexes du *Moniteur belge*, à moins que l'association démontre que les tiers en question en avaient déjà connaissance. La nomination ou la cessation du mandat n'est pas opposable, concernant les actes effectués avant le 31^e jour suivant la communication, aux tiers qui démontrent qu'il leur a été impossible d'en prendre connaissance. Des tiers peuvent néanmoins invoquer la nomination ou la cessation du mandat qui n'a pas été déposée ou publiée.

En cas de contradiction entre le texte déposé et publié, ce dernier ne peut être opposable aux tiers. Ils peuvent néanmoins l'invoquer à moins que l'association ne démontre qu'ils ont eu connaissance du texte qu'elle a déposé (art. 26^{novies}, § 3 de la loi sur les ASBL).

La nomination ou la cessation du mandat doit être communiquée à la Banque-Carrefour des Entreprises en vue de la mention dans le registre des personnes morales (art. 6, § 3 de la loi du 16 janvier 2003 portant création d'une Banque-Carrefour des Entreprises). Chaque inscription doit être datée et signée par les organes de l'ASBL, un mandataire spécial ou un notaire.

5.2.3. Publication de la mission de révision des comptes consolidés

133. Il ressort de la lecture littérale de l'article 146 du Code des sociétés que lorsque le commissaire de la société est chargé du contrôle des comptes consolidés, la période de cette deuxième mission coïncide avec celle de son mandat de commissaire et qu'il ne faut pas de décision particulière de l'assemblée générale. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de faire une publication distincte aux Annexes du *Moniteur belge*.

Si, en revanche, un réviseur d'entreprises autre que le commissaire exerce le contrôle des comptes consolidés, il doit être désigné par l'assemblée générale pour un terme renouvelable de trois ans.

Le Code des sociétés ne prévoit aucune disposition obligeant à publier la nomination du réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés. L'article 74, 2°, b) du Code des sociétés concerne uniquement la publication de l'extrait du procès-verbal de l'assemblée générale concernant la nomination du commissaire ⁽¹⁸⁰⁾.

⁽¹⁸⁰⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 45.

PARTIE 2

FONDEMENTS DE LA CESSATION DU MANDAT DU COMMISSAIRE

CHAPITRE 1^{er}

FONDEMENT JURIDIQUE DES REGLES RELATIVES A LA CESSATION: QUALIFICATION CONTRACTUELLE DU LIEN ENTRE LE COMMISSAIRE ET LA SOCIETE

134. L'analyse des règles relatives à la cessation du mandat de commissaire conduit à s'interroger sur la nature de la relation contractuelle entre le commissaire et la société au regard du Code civil. Cette relation contractuelle se caractérise par le fait que le commissaire preste des services spécifiques pour un tiers. Deux des contrats cités dans le Code civil pourront être retenus: le mandat ou le contrat d'entreprise. Aujourd'hui, on admet que le critère distinctif entre ces deux types est constitué par l'objet du contrat. Alors que le louage d'ouvrage a essentiellement pour objet des actes matériels ou intellectuels, le mandat porte principalement sur l'accomplissement d'actes juridiques (avec ou non compétence de représentation).

135. Dans l'exécution de certaines missions légales, le commissaire se contente d'établir un rapport descriptif et de le commenter. Dans ce cas, le commissaire accomplit manifestement un acte matériel. Le plus souvent, toutefois, il exerce un contrôle juridico-financier du caractère fidèle des documents comptables. L'opinion du commissaire produit incontestablement des conséquences juridiques, puisque la validité de certains actes juridiques dépendra de ce rapport (c'est le cas, p. ex., pour le rapport de révision ou le rapport relatif à un apport en nature lors de la constitution d'une société) ⁽¹⁸¹⁾.

En conséquence, dans la plupart des cas, le commissaire agit apparemment en tant que mandataire ⁽¹⁸²⁾. D'ailleurs, avant 1985, cette qualification était expressément reprise dans la loi ⁽¹⁸³⁾. Cette référence a toutefois été abrogée du fait que le ministre de la Justice doutait de l'utilité du renvoi aux règles du mandat. Selon lui, le seul motif qui justifierait un renvoi au mandat tenait au fait que la responsabilité du mandataire non rémunéré est jugée moins sévèrement que celle du mandataire rémunéré. Mais puisque le mandat de commissaire est toujours un mandat rémunéré, ce renvoi était devenu sans objet ⁽¹⁸⁴⁾. Cette position ne paraît guère convaincante dans la mesure où d'autres règles du mandat de droit commun peuvent s'appliquer utilement à

⁽¹⁸¹⁾ P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, 2, p. 17, n° 10; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in M. STORME, E. WYMEERSCH et H. BRAECKMANS (Ed.), *Handels-, economisch en financieel recht*, Post-Universitaire Cyclus Willy Delva, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 271, n° 43-44.

⁽¹⁸²⁾ Voir dans un sens contraire: I. VEROUGSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, n° 16 (la relation contractuelle doit être considérée comme un contrat d'entreprise).

⁽¹⁸³⁾ Voir également C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. 265.

⁽¹⁸⁴⁾ Déclaration du ministre dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 53.

la relation contractuelle entre le commissaire et la société. On peut citer à cet égard l'obligation dans le chef du mandataire de poursuivre sa mission même après la fin de son mandat (art. 1991 C. civ.) (*cf. infra*, n° 225).

136. Comme tout classement d'un contrat (mixte) dans une catégorie de contrats qualifiés, la qualification de la relation contractuelle entre le commissaire et la société parmi les contrats de mandat n'est cependant pas parfaite. Cette qualification juridique fait d'ailleurs l'objet de critiques dans la doctrine ⁽¹⁸⁵⁾.

Il est ainsi souligné à juste titre, que le commissaire n'intervient pas dans l'intérêt exclusif de la société et des associés, mais qu'il défend aussi les intérêts des tiers. Par conséquent, dans l'exercice de sa mission, il devra parfois se distancier de son client, voire entrer en conflit avec lui en formulant des réserves ou en refusant de certifier les comptes dans l'intérêt des tiers ⁽¹⁸⁶⁾. La doctrine française déduit de la spécificité du lien juridique du commissaire qu'il ne faut pas le classer dans un des types de conventions existants, mais plutôt le considérer comme un statut légal spécifique ⁽¹⁸⁷⁾. Cette classification *sui generis* n'est cependant pas opportune, car elle ne résout en rien les problèmes juridiques liés à la relation entre le commissaire et la société auxquels le Code des sociétés ne répond pas. Ceux qui critiquent la qualification comme contrat de mandat méritent par contre d'être suivis dans la mesure où les règles du mandat ne peuvent s'appliquer telles quelles. Il est dès lors préférable de qualifier le lien contractuel entre la société et le commissaire comme une convention mixte à laquelle les règles du mandat s'appliquent par analogie, pour autant qu'elles soient pertinentes, dans la mesure où elles ne sont pas incompatibles avec la nature spécifique de la mission ⁽¹⁸⁸⁾. Ce sont surtout les règles relatives à la cessation du mandat en droit commun qui s'avèrent pertinentes en l'occurrence ⁽¹⁸⁹⁾.

⁽¹⁸⁵⁾ Voir notamment H. OLIVIER, « Environnement et révision: responsabilité civile du réviseur d'entreprises », in *Le réviseur d'entreprises et l'environnement*, Etudes IRE, 1994, p. 61-71; J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1954 p. 417, n° 657.

⁽¹⁸⁶⁾ P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 18, n° 13; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 272.

⁽¹⁸⁷⁾ Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés » Fasc. 134 A, n° 4, p. 4, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽¹⁸⁸⁾ P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 20, n° 18; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 272.

⁽¹⁸⁹⁾ Prés Comm. Charleroi, 25 juillet 2003, *J.L.M.B.*, 2005, n° 6, p. 251; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 20, n° 18.

CHAPITRE 2

APPLICATION DES REGLES DU DROIT DES SOCIETES RELATIVES A LA CESSATION DU MANDAT DE COMMISSAIRE SUR LE REPRESENTANT PERMANENT D'UNE SOCIETE DE REVISION

137. Avant d'examiner les règles du droit des sociétés et du droit commun en matière de cessation du mandat de commissaire, il importe d'attirer l'attention sur le fait que ces règles ne s'appliquent pas au remplacement du représentant permanent d'une société de révision.

138. D'abord, le remplacement du représentant permanent d'une société de révision ne relève pas de la compétence de l'assemblée générale et/ou du conseil d'entreprise de la société ou association soumise au contrôle⁽¹⁹⁰⁾. Le remplacement d'un représentant permanent d'une société de révision relève de la compétence autonome de cette dernière. Ceci ressort du libellé de l'article 132 du Code des sociétés: « *Celle-ci (la société de révision) ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur* »⁽¹⁹¹⁾. Mais la société de révision n'a pas le pouvoir de remplacer son représentant permanent lorsqu'elle même et son représentant permanent ont été désignés dans le dispositif d'une décision judiciaire. Dans ce cas, elle devra, pour ce remplacement, solliciter l'autorisation du président compétent⁽¹⁹²⁾.

⁽¹⁹⁰⁾ C.B.N.C.R., *Organisation des cabinets de révision*, Etudes C.B.N.C.R., 1986, p. 54.

⁽¹⁹¹⁾ *Ibid.*, p. 53.

⁽¹⁹²⁾ *Ibid.*, p. 54.

CHAPITRE 3 LA DEMISSION FORCEE

3.1. PRINCIPE

3.1.1. Seule la révocation pour juste motif est possible

139. Les commissaires ne peuvent être révoqués en cours de mandat par l'assemblée générale que pour juste motif (art. 135, al. 1^{er}, C. Soc. (sociétés) □; art. 38, loi de contrôle des assurances (commissaire agréé); art. 17, § 7 *juncto* art. 135, al. 1^{er}, C. Soc. (associations)). Un des motifs classiques de la cessation d'un mandat se trouve donc éliminé. En effet, ce qui caractérise la convention de mandat, c'est qu'elle peut être interrompue *ad nutum* par le mandataire. Le législateur est revenu au droit commun, puisque la révocation pour juste motif, à nos yeux, n'est rien d'autre qu'une application particulière de l'article 1184 du Code civil. D'ailleurs, dans les travaux préparatoires, il est expressément fait référence à une autre application particulière de la clause résolutoire tacite, à savoir le licenciement pour un motif grave dans le cadre d'un contrat de travail ⁽¹⁹³⁾.

140. Compte tenu du caractère impératif de l'article 135 du Code des sociétés, aucune clause statutaire ne peut restreindre la liberté d'appréciation du juge quant au caractère légitime du motif de révocation ⁽¹⁹⁴⁾. Une apparente divergence avec la dissolution d'un contrat synallagmatique en droit commun sur la base de l'article 1184 du Code civil réside dans le fait qu'il ne faut pas de décision judiciaire préalable. L'assemblée générale a en effet le pouvoir de révoquer le commissaire sans reconnaissance judiciaire préalable du caractère légitime des motifs de révocation. Mais il s'agit là d'un trait caractéristique des relations contractuelles qui supposent une relation de confiance. Pour des conventions de ce type, la doctrine et la jurisprudence modernes reconnaissent un droit de résolution extrajudiciaire et unilatéral, dès lors que les conditions suivantes sont remplies. Il faut d'abord que le débiteur se soit rendu coupable d'un manquement imputable de nature à justifier la dissolution judiciaire. Il faut ensuite que le recours préalable obligatoire au pouvoir du juge d'accorder un délai soit devenu vide de sens ou sans objet. Enfin, le créancier doit, comme en cas d'application de la clause résolutoire expresse, adresser à son débiteur une notification explicite dans laquelle il formule clairement sa volonté de dissolution et précise le motif de la dissolution unilatérale, à savoir la mauvaise

⁽¹⁹³⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/31, p. 47 (les motifs légitimes de révocation sont aussi, *mutatis mutandis*, les motifs qui permettent de mettre immédiatement et sans préavis un terme au contrat de travail).

⁽¹⁹⁴⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 55; comparez dans le même sens, concernant l'ancien article 1871 du C. □ civ (actuellement art. 45 C. Soc.) (qui est aussi une application particulière de l'article 1184 C. civ.): B. □ILLEMAN, « De gerechtelijke ontbinding: een laatste redmiddel », *T.R.V.*, 1992, p. 494.

exécution qu'il lui impute ⁽¹⁹⁵⁾. Le contrôle judiciaire de la légitimité de la révocation du commissaire ne s'effectue dès lors qu'*a posteriori* et ne pourra d'ailleurs jamais entraîner le rétablissement du commissaire dans ses fonctions (*cf. infra*, n° 161).

3.1.2. Nomination d'un deuxième réviseur

141. Il est possible de nommer, en cours de mandat, un deuxième réviseur à côté du réviseur en fonction, ce dernier conservant sa rémunération. Ceci revient en fait à une révocation judiciaire du mandat, puisque le commissaire en fonction devra désormais décider collégalement. Normalement, la révocation partielle d'une convention n'est pas possible. Dans la mesure où le mandat est censé avoir été conclu dans l'intérêt exclusif du mandant, une révocation partielle est considérée comme étant en principe possible.

142. Parfois, la nomination d'un autre commissaire peut être considérée comme une révocation implicite du mandataire en fonction. L'article 2006 du Code civil dispose en effet que la constitution d'un nouveau mandataire pour la même affaire vaut révocation du premier mandat, à compter du jour où cette seconde désignation a été notifiée au premier mandataire ⁽¹⁹⁶⁾.

3.2. LA NOTION DE JUSTE MOTIF

3.2.1. Généralités

143. D'une manière générale, on peut définir le juste motif de révocation du commissaire comme toute circonstance due à celui-ci et de nature à lui retirer la confiance des actionnaires ⁽¹⁹⁷⁾.

Ni la modification de l'actionnariat de la société ⁽¹⁹⁸⁾, ni l'inclusion de la société contrôlée dans le périmètre de consolidation d'une autre société-mère ne peuvent en aucune façon être considérées comme un juste motif appuyant la révocation du commissaire. Toute manœuvre visant à provoquer la démission du commissaire en place, en vue de le remplacer par un confrère entretenant

⁽¹⁹⁵⁾ Cass., 2 mai 2002, *NjW*, 2002-03, note et *R.W.*, 2002-03, p. 501, note A. VAN OEVELEN; Anvers (1^{re} chambre), 29 avril 2002 *Limb. Rechtsl.*, 2002, p. 295.

⁽¹⁹⁶⁾ Dans le même sens: IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 185.

⁽¹⁹⁷⁾ Exposé des motifs « projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales », *Doc. Parl.*, Ch. repr., 1979-1980, n° 387/7, p. 54; Exposé des motifs « projet de loi de réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 18; H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. fac. Dr. Liège*, 1985, p. 51.

⁽¹⁹⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 76; IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 205.

des relations de collaboration professionnelle avec l'auditeur de la société-mère, est également expressément réprouvée par le Conseil de l'IRE ⁽¹⁹⁹⁾.

Les justes motifs doivent être sérieux, ce qui veut dire qu'ils doivent se fonder sur faits certains dont l'objectivité peut être vérifiée par le juge.

3.2.2. Non-respect des diligences

144. Parmi les justes motifs les plus évidents justifiant la révocation, figure le non-respect ⁽²⁰⁰⁾ par le commissaire d'une de ses obligations fondamentales. Pour constituer un juste motif, la carence doit être suffisamment grave pour provoquer la révocation. La faute doit être de nature à démontrer que le commissaire, en sa qualité d'organe indépendant et neutre de contrôle, est manifestement incapable de s'acquitter avec diligence de ses fonctions dans la société concernée.

En France, la Cour de cassation a jugé que l'omission par le commissaire aux comptes d'effectuer des sondages sérieux, alors qu'il avait constaté pendant dix années diverses anomalies concernant certaines rubriques, justifiait sa révocation. Le simple fait de signaler ces anomalies sans rechercher leur origine (détournements) a été considéré comme une faute justifiant la révocation du commissaire aux comptes ⁽²⁰¹⁾. De son côté, la Cour d'appel de Paris a estimé qu'un commissaire aux comptes ne pouvait être démis parce qu'il n'avait pas détecté une fraude, compte tenu du fait que le commissaire aux comptes n'est tenu que par une obligation de moyens ⁽²⁰²⁾.

Dans un arrêt postérieur, la Cour de cassation française donnera une interprétation beaucoup plus restrictive de la notion de défaillance susceptible de constituer un motif légitime de révocation. La Cour exigera en effet la preuve que la faute a été commise intentionnellement. Dans cette affaire, une action en révocation judiciaire avait été introduite à l'égard d'un commissaire aux comptes qui, en raison d'un « zèle excessif », avait prétendument généré un préjudice pour la société ⁽²⁰³⁾. Il a été retenu que le caractère intentionnel de la faute n'est requis lorsqu'il est reproché au commissaire de faire preuve d'un zèle excessif, c'est-à-dire d'abuser de sa fonction ⁽²⁰⁴⁾.

⁽¹⁹⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 76.

⁽²⁰⁰⁾ Exposé des motifs « projet de loi de réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 18: la négligence dans l'exécution de la mission est citée comme un exemple de motif légitime pour la démission forcée du commissaire.

⁽²⁰¹⁾ Cass. fr. (comm.), 6 février 1990, *Bull. CNCC*, 1990, n° 79, note E. DE PONTAVICE.

⁽²⁰²⁾ Paris, 11 mai 1990, *Bull. CNCC*, 1991, n° 81, p. 114, note E. DE PONTAVICE; voir dans le même sens: Cass. fr. (comm.), 28 janvier 1992, *Bull. Joly Sociétés*, 1992, § 130, p. 412.

⁽²⁰³⁾ Cass. fr. (comm.), 3 décembre 1991, *Bull. CNCC*, n° 85, p. 142, note E. DE PONTAVICE.

⁽²⁰⁴⁾ J.F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, Paris, Joly, 1996, p. 43, n° 73.

145. En principe, l'absence (insuffisance) de diligence dans l'exécution du mandat ne peut entraîner une révocation que dans la société où la carence a été constatée. Compte tenu du fait que le mandat de commissaire est un poste de confiance, il a toutefois été retenu que le fait que le commissaire ait commis, dans l'exécution de sa mission auprès d'une société tierce, des fautes graves manifestes ayant porté atteinte à sa réputation de commissaire compétent et honorable, pouvait aussi, dans certaines circonstances, constituer un juste motif de révocation ⁽²⁰⁵⁾.

3.2.3. Empêchement

146. Un empêchement susceptible de mettre un commissaire définitivement dans l'impossibilité de s'acquitter de sa mission, constitue également un juste motif de révocation. Cet empêchement pourra résulter, par exemple, de l'état de santé ⁽²⁰⁶⁾, de la survenance d'une incompatibilité ou de la radiation de la liste des membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises par suite d'une sanction disciplinaire ⁽²⁰⁷⁾. Une suspension disciplinaire peut également justifier une révocation. Dans ce cas, le réviseur d'entreprises demeure au tableau des membres, mais il ne peut pas exercer ses activités comme réviseur d'entreprises. Dans l'hypothèse où l'assemblée générale de la société/l'association contrôlée décide (avec, le cas échéant, un droit de codécision du conseil d'entreprise) de révoquer le commissaire pour juste motif, le mandat prend fin et le nouveau mandat de son successeur commence. Au cas où la société contrôlée déciderait, au contraire, de ne pas révoquer le réviseur d'entreprises faisant l'objet d'une mesure de suspension, il est possible de nommer un deuxième commissaire. Cette nomination vaut pour trois ans. A l'expiration de la période de suspension, le réviseur d'entreprises reprend son mandat de commissaire et il existe *de facto* un collège de commissaires ⁽²⁰⁸⁾.

3.2.4. Divergence

147. Selon la Cour de cassation française, une divergence profonde entre les parties contractantes peut constituer un juste motif de résolution judiciaire du contrat, lorsqu'une importante divergence de vues empêche la poursuite de la relation contractuelle ⁽²⁰⁹⁾. Mais, toujours en France, la Cour de cassation

⁽²⁰⁵⁾ I. VEROUSTRAEETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 287, n° 33; voir aussi, dans le même sens, concernant la société appartenant à un groupe: Cass. fr. (comm. fin. et éco), 18 octobre 1994, *Bull. Joly Sociétés*, 1994, § 366, p. 1305 e *Bull. CNCC*, 1995, n° 97, p. 79.

⁽²⁰⁶⁾ Exposé des motifs « projet de loi de réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 18 (incapacité physique).

⁽²⁰⁷⁾ J.F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, Paris, Joly, 1996, p. 41, n° 70; Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 101, p. 25, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽²⁰⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 114.

⁽²⁰⁹⁾ Cass. fr. (civ.), 29 avril 1987, *Rev. trim. dr. civ.*, 1985, p. 536.

a expressément rejeté comme juste motif de démission forcée, une divergence entre la direction et le commissaire ⁽²¹⁰⁾.

Traditionnellement, la doctrine belge ne considère pas la divergence profonde comme un juste motif de résolution judiciaire dans le sens de l'article 1184 du Code civil. On ne semble pas admettre non plus que la divergence avec le conseil d'administration puisse constituer un juste motif de révocation. L'admettre reviendrait d'ailleurs à conférer de fait (indirectement) le droit à l'assemblée générale (ou aux actionnaires majoritaires au sein de celle-ci) de mettre unilatéralement un terme au mandat du commissaire ⁽²¹¹⁾.

3.2.5. Fait que la société ne réunit plus les critères rendant obligatoire la désignation d'un commissaire

148. Le souhait d'une société qui ne remplit plus les critères l'obligeant à désigner un commissaire, d'éviter des « dépenses inutiles » n'a pas été considéré par la Cour d'appel de Liège comme un juste motif de révocation d'un commissaire ⁽²¹²⁾.

3.3. COMPETENCE DE REVOCATION

3.3.1. Les sociétés n'ayant pas de conseil d'entreprise

149. La révocation (pour juste motif) d'un commissaire relève de la compétence exclusive de l'assemblée générale (art. 135, C. Soc.). Sous peine d'annulation pour excès de pouvoir, cette décision ne peut être transférée à un autre organe (art. 64, 3°, C. Soc.).

3.3.2. Les sociétés ayant un conseil d'entreprise

150. Lorsque la société a un conseil d'entreprise, le Code des sociétés prévoit une série de dispositions spécifiques relatives à la révocation du commissaire. En vertu de l'article 15^{ter} de la loi portant organisation de l'économie, les

⁽²¹⁰⁾ Cass. fr. (comm.), 3 décembre 1991, *Rev. Soc.*, 1992, p. 488; voir plus particulièrement la note de Y. DUYON, p. 491, n° 8; E. DE PONTAVICE, « note sous Cass. fr. (comm.), 3 décembre 1991 », *Bull. CNCC*, n° 85, p. 145.

⁽²¹¹⁾ I. VEROUSTRÆTE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 287, n° 33 (la simple incompatibilité de caractère avec le conseil d'administration ne constitue pas un motif légitime de démission); H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} », *o.c.*, p. 3.

⁽²¹²⁾ Liège, 23 novembre 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, n° 6545, p. 178; IRE, *Bulletin d'Information*, 1990, n° 5, p. 1-2; *J.L.M.B.*, 1990, p. 802; voir aussi le jugement non publié, IRE, *Bulletin d'Information*, 2000, n° 3, p. 13-14; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 444; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} », *o.c.*, p. 4.

articles 151 à 164 du Code des sociétés s'appliquent également aux entreprises qui ne sont pas constituées en société (les ASBL, p. ex.).

A. L'assemblée générale, sur proposition ou avis du conseil d'entreprise

151. Dans les sociétés et associations qui ont un conseil d'entreprise, l'assemblée générale ne peut mettre seule un terme à la fonction de commissaire. En cours de mandat, le commissaire ne peut être démis que sur avis conforme du conseil d'entreprise statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs (art. 159, al. 1^{er}, C. Soc.). Si les deux parties ne sont pas d'accord sur la révocation, le réviseur ne pourra donc être révoqué.

152. Le conseil d'entreprise peut aussi, à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs, décider de proposer à l'assemblée générale de révoquer le commissaire. Dans ce cas, l'organe de gestion de la société doit inscrire la révocation à l'ordre du jour de l'assemblée générale. En effet, le conseil d'administration ne peut entraver le fonctionnement du conseil d'entreprise⁽²¹³⁾.

B. Révocation directe par le juge

153. A défaut d'avis conforme du conseil d'entreprise ou de résolution prise par l'assemblée générale, on peut se demander si la société ou les membres du conseil d'entreprise ne pourraient s'adresser à la justice en demandant qu'elle démette le commissaire pour juste motif. Selon les travaux préparatoires de la loi portant réforme du révisorat d'entreprises, toute action en justice qui viserait la démission ou le remplacement du commissaire serait irrecevable. En effet, le juge n'a pas cette compétence. La seule hypothèse envisageable serait une révocation indirecte par constitution de partie civile ou plainte déposée auprès des instances disciplinaires de l'IRE. Le résultat de ces procédures pourrait finalement déboucher indirectement sur la révocation du commissaire⁽²¹⁴⁾.

154. L'incompétence du juge à statuer sur une action directe en révocation pour juste motif se justifie par l'absence de toute disposition conférant une telle compétence au juge. Si la révocation pour juste motif est classée parmi

⁽²¹³⁾ Réponse du gouvernement dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 25.

⁽²¹⁴⁾ Réponse du gouvernement dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 26; J.-PMAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 108.

les catégories traditionnelles du droit général des obligations, il ne faut pas de prescrit légal spécifique habilitant le juge. En imposant un juste motif pour la révocation du commissaire, le législateur a exclu la cessation unilatérale qui est propre à la convention de mandat. Les contrats de mandat excluant la cessation unilatérale (du type mandat irrévocable) peuvent cependant être résiliés en vertu de l'article 1184 du Code civil. C'est la raison pour laquelle la loi prévoit la révocation pour justes motifs. Mais cette disposition est dérogoire par rapport au droit commun, dans la mesure où l'assemblée générale et le conseil d'entreprise auxquels le commissaire est lié peuvent se prononcer directement sur l'existence d'un juste motif. En droit commun, la résiliation d'une convention requiert une décision préalable de la justice. Toutefois, on considère que, dans les conventions qui supposent une relation de confiance, une résiliation extrajudiciaire unilatérale est également possible. Ce qui veut dire que les parties ont la possibilité de dénoncer le contrat (à leurs risques et périls) sans attendre que la justice ait statué. Dans ce cas, le contrôle judiciaire serait exclusivement un contrôle *a posteriori*. La partie qui recourt à la résiliation extrajudiciaire unilatérale le fait toutefois à ses risques et périls. Ce droit légal à la dissolution extrajudiciaire unilatérale n'exclut nullement le droit de saisir le juge pour que celui-ci résilie le contrat dans la mesure où il estimerait qu'il existe un juste motif. En l'absence d'unanimité entre le conseil d'entreprise et l'assemblée générale sur l'existence d'un juste motif de révocation, le juge pourrait, à notre avis, être saisi soit par le conseil d'entreprise, soit sur la base d'une résolution prise par l'assemblée générale.

3.3.3. Les établissements de crédit et les organismes de placement collectif

155. Dans les établissements de crédit et les organismes de placement collectif, outre l'assemblée générale, la Commission bancaire, financière et des assurances a également le pouvoir de démettre un commissaire agréé (effectif ou suppléant) ou une société de révision agréée. La Commission bancaire, financière et des assurances peut toujours révoquer l'accord qu'elle a donné pour la désignation d'un commissaire agréé, d'un commissaire suppléant agréé, d'une société de révision agréée ou d'un représentant ou représentant suppléant d'une telle société par le biais d'une décision motivée pour des raisons qui tiennent à leur statut ou à leur mission de réviseur agréé ou de société de révision agréée. Cette révocation met fin aux fonctions de commissaire (art. 54, al. 1^{er}, loi relative au statut et au contrôle des établissements de crédit; art. 89, loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement).

3.3.4. Les entreprises d'assurances

156. Lorsque la Commission bancaire, financière et des assurances retire l'autorisation d'un commissaire agréé, elle en informe la société où le commissaire a été désigné. L'entreprise doit, dans les trois mois, procéder au choix d'un nouveau commissaire agréé (art. 39, loi relative au contrôle des entreprises d'assurances).

3.4. PROCEDURE

157. La loi offre une série de garanties spécifiques qui permettent au commissaire de se défendre contre une proposition de révocation. Lorsque l'assemblée générale doit se prononcer sur la révocation d'un commissaire, l'inscription de ce point à l'ordre du jour doit être notifiée sans délai à l'intéressé. Le commissaire peut faire connaître par écrit ses observations à la société/association. L'ordre du jour de l'assemblée mis à la disposition des associés (en vertu des articles 269, 281 et 535 C. Soc.) ou des membres de l'association (conformément à l'article 6 de la loi sur les ASBL) doit faire état de ces observations. Dans le cas d'une société, une copie sera également transmise sans délai à ceux qui ont satisfait aux modalités d'admission à l'assemblée générale (art. 136, al. 1^{er}, C. Soc.).

Un cas d'application de la jurisprudence concernait le cas suivant. Le 31 mai 1996, un réviseur d'entreprises, la SPRL B, avait été renommé par l'assemblée générale en qualité de commissaire pour une période de trois ans. Le 20 août 1997, une assemblée générale extraordinaire, où l'intégralité du capital était représentée, se tenait avec comme seul point à l'ordre du jour: «Entente avec le commissaire ». Le président de l'assemblée générale proposa alors de mettre immédiatement fin au mandat du commissaire, proposition que l'assemblée générale approuva unanimement. La Cour d'appel de Bruxelles fit droit à l'action en dédommagement du commissaire, en invoquant la méconnaissance de l'article 64quinquies, alinéa 1^{er} des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (actuellement art. 136, al. 1^{er}, C. Soc.): l'assemblée précitée s'était tenue sans qu'il ait été porté à la connaissance du commissaire qu'elle allait se prononcer sur sa révocation et sans qu'un ordre du jour formel soit par ailleurs établi. La Cour d'appel de Bruxelles a donc, en l'espèce, estimé que la décision avait été prise en violation des principes de protection de l'article 64quinquies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, ce qui lui ôtait toute validité juridique. Et partant, la discussion quant à l'existence ou non de justes motifs au moment de la décision de révocation fut jugée sans importance⁽²¹⁵⁾.

158. Par requête adressée au président du tribunal de commerce (ou du tribunal de première instance, s'agissant de l'association) et notifiée préalablement au commissaire, la société (ou l'association) peut demander

⁽²¹⁵⁾ Bruxelles (8^e chambre), 16 mai 2000, *R.W.*, 2000-01, p. 1241; IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 135-137; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 446-447.

l'autorisation de ne pas communiquer aux associés les observations qui ne sont pas pertinentes ou sont de nature à nuire injustement au crédit de la société. Le président du tribunal entend la société et le commissaire en chambre du conseil et statue en séance publique. Sa décision n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel (art. 136, al. 2, C. Soc.).

159. La proposition de révocation des mandats de commissaire agréé dans les établissements de crédit ou dans les établissements de placement collectif devra être soumise pour avis à la Commission bancaire, financière et des assurances. Cet avis sera porté à la connaissance de l'assemblée générale (art. 54, al. 4, loi relative au statut et au contrôle des institutions de crédit; art. 87, loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement).

La directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, qui doit encore être transposée en Belgique, prévoit que la société qui révoque un auditeur doit en donner notification motivée à l'autorité responsable de la supervision publique⁽²¹⁶⁾.

3.5. CONSEQUENCES D'UNE REVOCATION SANS JUSTE MOTIF

3.5.1. Non-respect de la procédure

160. D'après les travaux préparatoires de la loi portant réforme du révisorat, les paragraphes 2 à 5 de l'article 15^{ter} de la loi portant organisation de l'économie (actuellement repris dans art. 156-160, C. Soc.) sont d'ordre public. Cela signifie que la révocation du commissaire sans avis ou proposition du conseil d'entreprise, ou après un avis ou proposition qui n'a pas obtenu la majorité requise, peut être annulée sur requête de tout intéressé au sens de l'article 17 du Code judiciaire. Le juge devra soulever d'office cette nullité et pourra la prononcer après la réouverture des débats⁽²¹⁷⁾. La nullité sera prononcée par le président du tribunal de commerce du siège de la société, siégeant comme en référé (art. 160 C. Soc.). Si la nullité de la décision est prononcée, le commissaire doit être impérativement réintégré dans ses fonctions⁽²¹⁸⁾.

⁽²¹⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 35.

⁽²¹⁷⁾ Déclaration du gouvernement dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 24.

⁽²¹⁸⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} », *o.c.*, p. 4.

La Commission juridique de l'IRE attire l'attention sur le fait que les infractions aux articles 156 à 159 du Code des sociétés font partie des infractions au Code des sociétés, puisque ces dispositions étaient précédemment reprises dans la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie. Dans certaines circonstances, de telles infractions pourront par conséquent être mentionnées dans la deuxième partie du rapport du commissaire ⁽²¹⁹⁾.

L'annulation de la révocation illicite a pour effet de confirmer le commissaire dans ses fonctions ⁽²²⁰⁾.

3.5.2. Absence de motif grave

A. Annulation ou suspension de la résolution de révocation

161. En cas de révocation, sans juste motif d'un commissaire, cette révocation irrégulière ne pourra pas être annulée ou suspendue sur cette base. Le commissaire révoqué qui invoquerait l'absence de juste motif ne peut en effet introduire une action en justice pour annuler la démission et restaurer dans ses fonctions ⁽²²¹⁾. Cette règle déroge au droit commun, qui privilégie l'exécution en nature. L'article 1142 du Code civil n'empêche nullement la réintégration forcée de la personne démise à tort. Cette disposition n'empêche que l'exécution forcée en nature ⁽²²²⁾ d'une obligation de poser un acte matériel ⁽²²³⁾. L'impossibilité de réintégration forcée du commissaire résulte du fait que la loi ne prévoit que des dommages et intérêts pécuniaires en cas de démission forcée illégitime ⁽²²⁴⁾.

162. Une révocation irrégulière sortira immédiatement ses effets. La proposition du Conseil d'Etat visant à prévoir que, en cas de contestation, la révocation ne sortirait ses effets qu'après qu'un jugement, prononcé à la requête de la société, aurait établi l'existence de justes motifs, a été rejetée expressément par le gouvernement ⁽²²⁵⁾. Cela implique, nous semble-t-il, qu'il

⁽²¹⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 108.

⁽²²⁰⁾ Rapport fait au nom de la commission par Monsieur VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 36; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 57.

⁽²²¹⁾ Déclaration du gouvernement dans le rapport fait au nom de la commission spéciale par Monsieur VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 26; voir dans un sens opposé: l'article 118 du grand projet de réforme du droit des sociétés, dont s'inspire la loi portant réforme du révisorat, prévoyait expressément la possibilité de réintégration.

⁽²²²⁾ P. WERY, *L'exécution forcée en nature des obligations contractuelles non pécuniaires*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 260, n° 150.

⁽²²³⁾ P. VAN OMMESLAGHE, *Cours de droit des obligations*, V, 1985/1028 (l'adage *nemo praecise cogi ad factum* ne s'applique pas dans le cas d'une obligation d'accomplir un acte juridique).

⁽²²⁴⁾ Voir dans le même sens, le droit du travail belge: la réintégration forcée d'un travailleur licencié n'est plus possible alors que, jadis, elle l'était (Cass., 17 juin 1902, *Pas.*, 1902, t. I, p. (323), 324 et *Rev trim. dr. civ.*, 1903, n° 48, p. 933-934, note R. DEMOGUE).

⁽²²⁵⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 18.

est également impossible pour le commissaire de demander, sur la base de l'article 179, § 1^{er} du Code des sociétés, la suspension de la résolution de l'assemblée générale portant sur sa révocation.

B. Dommages et intérêts

a. Le principe du droit aux dommages et intérêts

163. En l'absence de justes motifs justifiant la révocation, le commissaire démis irrégulièrement aura droit à des dommages et intérêts.

164. Les dommages et intérêts sont de nature contractuelle. On ne peut y renoncer à l'avance. L'article 64^{quater}, alinéa 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (actuellement art. 135, al. 1^{er}, C. Soc.) est impératif⁽²²⁶⁾. La technique qui consisterait à faire supporter la charge de la révocation du commissaire par le réviseur d'entreprises nouvellement nommé, constituerait une violation de l'article 22 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Cet article prévoit que les membres de l'IRE ne peuvent de quelque façon que ce soit, attribuer ou percevoir des commissions, des courtages ou d'autres avantages en rapport avec leurs missions. Il en va évidemment de même des abattements consentis sur les honoraires à percevoir au cours de la première année de leur mandat⁽²²⁷⁾.

b. Montant des dommages et intérêts

165. Dans un arrêt de la Cour d'appel de Liège, le commissaire révoqué sans juste motif s'est vu attribuer des dommages et intérêts égaux aux revenus dont il aurait bénéficié s'il avait exercé son mandat jusqu'à la fin de celui-ci⁽²²⁸⁾. Suivant un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles, ces dommages et intérêts comprennent non seulement les honoraires qui pouvaient être sollicités pendant la partie du mandat non encore expirée mais également les honoraires dus pour des prestations qui ne faisaient pas partie du mandat mais qui, en vertu de la loi, auraient dû être confiées au commissaire. Dans le cas précité, étaient visés les honoraires relatifs à un rapport concernant une fusion menée à bien après une révocation irrégulière. Il s'agissait d'une mission particulière que le commissaire aurait dû remplir en vertu de son mandat⁽²²⁹⁾.

⁽²²⁶⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 48; E. et P. MALLIEN, *Het nieuw statuut van commissaris, bedrijfsrevisor en accountant*, Anvers, Groupe I.T., 1985, p. 40; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} », o.c., p. 4.

⁽²²⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 77; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 445.

⁽²²⁸⁾ Liège, 23 novembre 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, n° 6545, p. 178; IRE, *Bulletin d'Information*, 1990, n° 5, p. 1-2 et *L.M.B.*, 1990, p. 802.

⁽²²⁹⁾ Bruxelles (8^e chambre), 6 mai 2000, *R.W.*, 2000-01, p. 1241-1244; voir dans le même sens le point de vue du Conseil de l'IRE, IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 447.

Cette jurisprudence doit être quelque peu nuancée à la lumière d'un arrêt de la Cour de cassation française relatif à la révocation illicite d'un gérant statutaire. La Cour a considéré que ce dernier ne peut prétendre à la totalité de la rémunération correspondant à la durée normale prévue pour son mandat puisqu'il ne doit plus fournir de services ⁽²³⁰⁾. Mais il convient aussi de considérer que la première année est une année d'investissement sur le plan de la connaissance de l'entreprise, dont les coûts se répartissent normalement sur toute la durée du mandat ⁽²³¹⁾.

⁽²³⁰⁾ Cass. fr. comm., 22 novembre 1977, *Bull. civ.*, 1977, n° 277, p. 235, *D.* 1978, p. 645, note J. GUYENOT; *Rev. Soc.*, 1978, note Y. GUYON; comparez l'étude consacrée à l'attribution d'avantages pour les indemnisations en cas de responsabilité: E. DIRIX, *Het begrip schade*, Bruxelles, Ced.Samsom, 1984, p. 36; J. RONSE, *Schade en schadeloosstelling*, Gand, Story-Scientia, 1957, p. 390, n° 519.

⁽²³¹⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quater », *o.c.*, p. 5.

CHAPITRE 4 LA DEMISSION

4.1. DEMISSION DU MANDATAIRE EN DROIT COMMUN

166. En vertu du droit commun, un mandataire peut toujours renoncer unilatéralement au contrat de mandat, à condition d'indemniser le mandant pour le préjudice qu'il lui cause à la suite de sa renonciation (art. 2007 C.□ci). Il résulte de l'obligation d'indemniser le préjudice résultant d'une démission que le mandataire peut être amené à poursuivre son mandat jusqu'à ce qu'il soit pourvu à son remplacement ou que l'on puisse raisonnablement y pourvoir. L'obligation d'indemnisation ne s'applique pas dans le cas où le mandataire est dans l'impossibilité de poursuivre son mandat. Une telle cessation unilatérale ne doit pas être motivée. La démission est un acte juridique unilatéral emportant une obligation de notification, ce qui veut dire que la démission ne prendra effet (et ne deviendra irrévocable) que lorsque le mandant en aura pris connaissance ou aurait dû raisonnablement en prendre connaissance.

4.2. DEMISSION DU COMMISSAIRE

4.2.1. Démission (avec effet immédiat) pour motifs personnels graves

167. Si on devait appliquer tels quels les principes du mandat de droit commun au mandat du commissaire, ce dernier pourrait à tout moment mettre volontairement un terme à son mandat en notifiant sa démission aux organes qui ont compétence pour représenter la société/l'association et recevoir les notifications. Concrètement, il suffirait donc d'une notification à l'administrateur/gérant individuel ou à la personne en charge de la gestion journalière, puisque ceux-ci disposent d'un pouvoir passif de représentation. Le législateur a toutefois dérogé à ce principe, ce mode de cessation unilatérale immédiate du mandat de commissaire n'étant possible que lorsque le réviseur cesse son mandat pour des motifs personnels graves (art. 135, al. 2, C. Soc. (société) et art. 17, § 7 de la loi sur les ASBL *juncto* art. 135, al. 2, C. Soc. (association)). Un motif grave personnel permet au commissaire de démissionner sans délai, sans être tenu d'attendre l'assemblée générale suivante. Cette démission aura néanmoins pour conséquence qu'une assemblée générale devra décider du remplacement du commissaire démissionnaire, à moins que n'existe un collège de commissaires (ne devant pas être complété) ou un commissaire suppléant.

168. La notion de motifs personnels graves renvoie surtout à des raisons médicales ou à des divergences fondamentales avec la direction de la société qui sont de nature telle que le réviseur d'entreprises estime ne plus pouvoir assumer la responsabilité de l'attestation des comptes annuels ⁽²³²⁾. Il appartiendra au commissaire de déterminer dans quelle mesure il estime possible de démissionner dans les circonstances considérées, alors que les informations qu'il serait amené à donner en justification de sa démission seront communiquées aux associés et aux confrères qui, le cas échéant, seront amenés à le remplacer. Les informations données ne seront, en revanche, pas publiées avec les comptes annuels et resteront, par conséquent, ignorées des tiers ⁽²³³⁾.

Mais il pourrait également s'agir de la situation où le commissaire est contraint de démissionner par suite d'une renonciation à la qualité de réviseur d'entreprises, d'une injonction du Conseil en vertu de l'article 18^{quater} de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises ou d'une décision de la Commission de discipline, ou encore de l'impossibilité de s'acquitter en toute indépendance de sa mission ⁽²³⁴⁾.

Un confrère a interrogé le Conseil de l'IRE pour savoir dans quelle mesure le commissaire en fonction doit démissionner lorsqu'un proche parent ou allié devient administrateur dans une société qu'il contrôle. En l'hypothèse, il n'est pas contesté que l'incompatibilité existe. La question porte uniquement sur le moment de la démission. Sur l'avis de la Commission des Questions éthiques, le Conseil a émis l'avis suivant.

L'interdiction déontologique d'accepter ou de poursuivre une mission lorsque l'indépendance du réviseur n'est plus garantie doit être considérée comme un motif personnel grave en manière telle que le commissaire en cause devra présenter sa démission sans délai, indépendamment de la tenue d'une assemblée générale.

Le fait que ses travaux de contrôle aient été presque terminés est indifférent. Le réviseur doit pouvoir garantir qu'il agit à tout moment d'une façon totalement indépendante. Ceci ne porte pas préjudice à la possibilité pour son successeur de s'appuyer sur les travaux de son confrère. En effet, jusqu'au moment où le commissaire s'est trouvé dans des circonstances d'incompatibilité déontologique, ses travaux de contrôle pouvaient être considérés comme exercés conformément aux normes déontologiques.

La solution proposée de constituer un collège jusqu'à la prochaine assemblée générale dans le but de confirmer la validité des travaux déjà accomplis ne

⁽²³²⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 59.

⁽²³³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 119; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 443.

⁽²³⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 69; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 441.

peut être acceptée. En effet, le réviseur d'entreprises ne peut délivrer un rapport ou émettre une opinion dans la mesure où son impartialité n'est plus garantie (235).

169. Par contre, la possibilité d'obtenir un mandat plus lucratif ne constitue pas un motif personnel grave. Il doit s'agir en effet de motifs d'ordre personnel qui sont objectivement valables du point de vue de la société. Une société peut avoir intérêt à ce qu'un commissaire malade ou incompetent soit remplacé ou à ce qu'un réviseur d'entreprises incompetent reconnaisse ses faiblesses, ou encore à ce qu'un commissaire, appelé à résider pendant une longue période loin du siège social de la société, mette un terme à son mandat (236). La réorganisation du contrôle dans le cadre d'un groupe de sociétés, à la suite par exemple de la modification du contrôle de l'actionnariat, n'est pas davantage considérée comme un motif personnel grave (237).

La question a été posée à la Commission juridique de savoir si un commissaire pouvait invoquer, comme motif valable à l'appui de sa démission anticipée, le fait que la rémunération prévue originellement était trop modique. Le niveau de la rémunération doit en effet être de nature à permettre le respect des normes de révision. Or, une augmentation de la rémunération du commissaire n'est possible que moyennant l'accord préalable de l'assemblée générale. Il a été estimé que lorsque les circonstances sur base desquelles la rémunération a été convenue initialement ne sont pas modifiées, le niveau des honoraires (apparemment insuffisant pour couvrir les prestations) ne peut en principe pas être invoqué par la réviseur d'entreprises comme motif valable de démission (238).

4.2.2. Démission sans motif personnel grave

A. L'obligation de motivation

a. Principe

170. Un commissaire peut également mettre un terme à son mandat parce qu'il est entravé dans l'exercice de sa mission ou parce qu'il existe des divergences fondamentales avec la direction de l'entreprise, susceptibles de l'amener à considérer qu'il ne lui est plus possible d'assumer la responsabilité de l'attestation des comptes annuels. Ne s'agissant pas de motifs personnels graves, le commissaire ne pourra démissionner que lors de l'assemblée

(235) IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 113-114; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 442-443; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 61.

(236) I. VEROUGSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 289, n° 36.

(237) IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 49-50.

(238) IRE, Avis de la Commission juridique, « Démission d'un commissaire dans une ASBL pour cause d'honoraires insuffisants », IRE, *Bulletin d'Information*, 2004, n° 6, p. 23-24; IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 100-101.

générale et après avoir informé celle-ci par écrit des raisons de sa démission (art. 135, al. 2, C. Soc.; art. 17, §7 loi sur les ASBL *juncto* art. 135 C. Soc.). Cette disposition vise à éviter que le commissaire qui constaterait des infractions ou irrégularités ne se soustraie à sa responsabilité en donnant simplement sa démission, sans exercer ses pouvoirs et sans respecter ses obligations ⁽²³⁹⁾.

171. Le commissaire démissionnaire est tenu d'indemniser la société pour les dommages qu'elle subit en raison de sa démission (art. 2007 C. civ.). L'obligation de motiver la démission prévue à l'article 135, alinéa 2 du Code des sociétés résulte en fait du droit commun. La cessation d'un mandat ne met pas fin à la responsabilité pour les fautes commises avant que la cessation ne soit devenue opposable à la société et aux tiers même si les dommages résultant de ces fautes n'apparaissent que plus tard. Un commissaire qui constate des infractions (sérieuses) au Code des sociétés, ne peut échapper à son obligation de faire rapport en démissionnant, sous peine de voir sa responsabilité engagée ⁽²⁴⁰⁾.

b. Forme de l'obligation de motivation

172. Le commissaire doit informer par écrit l'assemblée générale de la société (art. 135, al. 2, C. Soc.) ou de l'association (art. 17, § 7 loi sur les ASBL *juncto* art. 135, al. 2, C. Soc.) et le cas échéant, le conseil d'entreprise de la société (art. 159, al. 2, C. Soc.) ou de l'association (art. 15bis, loi du 20 septembre 1948 *juncto* art. 159, al. 2, C. Soc.) de sa démission.

173. Avant de donner sa démission, le commissaire agréé d'une institution de crédit ou d'un établissement de placement collectif doit en informer par écrit la Commission bancaire, financière et des assurances, ainsi que l'institution de crédit ou l'établissement de placement collectif en motivant sa décision. Le règlement d'agrément fixe la procédure (art. 54, al. 2, loi relative au statut et au contrôle des institutions de crédit; art. 87, loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement).

B. Moment de la démission

a. Une démission ne peut (en principe) être donnée que lors de l'assemblée générale

174. De l'obligation d'indemniser les dommages causés par la démission (art. 2007, al. 2, C. civ.) découle l'obligation pour le mandataire démissionnaire de poursuivre son mandat, jusqu'à ce qu'il ait été pourvu à son remplacement

⁽²³⁹⁾ Exposé des motifs « projet de loi de réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 18.

⁽²⁴⁰⁾ Dans ce sens, déjà avant la réforme de 1985, voir IRE, *Rapp. annuel*, 1981, p. 67.

ou que cela puisse raisonnablement se faire. Une obligation d'indemnisation peut aussi être la conséquence d'une démission donnée à un moment inopportun⁽²⁴¹⁾. Ainsi en irait-il par exemple de la démission d'un commissaire au moment où l'exercice est pratiquement écoulé. Dans ce cas, la démission aurait pour conséquence de rendre stérile ou presque l'essentiel des travaux déjà effectués, sans que le réviseur nouvellement nommé ne dispose du temps suffisant pour mener à bien son travail de révision. Le cas échéant, si la société le demande, les deux réviseurs pourraient être amenés à poursuivre leur mission en collège. Sauf convention contraire entre les parties, les honoraires du commissaire en place demeurent inchangés⁽²⁴²⁾.

Pour ne pas compromettre la continuité du contrôle, le Conseil de l'IRE recommande d'éviter la démission en cours d'exercice, sauf motifs personnels graves. Cela implique qu'en principe, le commissaire ne pourra démissionner qu'à l'occasion de l'assemblée annuelle ordinaire et après avoir fait rapport à celle-ci⁽²⁴³⁾. Ce même principe s'appliquera lorsque le conseil d'administration de la société contrôlée invite le commissaire à donner volontairement sa démission en raison d'une modification de l'actionnariat⁽²⁴⁴⁾. Le Conseil de l'IRE admet toutefois qu'un commissaire donne sa démission à l'occasion d'une assemblée générale extraordinaire qui se tiendrait quelques semaines après l'assemblée générale annuelle. Selon l'IRE, le texte de la loi ne s'oppose pas à une démission présentée à une assemblée autre que l'assemblée annuelle ordinaire. Cette possibilité doit être examinée à la lumière d'une bonne exécution de la fonction de commissaire⁽²⁴⁵⁾.

b. La prise d'effet de la démission

175. La démission est un acte juridique notifié unilatéralement. Elle ne sortira donc ses effets qu'au moment où la partie à qui elle est adressée en prendra connaissance ou pourra raisonnablement le faire. La démission du commissaire (sans motifs graves personnels) devant être actée par l'assemblée générale, elle ne pourra en aucun cas prendre effet avant la tenue de cette assemblée. Si l'entreprise a un conseil d'entreprise, le commissaire doit en outre informer

⁽²⁴¹⁾ Voir dans le même sens, en France: concernant la démission volontaire du commissaire aux comptes: Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 103, p. 26, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle* (Selon l'auteur, la meilleure solution pour éviter que la démission volontaire ne vienne à un moment inopportun, c'est que le commissaire aux comptes démissionne à la fin de l'exercice).

⁽²⁴²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 70; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 442.

⁽²⁴³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 49.

⁽²⁴⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 49-50.

⁽²⁴⁵⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 70; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 442.

par écrit et préalablement des raisons de sa démission (art. 159, al. 2, C. Soc.). La démission ne deviendra irrévocable qu'à partir du moment où l'assemblée générale, et le cas échéant, le conseil d'entreprise auront été informés de celle-ci. Avant la tenue de l'assemblée générale et avant l'information du conseil d'entreprise, la démission présentée n'a aucun effet et pourra être retirée.

176. Des problèmes peuvent se poser lorsque le conseil d'administration omet de convoquer une assemblée générale. Dans cette hypothèse, le commissaire d'une SA et d'une SPRL (et d'une SC dans la mesure où les statuts le prévoient), pourra convoquer personnellement l'assemblée générale. Si personne ne se présente à l'assemblée générale ainsi convoquée, le commissaire devra s'adresser au juge pour lui demander l'autorisation de démissionner.

C. Assistance obligatoire à l'assemblée générale

177. Dans la mesure où sa démission doit obligatoirement être inscrite à l'ordre du jour, le commissaire sera tenu de répondre aux questions posées par les actionnaires à propos de sa démission (art. 274 C. Soc. (SPRL) et art. 540 C. Soc. (SA)).

D. Sanctions de l'irrégularité d'une démission volontaire

178. L'absence de motivation de la démission peut engager la responsabilité du commissaire (en raison, p. ex., du préjudice découlant des formalités à respecter lors de la nomination d'un nouveau commissaire) et donner éventuellement lieu à des sanctions déontologiques ⁽²⁴⁶⁾. A défaut de motivation, la démission peut également être déclarée nulle à la demande de toute partie intéressée. L'obligation de motivation est en effet impérative. Elle tend à éviter que le commissaire ne se soustraie à sa responsabilité en démissionnant sans raison valable. Cette nullité doit être demandée au juge du fond par toute partie intéressée. Sont considérés comme partie intéressée en vue de l'introduction d'une telle action, l'actionnaire ou associé absent, ou encore la personne qui a émis des réserves lors de l'assemblée où la démission du commissaire a été présentée. L'organe de gestion est également une partie intéressée, au même titre qu'un actionnaire ou un associé. En revanche, il ne semble pas que les créanciers de la société puissent être considérés comme des parties intéressées à même d'introduire une action en annulation de la démission du commissaire. S'ils ont certes, eux aussi, un intérêt dans le cadre du contrôle, ils ne peuvent cependant être considérés comme étant concernés au premier chef par la démission du commissaire.

⁽²⁴⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 50; Exposé des motifs « projet de loi de réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 18; Rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-83, n° 552/35, p. 49; R. VAN ASBROECK et P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 12.

179. En ce qui concerne le défaut de motivation vis-à-vis du conseil d'entreprise, telle qu'imposée par l'article 159, alinéa 2 du Code des sociétés, l'article 160 du Code des sociétés prévoit que toute décision de nomination ou de renouvellement de mandat qui ne respecte pas les articles 156 à 159 du Code des sociétés est nulle. La nullité est prononcée par le président du tribunal de commerce du siège de la société, siégeant comme en référé. La Commission juridique de l'IRE attire l'attention sur le fait que les infractions aux articles 156 à 159 du Code des sociétés font partie des infractions au Code des sociétés puisque ces dispositions étaient précédemment reprises dans la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie. Dans certaines circonstances, de telles infractions pourront donc faire l'objet d'une mention dans la deuxième partie du rapport du commissaire ⁽²⁴⁷⁾.

⁽²⁴⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 108.

CHAPITRE 5

CESSATION DE COMMUN ACCORD

180. La loi reste muette à propos de la cessation du mandat de commissaire à la suite d'un accord amiable entre les parties concernées. En vertu du droit général des obligations, une telle cessation devrait être possible, moyennant accord du commissaire d'une part, de l'assemblée générale, d'autre part, et, le cas échéant du conseil d'entreprise statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres désignés par les travailleurs. L'accord du conseil d'entreprise est requis sous peine de nullité (art. 159 *juncto* art. 160 C. Soc.). La conséquence de cette annulation, c'est que le commissaire reste en fonction.

181. Le Conseil de l'IRE estime que les principes de la démission tels que prévus à l'article 135, alinéa 2 du Code des sociétés s'appliquent également à la cessation d'un commun accord. Ceci signifie que, sauf le cas de motifs personnels graves, les parties ne pourront mettre un terme au mandat qu'à l'occasion de l'assemblée générale ordinaire, rapport sur l'exercice de la mission ayant été fait ⁽²⁴⁸⁾. Cette solution se justifie par le fait que le commissaire agit aussi dans l'intérêt général et que dès lors, un accord entre la société ou l'association et le commissaire ne suffit pas.

⁽²⁴⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 83-84; A. KILESSE et R. VAN BOVEN, « Boekhouding, jaartekening en controle », in *Vzw en stichting*, Bruges, la Charte, 2005, p. 266, n° 201; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 65.

CHAPITRE 6

EXPIRATION DE LA DUREE DU MANDAT

182. Le mandat de commissaire cesse de plein droit à l'expiration de la durée pour laquelle il avait été confié.

6.1. DUREE LEGALE DE MAXIMUM ET MINIMUM TROIS ANS

6.1.1. Principe

183. La durée du mandat du commissaire (non désigné par le juge) est fixée par la loi à un terme de trois ans renouvelable (sans restrictions)⁽²⁴⁹⁾ (art. 135, al. 1^{er}, 1^{ère} phrase, C. Soc.; art. 38, al. 5, loi relative au contrôle des entreprises d'assurances (commissaire agréé d'une entreprise d'assurances); art. 135 *juncto* art. 17, § 7, loi sur les ASBL). Ce terme est à la fois un terme légal minimal et maximal⁽²⁵⁰⁾. Ledit terme vaut également pour les sociétés et associations qui ne sont pas obligées de nommer un commissaire mais qui se soumettent volontairement au régime de contrôle.

Si le réviseur d'entreprises a été nommé pour le contrôle de l'information qui doit être fournie au conseil d'entreprise de la succursale d'une société étrangère ou dans une entreprise qui n'a pas la forme juridique de société commerciale, l'article 162 du Code des sociétés fait référence au système juridique qui s'applique au commissaire de sociétés. L'article 135, alinéa 1^{er} du Code des sociétés est donc d'application et la durée de la mission est légalement fixée à trois ans. La mission prendra toutefois fin, faute d'objet, avant ce terme, si le conseil d'entreprise (ou le comité pour la prévention et la protection au travail en exerçant les pouvoirs) disparaît⁽²⁵¹⁾.

6.1.2. Compatibilité d'un mandat de commissaire pour une durée de six ans auprès d'une entreprise de droit public

184. Le Conseil de l'IRE a constaté que, dans une entreprise publique autonome, un commissaire a été désigné pour une période de six ans.

⁽²⁴⁹⁾ Une proposition récente visant à fixer légalement que le terme ne pouvait être prorogé qu'une seule fois n'a pas été retenue (*Doc. parl.*, Sén., 2001-2002, n° 1107/5, p. 13).

⁽²⁵⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 46-47 (la position consistant à dire qu'il ne s'agirait en l'occurrence que d'une durée maximum est réfutée, compte tenu que ce terme vise également à garantir l'indépendance du commissaire en lui apportant une fonction stable); Liège, 23 novembre 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, n° 6545, p. 178; IRE, *Bulletin d'Information*, 1990, n° 5, p. 1-2; *J.L.M.B.*, 1990, p. 802 (le terme de trois ans assure une durée minimum de trois ans).

⁽²⁵¹⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 51; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 489.

L'article 30 des statuts de l'entreprise publique autonome en question prévoit :
« *De controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid, vanuit het oogpunt van de wet en deze statuten, van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening, wordt opgedragen aan een college van commissarissen dat uit vier leden bestaat en beraadslaagt volgens de gewone regels van de beraadslagende vergaderingen. Zij voeren de titel van commissaris en worden benoemd voor een hernieuwbare termijn van zes jaar. Het Rekenhof benoemt twee commissarissen onder zijn leden. De twee andere commissarissen worden door de algemene vergadering benoemd onder de leden, natuurlijke of rechtspersonen, van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. De algemene vergadering bepaalt de vergoeding van de commissarissen.* ».

Cette disposition concorde avec le délai de six ans que l'on retrouve à l'article 25, § 4 de la loi du 21 mars 1991 portant réformes de certaines entreprises publiques économiques, lequel prévoit: « *Les commissaires sont nommés pour un terme renouvelable de (au maximum) six ans. (La durée du mandat doit, le cas échéant, être précisée dans les statuts de l'entreprise publique concernée.) Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif. Un commissaire ne peut, sans motifs personnels graves, démissionner de ses fonctions qu'à l'occasion du dépôt de son rapport sur les comptes annuels et après avoir fait un rapport par écrit sur les raisons de sa démission au ministre dont relève l'entreprise publique et, le cas échéant, à l'assemblée générale.* ».

L'article 51 de la loi-programme du 9 juillet 2004 a modifié l'article précité en ajoutant le mot « au maximum » entre les mots « un terme renouvelable de » et « six ans ».

La question se pose de savoir si ce terme de six ans du mandat du commissaire n'est pas contraire à l'article 135 du Code des sociétés qui prescrit une durée de trois ans.

L'article 949, § 2 (ancien art. 874, § 2) du Code des sociétés prévoit: « *Si, au sein d'une personne morale de droit public, un collège des commissaires est créé comprenant des membres désignés en leur qualité de réviseur d'entreprises et des membres qui ne sont pas désignés en cette qualité, les dispositions du présent code, relatives aux commissaires, s'appliquent, nonobstant toute clause contraire des statuts, aux commissaires désignés en leur qualité de réviseur d'entreprises; ceux-ci établissent un rapport distinct.*

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux autres commissaires sauf si les statuts le prévoient expressément. ».

Etant donné que les statuts de l'entreprise publique autonome en question prescrivent que les commissaires sont nommés pour un terme renouvelable de (maximum) six ans, l'article 135, alinéa 1^{er} du Code des sociétés ne s'applique pas aux commissaires qui sont membres de la Cour des comptes. Selon le Conseil, sur proposition de la Commission juridique, les commissaires qui sont membres de la Cour des comptes peuvent être nommés pour une période de six ans.

L'article 135, alinéa 1^{er} s'applique bel et bien aux commissaires qui sont nommés en leur qualité de réviseur d'entreprises. Le Conseil est d'avis que les réviseurs d'entreprises, membres du collège de commissaires, doivent être nommés pour une durée de trois ans. Dans le cas présent, le Conseil estime que en ce qui concerne la nomination des réviseurs, une solution peut consister à renouveler le mandat à l'expiration des trois ans ⁽²⁵²⁾.

6.2. NOTION D'« ANNEE »: EXERCICE SOCIAL, ANNEE CALENDRIER, ANNEE DE CONTROLE?

185. La notion d'année peut être interprétée de différentes manières. L'interprétation qui est reprise dans le rapport VERHAEGEN ⁽²⁵³⁾ est en contradiction avec l'Exposé des motifs. Ce dernier prévoit en effet qu'il ne faut pas perdre de vue que « *ce délai ne correspondra pas nécessairement à trois années civiles; le terme pourra être plus long ou plus court, en fonction de l'exercice social. La disposition vise en effet à permettre aux commissaires d'exercer leur contrôle sur trois exercices au moins* ⁽²⁵⁴⁾ ». En d'autres termes, l'Exposé des motifs semble considérer que le vocable année signifie « exercice social » (et peut être davantage encore « année de contrôle ») plutôt que « année calendrier ». Le rapport VERHAEGEN vient toutefois réfuter cette interprétation: « *A la question d'un membre de savoir si le terme « ans » vise l'exercice ou l'année civile, le ministre (des Affaires économiques) répond que le terme doit se lire dans son sens habituel, soit un délai d'un an. L'Exposé des motifs pourrait donc induire en erreur.* » ⁽²⁵⁵⁾. L'existence de ces contradictions dans les travaux parlementaires fait qu'on ne peut guère en tirer d'arguments ⁽²⁵⁶⁾.

De l'avis du Conseil de l'IRE, le terme « ans » figurant dans l'article 135, alinéa 2 du Code des sociétés doit s'interpréter comme signifiant que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois comptes annuels

⁽²⁵²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 115-116.

⁽²⁵³⁾ Rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552, p. 47.

⁽²⁵⁴⁾ Exposé des motifs « projet de loi de réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 18.

⁽²⁵⁵⁾ Rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552, p. 47; voir notamment dans ce sens Comm. Bruxelles, 12 janvier 2004, *T.R.V.*, 2004, p. 621, note I. DE POORTER, « Hoe lang duurt het mandaat van een commissaris: drie kalenderjaren of drie controlejaren? ».

⁽²⁵⁶⁾ I. DE POORTER, « note sous Gand 5 janvier 2004 », *R.D.C.*, 2005, p. 405.

successifs ⁽²⁵⁷⁾. L'exercice social s'achèvera à l'occasion de l'assemblée générale à laquelle sont soumis les comptes annuels sur lesquels le commissaire doit faire rapport conformément à la loi et aux statuts.

Cette période correspondra normalement à un contrôle pendant trois années calendrier, mais dans des circonstances exceptionnelles, elle pourrait être plus longue ou plus courte. Il importe d'abord de tenir compte du fait qu'un exercice social peut, dans des circonstances exceptionnelles, être plus court ou plus long que l'année civile. De plus, il faut tenir compte du fait que le commissaire doit aussi exercer un contrôle sur les événements survenus après la clôture de l'exercice. Son mandat ne se termine que lors de l'assemblée générale qui doit se prononcer sur les comptes annuels sur lesquels le commissaire a fait rapport. La période pendant laquelle le commissaire exercera ses fonctions ne coïncide donc pas avec celle de l'exercice social ⁽²⁵⁸⁾. L'interprétation du terme « année » comme étant « année de contrôle » a pour conséquence que le renouvellement des mandats des commissaires coïncide avec le cycle normal des assemblées générales. On évite ainsi qu'il faille à chaque fois convoquer des assemblées générales extraordinaires pour nommer le commissaire.

6.3. QUAND LE TERME DE TROIS ANS PREND-IL COURS?

186. Si le commissaire est nommé en cours d'exercice pour remplacer un commissaire, il faudra parfois s'écarter de la règle de base énoncée ci-dessus. Le commissaire pourra être nommé à un moment où un programme de contrôle normal peut encore être élaboré ou plus tard, et même après la date de clôture de l'exercice comptable. Dans cette hypothèse, les quelques mois qui séparent la nomination du premier rapport ne devront pas nécessairement être considérés comme une première année. En la matière, le Conseil de l'IRE recommande le point de vue suivant. Lorsque l'exercice comptable est déjà clôturé, la durée de trois ans devrait commencer à la date l'assemblée générale ordinaire suivante. Dans les autres cas, il convient de laisser à l'assemblée générale qui

⁽²⁵⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 46; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 435-436; C.B.N.C.R., *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*, Etudes C.B.N.C.R., 1988, p. 25; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quater », *o.c.*, p. 2; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 49; voir dans le même sens: Exposé des motifs « projet de loi de réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p.□18 (ce délai ne correspondra pas nécessairement à trois années civiles, le terme pouvant être plus long ou plus court. La disposition vise en effet à permettre aux commissaires d'exercer leur contrôle sur trois exercices au moins); dans un sens contraire: déclaration du ministre dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 47; voir dans le même sens, France: l'article L. 225-229, alinéa 1^{er} C.□comm. prévoit: *Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du sixième exercice.* ».

⁽²⁵⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1981, p. 66; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 435-436.

nomme le commissaire le soin de préciser la date d'expiration de son mandat, qui sera soit supérieure, soit inférieure de quelques mois à trois ans ⁽²⁵⁹⁾.

187. Un principe spécial s'applique également lorsqu'un commissaire est nommé pour procéder aussi au contrôle des comptes d'un exercice déjà clôturé. Dans ce cas, le mandat prend cours à partir du début de l'exercice sur lequel porte le premier rapport du réviseur, alors que le terme de trois ans n'est calculé qu'à partir de la date effective de la nomination. Ainsi, si un réviseur est nommé le 15 février 200N pour les années 200N-1, 200N et 200N+1, il devra aussi englober dans son contrôle l'année 200N+2, le délai ayant commencé à courir à partir du 15 février 200N ⁽²⁶⁰⁾.

6.4. DATE DE LA FIN DU MANDAT

188. Le mandat du commissaire prend fin, en principe, lors de l'assemblée générale qui doit se prononcer sur les troisièmes comptes annuels sur lesquels il doit faire rapport ⁽²⁶¹⁾. Des problèmes se posent toutefois, lorsque le conseil d'administration omet de convoquer l'assemblée générale et que ni les comptes annuels, ni le rapport de gestion ne sont disponibles. Dans ce cas, le commissaire établira un rapport de carence dans lequel il actera clairement qu'il y a eu infraction au Code des sociétés. Il y a lieu, en outre, de tenir compte du fait que les administrateurs/gérants sont tenus, sous peine de nullité, de soumettre des comptes annuels à l'assemblée générale dans un délai de maximum six mois après la date de clôture de l'exercice. Ce délai de six mois écoulé, le commissaire adressera un rapport au conseil d'administration en le priant expressément de bien vouloir convoquer l'assemblée générale et communiquer son rapport de carence aux actionnaires. En l'absence de réaction du conseil d'administration de la SA, ou du gérant de la SPRL, le commissaire convoquera personnellement l'assemblée générale ⁽²⁶²⁾. Le mandat ne peut être considéré comme terminé que lorsque l'assemblée générale a entendu son rapport et s'est prononcée sur la décharge à accorder au commissaire. La situation sera différente si, après une période déterminée pendant laquelle il n'y a ni comptes annuels ni assemblée générale, un autre commissaire venait être nommé, à la suite par exemple d'une modification dans l'actionariat.

⁽²⁵⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 48; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La Société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 50.

⁽²⁶⁰⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 438-439; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 53.

⁽²⁶¹⁾ Voir dans le même sens, France: l'article 225-229, alinéa 1^{er} C. comm. prévoit: « Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du sixième exercice. ».

⁽²⁶²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 185; voir dans le même sens: P.A. FORIERS, *Les situations de blocage dans les sociétés anonymes*, Etudes IRE, 1994, p. 9-10.

Selon les principes du mandat, le seul fait de désigner un nouveau mandataire emporterait la fin du mandat du premier commissaire (art. 2006 C. civ.)⁽²⁶³⁾.

189. Si aucun actionnaire ne se présente à l'assemblée générale, il y a lieu de le mentionner expressément dans le procès-verbal. Dans le cas de sociétés inactives, le commissaire pourra demander la désignation d'un administrateur provisoire⁽²⁶⁴⁾.

6.5. TACITE RECONDUCTION DU MANDAT

190. Lorsqu'un commissaire, après la fin de son mandat, continue à exercer celui-ci sans que l'assemblée générale et/ou le conseil d'entreprise ne l'ait confirmé dans ses fonctions ou ne l'ait remplacé par un autre, on ne saurait considérer qu'il s'agit d'une prolongation tacite du mandat⁽²⁶⁵⁾. La loi impose en effet une décision de l'assemblée générale portant sur la personne, le nombre et les émoluments du commissaire. Une décision tacite de l'assemblée générale n'est d'ailleurs pas possible, celle-ci n'étant pas, en tant qu'organe délibérant, l'addition des actionnaires de la société. Elle ne peut dès lors délibérer que si elle a été convoquée expressément à cet effet.

191. Si un commissaire reste en fonction pendant une période (plus longue), sans que son mandat ne soit prolongé en temps utile, ceci peut être régularisé *a posteriori*, vu qu'une nomination avec effet rétroactif doit être possible⁽²⁶⁶⁾.

⁽²⁶³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 185; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 507-508.

⁽²⁶⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 185; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 508.

⁽²⁶⁵⁾ Gand 5 janvier 2004, *R.D.C.*, 2005, p. 401; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Article 1 64^{quater} », *o.c.*, p. 3; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 52; voir dans le même sens, France: R. LEFEBVRE, *Les aspects juridiques du commissariat aux comptes*, Paris, Ed. Lefebvre, 1970, p. 30, n° 62; voir pour un exemple de reconduction tacite d'un mandat de liquidateur: Bastia, 19 décembre 1865, *D.* 1867, I, p. (345), 346, 1^{ère} colonne, *in fine*.

⁽²⁶⁶⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 438-439; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 52.

CHAPITRE 7

DECES DU REVISEUR OU DISSOLUTION DE LA SOCIETE DE REVISION

7.1. PRINCIPE

192. Le mandat de commissaire étant un mandat *intuitu personae*, il est généralement admis que le mandat disparaît de plein droit en cas de décès du commissaire ⁽²⁶⁷⁾. D'ailleurs ceci résulte de l'article 2003, alinéa 3 du Code civil, selon lequel le mandat finit par la mort du mandataire. Il s'agit ici d'un principe applicable dans l'hypothèse d'un mandat confié à un commissaire personne physique.

193. Il convient d'assimiler la dissolution de la personne morale au décès d'une personne physique. En principe, la dissolution de la société de révision mettra fin de plein droit au mandat, mais pas sur-le-champ. L'article 7bis, §1 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dispose en effet que les sociétés en liquidation ne peuvent être maintenues au tableau des membres que pendant une période d'une année à compter de la date de la dissolution. Attendu que les sociétés de révision ne sont radiées de plein droit qu'à l'issue de cette période, le mandat de commissaire ne prend fin de plein droit qu'une année après la date de dissolution.

194. Depuis l'introduction de la SPRL unipersonnelle dans le droit belge en 1987 – article 211 et suivants du Code des sociétés actuel – le Conseil de l'IRE a admis qu'une SPRL unipersonnelle, constituée par une seule personne physique, puisse être inscrite au tableau des membres de l'IRE.

Le Conseil de l'IRE a toujours souligné l'importance de nommer dans ce cas des gérants suppléants afin d'éviter les problèmes que peut poser l'exercice de l'activité dans le cadre de la SPRL unipersonnelle dans l'hypothèse où le seul associé soit venait à décéder, soit venait à perdre la qualité de membre de l'Institut.

Comme dans le cas de la SPRL constituée de plusieurs personnes, le Conseil peut octroyer un délai pour la transmission des actions en cas de décès, avant qu'il n'applique l'article 4^{quater} de la loi du 22 juillet 1953 pour radier la société du tableau des membres. La durée de ce délai est déterminée en fonction des circonstances.

⁽²⁶⁷⁾ A. KILESE et R. VAN BOVEN, « Boekhouding, jaarrekening en controle », in *Vzw en stichting*, Bruges, laCharte, 2005, p. 266, fi 199.

L'octroi d'un tel délai de régularisation en cas de décès est d'ailleurs subordonné à la nomination préalable, par la SPRL unipersonnelle d'un gérant-réviseur d'entreprises suppléant qui, sans rompre la continuité, devra se charger de la gestion de la société jusqu'au transfert intégral des actions à une ou plusieurs personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises.

A défaut de gérant suppléant dont la nomination aurait été publiée aux Annexes du *Moniteur belge* et communiquée à l'Institut, la société devrait être radiée du tableau des membres au moment du décès de son seul associé ⁽²⁶⁸⁾.

195. Le Conseil de l'IRE a reçu de la part d'un réviseur une requête visant au retrait de sa société, eu égard à l'expiration de la durée de celle-ci. Après analyse de son dossier, il est apparu que ce réviseur avait statutairement limité la durée de sa société de révision afin d'éviter ainsi les formalités associées à la dissolution volontaire (état de l'actif et du passif, et rapport de contrôle). Cette pratique a été considérée indigne d'un réviseur d'entreprises et celui-ci s'est vu infliger un blâme sévère ⁽²⁶⁹⁾.

7.2. REPRESENTANT PERMANENT

196. Les règles en matière de cessation du mandat de commissaire ne sont pas d'application lors du décès du représentant permanent. Le mandat de commissaire dans le chef de la société de révision continue. Dans une telle situation, la société de révision nommera simplement un nouveau représentant permanent. Si le mandat de représentant permanent n'est pas désigné *intuitu personae*, la société de révision pourra choisir librement le représentant permanent sans qu'il faille convoquer une assemblée générale de la société/association soumise au contrôle. Le nom du nouveau représentant permanent doit être publié aux Annexes du *Moniteur belge* ⁽²⁷⁰⁾.

7.3. DESIGNATION DE REVISEURS SUPPLEANTS

197. Pour éviter la convocation d'une assemblée générale spéciale et assurer la continuité du contrôle, on peut envisager la nomination de commissaires suppléants (*cf. supra*, n^{os} 70-72) ⁽²⁷¹⁾.

⁽²⁶⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 229.

⁽²⁶⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 54.

⁽²⁷⁰⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 68-69.

⁽²⁷¹⁾ *Ibid.*, p. 67.

7.4. COMMISSAIRES MEMBRES D'UN COLLEGE

198. Il n'y a pas davantage lieu de convoquer une assemblée générale extraordinaire quand plusieurs commissaires exercent le contrôle en collège. Dans ce cas, le contrôle pourra être poursuivi par les commissaires restants.

CHAPITRE 8

FUSION OU SCISSION DE LA SOCIETE DE REVISION

199. En principe, la fusion ou la scission de la société de révision ne provoqueront pas la fin du mandat (art. 682, § 1^{er}, 3^o, C. Soc.). Contrairement à ce qui se passe lors d'une transmission universelle par suite de décès, lors d'une fusion ou d'une scission, les contrats *intuitu personae* ou *intuitu firmae* conclus seront en effet transférés aux sociétés absorbantes⁽²⁷²⁾. Les parties ont cependant le droit d'en disposer autrement dans le contrat de nomination. Dans la lettre de mission, il pourrait être prévu que certains contrats ne seront pas transférés en cas de fusion. On pourrait également prévoir que le mandat de commissaire ne pourra être transféré à la société de révision absorbante qu'après approbation par l'assemblée générale de la société dans laquelle la société de révision absorbée est commissaire⁽²⁷³⁾.

En cas de scission, la proposition de scission devra préciser quelle société issue de la scission poursuivra quel mandat de commissaire.

⁽²⁷²⁾ H. LAGA, « Het rechtsgevolg van de fusie en splitsing. De overgang van rechten en plichten », in JAN RONSE INSTITUUT (Ed.), *De nieuwe fusiewetgeving 1993: vennootschapsrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Kalmthout, Biblo, 1994, p. 114, n^o 49; pour une critique de cette disposition légale, voir: J. VAN BAEL, *Fusies en splitsingen*, Anvers, Kluwer, 1993, p. 102, n^o 134.

⁽²⁷³⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 74.

CHAPITRE 9

DISSOLUTION DE LA SOCIETE OU ASSOCIATION SOUMISE AU CONTROLE

200. Il était généralement admis, lorsque les lois coordonnées sur les sociétés commerciales étaient d'application, que le mandat de commissaire cessait de plein droit lors de la dissolution de la société à contrôler. En vertu de l'article 2003, alinéa 3 du Code civil, selon lequel le mandat finit de plein droit par le décès du mandant. On rappellera à ce propos que les commissaires-vérificateurs nommés par l'assemblée générale pour contrôler les comptes du liquidateur (art. 188, L.C.S.C.) ne devaient pas être membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises⁽²⁷⁴⁾.

201. Le nouvel article 194 du Code des sociétés met cependant fin au système (anachronique) des commissaires-vérificateurs susdit⁽²⁷⁵⁾. Cet article dispose : « *Après la liquidation et au moins un mois avant l'assemblée générale ou la réunion des associés, les liquidateurs déposent un rapport sur l'emploi des valeurs sociales au siège de la société et soumettent les comptes et pièces à l'appui. Ces rapports sont contrôlés par le commissaire. A défaut d'un tel commissaire, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation, pour lequel ils peuvent se faire assister d'un expert-comptable ou d'un réviseur d'entreprises.* ».

Par commissaire, l'article 194 du Code des sociétés fait référence (contrairement à l'art. 188 L.C.S.C.) au réviseur d'entreprises qui est chargé par l'assemblée générale du contrôle des comptes annuels. Dans le Code des sociétés, le terme « commissaire » est d'ailleurs utilisé systématiquement en lieu et place de « commissaire-réviseur ». En outre, la solution pour la clôture de la liquidation en cas d'absence de commissaire, à savoir un droit individuel d'investigation des associés, est analogue à la situation dans laquelle aucun commissaire n'est nommé (art. 166 C. Soc.). Il ressort clairement de la structure du Code des sociétés que le titre IX « De la dissolution et de la liquidation » doit être traité sur le même pied que le titre VII « Contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés » : les deux titres font partie du livre IV relatif aux dispositions communes aux personnes morales. Il est exclu qu'une signification différente soit donnée au même terme repris dans le même Code. Auparavant, la structure des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne permettait pas d'utiliser cet argument. La section X relative à la liquidation des sociétés était totalement distincte des dispositions applicables aux SA, qui étaient reprises dans la section IV⁽²⁷⁶⁾.

⁽²⁷⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1987, p. 99-100; C.B.N.C.R., *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises*, Etudes C.B.N.C.R., 1988, p. 50.

⁽²⁷⁵⁾ B. CALLENS et C. FISCHER, « Le droit comptable et le commissaire-réviseur dans le code des sociétés », dans *Liber Amicorum H. Olivier*, Bruges, la Chartre, 2000, p. 109.

⁽²⁷⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 110 et s.

Une interprétation constructive de l'article 194 du Code des sociétés permet de conclure que le commissaire doit rester en fonction après la liquidation et que l'assemblée générale doit, à certains moments déterminés, procéder à la prolongation de son mandat ou, le cas échéant, à son remplacement ⁽²⁷⁷⁾.

Dans la poursuite du mandat, diverses questions pratiques ont toutefois été posées par la Commission juridique de l'IRE. On se demande ainsi quelle est la responsabilité du commissaire durant la liquidation. Il est vrai que les liquidateurs soumettent annuellement les comptes annuels à l'assemblée générale, mais il n'est pas prévu d'approbation ni de contrôle. Sur la base d'une interprétation littérale de l'article 194 du Code des sociétés, le commissaire n'interviendrait qu'à la clôture de la liquidation.

Il y a lieu d'examiner dans quelle mesure les commissaires restent soumis à leurs obligations pendant toute la durée de la liquidation. Sur la base de la structure du Code et de la place qu'y occupe le titre IX relatif à la dissolution et à la liquidation dans un ensemble plus vaste, les dispositions relatives au commissaire semblent devoir s'appliquer. Provisoirement, la Commission juridique ne retient pas la thèse selon laquelle le mandat de commissaire serait suspendu par la liquidation jusqu'au moment de la certification de l'état de la liquidation ⁽²⁷⁸⁾. C'est – et cela reste – la mission du commissaire d'effectuer le contrôle des comptes annuels chaque année (art. 142 C. Soc.) et de rédiger, à propos des comptes annuels, un rapport de révision (art. 143 C. Soc.), même si la société est en liquidation. La législation ne prévoit toutefois pas que le liquidateur doit soumettre « à l'approbation » de l'assemblée générale des actionnaires, les comptes annuels contrôlés par le commissaire ⁽²⁷⁹⁾. Le commissaire n'est pas obligé de requérir que les administrateurs sortants justifient les comptes, mais s'il veut lui-même obtenir la décharge, il peut demander au liquidateur de convoquer une assemblée générale et de faire constater que les comptes annuels n'ont pas été rédigés, et obtenir alors la décharge sur cette base.

Lorsque la durée du mandat est expirée et que la liquidation n'est pas encore terminée à ce moment, l'assemblée générale des actionnaires doit décider entre les alternatives suivantes: soit le mandat du commissaire est renouvelé, soit un nouveau commissaire est désigné, soit aucun commissaire n'est désigné si la société ne répond plus aux critères requérant la désignation d'un commissaire.

⁽²⁷⁷⁾ K. GEENS, F. HELLEMANS et M. WYCKAERT, « Artikelsgewijze commentaar van de inhoudelijke wijzigingen ingevolge het Wetboek van vennootschappen », in JAN RONSE INSTITUUT (Ed.), *Het Wetboek van vennootschappen en zijn uitvoeringsbesluit, Structuur, artikelsgewijze commentaar en overgangsrecht*, Kalmthout, Biblo, 2002, p. 123.

⁽²⁷⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 112.

⁽²⁷⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 69.

Conformément à l'article 135 du Code des sociétés, le commissaire ne peut être révoqué au cours de son mandat, sous peine de dommages et intérêts, que pour de justes motifs par l'assemblée générale. Par contre, il peut démissionner en cours de mandat lors de l'assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission⁽²⁸⁰⁾.

Si aucun commissaire n'est nommé, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation. Ils peuvent se faire assister par un réviseur d'entreprises ou par un expert-comptable externe (art. 194 C. Soc.).

⁽²⁸⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 69; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 468.

CHAPITRE 10 TRANSFORMATION DE LA SOCIÉTÉ OU ASSOCIATION SOUMISE AU CONTRÔLE

202. L'adoption d'une autre forme juridique par une société qui a été constituée sous l'une des formes visées à l'article 2, § 2 du Code des sociétés, n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de la société qui subsiste sous la nouvelle forme (art. 775, C. Soc.).

Une association peut être transformée en une des formes juridiques visées à l'article 2, § 2 du Code des sociétés dès lors qu'il s'agit d'une société dont l'objet social est conforme aux articles 661 et s. du Code des sociétés (art. 26bis, loi sur les ASBL). Cette transformation ne modifie en rien la personnalité juridique de l'association qui subsiste sous la nouvelle forme.

Dans la mesure où la transformation de la société ou de l'ASBL n'exerce aucun impact sur la personnalité juridique, elle n'entraînera pas non plus la cessation du mandat du commissaire. Cela vaut *a fortiori* pour les diverses sociétés de capitaux, où le régime légal du commissaire est identique. La transformation d'une société de capitaux adoptant une autre forme juridique à personnalité juridique complète, n'entraînera aucune modification dans le fonctionnement des organes de contrôle. Le mandat du commissaire subsistera donc tel quel dans la société transformée ⁽²⁸¹⁾.

203. Un problème pourrait se poser lorsque, après transformation et compte tenu de sa forme juridique, la société n'est plus tenue de nommer un commissaire. Cela pourrait notamment être le cas pour la transformation en une société en nom collectif ou en société en commandite simple. Mais même dans ce cas, le mandat du commissaire se poursuivra ⁽²⁸²⁾. Le seul fait qu'une société n'est plus tenue de nommer un commissaire ne constituera pas un motif légitime de révocation. Le commissaire en fonction pourra donc continuer à exercer son mandat jusqu'à la fin du terme des trois ans (*cf. supra*, n° 148).

⁽²⁸¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 77-78; voir dans le même sens, France: Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 106, p. 26, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*; J. MONEGER et T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Paris, Dalloz, 1996, p. 99, n° 371.

⁽²⁸²⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Études IRE, 2004, p. 75; dans un autre sens, voir France: Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 103, p. 26, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle* (GUYON fait observer que dans cette hypothèse, l'opinion générale considère qu'il est mis fin au mandat, mais que cette conception peut être contestée); J. MONEGER et T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Paris, Dalloz, 1996, p. 99, n° 372.

CHAPITRE 11

DESIGNATION D'UN ADMINISTRATEUR PROVISOIRE

204. La nomination d'un administrateur provisoire à la place ou aux côtés de l'organe de gestion de la société ou de l'association à contrôler n'influence pas le fonctionnement des organes de contrôle. Le commissaire en fonction peut donc continuer à exercer son mandat ⁽²⁸³⁾.

⁽²⁸³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 203; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 75.

CHAPITRE 12

FUSION DE LA SOCIETE OU ASSOCIATION SOUMISE AU CONTROLE

12.1. FUSION PAR ABSORPTION

205. Toute opération de fusion entraîne nécessairement la disparition d'au moins une des entités concernées. On peut s'interroger sur la situation du commissaire en fonction auprès de la société ou de l'entité dissoute.

La loi sur les ASBL ne comporte aucun dispositif spécifique en matière de fusions et de scissions, comme c'est le cas depuis 1993 pour les sociétés commerciales. Le résultat juridique final visé par une « fusion » ou une « scission » peut être atteint par un enchaînement d'actes juridiques qui font bien l'objet d'un régime légal respectif. Il convient donc de suivre les règles valant pour chacune de ces opérations. Une partie de la doctrine soutient la thèse que, dans le cas des ASBL aussi, la fusion et les scissions doivent être considérées comme des opérations spécifiques qui impliquent certes un changement de structure, mais qui ne modifient en rien la personnalité juridique des entités concernées ⁽²⁸⁴⁾. La doctrine considère majoritairement qu'en l'absence de règlement légal, une fusion doit être envisagée comme une dissolution et une liquidation d'une ou plusieurs ASBL, avec apport de leur patrimoine dans d'autres ASBL existantes ou à créer ⁽²⁸⁵⁾. S'agissant de l'impact sur le mandat de commissaire, on peut donc se référer au chapitre traitant de la dissolution de la société ou de l'association soumise au contrôle (*cf. supra*, n^{os} 200 et s.).

Depuis 1993, la loi a consacré, en matière de sociétés, le principe de continuité selon lequel tous les droits et obligations de la société sont transférés de plein droit à la société absorbante. On peut donc se demander si le principe de continuité est également valable pour les fonctions de commissaire.

Deux interprétations sont possibles.

Selon une première interprétation, on considère que le commissaire exerce un contrat de prestation de services et que l'objet de ses contrôles ne disparaît pas mais se prolonge dans le cadre de la société absorbante. Dans ce cas, on devrait conclure à la possibilité de transférer le contrat *intuitu personae* conclu avec le commissaire.

⁽²⁸⁴⁾ T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 109-110, n^{os} 137-138.

⁽²⁸⁵⁾ R. TAS, « Fusies en splitsingen van vzw's », in *Vzw en stichting*, Bruges, la Chartre, 2005, p. 466, n^o 15.

Selon une seconde interprétation, les fonctions de commissaire sont étroitement liées à la structure même de la société; il ne peut dès lors être question d'un transfert de ces fonctions, pas plus que de celles des administrateurs, qui prennent fin de plein droit lors de la dissolution de la société.

Selon la Commission juridique de l'IRE interrogée sur ce point, la seconde interprétation devrait s'imposer⁽²⁸⁶⁾. Un argument en ce sens figure à l'article 704, alinéa 3 du Code des sociétés: « *Sous réserve de l'article 687, l'assemblée générale de la société absorbante se prononce sur la décharge des organes de gestion et de contrôle de la société absorbée.* ». Une telle disposition n'a de sens que dans la mesure où le mandat prend fin à la suite de la fusion⁽²⁸⁷⁾.

En ce qui concerne le commissaire de la société absorbante, le Conseil de l'IRE tient à faire observer que la réalisation d'une opération de fusion est susceptible de modifier de façon considérable les circonstances dans lesquelles le mandat de commissaire doit être exécuté. La dimension de l'entreprise sera normalement augmentée et toute opération de regroupement entraîne nécessairement des adaptations administratives qui augmentent les risques d'erreurs comptables. En conséquence, il sera légitime de revoir les conditions dans lesquelles le commissaire est appelé à poursuivre son mandat⁽²⁸⁸⁾.

Rien n'empêche cependant l'assemblée générale (de fusion) de décider de nommer le commissaire de la société absorbée en collège avec le commissaire de la société absorbante. Cette solution est d'ailleurs prônée par le Conseil de l'IRE, qui renvoie à un avis antérieur du Conseil supérieur, lorsqu'il existe un conseil d'entreprise dans la société absorbée ou dans la société scindée⁽²⁸⁹⁾.

12.2. FUSION PAR CONSTITUTION D'UNE NOUVELLE SOCIETE

206. En cas de fusion par constitution d'une société nouvelle, il est mis fin aux mandats des organes de gestion et de contrôle des sociétés existantes⁽²⁹⁰⁾.

⁽²⁸⁶⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 440; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 69-70; voir dans le même sens, France: J.F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, Paris, Joly, 1996, p. 44, n° 74.

⁽²⁸⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 79-80; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 69-70; T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 369, n° 541.

⁽²⁸⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 80; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 440.

⁽²⁸⁹⁾ *Ibid.*

⁽²⁹⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 204-205; T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 241, n° 340.

207. Dans la société nouvellement constituée, il y a lieu de nommer un commissaire. Il pourra s'agir d'une personne qui n'intervenait dans aucune des sociétés antérieures ⁽²⁹¹⁾.

⁽²⁹¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 205; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 70.

CHAPITRE 13

SCISSION D'UNE SOCIETE SOUMISE AU CONTROLE

13.1. SCISSION PAR CONSTITUTION D'UNE NOUVELLE SOCIETE

208. En cas de scission par constitution de nouvelles sociétés, il est mis fin au mandat des organes d'administration et de contrôle des sociétés existantes⁽²⁹²⁾.

Dans les sociétés nouvellement constituées, il y a lieu de nommer un commissaire si la société est tenue d'en nommer un. Il est possible de nommer un réviseur d'entreprises qui n'intervenait pas dans la société antérieure.

13.2. SCISSION PARTIELLE

209. Une scission partielle est une opération qui consiste à transférer une partie de l'avoir social d'une société A à une société B et à ce qu'en outre les actionnaires de la société A, tout en gardant leurs actions A, reçoivent aussi de nouvelles actions B. La société A qui n'a transféré de cette façon qu'une partie de son avoir social continue donc d'exister; elle subit cependant une réduction de l'avoir social qui est égale à la partie de son avoir social transféré à la société B.

Vu que la société continue d'exister, ses organes de gestion et de contrôle subsistent. La scission partielle n'entraîne par conséquent pas de changement au mandat de commissaire.

Les prestations à accomplir par le commissaire étant éventuellement substantiellement réduites, une modification des honoraires pourrait être envisagée⁽²⁹³⁾.

La question a été posée à la Commission juridique de l'IRE de savoir quel était, dans une société avec conseil d'entreprise, l'impact d'une scission partielle par constitution d'une nouvelle société. La Commission juridique est d'avis que, dans le cadre d'une scission partielle par constitution d'une nouvelle société, le conseil d'entreprise de la société partiellement scindée

⁽²⁹²⁾ T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 241, n° 340; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Études IRE, 2004, p. 71.

⁽²⁹³⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Études IRE, 2004, p. 71.

continue d'exister et devient également le conseil d'entreprise de la société nouvellement créée puisqu'il est question d'une seule entité technique. Il peut donc y avoir deux commissaires différents pour un seul conseil d'entreprise. La nomination du commissaire dans la société nouvellement constituée doit avoir lieu sur proposition du conseil d'entreprise.

CHAPITRE 14

CONCORDAT JUDICIAIRE ET FAILLITE DE LA SOCIETE SOUMISE AU CONTROLE

14.1. CONCORDAT JUDICIAIRE

210. La nomination d'un commissaire au sursis n'influence pas le fonctionnement du contrôle de la société et, par conséquent, le commissaire continue à exercer son mandat ⁽²⁹⁴⁾.

14.2. FAILLITE

211. La question de l'impact de la faillite de la société soumise au contrôle est étroitement liée à la qualification du mandat de commissaire.

212. Dans son manuel du droit de la faillite, I. VEROUGSTRAETE estime que le commissaire est un organe de la société et qu'en cette qualité, il doit poursuivre son mandat jusqu'à l'échéance ⁽²⁹⁵⁾.

Une majorité de la Commission juridique de l'IRE ne partage pas cette conception. La notion d'« organe » a été développée en droit administratif et intégrée ensuite dans le droit des sociétés pour régler des problèmes relatifs à la représentation de l'institution ou de la société. Or, le commissaire ne peut pas représenter la société et peut donc difficilement être considéré comme un organe de celle-ci. La seule situation dans laquelle ce raisonnement pourrait être mis en doute est liée à la faculté qu'a le commissaire de convoquer l'assemblée générale d'une SA ou d'une SPRL.

213. La qualification de la mission de commissaire comme « mandat » semble plus adéquate. La cessation du mandat de commissaire pourrait en outre être fondée juridiquement sur l'article 2003 du Code civil, selon lequel le mandat cesse de plein droit par la faillite du mandant.

214. Une troisième qualification possible est celle du contrat d'entreprise. Dans la mesure où cette description juridique serait confirmée, il doit être tenu compte de l'article 46 de la loi sur les faillites. Celui-ci stipule que les

⁽²⁹⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 299-300; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 76; voir dans le même sens, France: Y. BUIYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 104, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽²⁹⁵⁾ I. VEROUGSTRAETE, *Manuel de la faillite et du concordat*, Diegem, Kluwer, 1998, p. 521.

curateurs doivent décider sans délai s'ils poursuivent ou non l'exécution des contrats conclus avant la date du jugement déclaratif de la faillite et auxquels ce jugement ne met pas fin. Aux termes du deuxième alinéa de cette disposition, ladite décision doit en principe être prise dans les quinze jours. Le contrat qui a été conclu entre le commissaire et la société devient toutefois sans objet vu que dans le cadre de la faillite, on voit difficilement comment le commissaire pourrait poursuivre l'exercice de sa mission de contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du Code des sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels (art. 142 C. Soc.).

215. D'autres, enfin, qualifient la fonction de commissaire de contrat *sui generis* qui emprunte un certain nombre de caractéristiques aux contrats précités, en fonction des obligations légales spécifiques qui concernent les parties. Ils font de plus remarquer que l'obligation de contrôle légal des comptes annuels ne devrait pas être modifiée en raison de l'état de liquidation, dans la mesure où cette distinction n'apparaît pas davantage dans la quatrième directive européenne concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

216. Après avoir débattu des différents points de vue, la Commission juridique de l'IRE est d'avis que la faillite rend la poursuite du mandat du commissaire impossible dans son objet principal. Maintenir le commissaire en fonction pour répondre à des besoins spécifiques mal définis lui fait courir un risque qu'il n'est pas obligé d'accepter car il n'est pas inhérent à la relation contractuelle. Dès lors, il aurait de justes motifs pour démissionner au jour de la déclaration de faillite. Cette procédure supposerait cependant la réunion de l'assemblée générale conformément à l'article 135, alinéa 2, du Code des sociétés.

Dans la mesure où les associés, ou certains d'entre eux, souhaiteraient réunir une assemblée générale pour délibérer sur la protection des droits des actionnaires, après le jugement déclaratif de faillite, il leur appartient de saisir directement le tribunal de commerce afin que celui-ci désigne un mandataire *ad hoc* chargé de cette tâche.

Par ailleurs, si le curateur souhaite bénéficier de l'assistance du commissaire dans l'exercice de ses fonctions de curateur, ceci est parfaitement possible sur la base d'un contrat particulier dont l'objet serait sans doute distinct des fonctions de commissaire.

En conclusion, s'il est unanimement admis que la faillite autorise d'une part le curateur à mettre fin au contrat et d'autre part le commissaire à démissionner,

une doctrine majoritaire plaide même pour la cessation immédiate et de plein droit du mandat devenu sans objet ⁽²⁹⁶⁾. Il sera prudent pour le réviseur de le confirmer par écrit au curateur et, si celui-ci manifeste un point de vue différent, de démissionner pour juste motif ⁽²⁹⁷⁾.

⁽²⁹⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 106-108; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 531-532; voir dans un autre sens, France: Y. GUYON, « Juriscl. Soc », Fasc. 134 A, n° 104, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*; J. MONEGER et T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Paris, Dalloz, 1995, p. 100, n° 374.

⁽²⁹⁷⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 556.

CHAPITRE 15

LA PUBLICITE DE LA FIN DU MANDAT DU COMMISSAIRE

15.1. SOCIETES

15.1.1. Principe: publicité des actes relatifs à la fin du mandat

217. Le Code des sociétés exige la publication des actes relatifs à la cessation des fonctions des commissaires de sociétés sous forme juridique par le dépôt d'un extrait de l'acte y afférent dans le dossier de société et par la publication de celle-ci aux Annexes du *Moniteur belge* (art. 74, 2°, b) C. Soc.). Dans ce cas cependant, le commissaire n'est pas personnellement responsable de la publication de la cessation du mandat. La publication relève de la responsabilité de l'organe de gestion de la société contrôlée par lui⁽²⁹⁸⁾.

218. Le mot acte doit être compris au sens large du terme, d'autant plus que l'article 2 de la première directive européenne 68/151/CEE du Conseil du 9 mars 1968 utilise les termes plus larges « d'actes et indications » en ce qui concerne la cessation des fonctions. Cette notion renvoie en principe à l'« instrumentum » du fait juridique qui mène à la cessation du mandat⁽²⁹⁹⁾. Contrairement à ce qu'il se passe en cas de démission volontaire des administrateurs/gérants, il existe en principe des actes relatifs à la démission volontaire du commissaire, ce dernier devant informer par écrit l'assemblée générale des motifs qui l'ont amené à démissionner (art. 135, al. 2, C. Soc.).

D'après les travaux préparatoires de la loi du 6 mars 1973, la notion d'« acte » telle qu'utilisée à l'article 12 L.C.S.C., aujourd'hui (partiellement) repris dans l'article 74 du Code des sociétés, s'applique tant aux actes extrajudiciaires qu'aux actes judiciaires concernant la société⁽³⁰⁰⁾. L'exemple cité traditionnellement concernait la publicité de l'annulation d'une nomination. Aujourd'hui, cette publication est en tout état de cause obligatoire en vertu de l'article 179 du Code des sociétés.

⁽²⁹⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 75-76.

⁽²⁹⁹⁾ Dans le texte allemand de la première directive, le terme « acte » est traduit par « *Urkunden* ».

⁽³⁰⁰⁾ Rapport de la commission de la Justice, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1969-1970, n° 700, n° 7, p. 5 (en l'occurrence, le mot acte doit s'interpréter dans le sens le plus large et porte également sur une décision judiciaire relative à la société, p. ex. l'annulation d'une nomination); Rapport commission de la Justice, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1969-1970, n° 700, n° 7, p. 13 (un amendement a été déposé, visant à souligner que tant les actes judiciaires que les actes extrajudiciaires étaient visés. Cet amendement a été retiré après une explication exposant que les deux instruments étaient visés et que, dans la doctrine, la notion d'acte les englobe tous deux).

Dans le cas de l'expiration du mandat au terme de trois ans, aucune publication n'est obligatoire, vu qu'aucun « acte » concernant la cessation des fonctions n'est requis ⁽³⁰¹⁾.

15.1.2. Démission et révocation

219. L'acte dont un extrait doit être publié en cas de révocation est le procès-verbal de l'assemblée générale qui a révoqué le commissaire. En cas de démission volontaire, il s'agit du rapport écrit dans lequel le commissaire communique à l'assemblée générale les raisons de celles-ci (art. 135, al. 2, C. Soc.).

220. L'extrait à publier est un extrait analytique. Il se recommande en tout état de cause de publier un extrait succinct, une trop grande publicité concernant les motifs et circonstances de la démission pouvant être considérée dans certains cas comme un abus du droit de démission.

15.1.3. Décès du commissaire

221. La mort du commissaire est rendue publique par le dépôt d'une déclaration signée des organes compétents de la société et sa publication aux Annexes du *Moniteur belge* (art. 74, 4°, b) C. Soc.).

15.1.4. Annulation de la nomination ou de la révocation

222. La décision judiciaire passée en force de chose jugée ou exécutoire par provision, prononçant la suspension ou la nullité d'une décision de l'assemblée générale de nomination ou de révocation d'un commissaire est publiée par le dépôt d'un extrait et la publication de celui-ci aux Annexes du *Moniteur belge*. Il en va de même pour les décisions de justice réformant le jugement exécutoire par provision précité (art. 179, § 2, C. Soc.).

15.2. ASSOCIATIONS

223. S'agissant de la cessation du mandat de commissaire exercé dans des associations, l'obligation de publication est imposée par l'article 26*novies* de la loi du 27 juin 1921. L'article 26*novies*, §§ 1 et 2 de la loi sur les ASBL stipule:

⁽³⁰¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 76; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 448.

« § 1^{er}. Il est tenu au greffe du tribunal de commerce un dossier pour chaque association sans but lucratif belge, (...), ayant son siège dans l'arrondissement.

Ce dossier contient: (...) 2^o les actes relatifs à (...) la cessation de fonctions (...) des commissaires. (...)

§ 2. Les actes, documents et décisions (...) et leurs modifications, sont publiés par extrait, aux frais des intéressés, dans les Annexes du Moniteur belge.

L'extrait contient: (...) 2^o en ce qui concerne les actes relatifs à (...) la cessation de fonctions (...) des commissaires, les indications visées à l'article 9. (...) ».

CHAPITRE 16

CONSEQUENCES DE LA FIN DU MANDAT

16.1. LES CONSEQUENCES DU POINT DE VUE DE LA SOCIETE OU ASSOCIATION SOUMISE AU CONTROLE

224. Sauf dans l'hypothèse où la société ou l'association n'est plus tenue de désigner un commissaire, celui-ci devra être renommé ou remplacé à la fin de son mandat. Compte tenu de la compétence exclusive de l'assemblée générale, il faudra normalement convoquer une assemblée générale spéciale pour procéder au remplacement. En ce qui concerne le commissaire agréé d'une entreprise d'assurances, une échéance légale est expressément prévue. La loi dispose que l'entreprise doit veiller à ce que le remplaçant du commissaire décédé prenne ses fonctions dans les trois mois (art. 38, loi relative au contrôle des entreprises d'assurances). Dans un établissement de crédit ou un organisme de placement collectif, en l'absence de commissaires agréés suppléants ou d'un représentant suppléant d'une société de révision agréée, le délai pour le remplacement d'un réviseur agréé est de deux mois (art. 54, loi relative au statut et au contrôle des établissements de crédit; art. 87, loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement).

16.2. LES CONSEQUENCES POUR LE COMMISSAIRE

16.2.1. Obligation de poursuivre son mandat

225. Après la fin de leur mandat, les commissaires sont tenus de poursuivre leur mission jusqu'à ce que la société ou l'association ait eu raisonnablement l'occasion de pourvoir à leur remplacement⁽³⁰²⁾. Cette disposition repose sur les principes de droit commun en matière de mandat. Il s'agit plus particulièrement de l'article 1991, alinéa 2 du Code civil. En vertu de cette disposition, le mandataire est tenu d'achever la chose commencée au décès du mandant, s'il y a péril en la demeure. Le réviseur ne peut pas mettre un terme à ses fonctions avant d'avoir fait rapport sur l'exécution de sa mission ni avant que son mandant n'ait été en mesure de pourvoir régulièrement à son remplacement⁽³⁰³⁾. Bien entendu, ce délai doit rester raisonnable; à défaut, le commissaire pourrait convoquer une assemblée générale⁽³⁰⁴⁾.

On trouve une disposition similaire à l'article 2010 du Code civil. Cet article prévoit l'obligation expresse pour les héritiers, en cas de mort du mandataire, de pourvoir à ce que les circonstances exigent pour l'intérêt du mandant. Les

⁽³⁰²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1981, p. 67.

⁽³⁰³⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 437-438.

⁽³⁰⁴⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quater », *o.c.*, p. 3.

articles 1991, alinéa 2 et 2010 du Code civil sont considérés comme l'expression d'un principe général.

16.2.2. Délai de viduité (« période de *cooling-off* »)

A. *Ratio legis*

226. Afin de garantir l'« indépendance (d'apparence) » du commissaire, qui est essentielle pour la confiance que le public place dans la fonction, les commissaires ne peuvent, pendant une période de deux ans à dater de la fin de leur mandat de commissaire, accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction ni dans la société soumise à leur contrôle, ni auprès d'une société ou d'une personne liée avec celle-ci au sens de l'article 11 du Code des sociétés (art. 133, al. 2, C. Soc.). Quand la succession d'un commissaire engagé par la société contrôlée est assurée par un de ses collègues de la même société de réviseurs ou d'une société de révision liée, le risque existe que le nouveau commissaire soit trop conciliant avec son ancien collègue, en raison des liens de collégialité qu'ils entretenaient, et parfois aussi parce que son prédécesseur était plus expérimenté ou occupait un rang supérieur dans la hiérarchie de la société de révision. On craint par ailleurs que certains commissaires ne se montrent trop complaisants durant l'exercice de leur mandat parce qu'ils envisageaient déjà alors leur emploi futur dans la société contrôlée. Une troisième raison avancée afin de justifier la période de *cooling-off* est l'idée selon laquelle le garde-chasse qui devient braconnier ne sait que trop bien comment déjouer la vigilance du nouveau garde-chasse. Le commissaire connaît bien les procédures de contrôle et pourra facilement duper son successeur dans le cadre de sa nouvelle fonction au sein de l'entreprise⁽³⁰⁵⁾.

Les opposants à la période de viduité objectent essentiellement que, d'une part, elle est motivée par des préoccupations non fondées et que, d'autre part, elle dissuade des candidats-commissaires talentueux d'opter pour la profession dans la mesure où, précisément, ceux-ci envisagent souvent de rallier à terme une entité contrôlée.

B. *Personnes visées*

227. L'article 133, alinéa 3 du Code des sociétés vise uniquement ceux qui exercent la fonction de commissaire, et non tous les réviseurs d'entreprises qui ont un jour effectué une prestation pour la société ce qui serait par trop rigoureux. L'interdiction ne vise pas non plus les personnes liées au

⁽³⁰⁵⁾ H. DE WULF, « De onafhankelijkheid van de commissaris: afkoelingsperiode en vergoeding », in *Behoorlijk vennootschapsbestuur: een analyse van de wet van 2 augustus 2002*, Anvers, Intersentia, 2003, p. 151, n° 33.

commissaire. Si cette dérogation se comprend pour les stagiaires, les collaborateurs ou les collègues du commissaire, elle n'en ouvre pas moins la possibilité d'un contournement de l'interdiction.

Bien que cela ne soit pas formulé de manière explicite, il y a lieu d'admettre que si le mandat de contrôle est confié à une société civile de réviseurs d'entreprises, l'interdiction vaut autant pour cette société que pour le réviseur d'entreprises-personne physique qui est chargé de l'exercice de la mission de révision.

Cette interprétation s'inscrit dans le droit fil de l'article 132 du Code des sociétés qui, en l'occurrence, entend traiter la personne morale et la personne physique sur un pied d'égalité⁽³⁰⁶⁾.

L'ancien commissaire ne peut accepter aucune fonction dans la société contrôlée, ni auprès des sociétés ou personnes liées au sens de l'article 11 du Code des sociétés. Sont visées au premier chef les sociétés filiales, sociétés sœurs et sociétés mères.

L'interdiction susdite s'applique à tout commissaire, qu'il ait encore ou non la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

C. Délai de deux ans

228. La raison de la cessation du mandat est en l'espèce non relevante. L'interdiction vaut dès lors aussi bien lorsque le commissaire a lui-même démissionné que lorsqu'il a été révoqué par l'assemblée générale ou encore, ce qui est généralement le cas, quand il n'est pas reconduit à l'échéance de son mandat. Dans le premier cas, la durée de deux ans prend cours le jour de l'assemblée générale où la démission a été actée. Dans le deuxième cas, elle court à dater de l'assemblée générale où le commissaire a été révoqué. Et dans le troisième cas, elle débute immédiatement après l'assemblée générale (ordinaire) au terme de laquelle le mandat de commissaire vient à échéance⁽³⁰⁷⁾.

229. La période de deux ans constitue la moyenne entre la réglementation en France, qui impose une période de cinq ans, et la réglementation aux Etats-Unis, qui ne fixe aucune période⁽³⁰⁸⁾.

⁽³⁰⁶⁾ F. HELLEMANS, « De commissaris en de Wet Corporate Governance: naar een versterkte, bij gespecificeerde onafhankelijkheid », in JAN RONSE INSTITUUT (Ed.), *Nieuw Vennootschapsrecht 2002: Wet Corporate Governance*, Kalmthout, Biblo, 2003, p. 250, n° 7.

⁽³⁰⁷⁾ *Ibid.*, p. 251, n° 8.

⁽³⁰⁸⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 1211/001, p. 12.

D. Fonctions visées

230. L'interdiction est générale. L'avis du Conseil supérieur des Professions économiques visant à limiter l'objet de l'interdiction aux « fonctions de même nature » n'a pas été repris dans le texte de loi ⁽³⁰⁹⁾. L'interdiction d'assumer une fonction ne concerne pas seulement la société contrôlée et les sociétés liées à celle-ci, mais également les personnes physiques et les personnes morales liées aux personnes susdites.

E. Sanctions

231. La méconnaissance de l'interdiction de la période de viduité (« période de *cooling-off* ») est sanctionnée pénalement (art. 170, al. 1^{er}, 1^o, C. Soc.). Il va sans dire que la méconnaissance de l'interdiction peut également entraîner des sanctions disciplinaires.

La désignation d'un ancien commissaire en violation de l'article 133 du Code des sociétés sera en outre frappée de nullité absolue. C'est en tout cas la conclusion qui s'impose dès lors qu'on admet à juste titre que l'article 133 du Code des sociétés soit d'ordre public. Les prescriptions qui valent pour les commissaires en matière d'indépendance ne protègent pas, en effet, que des intérêts privés, mais touchent aux fondements mêmes de notre système économique ⁽³¹⁰⁾. Toute résolution de l'assemblée générale en violation de la période de *cooling-off* est entachée d'un abus de compétences.

16.2.3. Obligation de non-concurrence

232. Il a été demandé au Conseil de l'IRE si un réviseur d'entreprises qui a démissionné comme membre de l'Institut peut être engagé en qualité de directeur financier par une entreprise concurrente de la société dont il est le commissaire. Le Conseil a considéré qu'il n'y avait en principe aucune objection à ce qu'un réviseur d'entreprises qui a donné sa démission accepte un emploi rémunéré chez le concurrent d'un de ses anciens clients. Dans ses nouvelles fonctions, il continuera toutefois à être tenu au secret professionnel pour les informations qui lui ont été confiées au titre de son mandat. Le Conseil a par ailleurs estimé valable une clause contractuelle de non-concurrence aux termes de laquelle le réviseur s'engage à ne pas accepter d'emploi salarié chez un concurrent de son client pendant un certain délai suivant l'expiration de son mandat ⁽³¹¹⁾.

⁽³⁰⁹⁾ Avis concernant l'avant-projet de loi modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisitions, *Doc. parl.*, Sén., 2001-2002, n° 1211/014, p. 126.

⁽³¹⁰⁾ H. DE WULF, « De onafhankelijkheid van de commissaris: afkoelingsperiode en vergoeding », in *Behoorlijk vennootschapsbestuur: een analyse van de wet van 2 augustus 2002*, Anvers, Intersentia, 2003, p. 158, n° 39.

⁽³¹¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 31; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 323.

PARTIE 3

LA REMUNERATION DU COMMISSAIRE

CHAPITRE 1^{er} LE MANDAT NON REMUNERE

233. Dans le droit civil commun, jusqu'à preuve du contraire, le mandat est présumé être exercé à titre gratuit. Pourtant, un mandat exercé à titre professionnel et un mandat commercial sont présumés rémunérés jusqu'à preuve du contraire.

234. Le Conseil de l'IRE a jugé que le mandat exercé à titre gratuit dans une société commerciale fait présumer, jusqu'à preuve du contraire, que le commissaire reçoit de l'entreprise un autre avantage contraire à l'article 134, §3 du Code des sociétés ⁽³¹²⁾. Celui-ci interdit au commissaire de recevoir quelque avantage que ce soit (p. ex. prêt, avance, garantie) en dehors de la rémunération de sa mission légale générale de révision et pour d'autres missions particulières ou prestations exceptionnelles. L'article 22, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises interdit aux réviseurs d'entreprises d'attribuer ou de percevoir de quelque façon que ce soit des commissions, courtages ou autres avantages en rapport avec leurs missions. Par là, le législateur souhaite éviter que l'entreprise s'assure la complaisance du commissaire ⁽³¹³⁾.

235. Le Conseil de l'IRE a été consulté par un réviseur qui avait été désigné « *pro deo* » par un tribunal dans le but de savoir s'il était obligé d'exercer la mission qui lui est confiée dans de telles conditions. Le Conseil a formulé l'avis suivant.

La réglementation relative à la profession de réviseur d'entreprises ne comprend aucune disposition légale ou réglementaire concernant le *pro deo*. En conséquence, le *pro deo* est une démarche volontaire inhérente à la philosophie de la profession libérale dans des circonstances exceptionnelles qui concernent des personnes en état de besoin.

De l'avis du Conseil, il serait inacceptable que le *pro deo* soit imposé par une autorité quelconque, en-dehors d'un cadre légal déterminé, car ceci interdirait au professionnel de facturer ses prestations même s'il apparaissait ultérieurement que les parties sont à même d'honorer les travaux effectués ⁽³¹⁴⁾.

⁽³¹²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1982, p. 58.

⁽³¹³⁾ I. VEROUSTRÆTE « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed., Jeune Barreau, 1985, p. 286, n° 31.

⁽³¹⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 44-45; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 371 et 454.

CHAPITRE 2 LA FORME DE LA REMUNERATION

236. Sauf la rémunération fixée conformément à la loi, le réviseur d'entreprises ne peut recevoir aucune autre rémunération ni avantage qui constituerait une rémunération directe ou indirecte de la mission révisorale ou qui viserait à lui faire adopter une attitude de bienveillance. Ne sont pas visés par cette interdiction les menus présents que l'opinion générale reconnaît comme usuels entre personnes qui se côtoient fréquemment et que la bienséance oblige à accepter (art. 11 A.R. du 10 janvier 1994).

Le Conseil de l'IRE est par ailleurs d'avis que lorsqu'il s'engage dans une mission, dans le secteur non-marchand également, le réviseur ne peut faire entrevoir à l'entité auditée une forme particulière de don, de compensation ou de retour économique quelconque de sa part ⁽³¹⁵⁾.

Dans l'affaire disciplinaire traitée ci-après (*cf. infra*, n° 243), un réviseur d'entreprises qui effectuait une mission de révision manifestement sous le prix de revient, le Conseil de l'Institut avait demandé à l'encontre du réviseur concerné, une sanction disciplinaire pour violation de l'article 11 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. La Commission disciplinaire a toutefois estimé que: Opdat een schending van artikel 11 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 zou bewezen zijn, de Raad dient aan te tonen dat de vergoedingen die aan de bedrijfsrevisor werden toegekend voor andere opdrachten dan de controleopdracht, of sommige daarvan, geheel of gedeeltelijk een rechtstreekse of onrechtstreekse vergoeding inhielden voor de revisorale opdracht, of ertoe strekten de bedrijfsrevisor in het kader van de uitvoering van zijn opdracht een welwillende houding te doen aannemen. Indien het juist is dat de revisor zich voor een lage prijs aanbood voor de controleopdracht om later een geprivilegieerd gesprekspartner te zijn voor eventuele mogelijke prijsoffers, dan betekent dit nog niet dat de revisor daadwerkelijk een voordeel heeft gehad bij de toewijzing van andere opdrachten. Zelfs indien dit het geval zou zijn geweest, dan is daarmee nog niet bewezen dat de toewijzing van andere opdrachten een onrechtstreekse vergoeding inhielden van de revisorale opdracht of dat deze opdrachten aan de revisor werden toegekend opdat hij welwillend zou zijn ten aanzien van de gecontroleerde onderneming bij de uitgevoerde controles.

Iemand kan slechts tuchtrechtelijk veroordeeld worden, wanneer de feiten die de inbreuk maken vaststaan. Twijfel speelt in het voordeel van de aangeklaagde persoon ⁽³¹⁶⁾.

237. Par souci d'indépendance également, le Conseil de l'IRE a estimé que toute mission révisorale doit être rémunérée par des honoraires, fixés en espèces. Cette rémunération doit permettre aux réviseurs de respecter les normes de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

⁽³¹⁵⁾ IRE, Circulaire aux membres C.015/05, *Rapp. annuel*, 2005, p. 319.

⁽³¹⁶⁾ Commission de discipline de l'IRE, 13 mai 2003, n° 0154/2000/N; IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 268.

Lorsqu'il s'engage dans une mission, le réviseur ne peut faire entrevoir au client une forme particulière de compensation ou de retour économique quelconque de la part du réviseur en direction du client, ni même de don.

Dans le respect des principes ci-avant et des règles légales (spéc. art. 133 et 134 C. Soc.) il n'est pas exclu qu'en cours d'exécution de la mission ou après exécution de celle-ci, une relation d'affaires entre le réviseur et le client ne puisse intervenir pour autant qu'elle soit conforme aux conditions de marché. Ainsi, le réviseur d'entreprises peut décider d'effectuer un don à une ASBL qu'il contrôle ⁽³¹⁷⁾.

⁽³¹⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 39; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 378.

CHAPITRE 3 LE NIVEAU DE LA REMUNERATION

238. « Les modalités et les conditions de la rémunération du réviseur sont établies et contrôlées par le Conseil de l'Institut » (art. 9, loi du 22 juillet 1953).

3.1 REMUNERATION ET INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE

3.1.1. Eléments de fixation des émoluments

A. Principe

239. « Le montant des honoraires du réviseur d'entreprises doit être déterminé en fonction de la complexité de la mission, de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises dans le respect des normes de l'Institut » (art. 23 A.R. du 10 janvier 1994).

240. En ce qui concerne la mission de commissaire, le paramètre le plus pertinent est le temps presté. Le nombre d'heures à prester dépend dans une large mesure des caractéristiques de la société, non pas du volume d'activités de l'entité auditée mais plutôt de la qualité du contrôle interne, de la complexité des opérations, de la qualité des comptes de fin d'exercice ⁽³¹⁸⁾.

Lorsqu'un commissaire achève son mandat de façon prématurée, le Conseil de l'IRE peut marquer son accord sur le principe du *pro rata temporis*, mais il convient cependant de tenir compte des autres paramètres (complexité de la mission, portée et importance des prestations). Ceci implique qu'il convient également de tenir compte de la partie du programme de révision qui a déjà été terminée et de celle qui doit encore être accomplie ⁽³¹⁹⁾.

Le paramètre de temps doit être corrigé par le niveau de compétence des collaborateurs auxquels on fait appel. Dans la fixation des honoraires, il est également légitime de tenir compte de la responsabilité assumée par le commissaire, de la compétence spécifique du réviseur d'entreprises et de la réputation dont celui-ci bénéficie ⁽³²⁰⁾.

⁽³¹⁸⁾ R. VAN ASBROECK et P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 14.

⁽³¹⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 137; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 457.

⁽³²⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 29; Rapport au Roi précédant l'A.R. du 10 janvier 1994.

B. Niveau suffisant de la rémunération

241. Un réviseur doit pouvoir prouver que l'émolument lié au contrôle légal est raisonnable, notamment lorsque celle-ci est beaucoup plus faible que le montant qui a été facturé par un prédécesseur ou que les montants des offres faites par d'autres cabinets d'audit pour la même mission. Il doit également pouvoir prouver que la rémunération mentionnée dans son offre ne dépend pas de la prestation attendue de tout autre service et que le client n'est pas trompé en ce qui concerne la base sur laquelle les honoraires futurs sont calculés. Le réviseur d'entreprises doit avoir mis au point des procédures afin que les honoraires qu'il sollicite répondent à toutes ces exigences ⁽³²¹⁾.

La condition qui veut que les émoluments du réviseur se situent à un niveau suffisant pour permettre un contrôle effectué conformément aux normes et recommandations de l'IRE s'applique également à l'occasion du contrôle des comptes dans le secteur non-marchand, notamment les ASBL ⁽³²²⁾.

242. L'article 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'impose aucun barème ni indemnité minimale. De tels barèmes minimum ou obligatoires sont en effet illégaux car contradictoires aux règles européennes en matière de concurrence (Convention CE art. 81 et 82) qui sont également d'application pour les ordres professionnels ⁽³²³⁾. Tout accord (implicite) d'une association professionnelle qui gêne la libre fixation des émoluments est en contradiction avec les dispositions mentionnées plus haut, qu'il soit ou non établi par écrit ou respecté par ses membres. La disposition susmentionnée ne vise toutefois qu'à empêcher l'acceptation d'une mission à des conditions financières qui pourraient compromettre la bonne exécution. Cette disposition ne compromet dès lors aucunement la libre concurrence entre les réviseurs d'entreprises. Elle est nécessaire pour garantir l'exécution correcte de la mission sociale du réviseur d'entreprises et n'est donc pas contraire au droit de concurrence ⁽³²⁴⁾.

243. Pour vérifier si l'article 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 fut ou non pris en considération, les instances de surveillance et disciplinaires doivent vérifier si la mission concernée pouvait, manifestement, être exécutée ou non conformément aux honoraires demandés. Ceci n'est pas le cas lorsque cette mission ne pouvait être exécutée de manière rationnelle par le réviseur aux conditions financières convenues, sauf si ce dernier y consacre moins de temps

⁽³²¹⁾ NIVRA, *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Amsterdam, mai 2003, p. □24.

⁽³²²⁾ IRE, Circulaire aux membres C.015/05, *Rapp. annuel*, 2005, p. 319.

⁽³²³⁾ Voir p. ex. Ordre des Pharmaciens, Cass. 7 mai 1999, *R.D.C.*, 1999, p. 490; IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 55; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 371; Ordre des Architectes: R.C., T.D., H.S., M.V. et J.B./Ordre des Architectes, 2002-P/K-51, 4 juillet 2002, *Revue trim. RM* 2002/3, p. 5.

⁽³²⁴⁾ Commission de discipline de l'IRE, 13 mai 2003, confirmée par la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission d'appel de l'IRE, 1^{er} mars 2004, n° 0154/2000/N; IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 260 faisant référence à la Cour de Justice du 19 février 2002, *R.D.C.*, 2002, p. 403.

que prévu et nécessaire (compte tenu de la complexité et de la nature de la mission), ou si la perte encourue pour cette mission est compensée par une facturation (trop) élevée pour d'autres missions pour le même client ou d'autres.

Un précédent jurisprudentiel intéressant de la procédure disciplinaire de l'IRE concerne un mandat de commissaire dans une entreprise communale. Une adjudication publique avait été organisée. Finalement, le mandat fut attribué à un cabinet de réviseurs qui avait demandé une rémunération inférieure de 20 % de la moyenne des autres candidats. Son tarif horaire s'élevait à 36 % de celui de ses concurrents et il prévoyait exécuter sa mission en 60 % du temps prévu par les autres candidats. Selon la Commission de discipline, ces constatations ne démontraient pas à elles seules que le montant de la rémunération n'était pas déterminé en fonction de la complexité de la mission, de la nature et de l'importance des prestations requises. Dans le cadre d'une libre concurrence, il appartient à chaque candidat de faire une offre la plus concurrentielle possible. En outre, aussi bien la Commission de discipline que la Commission d'appel considèrent que le fait que le nombre d'heures, qui, selon l'offre, ont été prises en considération pour l'audit des comptes, étaient largement inférieures à la moyenne des concurrents, ne permet également pas à elle seule de conclure que l'emploi du temps prévu était insuffisant pour pouvoir remplir la mission de manière convenable. En effet, le fait que le réviseur concerné, vu les missions antérieures, dispose déjà d'informations quant à la structure et le fonctionnement de ce client peut être pris en considération. La Commission de discipline et la Commission d'appel considèrent à juste titre, que la mission de révision n'était pas exécutée de manière satisfaisante vu le montant prévu, et ce en se basant sur le fait que la rémunération a été établie sur base d'un tarif horaire qui était manifestement en-dessous du prix de revient. Il ressortait en effet des documents du réviseur concerné que l'offre relative à la mission de révision avait été faite sur la base d'un tarif horaire ne représentant que 70 % du coût direct des collaborateurs par heure facturée, sans même parler de la possibilité de couvrir également à ce prix la partie correspondante des coûts indirects ou de prendre une marge bénéficiaire ⁽³²⁵⁾ (traduction).

244. En demandant une rémunération qui est manifestement insuffisante, le réviseur adopte une attitude par laquelle est donnée l'impression aux tiers qu'il ne va pas exercer sa mission en toute impartialité et avec tout le sérieux requis. Il se met de la sorte dans une position de dépendance et donc partiale vis-à-vis de son mandant par laquelle l'impression est donnée que la rémunération insuffisante demandée pour la mission de révision sera compensée par d'autres missions lucratives. Ceci constitue une violation de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Ce dernier prévoit qu'un réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission révisoriale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son impartialité est garantie par son attitude intègre et objective, ainsi que par celle des collaborateurs auxquels il fait appel ⁽³²⁶⁾.

⁽³²⁵⁾ Commission de discipline de l'IRE, 13 mai 2003, confirmée par la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission d'appel de l'IRE, 1^{er} mars 2004, n° 0154/2000/N; IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 254-271 et IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 331-332.

⁽³²⁶⁾ Commission de discipline de l'IRE, 13 mai 2003, confirmée par la Chambre d'expression néerlandaise de la Commission d'appel de l'IRE, 1^{er} mars 2004, n° 0154/2000/N; IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 267 et IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 332.

C. Caractère fixe de la rémunération et caractère suffisant de la rémunération

245. L'exigence que la rémunération soit suffisamment élevée prévaut sur le principe selon lequel la rémunération des missions légales consiste en un montant fixe déterminé lors de l'acceptation de la mission. Si, par suite d'une fusion, restructuration ou extension des activités, une modification importante intervient dans l'activité ou la structure de la société se présente, une modification de la rémunération pourrait s'imposer, parce qu'il serait impossible de poursuivre la mission aux conditions fixées lors de son acceptation ⁽³²⁷⁾.

D. Interdiction des honoraires liés au résultat

246. Il est contraire à la déontologie d'accepter une mission contre une rémunération qui dépendrait du résultat obtenu par le client ou de l'avantage que le client pourrait éventuellement obtenir de la prestation du réviseur d'entreprises ⁽³²⁸⁾.

247. L'article 8.1. de la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE prévoit en la matière que:

« Les accords sur les honoraires des missions de contrôle légal dans lesquels le montant de la rémunération est subordonné aux résultats du service fourni sont générateurs de menaces liées à l'intérêt personnel et à la représentation qui sont considérées comme induisant un niveau inacceptable de risque pour l'indépendance. Il est en conséquence indispensable:

- a) que les missions de contrôle légal dont la rémunération est subordonnée aux résultats soient systématiquement refusées; et*
- b) qu'afin de prévenir toute apparence de subordination en matière d'honoraires, la base de calcul des honoraires de contrôle légal soit convenue à l'avance chaque année, avec une marge de variation permettant de prendre en compte l'impact de facteurs imprévisibles sur les travaux d'audit.*

Des menaces pour l'indépendance peuvent également provenir de contrats prévoyant des honoraires subordonnés aux résultats pour la rémunération de services autres que l'audit que le contrôleur légal, le cabinet d'audit, ou une entité au sein de son réseau fournit à un client ou à l'une de ses sociétés liées. Le système de sauvegarde du contrôleur légal doit en conséquence garantir:

⁽³²⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 66; IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 43.

⁽³²⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 29; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 27.

a) qu'un tel contrat ne peut jamais être conclu sans avoir au préalable évalué les risques pour l'indépendance qu'il est susceptible d'entraîner et s'être assuré que des sauvegardes appropriées permettront de ramener ce risque à un niveau acceptable; et

b) à l'exception des cas où le contrôleur légal est convaincu que les sauvegardes en place permettent d'atténuer le risque pour l'indépendance, que la mission portant sur des services autres que l'audit sera refusée ou que le contrôleur légal sera tenu de renoncer à sa mission de révision légale pour pouvoir accepter de prêter les services autres que l'audit. »⁽³²⁹⁾.

3.1.2. Indépendance financière

248. Les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité (art. 13 A.R. du 10 janvier 1994)⁽³³⁰⁾. Ainsi, le fait qu'un commissaire, un cabinet de révision ou une entité du réseau perçoive, ou doive percevoir, durant trois ans 20 % ou plus de ses revenus annuels totaux d'une seule personne morale contrôlée (ou des sociétés liées à cette personne morale) est considéré comme une dépendance financière⁽³³¹⁾.

249. La *ratio legis* de cette disposition est illustrée de manière frappante dans les dispositions relatives à l'indépendance de l'expert-comptable du NIVRA. Une dépendance excessive des honoraires liés aux contrôles légaux ou autres prestations de services d'un client génère clairement une menace en termes d'intérêt personnel pour l'indépendance du réviseur d'entreprises. Le réviseur d'entreprises doit non seulement éviter l'existence d'une telle dépendance financière mais aussi veiller soigneusement à ce que l'apparence d'une telle subordination ne puisse constituer une menace pour son indépendance. Vis-à-vis du monde extérieur, il peut sembler que le réviseur d'entreprises, son organisation ou son réseau soit financièrement dépendant d'un seul client quand le montant total des indemnités versées par ce client pour le contrôle légal et d'autres prestations de services dépasse un pourcentage critique des revenus du réviseur, du cabinet de révision ou de son réseau. Le moment auquel, vis-à-vis du monde extérieur, le point critique est atteint, auquel le pourcentage du total des indemnités versées par un client génère une menace importante en termes d'intérêt personnel, dépend de différents facteurs. Cela peut par exemple dépendre de l'importance du cabinet de révision, ou de la réponse à la question de savoir si le cabinet de révision est une entreprise établie ou en phase de démarrage ou s'il opère au niveau local,

⁽³²⁹⁾ D. SZAFRAN, *L'indépendance du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2004, p. 174.

⁽³³⁰⁾ Voir pour un certain nombre de données chiffrées à ce propos: R. NIEUWDORP, « Onafhankelijkheid en samenwerking: water en vuur? », *T.R.V.*, 2002, p. (123), 142-143. Voir aussi D. SZAFRAN, *L'indépendance du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2004, p. 79, se référant à la recommandation européenne du 16 mai 2002.

⁽³³¹⁾ G. ROEKENS, « Ontwerpaanbeveling IBR over onafhankelijkheid commissaris », *Audit, Control & Governance*, 2004, p. 2, n° 9.

national ou international ainsi que du climat économique général dans lesquels il opère ⁽³³²⁾.

3.1.3. Honoraires impayés

250. Lorsque le paiement des honoraires dus pour des services audit ou autres que l'audit prend un retard trop important, ou que le montant des impayés, seul ou combiné aux honoraires relatifs aux missions en cours, peut apparaître comme l'équivalent d'un prêt substantiel, la menace liée à l'intérêt personnel pesant sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes est jugée si significative que celui-ci doit refuser une nouvelle mission ou, lorsque cela est possible et opportun, démissionner de la mission de révision légal en cours. La situation doit être réexaminée par un associé non impliqué dans les prestations de services à ce client ou, en cas d'impossibilité, soit faire l'objet d'un examen par un contrôleur légal extérieur, soit être soumise à l'appréciation de l'organe professionnel de réglementation, c'est-à-dire à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ⁽³³³⁾.

⁽³³²⁾ NIVRA, *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Amsterdam, mai 2003, p. 23.

⁽³³³⁾ Recommandation européenne du 16 mai 2002, point B.8.3.; NIVRA, *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant*, Amsterdam, mai 2003, p. 23.

CHAPITRE 4

LA COMPETENCE EN MATIERE DE DETERMINATION DE LA REMUNERATION

4.1. LA MISSION LEGALE GENERALE DE REVISION

4.1.1. Compétence exclusive de l'assemblée générale: le commissaire est nommé par l'assemblée générale

A. Principe

251. La fixation des émoluments du commissaire pour l'accomplissement de sa mission légale relève de la compétence exclusive de l'assemblée générale (art. 134, § 1^{er} C. Soc. (sociétés); art. 4, 3^o loi sur les ASBL et art. 17, § 7 loi sur les ASBL *juncto* art. 134 C. soc. (associations ⁽³³⁴⁾). L'établissement de factures d'honoraires complémentaires couvrant directement ou indirectement les coûts de la mission légale du commissaire et qui ne seraient pas approuvés par l'assemblée générale constitue une infraction à la loi et à la déontologie ⁽³³⁵⁾. La compétence en matière de détermination de la rémunération ne peut pas être déléguée à l'organe de gestion, bien que ceci ait parfois lieu en pratique ⁽³³⁶⁾.

252. La rémunération du commissaire doit être mentionnée dans le procès-verbal de l'assemblée générale. Ceci vaut également pour la décision de modification des honoraires ⁽³³⁷⁾. Le commissaire doit veiller à ce que cette mention ne soit pas omise ⁽³³⁸⁾.

B. Rémunération du commissaire dans un groupe de sociétés

253. L'Institut a été interrogé pour savoir dans quelle mesure il est conforme à la loi que la rémunération du commissaire dans les différentes filiales d'un groupe de sociétés soit supportée par la maison-mère de la société contrôlée. La Commission juridique a estimé que cette technique est admissible dans la mesure où tous les éléments du statut du commissaire prévu par la loi sont dûment respectés: nomination par l'assemblée générale, fixation des honoraires par ladite assemblée générale.

La Commission juridique rappelle que l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés détermine en effet clairement que l'assemblée générale de la société contrôlée

⁽³³⁴⁾ A. KILESE et R. VAN BOVEN, « Boekhouding, jaarrekening en controle », in *Vzw en stichting*, Bruges, la Chartre, 2005, p. 268, fi 207.

⁽³³⁵⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 30.

⁽³³⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 111.

⁽³³⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 67.

⁽³³⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 30.

est tenue de déterminer le montant des honoraires, lequel doit en outre permettre de respecter les normes de révision. Le contrat qui lie la société et le commissaire relève de la compétence de l'assemblée générale de la société filiale et ne peut pas engager la société-mère. Toutefois, la Commission considère que ce contrat peut fixer les modalités de facturation et de paiement des honoraires. Dans ce contexte, il ne paraît pas exclu que les parties conviennent de ces modalités, sous réserve de contraintes déontologiques.

Du point de vue juridique, trois conditions paraissent en tous cas requises:

- l'assemblée générale de la société contrôlée doit avoir expressément accepté les modalités de facturation;
- le montant des honoraires du commissaire doit être fixé par cette même assemblée générale et permettre le respect des normes;
- le commissaire (c'est-à-dire le membre inscrit au tableau de l'IRE) perçoit effectivement la totalité des honoraires fixés par l'assemblée générale qui lui permettront de mettre en œuvre le programme de révision dans le respect des normes ⁽³³⁹⁾.

C. Sanction

a. Validité de la nomination

254. Si la rémunération du commissaire n'a pas été déterminée dans la décision de nomination, ceci ne peut conduire pour autant à la nullité de la désignation ⁽³⁴⁰⁾.

b. Impossibilité d'exiger paiement des émoluments

255. L'absence de décision relative à la rémunération a cependant des conséquences en ce qui concerne la possibilité de rémunérer des prestations du commissaire. Un commissaire ne peut en effet être rémunéré que sur la base des honoraires fixés par l'assemblée générale. Si des honoraires étaient versés nonobstant le fait qu'aucune décision de l'assemblée générale n'a été prise, ceux-ci pourraient être considérés comme une avance en attendant la décision ultérieure de l'assemblée générale. De telles avances au commissaire sont toutefois interdites en vertu de l'article 134, § 3 du Code des sociétés ⁽³⁴¹⁾. Le Conseil de l'IRE a dès lors refusé à un de ses membres l'autorisation de réclamer par voie de justice le paiement d'honoraires pour prestations effectivement fournies parce qu'ils n'avaient pas été fixés par l'assemblée générale.

⁽³³⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 225-226; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 454-455.

⁽³⁴⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 68; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 455.

⁽³⁴¹⁾ *Ibid.*

c. Sanctions pénales

256. Le commissaire pourrait être sanctionné pénalement pour avoir accepté le paiement par le conseil d'administration d'une rémunération déterminée après sa désignation officielle par l'assemblée générale. Une telle rémunération pourrait être qualifiée d'avance. Ceci est interdit par l'article 134, § 3 du Code des sociétés et est sanctionné pénalement par l'article 170 du Code des sociétés ⁽³⁴²⁾.

4.1.2. Compétence exclusive du tribunal: le commissaire est désigné par justice

257. Lorsque le juge désigne un commissaire, il doit aussi fixer l'émolument auquel il a droit (art. 131 C. Soc.). Dans un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles ⁽³⁴³⁾, il a été rappelé que si la fixation des émoluments des commissaires relève normalement de la liberté des parties concernées conformément au principe de l'autonomie de la volonté, cette règle ne s'applique pas dans le cas où les commissaires sont nommés par le président du tribunal de commerce conformément à l'article 131 du Code des sociétés, à défaut de commissaire ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, et qu'il n'est pas immédiatement pourvu à leur nomination ou à leur remplacement.

Il convient de déterminer des rémunérations qui ne soient pas inférieures à celles auxquelles les commissaires peuvent prétendre en raison de leurs qualifications, de la complexité de leur tâche et de l'importance des prestations nécessaires à l'accomplissement de leur mission, tout en garantissant, conformément à l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés, le respect des normes établies par l'IRE.

L'estimation de budget « temps » pris en considération pour fixer les émoluments doit couvrir avec autant de précision que possible le nombre d'heures indispensable à l'accomplissement de la mission légale.

Selon cette même Cour d'appel, les émoluments des commissaires ne peuvent être fixés par le président du tribunal de commerce que pour leur permettre d'accomplir les missions prévues par le Code des sociétés ⁽³⁴⁴⁾.

258. La modification de cette rémunération ne peut en principe intervenir également être que par décision du tribunal. Si la nomination d'un commissaire désigné par justice est confirmée par l'assemblée générale (sur proposition du conseil d'entreprise), l'assemblée générale peut modifier la rémunération. Si cette procédure intervient avant l'expiration de la première année de mandat

⁽³⁴²⁾ C.B.N.C.R., *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Etudes C.B.N.C.R., 1991, p. 46.

⁽³⁴³⁾ Bruxelles, 6 juin 1996, *R.D.C.*, 1998, p. 597, note B. TILLEMAN.

⁽³⁴⁴⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 453.

du commissaire, l'augmentation de la rémunération pourrait même prendre cours immédiatement ⁽³⁴⁵⁾.

4.2. TRAVAUX EXCEPTIONNEL ET MISSIONS PARTICULIERES

259. Les émoluments particulières pour la rémunération de travaux exceptionnels et missions particulières du commissaire sont fixés par le conseil d'administration/les gérants (*cf. infra*, n° 273).

4.3. SOCIETES OU ASSOCIATIONS DISPOSANT D'UN CONSEIL D'ENTREPRISE

260. Dans les sociétés ou associations où un conseil d'entreprise a été établi, le montant des honoraires du commissaire doit être communiqué à titre d'information au conseil d'entreprise. Cette rémunération rétribue les fonctions de commissaire et les missions que celui-ci accomplit dans le cadre des articles 151 à 154 du Code des sociétés. A la demande des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, le réviseur présente au conseil une estimation du volume des prestations requises pour l'exercice de ces fonctions et missions (art. 158 C. Soc.). Bien que l'article 17, § 7 de la loi sur les ASBL ne renvoie pas à l'application de l'article 158 du Code des sociétés, cette obligation pour les associations découle de l'application de l'article 15*bis*, de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ⁽³⁴⁶⁾.

261. Il résulte des travaux parlementaires que la rémunération n'est en principe communiquée qu'à titre d'information au conseil d'entreprise. Il n'est pas demandé au conseil d'entreprise d'approuver ou de rejeter le montant prévu des honoraires ⁽³⁴⁷⁾. Le caractère exclusivement informatif de la communication a d'ailleurs conduit à un amendement du texte original du projet de loi portant réforme du révisorat ⁽³⁴⁸⁾. En pratique, il est cependant arrivé que, dans une procédure de désignation judiciaire du réviseur, la délégation des travailleurs au sein du conseil d'entreprise ait opposé le caractère insuffisant de la rémunération proposée pour accomplir de façon diligente la

⁽³⁴⁵⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 66-67; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 453-454.

⁽³⁴⁶⁾ A. KILELSE et R. VAN BOVEN, « Boekhouding, jaarrekening en controle », in *Vzw en stichting*, Bruges, la Chartre, 2005, p. 268, § 209.

⁽³⁴⁷⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 23.

⁽³⁴⁸⁾ Amendement du gouvernement, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/15, p. 1.

fonction du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise ⁽³⁴⁹⁾. Dans d'autres cas, la rémunération a été jugée trop élevée. ⁽³⁵⁰⁾.

Dans une décision du Président du Tribunal de commerce de Bruxelles ⁽³⁵¹⁾, confirmée par la Cour d'appel de Bruxelles ⁽³⁵²⁾, un expert a été désigné en référé afin d'examiner dans quelle mesure la rémunération proposée du commissaire était suffisante pour remplir en toute indépendance sa mission d'information vis-à-vis du conseil d'entreprise.

La communication de la rémunération doit permettre d'informer le conseil d'entreprise de façon la plus complète sur les circonstances dans lesquelles les commissaires doivent effectuer leur mission. Cette information vise donc une décision en toute connaissance de cause. Il s'ensuit que si le conseil d'entreprise estime que l'information communiquée sur la rémunération et l'estimation de leurs prestations ne le rassure pas sur les circonstances dans lesquelles la mission sera exécutée, il est en droit de refuser la présentation des candidats proposés par le conseil d'administration ⁽³⁵³⁾.

⁽³⁴⁹⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 16 juin 1995, *Rev. prat. soc.*, 1995, n° 6685, p. 453, note G. KEUTGEN; voir aussi Prés. Comm. Charleroi, 5 septembre 1986, R.G. 3370/1986, *Rev. prat. soc.*, 1986 (le fait que le réviseur ait expressément assuré lors de l'audience que la rémunération était suffisante et que la hauteur des honoraires garantissait une disponibilité suffisante, était un des arguments de la motivation de la décision).

⁽³⁵⁰⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 24 décembre 1990, *Soc. Kron.*, 1991, p. 190.

⁽³⁵¹⁾ Comm. Bruxelles, référé 16 juin 1995, *Rev. prat. soc.*, 1995, n° 6685, p. 453, note G. KEUTGEN.

⁽³⁵²⁾ Bruxelles, 6 juin 1996, *R.D.C.*, 1998, p. 597.

⁽³⁵³⁾ *Ibid.*, p. 598.

CHAPITRE 5 LA DETERMINATION DES HONORAIRES

5.1. LA MISSION GENERALE DE CONTROLE LEGAL

5.1.1. Fixation préalable d'un montant fixe

262. Les émoluments du commissaire consistent en une somme fixe, déterminée au début de son mandat par l'assemblée générale, c'est-à-dire au plus tard au moment de la nomination (art. 134, § 1^{er}, C. Soc. (sociétés) et art. 17, § 7 *juncto* art. 134, § 1^{er} C. Soc. (associations)). La rémunération doit figurer dans le procès-verbal de la décision de nomination⁽³⁵⁴⁾. Les modalités de paiement peuvent être convenues entre le commissaire et le conseil d'administration. Une fois la méthode de calcul connue, les modalités concrètes ne sont pas de nature à pouvoir influencer l'indépendance du commissaire; c'est pourquoi il peut être fait référence à un accord ultérieur. La loi permet un mode de paiement libre (trimestriel (ce qui est souvent le cas) ou annuel, avec ou sans acomptes). De telles modalités seront généralement prévues dans la lettre de mission⁽³⁵⁵⁾.

Cette rémunération est valable pour la durée des trois années de contrôle. Etant donné que la rémunération du commissaire, conformément à la disposition d'ordre public de l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés⁽³⁵⁶⁾, consiste en un montant fixe et ne peut être modifiée que par commun accord entre les parties, le commissaire n'a en principe pas droit à une rémunération complémentaire s'il exerce sa fonction *de facto* pendant plus de trois années-calendrier. Si le mandat se prolonge au-delà de trois années-calendrier, il n'y a pas de proratisation automatique de ce montant pour les mois dépassant la période des 36 mois. Cette proratisation pourrait toutefois être prévue préalablement par le biais d'une convention. L'exigence d'un montant fixe n'empêche en effet pas la liaison de la rémunération à certaines variables (éventuellement déterminées ultérieurement)⁽³⁵⁷⁾. Enfin, il convient d'attirer l'attention sur le fait que le commissaire peut lui-même prendre des initiatives afin de veiller à ce que les comptes annuels soient approuvés en temps utile, sans décalage déraisonnable entre les années de contrôle et les années-calendrier pendant lesquelles il exerce sa mission. Un commissaire peut donc faire usage de sa compétence à convoquer une assemblée générale⁽³⁵⁸⁾.

⁽³⁵⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 44; IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 112.

⁽³⁵⁵⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64ter », *o.c.*, p. 2a.

⁽³⁵⁶⁾ Gand, 5 janvier 2004, *R.D.C.*, 2005, p. 401 (l'art. 134, § 1^{er} C. Soc. (anciennement art. 64ter L.C.S.C.) est d'ordre public en vertu du fait que toute violation de cet article est rendue passible d'une peine d'emprisonnement de un mois à un an et/ou d'une amende de (actuellement) 50 EUR à 10.000 EUR).

⁽³⁵⁷⁾ I. DE POORTER, « Het mandaat van de commissaris duurt drie controlejaren », note sous Gand, 5 janvier 2004, *R.D.C.*, 2005, p. 407.

⁽³⁵⁸⁾ Gand, 5 janvier 2004, *R.D.C.*, 2005, p. 401, note I. DE POORTER; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quater », *o.c.*, p. 3.

5.1.2. Ratio legis

263. La règle de la rémunération fixe déterminée au début du mandat fut introduite afin de garantir l'indépendance du commissaire; il était d'usage à l'époque que les commissaires soient rémunérés à l'aide de tantièmes, du moins lorsque des bénéfices étaient dégagés ⁽³⁵⁹⁾.

5.1.3. La notion de somme fixe

264. L'exigence d'une somme fixe ne sera pas rencontrée si le commissaire détermine un forfait horaire, le nombre d'heures étant variable ⁽³⁶⁰⁾.

265. Les frais de bureau doivent être compris dans la rémunération fixée par l'assemblée générale. Pour le Conseil de l'IRE, il est dès lors inacceptable que l'assemblée générale détermine la rémunération du commissaire hors les frais de bureau.

En ce qui concerne les frais de déplacement, la situation paraît moins claire.

En renvoyant à une circulaire du 3 mars 1956, le conseil de l'IRE a antérieurement exprimé l'avis que « *les frais de déplacement exposés en Belgique doivent être inclus dans la rémunération. Seuls les frais de déplacement à l'étranger peuvent être remboursés en dehors de la rémunération*□ ».

Le Conseil de l'IRE estime que ce point de vue demeure toujours d'application. Il s'interroge cependant sur l'article 134, § 3, alinéa 1^{er} du Code des sociétés dans lequel il est expressément fait interdiction au commissaire de recevoir de la part de la société un avantage de quelque forme que ce soit en dehors de ses honoraires. Les frais de déplacement ne peuvent en aucune manière être considérés comme des honoraires complémentaires destinés à couvrir directement ou indirectement les coûts d'exécution de la mission légale. Les frais de déplacement à l'étranger pourraient donc être remboursés séparément. Ces coûts doivent cependant demeurer raisonnables et être directement liés à l'exécution de la mission de commissaire ⁽³⁶¹⁾.

266. L'exigence d'une somme fixe n'empêche pas la liaison de la rémunération à certaines variables. Le Conseil de l'IRE a ainsi décidé qu'il n'y avait aucun inconvénient à ce qu'une augmentation soit prévue dès la date de la nomination, sur la base d'un plan stratégique de l'entreprise, pour

⁽³⁵⁹⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1979-1980, n° 387/1, p. 54; H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64ter », *o.c.*, p. 2.

⁽³⁶⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 44.

⁽³⁶¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 39; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 458.

autant qu'elle découle d'une décision explicite de l'assemblée générale et pour autant qu'un montant fixe soit repris dans le procès-verbal de l'assemblée⁽³⁶²⁾.

L'exigence d'une somme fixe n'empêche pas davantage le recours à des clauses d'indexation dont les modalités sont convenues dès l'acceptation de la mission et qui ne peuvent être modifiées que moyennant accord des deux parties concernées⁽³⁶³⁾. Dans tous les cas, l'indexation des émoluments n'est pas automatique mais doit être prévue dans la décision de l'assemblée générale ou du président du tribunal de commerce⁽³⁶⁴⁾.

5.1.4. Modification du montant déterminé

267. L'exigence d'une somme fixe n'empêche pas que la rémunération fixée au début de la mission par l'assemblée générale puisse être modifiée avec l'accord du commissaire⁽³⁶⁵⁾.

A. Modification de la structure de la société contrôlée

268. Si la structure de la société venait à être fondamentalement modifiée ou si la croissance de la société imposait des élections en vue de désigner un conseil d'entreprise, il se peut que la mission ne puisse être poursuivie aux conditions déterminées à son début car la rémunération doit être telle que le commissaire puisse accomplir ses fonctions avec diligence dans le respect des normes de révision (art. 134, § 1^{er} C. Soc.). Dans ce cas, le commissaire peut demander à l'assemblée générale de modifier le montant de sa rémunération. Si les tâches complémentaires procèdent de l'obligation de rapport au conseil d'entreprise, une rémunération particulière peut être attribuée par le conseil d'entreprise en application de l'article 134, § 2 du Code des sociétés. Il s'agit d'une dérogation au principe selon lequel la rémunération du commissaire couvre aussi bien la fonction en tant que commissaire et la mission que ce dernier remplit en application des articles 151 à 154 du Code des sociétés⁽³⁶⁶⁾. Dans la mesure où le commissaire ne pourrait trouver un accord avec l'assemblée générale qui, conformément à l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés, fixe des émoluments garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut, il lui appartient le cas échéant de donner sa

⁽³⁶²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 66.

⁽³⁶³⁾ Exposé des motifs « projet de loi portant réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 17; IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 30; IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 111; R. VAN ASBROECK et P. DE BOCK, *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 13; J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 74; autrement: K. BYTTEBIER, « Het controleorgaan in de NV », in *Recht voor de onderneming*, Anvers, Kluwer, 1996, II.32-10.

⁽³⁶⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 243; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 460.

⁽³⁶⁵⁾ K. BYTTEBIER et R. FELTKAMP, « Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor », *R.W.* 2003-04, p. 1588; Exposé des motifs « projet de loi portant réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 17.

⁽³⁶⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 43-44; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 451-452.

démission. La responsabilité du commissaire qui accepterait de poursuivre son mandat serait pleine et entière.

B. Exercice de plus de douze mois

269. Le Conseil de l'Institut a été interrogé sur la rémunération à laquelle peut prétendre un commissaire au cours de la première année de mandat lorsque la durée de l'exercice dépasse douze mois.

Il faut considérer que la décision de l'assemblée générale qui fixe les honoraires du commissaire doit prendre cette décision en considération. Le principe de la somme fixe ne fait pas obstacle à ce que le montant fixé prenne en considération des circonstances spécifiques liées à la durée d'un exercice social. *A contrario*, on peut considérer que le commissaire ne peut adresser d'état complémentaire d'honoraires en sus du montant fixe déterminé par l'assemblée générale, compte tenu de la durée du premier exercice ⁽³⁶⁷⁾.

C. Désignation d'un collègue

270. Lorsqu'un collègue est constitué avant que la durée du mandat ne soit échue, l'intervention d'un second confrère ne peut en principe avoir aucune influence sur les honoraires du commissaire en fonction. Le montant ne peut en effet être modifié en cours de mandat qu'avec l'accord des parties, c'est-à-dire du commissaire et de l'assemblée générale. Si les deux commissaires parviennent à un accord sur la répartition des tâches au sein du collège, ils peuvent, le cas échéant, se mettre d'accord au sujet des honoraires ⁽³⁶⁸⁾. Si une démission intervient avant l'expiration du délai de trois ans, les parties pourront déterminer conventionnellement les honoraires qui reviennent au commissaire qui met fin anticipativement à son mandat conformément aux règles figurant dans la lettre de mission ⁽³⁶⁹⁾.

D. Départ d'un membre d'un collège

271. En cas de départ anticipé, en cours d'exercice, de l'un des membres du collège et qu'il n'est pas remplacé, la question se pose de savoir dans quelle mesure l'assemblée générale peut ou doit modifier le montant fixé par ses décisions antérieures. L'assemblée générale seule peut modifier une décision qu'elle a prise antérieurement, mais, pour des raisons pratiques, il n'existe

⁽³⁶⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 137; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 457.

⁽³⁶⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 219; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 464-465.

⁽³⁶⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 137; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 457.

aucune objection à ce que cette décision soit prise à la prochaine assemblée générale et appliquée avec effet rétroactif.

De l'avis du Conseil, lorsque l'assemblée générale a déterminé une somme fixe d'honoraires couvrant l'exercice de la mission par le collège, on peut considérer que ce montant peut être acquis au commissaire qui effectue seul l'ensemble du travail de contrôle.

Des raisons objectives pourraient cependant conduire l'assemblée générale à revoir sa décision relative aux honoraires lorsque les conditions fixées lors de sa décision initiale ne sont plus rencontrées ⁽³⁷⁰⁾.

5.1.5. Régularisation et sanction

272. Dans l'hypothèse où un réviseur d'entreprises est nommé en tant que commissaire, en contradiction avec l'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés, sans que sa rémunération ait été fixée au moment de sa nomination, se pose la question de savoir comment régulariser cette situation. Selon le Conseil de l'IRE, le commissaire concerné doit demander à l'organe de gestion que la plus prochaine assemblée générale statue sur la rémunération.

Il est toutefois renvoyé à la disposition pénale de l'article 170, alinéa 1^{er}, 2^o du Code des sociétés, dans l'hypothèse où les prescriptions en matière d'honoraires ne sont pas respectées. En ce qui concerne une éventuelle mention dans la deuxième partie du rapport du commissaire, il se peut que le commissaire estime ne pas devoir retenir pareille infraction au Code des sociétés pour autant que l'organe de gestion ait pris des mesures afin de remédier, lors de la prochaine assemblée générale, à cette situation illégale ⁽³⁷¹⁾.

5.2 PRESTATIONS EXCEPTIONNELLES OU MISSIONS PARTICULIERES

273. L'article 134, § 2 du Code des sociétés, tel que modifié par la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses prévoit que:

« L'objet des et les émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies par le commissaire au sein de la société dont il contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, ou d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 46,

⁽³⁷⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 133-134; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 463-464.

⁽³⁷¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 112.

et des filiales de cette dernière sont mentionnés en annexe aux comptes annuels ou, le cas échéant, consolidés, selon les catégories suivantes:

- autres missions d'attestation,
- missions de conseils fiscaux, et
- autres missions extérieures à la mission révisoriale. ».

Pour les prestations exceptionnelles et les missions particulières, il est difficile d'exiger l'application du principe de détermination préalable des honoraires en raison de la difficulté de déterminer à l'avance l'importance des prestations.

274. Il n'y a pas d'unanimité concernant l'interprétation du concept de prestations exceptionnelles et de missions particulières. L'expression «missions particulières» fait référence aux prestations complémentaires qui, soit en vertu du Code des sociétés (p. ex. transformation, apport en nature, fusion, dissolution), soit sur la base d'une autre disposition légale ou réglementaire ou sur base de règles propres à un secteur particulier ou à une organisation professionnelle particulière (Fost plus, Val-I-Pac, Bebat), doivent être confiées en principe au commissaire (ou à un expert-comptable inscrit au tableau des experts-comptables externes de l'IEC). Ceci concerne d'une part les prestations découlant de la législation en matière de participation des travailleurs ou d'agrément des entrepreneurs et d'autre part, diverses dispositions qui prescrivent l'intervention du commissaire (p. ex. contrôles environnementaux, webtrust, etc.)⁽³⁷²⁾.

Les « prestations exceptionnelles » sont des missions qui n'étaient pas prévisibles lors de l'acceptation du mandat et n'étaient donc pas connues lorsque la rémunération a été fixée, comme une rémunération pour prestations liées à la mise en place d'un conseil d'entreprise, l'établissement de comptes annuels consolidés au cours du mandat ou des prestations liées à un manque d'informations financières suite au départ de la direction financière. Dès qu'une situation exceptionnelle se répète, le commissaire est tenu de demander une rémunération complémentaire à l'assemblée générale. Le caractère exceptionnel exclut le caractère récurrent⁽³⁷³⁾.

⁽³⁷²⁾ A. KILELSE, « L'indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance* », *Rev. prat. soc.*, 2003, n° 6879, p. 69, n° 124; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, (p. 11-61), n° 74 et 75.

⁽³⁷³⁾ J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 75; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. INCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 85; voir aussi K. BYTTEBIER et R. FELTKAMP, « Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor », *R.W.*, 2003-04, p. 1588 (« En raison de l'insertion, dans la rédaction du Code des sociétés, de l'art. 134, § 2 C. Soc. sous le titre « Contrôles des comptes annuels et des comptes consolidés », qui ne règle que la mission de révision financière permanente, cette notion de mission exceptionnelle n'est plus très claire. L'emplacement de la disposition légale crée la confusion étant donné que l'on doit en déduire qu'elle ne porte que sur la mission financière permanente, alors que précédemment, par la rémunération spéciale pour prestations exceptionnelles, le législateur visait les missions spécifiques à caractère occasionnel »).

Une certaine doctrine définit les prestations exceptionnelles comme les missions qui sont confiées au commissaire conformément au Code des sociétés. Selon cette doctrine, les missions particulières sont celles qui ne sont pas confiées au commissaire en vertu du Code des sociétés, et qui ne sont pas considérées comme incompatibles avec la fonction de commissaire. Cette doctrine doit être revue à la lumière des nouvelles dispositions légales concernant les prestations de services extérieures à la mission révisoriale⁽³⁷⁴⁾.

275. Dans la justification des émoluments spéciaux, il y a lieu de donner une description de la nature de la fonction et de la mission ainsi que du montant de la rémunération qui y est attachée. En cas de mission particulière, la description des prestations ne devra pas être très précise, dans la mesure où les mentions « rapport sur un apport en nature » ou « rapport sur la transformation en SA », sont suffisamment claires et constituent une référence appropriée aux procédures décrites dans la loi. Pour les autres missions particulières, une description suffisamment claire devra être donnée⁽³⁷⁵⁾.

⁽³⁷⁴⁾ I. DE POORTER, « De bezoldiging van de commissaris in het licht van de Wet Corporate Governance », *Acc. Bedr. (M)*, 2003, n° 5, p. 9, n°s 15-16.

⁽³⁷⁵⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 54.

CHAPITRE 6

OBLIGATION DE TRANSPARENCE ⁽³⁷⁶⁾

6.1. RATIO LEGIS DES OBLIGATIONS DE PUBLICITE

276. La transparence des relations en matière d'honoraires existant entre le contrôleur légal, le cabinet d'audit et les entités membres de son réseau, d'une part, et l'entité auditée et ses sociétés liées, d'autre part, aideront à évaluer l'impact desdites relations sur l'indépendance du contrôleur légal. Si nécessaire, on (l'organe de gouvernance) peut exiger l'adoption de mesures additionnelles en vue de préserver l'indépendance du contrôleur légal. Dans la recommandation européenne sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes, il est également stipulé que les Etats membres doivent déclarer publiquement les honoraires des services (audit et autres que l'audit). Le total des revenus perçus sous forme d'honoraires doit, selon cette recommandation, être ventilé en sous-catégories qui diffèrent substantiellement l'une de l'autre ⁽³⁷⁷⁾.

6.2. OBLIGATION DE COMMUNICATION VIS-A-VIS DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

277. Chaque réviseur d'entreprises doit, en vertu de l'article 18ter, § 2, alinéas 2 et 3, de la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, informer l'Institut « (...) *des missions qu'il a acceptées et dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut, de la rémunération qui y est attachée, ainsi que de la cessation de ces missions.*

Il en est de même des missions dont l'exercice n'est pas réservé aux membres de l'Institut, accomplies soit par le réviseur soit par une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, lorsqu'elles sont rémunérées par une entreprise dans laquelle le réviseur accomplit une mission dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut ».

278. Les modalités et les conditions de la rémunération du réviseur sont établies et contrôlées par le conseil de l'Institut (art. 9 de la loi du 22 juillet

⁽³⁷⁶⁾ C. VAN DER ELST, « Informatieverstrekking over de opdrachten en vergoeding van de commissaris: het (ontbrekende) tiende principe in de Code Lippens », *Acc. Bedr. (M)*, 2005, n° 2, p. 4-18.

⁽³⁷⁷⁾ Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux, *J.O.*, L. 191, du 19 juillet 2002 p. 27; également publié dans D. SZAFRAN, *L'indépendance du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2004, p. 167 et 184; voir dans le même sens: Irlande, « *Report of the Review group on auditing, Recommendation 12.2. Non audit-fees paid by a company to their audit firm and the nature of the services provided should be disclosed and analysed in adequate detail in the financial statements.* ».

1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises). Le Conseil peut effectuer ce contrôle via le formulaire intitulé « information annuelle » que les réviseurs d'entreprises doivent remettre à l'Institut. En 2000, ce formulaire a été affiné afin de permettre un contrôle plus rigoureux par le Conseil du respect de l'article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Il s'agit de mention, dans le rapport de gestion des honoraires attribués aux personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle ⁽³⁷⁸⁾.

6.3. CONTENU DE L'OBLIGATION DE TRANSPARENCE

6.3.1. L'obligation de publication des honoraires complémentaires incombe en première instance à l'organe de gestion qui est tenu de les reprendre dans les comptes annuels

279. L'obligation de publication des honoraires complémentaires incombe en première instance à l'organe de gestion de la société contrôlée qui est tenu de les reprendre dans les comptes annuels.

A. Publication des honoraires pour services autres que l'audit en annexe aux comptes annuels

280. L'article 134, § 2 du Code des sociétés tel que modifié par la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses prévoit la publication des honoraires non audit en annexe aux comptes annuels statutaires et aux comptes annuels consolidés. Il s'agit d'une extension du champ d'application. La disposition applicable dans la loi antérieure prévoit en effet une publication des honoraires dans le rapport de gestion, qui est uniquement rendu obligatoire pour les grandes sociétés.

Les petites sociétés visées à l'article 15 du Code des sociétés qui auraient, de manière volontaire, désigné un commissaire devront à partir des exercices qui clôturent au 31 décembre 2006 (ou à tout autre exercice qui clôture au 7 août 2006 ou à une date ultérieure), reprendre à l'annexe des comptes annuels les honoraires non audit versés au commissaire ou à son réseau ⁽³⁷⁹⁾.

B. Obligation de transparence lorsque la société contrôlée fait partie d'un groupe

281. Avant la modification apportée par la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses, la loi stipulait que le rapport de gestion afférant aux

⁽³⁷⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 72-73; Circulaire D.014/05 du 19 décembre 2005 concernant les relations interprofessionnelles dans le cadre de l'indépendance, IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 322-341.

⁽³⁷⁹⁾ Communication du 31 juillet 2006 concernant les amendements aux articles 133 et 134 du Code des sociétés, p. 10.

comptes annuels statutaires devait mentionner la nature et les honoraires des services non audités prestés par le commissaire et son réseau à l'égard de la société auditée, de ses sociétés liées en Belgique et de ses filiales (belges et étrangères), selon des catégories à déterminer par le Roi.

Par ailleurs, la loi antérieure prévoyait que le rapport de gestion afférent aux comptes annuels consolidés devait mentionner la nature et les honoraires des services non audités prestés par le commissaire et son réseau à l'égard des sociétés auditées, de ses sociétés liées en Belgique et de ses filiales (belges et étrangères), selon des catégories à fixer par le Roi.

La modification adoptée vise à éviter que chaque filiale du groupe ne doive, à l'occasion de l'établissement de ses comptes statutaires, mentionner l'ensemble des honoraires versés par chaque autre société du groupe.

Les paragraphes 2 et 4 nouveaux de l'article 134 du Code des sociétés prévoient la communication des honoraires non audités de la manière suivante:

a) les honoraires liés aux services non audités prestés par le commissaire ou un membre de son réseau en faveur de la société auditée (et non plus des sociétés liées en Belgique ni des filiales) seront mentionnés en annexe aux comptes annuels statutaires de ladite société (dans la loi antérieure, cette information devait être reprise dans chacune des entités du groupe);

b) les honoraires liés aux services non audités prestés par le commissaire ou un membre de son réseau en faveur de la société auditée et de ses filiales (belges ou étrangères) seront mentionnées en annexe aux comptes consolidés.

Il convient de prendre en considération les honoraires relatifs aux services prestés durant l'exercice et qui ont été soit facturés soit comptabilisés par l'entité auditée⁽³⁸⁰⁾ en facture à recevoir⁽³⁸¹⁾.

⁽³⁸⁰⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 2005-2006, projet de loi n° 2518/001, 31 mai 2006, p. 81.

⁽³⁸¹⁾ Communication du 31 juillet 2006 concernant les amendements aux articles 133 et 134 du Code des sociétés, p. 11.

6.3.2. Fonction de contrôle par le commissaire de l'obligation de transparence

A. Obligation de transparence limitée au niveau du commissaire même

282. L'article 134, § 1^{er} du Code des sociétés tel que modifié par la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses prévoit une publication des honoraires audit en annexe aux comptes annuels des sociétés cotées et des sociétés qui sont tenues d'établir et de publier des comptes annuels consolidés.

Cette disposition nouvelle vise à permettre aux tiers de disposer de plus d'éléments pour vérifier la bonne application de la règle « *one to one* »⁽³⁸²⁾.

B. Fonction de contrôle du commissaire

283. Le commissaire doit, dans le cadre de sa mission légale, vérifier si l'organe de gestion a respecté ses obligations légales de publication. Dans le cadre de sa mission, le commissaire est chargé de vérifier le contenu du rapport de gestion afin de s'assurer, d'une part, que le rapport de gestion reprend les informations requises par la loi et, d'autre part, concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice⁽³⁸³⁾.

Conformément aux dispositions de l'article 144, alinéa 1^{er}, 6^o du Code des sociétés et des normes générales de révision (par. 3.10.), le commissaire fournit une attestation en la matière dans la deuxième partie de son rapport⁽³⁸⁴⁾.

L'article 14, alinéa 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises oblige expressément le commissaire à veiller au respect de l'obligation de transparence.

6.4. CHAMP D'APPLICATION DE L'OBLIGATION DE TRANSPARENCE

6.4.1. Nature des rémunérations soumises à l'obligation de transparence

A. Publication de la rémunération liée à la mission révisoriale (du commissaire)

284. La rémunération liée à la mission de contrôle légal qui est fixée par l'assemblée générale au début de la mission doit être mentionnée dans l'annexe

⁽³⁸²⁾ Communication du 31 juillet 2006 concernant les amendements aux articles 133 et 134 du Code des sociétés, p. 10.

⁽³⁸³⁾ Voir à ce propos la modification récente de cette disposition, IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 98 -107.

⁽³⁸⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 115.

aux comptes annuels s'il s'agit d'une société cotée ou d'une société tenue d'établir et de publier des comptes consolidés. Dans le cas des sociétés qui ont un conseil d'entreprise, la rémunération doit également être communiquée au conseil d'entreprise. Selon certains, l'ordre du jour de l'assemblée générale des sociétés publiques qui procèdent à la nomination devrait lui aussi mentionner expressément le montant de la rémunération proposé pour le contrôle révisoral. D'autres contestent, il est vrai, que le montant de la rémunération lié à la mission de révision légale puisse constituer une proposition de décision, au sens de l'article 533 du Code des sociétés, devant figurer à l'ordre du jour⁽³⁸⁵⁾. En ce qui concerne les sociétés cotées, la Commission bancaire, financière et des assurances est toutefois d'avis dans sa circulaire FMI/2003-02 que l'ordre du jour de l'assemblée générale qui doit se prononcer sur la nomination du commissaire doit mentionner le montant de la rémunération allouée au commissaire⁽³⁸⁶⁾.

285. Dans tous les cas, les actionnaires qui assistent *in personam* à l'assemblée générale qui nomme le commissaire et en fixe la rémunération doivent disposer de ces informations. Les actionnaires de sociétés non cotées ou de sociétés qui ne sont pas tenues d'établir et de publier des comptes consolidés ne peuvent donc en prendre connaissance qu'en consultant le procès-verbal (qui n'est pas publié) relatif à la désignation du commissaire. Enfin, les actionnaires ont le droit d'exercer leur droit d'interpellation à l'assemblée générale qui approuve (ou non) les comptes annuels.

B. Publication de prestations exceptionnelles ou de missions particulières⁽³⁸⁷⁾

286. L'obligation de transparence est d'application pour les prestations exceptionnelles ou les missions particulières. L'expression « prestations exceptionnelles » fait référence aux missions complémentaires qui, en vertu du Code des sociétés, doivent être confiées en principe au commissaire ou à un expert-comptable (inscrit au tableau des experts-comptables externes de l'IEC). Les « missions particulières » sont d'autres missions qui ne sont pas définies dans le Code des sociétés et qui sont néanmoins compatibles avec la mission de commissaire⁽³⁸⁸⁾.

⁽³⁸⁵⁾ A. KILESE, « L'indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance* », *Rev. Prat. Soc.* 2003, n° 6879, p. 68, n° 123.

⁽³⁸⁶⁾ COMMISSION BANCAIRE, FINANCIERE ET DES ASSURANCES, Circulaire FMI/2003-02, « Obligations incombant aux émetteurs belges d'instruments financiers admis aux négociations sur un marché réglementé belge », janvier 2006, p. 13.

⁽³⁸⁷⁾ Voir pour une description de la pratique en la matière: C. VAN DER ELST, « De onafhankelijke commissaris: transparantie en juridisch-economische beoordeling van het Belgisch normerend kader », *T.R.V.*, 2002, p. 102, 138.

⁽³⁸⁸⁾ J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 75.

C. *Champ d'application de l'obligation de transparence ratione materiae: quelles sont les rémunérations visées?*

287. L'obligation de transparence vise non seulement les honoraires (certains honoraires) du commissaire même, mais aussi les honoraires de toutes les personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration, ou pour une société ou personne liée avec le commissaire comme exposé à l'article 11 du Code des sociétés.

L'article 134, § 2 du Code des sociétés concerne le commissaire et non pas le réviseur d'entreprises qui est tenu de contrôler les comptes consolidés. L'article 146, alinéa 3 du Code des sociétés déclare que l'article 134, §§ 2 et 4 du Code des sociétés n'est pas d'application ⁽³⁸⁹⁾.

6.5. SANCTION POUR NON-RESPECT DE L'OBLIGATION DE TRANSPARENCE

6.5.1. Suppression de la non-exigibilité consécutive à la non-publication

288. Avant la modification de la loi par la « loi *corporate governance* », l'article 134, § 2 du Code des sociétés déterminait que les prestations exceptionnelles ou missions particulières ne pouvaient être rémunérées que pour autant qu'il soit rendu compte dans le rapport de gestion de leur objet ainsi que de la rémunération y afférente. Selon les travaux parlementaires, la mention dans le rapport de gestion constituait une condition de forme substantielle ⁽³⁹⁰⁾. Ceci a pour conséquence que la société pouvait refuser de payer la rémunération et qu'elle pouvait en outre poursuivre le remboursement des sommes déjà versées. Le commissaire pouvait de son côté invoquer la responsabilité des administrateurs. Notons que la sanction de remboursement des honoraires par la société était assez singulière. Il ne paraissait pas raisonnable que la rémunération d'une prestation doive être remboursée lorsqu'elle correspond à un paiement qui a été convenu. La faute ultérieure commise par les dirigeants ne devait pas donner lieu à un remboursement des honoraires. Tout au plus pouvait-on penser à une responsabilité des administrateurs ⁽³⁹¹⁾.

⁽³⁸⁹⁾ A. KILESE, « L'indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance* », *Rev. prat. soc.*, 2003, n° 6879, p. 72, n° 129.

⁽³⁹⁰⁾ Le ministre des Affaires économiques déclara à l'époque: « La rémunération non justifiée peut donc faire l'objet d'une demande de restitution », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1983-1984, n° 552/35, p. 46 ainsi que *Doc. parl.*, Sén., 1983-1984, comm. n° 715/2, p. 19.

⁽³⁹¹⁾ J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 76.

289. Selon un autre point de vue, la suppression de la sanction expresse de non-exigibilité de la rémunération consécutive à la non-publication serait liée au fait que cette sanction pouvait difficilement être appliquée aux sociétés étrangères. Dans la mesure où les sanctions pénales relatives à la non-publication auraient été maintenues, il a été soutenu que cet état de fait aurait impliqué que le devoir de publication devenait d'ordre public, rendant ainsi possible la demande de remboursement des honoraires complémentaires dans le domaine d'application territorial du droit pénal belge ⁽³⁹²⁾. A la vérité, cette hypothèse considère à notre avis abusivement que toute sanction pénale implique automatiquement que le contenu de cette disposition devient d'ordre public.

6.5.2. Responsabilité de l'administrateur et du commissaire

290. L'organe de gestion et le commissaire qui transgressent la disposition relative à la rémunération du commissaire s'exposent à des sanctions pénales. Les administrateurs, gérants et commissaires qui contreviennent à l'article 134 du Code des sociétés seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de 50 à 10.000 euros, ou de l'une de ces peines seulement (art. 170, 2° C. Soc. ⁽³⁹³⁾). Les administrateurs (art. 527 et 528 C. Soc.) et le commissaire (art. 140 C. Soc.) sont également civilement responsables à la condition qu'il puisse être prouvé que le non-respect de la disposition relative à la rémunération du commissaire a entraîné des dommages. Un commissaire peut également faire l'objet de sanctions disciplinaires ⁽³⁹⁴⁾. L'article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises attire d'ailleurs expressément l'attention sur le fait que le commissaire doit veiller au respect des règles d'information prévues par l'article 134 du Code des sociétés.

⁽³⁹²⁾ A. KILLESSE, « L'indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance* », *Rev. prat. soc.*, 2003, n° 6879, p. 75, n° 137.

⁽³⁹³⁾ L. DUPONT et S. VAN DYCK, « Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises », in IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 43, n° 26.

⁽³⁹⁴⁾ I. DE POORTER, « De onafhankelijkheid van de commissaris in het kader van de wet *corporate governance* » *T.R.V.*, 2003, p. 313-344.

CHAPITRE 7 L'EXIGIBILITE DE LA REMUNERATION

7.1. EXCEPTIO NON ADIMPLETI CONTRACTUS

291. Si la rémunération du commissaire n'a pas été payée, celui-ci ne peut pour autant suspendre ses travaux de contrôle jusqu'à ce que le solde des honoraires qui lui sont dus ait été acquitté⁽³⁹⁵⁾. Dans une telle hypothèse, le commissaire devrait en informer l'assemblée générale, *le cas échéant convoquée pour la cause, ou offrir sa démission après avoir établi un rapport approprié⁽³⁹⁶⁾.

7.2. ECHEANCE DU PAIEMENT

292. Les modalités de règlement des honoraires doivent de préférence être convenues de commun accord entre le réviseur et son client. Les honoraires peuvent être payés périodiquement ou globalement, anticipativement ou *a posteriori*, selon ce qu'il a été convenu. Il est recommandé de prévoir ces modalités dans une lettre de mission⁽³⁹⁷⁾. Les avances sont d'usage courant⁽³⁹⁸⁾.

7.3. LA POURSUITE DU MANDAT APRES SON EXPIRATION

293. Lorsqu'un commissaire est tenu de poursuivre son mandat après l'expiration du délai de trois ans parce que l'assemblée générale qui devait approuver les comptes annuels et entendre le rapport des commissaires ne s'est pas tenue, la poursuite du mandat peut entraîner des prestations et des coûts complémentaires qui dépassent les prestations prévisibles lors de la détermination du montant fixe au début du mandat. Si ces prestations n'étaient pas rémunérées, le commissaire subirait un préjudice par la faute des organes de la société. La Commission juridique de l'IRE a dès lors estimé que le commissaire doit être accueilli dans sa demande d'indemnisation des prestations exceptionnelles postérieures à la date normale d'expiration du mandat (date de l'assemblée générale ordinaire)⁽³⁹⁹⁾.

⁽³⁹⁵⁾ C.B.N.C.R., *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*, Etudes C.B.N.C.R., 1988, p. 59; voir autrement France: Trib. 1^{re} instance Saint-Pierre-et-Miquelon, 19 novembre 1991, *Bull. Joly*, 1991, § 242 (il n'y a aucun motif fondé pour mettre fin au mandat d'un commissaire qui refuse de poursuivre sa tâche, parce qu'il n'est pas payé); J.F. BARBIERI, « note sous Trib. 1^{re} instance Saint-Pierre-et-Miquelon, 19 novembre 1991 », *Bull. Joly*, 1991, § 242, p. 757.

⁽³⁹⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1983, p. 55; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 456; I. DE POORTER, « De bezoldiging van de commissaris in het licht van de Wet Corporate Governance », *Acc. Bedr. (M)*, 2003, n° 5, p. 9, n° 11.

⁽³⁹⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 30.

⁽³⁹⁸⁾ Rapport au Roi précédant l'A.R. du 10 janvier 1994.

⁽³⁹⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 217; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 84.

La Cour d'appel de Gand a adopté récemment un autre avis concernant un réviseur dont le mandat avait duré 48,5 mois parce que les comptes annuels n'avaient pas été approuvés en raison d'un désaccord entre les actionnaires. La Cour a jugé que si un mandat se prolongeait au delà de trois années calendrier, il n'y avait en principe aucune proratisation automatique de ce montant pour les mois dépassant ces 36 mois. Même si l'on part du principe que, dans le cas d'une prolongation de l'exercice, le terme de trois ans est dépassé, modifiant par là même les conditions du contrat, de nouvelles négociations entre les parties sur la rémunération doivent avoir lieu, en vertu du principe du caractère fixe de la rémunération, un principe qui, selon la Cour, rejoint l'ordre public. La Cour a jugé qu'en l'occurrence, il s'agissait d'un retard dans l'établissement des comptes annuels et qu'il n'était pas démontré que ce retard impliquerait la prestation de services autres que ceux prévus pour les trois exercices pour lesquels les parties étaient préalablement convenues d'un montant fixe pour le contrôle. Enfin, la Cour attira l'attention sur le fait que le commissaire lui-même aurait pu prendre des initiatives pour limiter le retard dans l'approbation des comptes annuels, ce qui n'avait pas été le cas *in casu* ⁽⁴⁰⁰⁾.

⁽⁴⁰⁰⁾ Gand, 5 janvier 2004, *R.D.C.*, 2005, p. 401, note I. DE POORTER.

CHAPITRE 8

PRESCRIPTION DE L'ACTION EN PAIEMENT DES HONORAIRES DU REVISEUR D'ENTREPRISES

294. En ce qui concerne l'action en paiement des honoraires du réviseur, plusieurs délais de prescription peuvent être d'application. En principe, l'action en paiement des honoraires au réviseur est prescrite au terme de dix ans, en vertu du délai de prescription de droit commun défini à l'article 2262*bis* du Code civil. Exceptionnellement, un délai de prescription plus court, de cinq ans, peut être appliqué. En vertu de l'article 2276*ter* du Code civil, l'action des experts en paiement de leurs frais et honoraires est prescrite au terme de cinq ans. Or, un tribunal peut désigner un réviseur en qualité d'expert, à la demande, par exemple d'un actionnaire minoritaire ⁽⁴⁰¹⁾. Il est également important de renvoyer à l'article 198, § 1^{er} du Code des sociétés, qui prévoit: « *Sont prescrites par cinq ans (...) toutes actions contre les (...) commissaires (...) pour faits de leurs fonctions, à partir de ces faits ou, s'ils sont celés par dol, à partir de la découverte de ces faits.* » ⁽⁴⁰²⁾.

⁽⁴⁰¹⁾ IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 459.

⁽⁴⁰²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 242.

PARTIE 4

CONDITIONS GENERALES DE L'EXERCICE DU CONTROLE PAR LE COMMISSAIRE

CHAPITRE 1^{er}

CADRE GENERAL D'EXERCICE DU CONTROLE, LES NORMES GENERALES DE REVISION ET LES NORMES PARTICULIERES

295. Dans l'exercice de sa mission, le réviseur d'entreprises est tenu de respecter les dispositions légales et réglementaires, ainsi que les normes de révision de l'Institut. En fonction des circonstances, le réviseur tiendra également compte des recommandations promulguées par le Conseil de l'Institut (art. 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

1.1. LE LIEN ENTRE NORMES DE REVISION ET RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE

296. Les normes de révision présentent un intérêt pour l'appréciation de la responsabilité (extra)contractuelle ou non du commissaire ⁽⁴⁰³⁾. La responsabilité du commissaire peut être engagée aussi bien en cas de violation d'une disposition matérielle que dans les cas où il n'aurait pas agi comme l'eût fait un commissaire normalement diligent et prudent dans les mêmes circonstances.

Les normes générales et particulières de révision ne sont en général pas considérées comme des lois matérielles. Une infraction à ces normes ne suppose pas dès lors automatiquement l'existence d'une faute ⁽⁴⁰⁴⁾. Les normes générales et particulières de révision peuvent, néanmoins, contribuer à préciser quelle attitude adopterait le réviseur normalement diligent dans des circonstances identiques ⁽⁴⁰⁵⁾.

⁽⁴⁰³⁾ N. THIRION et C. BALESTRA, « La responsabilité civile du commissaire », in IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 13, n° 23.

⁽⁴⁰⁴⁾ Voir à ce propos le texte très clair dans l'exposé des motifs concernant l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 30; L. CORNELIS, *Beginselen van het Belgisch buitencontractueel aansprakelijkheidsrecht*, Anvers, Maklu, 1989, p. 260, n° 150; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 28, n° 30.

⁽⁴⁰⁵⁾ Voir à ce propos: exposé des motifs art. 18bis de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 30.; Comm. Charleroi, 12 octobre 1976, *Rev. prat. soc.*, 1979, p. 158; Mons, 16 mai 1979, *Rev. prat. soc.*, 1979, p. 159; L. CORNELIS, *Beginselen van het Belgisch buitencontractueel aansprakelijkheidsrecht*, Anvers, Maklu, 1989, p. 270, n° 156; R. DALCO, « Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques et professionnelles », in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, p. 481; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992 p. 25, n° 26; K. GEENS, « Het vrije beroep », *Proefschrift K.U.Leuven*, 1986, p. 555, n° 711; F. GOFFIN et J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l'expert-comptable*, Séminaire 1988/89, 18 février 1989, p. 18, n° 15; P. KILESTE et M. ALUWAERTS, « La responsabilité du réviseur d'entreprises notamment en cas de fraude », in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Cahiers AEDBF, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 251, § 59; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 275, n° 47; .../...

297. Sans doute le non-respect des normes sera-t-il considéré le plus généralement comme une présomption du fait que le réviseur n'a pas agi comme il sied pour un réviseur normalement diligent, sauf pour lui à prouver le contraire ⁽⁴⁰⁶⁾. On ne peut en effet exclure qu'un réviseur ayant agi autrement que prévu par la norme générale ou particulière, tout en respectant le principe général de diligence, le rapport établi rencontrant à l'identique l'objectif défini par le législateur ⁽⁴⁰⁷⁾. Les normes ne doivent pas être considérées comme la seule voie possible pour un réviseur normalement diligent. L'on rappellera en outre, à cet égard, que dans des circonstances exceptionnelles, le devoir de diligence impose au réviseur d'entreprises de ne pas toujours appliquer à la lettre les normes de révision dans la mesure où celles-ci ne seraient pas adaptées aux circonstances concrètes ⁽⁴⁰⁸⁾. C'est d'ailleurs ce qui ressort des normes générales de révision (par. 2.3.) relatives à l'exercice de la mission quand elles prévoient que: « *Le réviseur d'entreprises décide lui-même de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Il a le choix des techniques de contrôle à appliquer, mais il doit être toujours en mesure de motiver ses conclusions.* » ⁽⁴⁰⁹⁾.

298. D'autre part, les normes générales et les normes visant des missions particulières ne sont jamais que des « obligations minimales ». On ne peut dès lors exclure que le réviseur qui les aurait appliquées correctement ne voie sa responsabilité mise en cause ⁽⁴¹⁰⁾. Ceci est d'ailleurs inhérent aux normes de contrôle qui ne font jamais que de tenter de cerner la notion de faute, sans pouvoir la circonscrire pleinement ⁽⁴¹¹⁾.

.../...

P. VAN OMMESLAGHE, « La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable », *Rev. belge de la comptabilité et de l'informatique*, 1981, fasc. 1^{er}, p. 13, n° 13; *Fraude — contrôle et responsabilités*, Etudes C.B.N.C.R., 1981, p. 25-70; voir aussi dans le même sens: France: Y. GUYON, « *Jurisl. Sociétés* », Fasc. 134 B, fi 80, p. 21, v° *Commissaires aux comptes: mission et responsabilité*; J. MONEGER, « note sous Cass. fr., 9 février 1999 », *Rev. Soc.*, 1988, p. 558; A. VIANDIER, *Précis Dalloz Droit Comptable*, Paris, Dalloz, 1984, p. 180, n° 137.

⁽⁴⁰⁶⁾ R.O. DALCO, « Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques et professionnelles », in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, p. 481; F. GOFFIN et J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l'expert-comptable*, Séminaire 1988/89, 18 février 1989, p. 19, n° 15; IEC, *Rapp. Annuel* 1990, p. 169.

⁽⁴⁰⁷⁾ H. COUSY, « Les normes techniques en doctrine et en jurisprudence », in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, p. 401.

⁽⁴⁰⁸⁾ A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6369, p. 40; H. COUSY, « Les normes techniques en doctrine et en jurisprudence », in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, p. 401; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 28, n° 30.

⁽⁴⁰⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 355; H. OLIVIER, « Normalisation en matière de comptabilité et de révision des comptes », in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, p. 266-267; voir dans le même sens: Recommandation n° 69, *Bull. CNCC*, 1981, p. 416.

⁽⁴¹⁰⁾ R.O. DALCO, « Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques et professionnelles », in *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, p. 481; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et des experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 26, n° 26; F. GOFFIN et J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l'expert-comptable*, Séminaire 1988/89, 18 février 1989, p. 19, n° 15.

⁽⁴¹¹⁾ K. GREENS, « Het vrij beroep », *Proefschrift K.U.Leuven*, 1986, p. 320, n° 472; voir dans le même sens: France: J. MONEGER, « note sous Cass. fr., 9 février 1988 », *Rev. Soc.*, 1988, p. 564, n° 14.

Les normes générales et les normes particulières ne lient en aucune manière le juge. Lorsque le juge estime que les normes sont inadaptées aux circonstances de fait, qu'elles sont dépassées, ou servent unilatéralement l'intérêt de la catégorie professionnelle des réviseurs, il peut ne pas les prendre en considération pour l'appréciation de la faute ⁽⁴¹²⁾.

1.2. LE REVISEUR EST EN PRINCIPE TENU PAR UNE OBLIGATION DE MOYENS

299. Erreurs de jugement. En établissant son rapport de contrôle, le réviseur est parfois amené à faire certains choix, à prendre des décisions dont on ne peut dire avec certitude, au moment du rapport, qu'il s'agit d'erreurs. Très souvent, il n'y a pas qu'une seule méthode de révision correcte. Toutefois, il se peut que le réviseur mette en œuvre un mode de contrôle raisonnablement acceptable qui ne lui permet pas de dépister certaines irrégularités, qu'il aurait pu découvrir s'il avait utilisé une autre méthode. Si cette « erreur d'appréciation » se révélait ultérieurement, c'est à tort qu'on l'assimilerait sans plus à une faute extracontractuelle. L'obligation du réviseur en la matière n'est qu'une obligation de moyens ⁽⁴¹³⁾. La Cour de cassation de France l'a confirmé de manière très claire ⁽⁴¹⁴⁾, celle-ci exposant en outre que, pour l'exécution des travaux de contrôle, le commissaire aux comptes est autorisé à recourir à des sondages et recoupements sérieux. Celui qui introduit une action en responsabilité ne pourra donc se contenter d'apporter la preuve qu'il s'est avéré ultérieurement que le rapport contenait des erreurs pour voir la responsabilité du réviseur engagée. Il lui faudra en outre prouver que celles-

⁽⁴¹²⁾ L. CORNELIS, *Beginselen van het Belgisch buitencontractueel aansprakelijkheidsrecht*, Anvers, Maklu, 1989, p. 270, n° 156; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 275, n° 47.

⁽⁴¹³⁾ F. GOFFIN et J.C. TROUSSEL, *Les responsabilités de l'expert-comptable*, Séminaire 1988/89, 18 février 1989, p. 13, n° 11; P. KILESTE et M. CALUWAERTS, « La responsabilité du réviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude », in *La révision des comptes annuels et comptes consolidés*, Cahiers AEDBF 1995, Gand, Mys & Breesch, 1995, n° 14; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 275, n° 47; I. VEROUSTRAEDE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 274, n° 13; IEC, *Rapport annuel*, 1990, p. 168; voir dans le même sens France: Tribunal de Grande Instance Lyon, 19 décembre 1984, *Bull. CNCC*, 1985, n° 58, p. 224 (obligation de moyens concernant le dépistage de fraudes, action en responsabilité à l'occasion de la rédaction d'un rapport spécial en matière de conflit d'intérêts établi par les commissaires aux comptes); Aix en Provence, 7 juin 1985, *Bull. CNCC*, 1988, n° 60, (p. 487), p. 492 avec note E. DE PONTAVICE, et les références citées à la page 493; E. DE PONTAVICE, « note sous Cass. fr. comm., 6 février 1990, *Bull. CNCC*, 1990, p. 362 et la jurisprudence citée; Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 B, n° 76, v° *Commissaires aux comptes: missions et responsabilité*; A. LEMAIGNAN, « Détournement de fonds: la responsabilité du comptable de l'entreprise, de l'expert-comptable et du chef d'entreprise », *Rev. fr. compt.*, 1988, p. 82; A. VIANDIER, *Précis Dalloz*, Paris, Dalloz, 1984, p. 179, n° 136.

⁽⁴¹⁴⁾ Cass. fr., (1^{re} chambre civile), 19 mai 1987, *Bull. CNCC*, 1987, p. 344, qui confirme Aix-en-Provence, 7 juin 1985, *Bull. CNCC*, 1988, n° 60, p. 487, avec note E. DE PONTAVICE (la responsabilité du commissaire pour non-détection d'une fraude a été écartée, au motif que le recours à des méthodes différentes de sondage n'aurait pas nécessairement débouché sur la détection de celle-ci); selon DE PONTAVICE, l'importance de l'échantillonnage dépendra notamment de la taille de l'entreprise et de l'existence ou non d'une présomption de fraude; voir dans le même sens: Rennes, 25 mai 1975, *Rev. Soc.*, 1975, p. 120, avec note d'Y. GUYON, *Rev. trim. dr. comm.*, 1975, p. 561; note de R. HOUIN et *Gaz. Pal.*, 1975, II, p. 525, note A.P.S.; Rennes, 24 juin 1987, *Bull. CNCC*, septembre 1987, n° 67, p. 336.

ci étaient dues à une faute du réviseur. Lors de son appréciation *a posteriori*, le juge se demandera en l'occurrence si l'opinion ne déroge pas manifestement à l'attitude qu'un professionnel normalement et raisonnablement diligent eût adoptée dans les mêmes circonstances ⁽⁴¹⁵⁾.

⁽⁴¹⁵⁾ Liège, 16 juillet 1904, Pas., 1905, II, p. 135; A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités du commissaire », *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6369, p. 41; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, p. 32, n° 36bis; P. VAN OMMESLAGHE, « La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable » *Rev. belge de la comptabilité et de l'informatique*, 1981, fasc. 1^{er}, n° 9, p. 7; d'une manière générale pour ce qui concerne la responsabilité professionnelle: K. GEENS, « Het vrije beroep », *Proefschrift K.U.Leuven*, 1986, p. 248, n° 383.

CHAPITRE 2 LE DROIT A L'INFORMATION DU COMMISSAIRE

2.1. PARTICIPATION AUX REUNIONS

2.1.1. Participation à l'assemblée générale

300. Le commissaire a le droit d'assister à l'assemblée générale de la société⁽⁴¹⁶⁾. C'est ce qui ressort du fait qu'il doit en effet être invité à assister à l'assemblée générale (ordinaire, extraordinaire et spéciale). A l'inverse de ce qui était le cas dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, ce point est aujourd'hui stipulé expressément dans la loi (art. 269 C. Soc. (SPRL); art. 535 C. Soc. (SA); art. 535 *juncto* art. 657 C. Soc. (SCA)).

301. Lorsque l'assemblée générale doit délibérer sur la base d'un rapport établi par le commissaire, sa présence est même légalement déontologiquement requise (art. 272 C. Soc. (SPRL); art. 412 C. Soc. (SCRL); art. 538 C. Soc. (SA); art. 538 et 540, alinéa 2 C. Soc. *juncto* art. 657 C. Soc. (SCA))⁽⁴¹⁷⁾. Cette obligation découle d'ailleurs du droit des actionnaires à poser des questions (art. 274, alinéa 2 C. Soc. (SPRL); art. 540, alinéa 2 C. Soc. (SA); art. 540, alinéa 2 *juncto* art. 657 C. Soc. (SCA)). Elle ne s'applique pas seulement aux assemblées générales annuelles qui approuvent les comptes annuels, mais aussi aux assemblées générales spéciales, appelées à délibérer sur la base de rapports complémentaires que le commissaire a établi en vertu du Code des sociétés⁽⁴¹⁸⁾.

302. Dans les autres cas, le commissaire pourra assister à l'assemblée s'il le souhaite, pour y prendre la parole concernant l'exercice de son mandat, mais il n'est pas obligé. Le Code des sociétés confirme expressément ce droit du commissaire à prendre la parole⁽⁴¹⁹⁾ (art. 274, alinéa 2 C. Soc. (SPRL); art. 412, alinéa 2 C. Soc. (SCRL); art. 540, alinéa 2 C. Soc. *juncto* art. 657 C. Soc. (SCA); art. 540, alinéa 2 C. Soc. (SA)).

⁽⁴¹⁶⁾ C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. XLIII, n° 48; voir dans le même sens: France: en droit français, la présence des commissaires aux comptes à l'assemblée générale est obligatoire (C. comm. art. L. 221-11 (Société en nom collectif); C. comm. art. L. 222-39 (SARL); C. comm. art. L. 225-238 (SA); Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 71, p. 17. v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽⁴¹⁷⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 24, n° 23; H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 70.

⁽⁴¹⁸⁾ A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 263.

⁽⁴¹⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 110.

L'obligation de présence s'applique sauf cas de force majeure. Il n'est pas exclu que la présence du commissaire soit matériellement impossible, dans la mesure où ce dernier été nommé à cette fonction dans diverses sociétés qui tiennent leurs assemblées générales le même jour. C'est la raison pour laquelle, selon certains, le réviseur peut, en cas d'empêchement se faire représenter par une personne dont il répond (art. 139 C. Soc.)⁽⁴²⁰⁾. Sur avis de la Commission juridique, le Conseil de l'IRE exclut toutefois que le commissaire puisse donner une procuration à un mandataire qui le représenterait à une assemblée générale. Le mandat de commissaire est en effet un contrat *intuitu personae*. Même dans les cas où l'intervention du commissaire n'est pas obligatoire parce que l'intervention du réviseur n'est pas prescrite par la loi, le commissaire ne peut pas se faire représenter à une assemblée générale. Une procuration ne peut en effet être donnée que pour des actes juridiques. La Commission juridique estime que le commissaire, dans cette hypothèse, ne peut pas être considéré comme posant un acte juridique. Ce qui serait le cas par contre lorsque, au sens de l'article 538 du Code des sociétés, la loi exige la présentation d'un rapport par le commissaire.

On ne saurait déduire de l'article 139 du Code des sociétés le droit pour le commissaire de se faire assister, à l'assemblée générale, par un avocat. Un avocat ne sera en effet pas considéré comme une personne dont le commissaire répond⁽⁴²¹⁾. Il s'ensuit qu'un commissaire ne peut être assisté par un avocat que dans la mesure où une décision majoritaire de l'assemblée générale admet la présence de l'avocat à la réunion. Ce point résulte du caractère fondamentalement privé de la société, qui veut que l'assemblée décide librement des personnes qu'elle admet. Ce droit est cependant parfois exceptionnellement accordé lorsqu'une personne est appelée à se justifier devant l'assemblée générale⁽⁴²²⁾.

⁽⁴²⁰⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 50; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheid van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 25, n° 23; H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 70; E. et P. MALLIEN, *Het nieuw statuut van commissaris, bedrijfsrevisor en accountant*, Anvers, Groep I.T., 1985, p. 46; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. XLIII, n° 48; voir, dans un autre sens: I. VEROUSTRATE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, n° 19 (le commissaire ne peut se faire représenter que par un autre réviseur).

⁽⁴²¹⁾ G. KEUTGEN, « L'information des actionnaires », *Ann. dr. Louvain*, 1985, p. 199; J. LIEVENS, « De jaarlijkse algemene vergadering », in *Algemene vergadering van vennootschappen*, séminaire EHSAL-FHS 17 mars 1989, p. 46; R. PRIoux, « La transparence, principe général de droit en matière d'information des actionnaires et du marché », *J.T.*, 1994, p. 219, n° 7; B. VAN BRUYSTEGEM, « De organisatie van de algemene vergadering », in *De algemene vergadering, duidelijke informatie als basis voor vlekkeloze organisatie*, Kluwer opleidingen, séminaire 9 mars 1994, p. 36; I. VEROUSTRATE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 278, n° 19.

⁽⁴²²⁾ A ce propos, voir B. TILLEMANN, *De geldigheid van de besluiten van de algemene vergadering*, Kalmthout, Biblo, 1994, p. 217, n° 320.

A. Droit (et obligation) de ne pas répondre aux questions des actionnaires

303. Le commissaire est tenu de répondre aux questions qui lui sont posées par les actionnaires concernant son rapport (art. 274, alinéa 2 C. Soc. (SPRL); art. 412, alinéa 2 C. Soc. (SCRL); art. 540, alinéa 2 C. Soc. (SA); art. 540, alinéa 2 C. Soc. *juncto* art. 657 C. Soc. (SCA)). Une première limitation réside dans le fait que le réviseur ne peut donner que les explications et justifications requises en rapport avec l'accomplissement de sa mission et le contenu du rapport. Le commissaire ne peut pas être contraint à communiquer des pièces ou informations n'ayant pas de rapport avec sa mission ⁽⁴²³⁾. Les réviseurs sont d'ailleurs tenus par le secret professionnel. Il en va de même à l'égard du conseil d'entreprise, où le commissaire a pour mission « *d'analyser et d'expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société* » (art. 151, 3° C. Soc.) ⁽⁴²⁴⁾.

304. Toutefois, le commissaire n'a pas l'obligation absolue de répondre aux questions concernant son rapport et les contrôles qu'il a effectués. En tenant compte des intérêts de la société, il peut (doit) considérer en toute autonomie qu'il y a des raisons impératives qui l'empêchent de répondre à certaines questions ⁽⁴²⁵⁾. Dans certaines circonstances, le commissaire pourra donc être lié par un devoir de discrétion.

B. Le droit de convoquer l'assemblée générale

a. Généralités

305. L'assemblée générale d'une SA, d'une SCA ou d'une SPRL peut être convoquée non seulement par un conseil d'administration valablement constitué (ou par les gestionnaires), mais aussi par les commissaires ⁽⁴²⁶⁾

⁽⁴²³⁾ Comm. Hasselt, référé, 19 décembre 1997, *T.R.V.*, 1998, p. 533, note.

⁽⁴²⁴⁾ M. FRANCHIMONT, « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », in C.B.N.C.R., *Le secret professionnel du réviseur d'entreprises*, Etudes C.B.N.C.R., 1986, p. 20.

⁽⁴²⁵⁾ Rapport PEDE sur le projet de loi « modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales du 30 novembre 1935 » *Doc. parl.*, Sén., 1982-1983, n° 390/2, p. 30; A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6369, p. 29; J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 86; M. MASSAGE, *L'adaptation du droit des sociétés anonymes aux deuxième et quatrième directives européennes (Loi du 5 décembre 1984)*, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. 199, n° 144.

⁽⁴²⁶⁾ Cf. Allemagne: une « *Aktiengesellschaft* » est en principe convoquée par le « *Vorstandsrat* ». Les statuts et la loi peuvent également conférer ce pouvoir à d'autres personnes (§ 121 Abs. 2 AktG). Lorsque l'intérêt de la société le requiert, l'assemblée générale pourra ainsi être convoquée par le « *Aufsichtsrat* » (§ 111 Abs. 3 AktG); cf. France: art. C. comm. L. 225-103 qui prévoit: « *I. – L'assemblée générale est convoquée par le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas. II. – A défaut, l'assemblée générale peut être également convoquée: 1° Par les commissaires aux comptes; 2° Par un mandataire, désigné en* .../...

(art. 268 C. Soc. (SPRL); art. 532 C. Soc. (SA); art. 532 *juncto* art. 657 C. Soc. (SCA)). Le commissaire ne dispose pas de ce droit dans la SC, sauf si les statuts le lui accordent. Le commissaire est par ailleurs tenu de convoquer l'assemblée générale à la demande des actionnaires qui représentent un cinquième du capital social.

Contrairement aux droits français ⁽⁴²⁷⁾ et suisse, où le commissaire ne peut convoquer l'assemblée générale que si le conseil d'administration omet de le faire, il est généralement admis en droit belge que, d'un point de vue purement juridique, le pouvoir de convoquer l'assemblée générale appartient de façon strictement concurrente aux commissaires et au conseil d'administration ⁽⁴²⁸⁾.

306. Le caractère subsidiaire du pouvoir du commissaire en matière de convocation de l'assemblée générale n'apparaît nulle part dans le texte des articles susmentionnés. D'ailleurs, en application de l'article 345 du Code des sociétés (SPRL); article 647 du Code des sociétés (SA); article 647 *juncto* 657 du Code des sociétés (SCA), le commissaire assume exactement la même responsabilité pénale que les administrateurs lorsqu'il n'est pas satisfait à la demande faite des détenteurs d'actions représentant un cinquième du capital social de convoquer l'assemblée générale ⁽⁴²⁹⁾.

Il nous paraît d'ailleurs opportun que le commissaire ait compétence pour convoquer l'assemblée générale, sans qu'il soit juridiquement tenu de mettre le conseil d'administration préalablement en demeure ⁽⁴³⁰⁾. Cela peut

.../...

*justice, à la demande, soit de tout intéressé en cas d'urgence, soit d'un ou plusieurs actionnaires réunissant au moins 5 % du capital social, soit d'une association d'actionnaires répondant aux conditions fixées à l'article L. 225-120; 3° Par les liquidateurs; 4° Par les actionnaires majoritaires en capital ou en droits de vote après une offre publique d'achat ou d'échange ou après une cession d'un bloc de contrôle. (...) »; voir dans le même sens: Pays-Bas: art. 2:109 B.W. qui prévoit concernant les SA: « *Het bestuur en de raad van commissarissen zijn bevoegd tot het bijeenroepen van een algemene vergadering; bij de statuten kan deze bevoegdheid ook aan anderen worden verleend.* ». Il existe une disposition similaire pour la BV hollandaise: art. 2:219 B.W.*

⁽⁴²⁷⁾ Voir entre autres: C. comm., art. L. 225-103; Versailles 19 janvier 2006, n° 04/01488, *Bull. Joly Sociétés*, 2006, n° 6, p. 705 (responsabilité d'un commissaire aux comptes qui méconnaît le caractère subsidiaire d'un droit de convocation de l'assemblée générale en convoquant une assemblée générale à la demande des actionnaires majoritaires; il manque ainsi à son obligation d'indépendance; il est responsable du préjudice résultant de l'atteinte à l'honneur des administrateurs et de la destitution brutale du conseil d'administration lors de cette assemblée générale).

⁽⁴²⁸⁾ Voir la réponse du ministre de la Justice à la commission de la Chambre lors de la discussion de la loi portant réforme du révisorat, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 55: « Un membre demande si le réviseur d'entreprises peut effectivement convoquer de sa propre initiative l'assemblée générale en cas de désaccord qui l'oppose au conseil d'administration. Le gouvernement répond par l'affirmative. Le ministre de la Justice déclare expressément qu'il n'existe pas de solidarité entre le commissaire et le conseil d'administration, mais uniquement entre les commissaires. Chaque organe de la société a sa propre responsabilité »; voir dans un autre sens: M. LOIR, *Traité et formulaire des sociétés de personnes à responsabilité limitée*, Bruxelles, Larcier, 1936, p. 510, n° 247; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. II, Bruxelles, Swinnen, 1982, p. 434, n° 1240.

⁽⁴²⁹⁾ L. DUPONT et S. VAN DYCK, « Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises », in IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 43, n° 27.

⁽⁴³⁰⁾ Voir p. ex. le cas d'un conseil d'administration qui avait introduit – par ailleurs sans succès – une action en révocation pour motif grave d'un commissaire aux comptes, aux motifs que ce dernier s'était immiscé dans la politique de la société en convoquant à tort une assemblée générale, Paris, 22 février 1980, *Rev. Soc.*, 1980, p. 489, note d'Y. GUYON.

notamment être utile en cas de conflit entre lui et le conseil d'administration ou lorsque le fonctionnement normal de l'organe de gestion est paralysé à la suite de dissensions internes. Si, par exemple, le conseil d'administration omet de convoquer l'assemblée générale annuelle parce qu'il redoute que le commissaire ne révèle des irrégularités dans son rapport de révision, le commissaire a non seulement le droit, mais aussi le devoir de convoquer l'assemblée générale ⁽⁴³¹⁾. S'il ne le fait pas, sa responsabilité personnelle pourrait être mise en cause. Lorsque l'intérêt de la société le requiert, le commissaire devra dans certains cas convoquer l'assemblée générale par exemple lorsqu'il constate une infraction (grave) à la loi ou aux statuts dans le chef des administrateurs.

Dans la pratique, le commissaire n'usera de son pouvoir de convoquer l'assemblée générale qu'avec la circonspection nécessaire. Il a été rappelé à juste titre que la convocation de l'assemblée générale relève de la catégorie des actes d'administration ⁽⁴³²⁾.

Il est dès lors aussi significatif dans cette optique que, dans une société coopérative, le commissaire ne soit pas habilité à convoquer l'assemblée générale. Dans la plupart des cas, le commissaire sollicitera l'autorisation du conseil d'administration avant de procéder à cette convocation. Ceci peut être utile pour éviter de faire apparaître un conflit entre le réviseur et le conseil d'administration, ou de donner une publicité inutile à ce conflit, ce qui pourrait nuire au crédit de la société ⁽⁴³³⁾.

b. La procédure dite de la sonnette d'alarme

307. Le pouvoir de convoquer l'assemblée générale est important surtout pour la mise en œuvre de la procédure de la sonnette d'alarme. Selon un avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques) le commissaire est tenu d'examiner si la procédure de la sonnette d'alarme a été suivie dans les cas où elle s'impose. Si tel n'est pas le cas, il devra (dans les sociétés où il

⁽⁴³¹⁾ J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 83.

⁽⁴³²⁾ M. LOIR, *o.c.*, p. 510, n° 247; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. 434, n° 1240.

⁽⁴³³⁾ P.A. FORIERS, « Les situations de blocage dans les sociétés anonymes », *R.D.C.*, 1992, p. 469.

détient ce pouvoir) procéder personnellement à la convocation de l'assemblée générale ⁽⁴³⁴⁾ et signaler l'infraction au Code des sociétés (art. 332 (SPRL) et art. 633 C. Soc. (SA)). S'il omet de le faire, il risque de voir sa responsabilité engagée (art. 140 C. Soc.) ⁽⁴³⁵⁾. Il est vrai que la présomption réfragable de causalité qu'introduisent les articles 332 et 633 du Code des sociétés à l'avantage des tiers ne s'applique pas à la responsabilité du commissaire. Le tiers qui voudrait mettre en cause la responsabilité du commissaire pour insuffisance de contrôles des infractions au Code des sociétés devra démontrer l'existence d'un lien de cause à effet entre le préjudice subi et le fait que le commissaire n'a pas convoqué l'assemblée générale ⁽⁴³⁶⁾.

Le commissaire ne devra pas veiller uniquement à ce que la procédure de la sonnette d'alarme soit mise en œuvre (en temps utile). Il devra aussi en surveiller la bonne application. Selon l'avis précité du Conseil supérieur des Professions économiques, il est du devoir du commissaire de rappeler le cas échéant au conseil d'administration que le rapport spécial sur les mesures à prendre en vue de redresser la situation financière de l'entreprise n'est pas qu'une simple formalité, mais doit être le résultat d'une réflexion approfondie sur la continuation des activités.

308. Le commissaire a par ailleurs un rôle important dans la détection précoce de difficultés.

⁽⁴³⁴⁾ Recommandation du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises et de l'Expertise comptable, 20 juin 1996, relative au rôle préventif des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables en matière entreprises en difficulté; IRE, *Le rôle du commissaire-réviseur vis-à-vis de la continuité d'exploitation*, Opinions et réflexions, 1996, 40 p.; voir dans le même sens: A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6369, p. 35; C. DEBRULLE, « La responsabilité des administrateurs en cas de perte grave », in *Het gewijzigd vennootschapsrecht*, Anvers, Kluwer, 1984, p. 109, n° 5; P.A. FORIERS et M. VON KUEGELGEN, « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. ULB*, 1992, p. 42; H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 64; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, (p. 233), p. 280, n° 51; P. VAN OMMESLAGHE, « La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable », *Rev. belge de la comptabilité et de l'informatique*, 1982, fasc. 1^{er}, p. 11, n° 10; en sens contraire: D'autres soutiennent que le commissaire peut se contenter de signaler l'infraction au Code des sociétés dans son rapport (J. LIEVENS, « De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Gand, Story-Scientia, 1986, p. 271; B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1984 na de tweede en de vierde richtlijn: een verkenning van de aanpassingswet van 5 december 1984*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 14 (il peut par contre convoquer une assemblée générale spéciale pour signaler qu'il a attiré l'attention de l'organe de gestion sur l'applicabilité de l'article 103 L.C.S.C., mais que l'organe de gestion a refusé d'y donner suite).

⁽⁴³⁵⁾ N. THIRION et C. BALESTRA, « La responsabilité civile du commissaire », in IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 24, n° 44.

⁽⁴³⁶⁾ J. LIEVENS, « De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Gand, Story-Scientia, 1986, p. 272; B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1984 na de tweede en de vierde richtlijn: een verkenning van de aanpassingswet van 5 december 1984*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 113; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 255, n° 21; E. WYMEERSCH, « De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht », in *Het nieuwe vennootschapsrecht na de Wet van 5 december 1984*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 105, *in fine*.

Les commissaires qui constatent, au cours de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, en informent les administrateurs 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.

Les commissaires peuvent renoncer à l'obligation d'information 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, 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 (art. □138 C. Soc.).

Depuis le 1^{er} janvier 2000, les concepts de continuité et de discontinuité sont décrits de manière plus détaillée dans une recommandation de révision de l'IRE, qui fixe entre autres une période à laquelle se rapporte l'évaluation de la continuité. Cette période s'étale au minimum sur douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice ⁽⁴³⁷⁾.

2.1.2. Participation au conseil d'administration

309. Il arrive que le commissaire soit invité à assister au conseil d'administration ⁽⁴³⁸⁾. Dans son *Rapport annuel* 1994, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises souligne que le commissaire doit faire droit à une telle invitation avec les réserves qui s'imposent, puisqu'il lui est interdit de s'immiscer dans les décisions de gestion.

⁽⁴³⁷⁾ IRE, Recommandation de révision « Révision d'une société en difficultés » (3 décembre 1999), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 481, par. 5.

⁽⁴³⁸⁾ Voir France: selon le droit français, l'invitation du commissaire est obligatoire à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes annuels de l'exercice écoulé (C. comm. art. L. 225-238). Dans les autres cas, l'invitation du commissaire est facultative, mais elle est considérée comme souhaitable.

L'hypothèse d'une participation systématique du commissaire à toutes les réunions du conseil d'administration n'est pas compatible avec les règles introduites par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, en particulier concernant l'incompatibilité avec l'indépendance du commissaire de prestations impliquant une participation à la gestion.

En ce qui concerne l'organisation administrative et comptable et le système de contrôle interne, il est recommandé que le commissaire attire l'attention des organes de gestion de l'entreprise sur les lacunes susceptibles d'hypothéquer l'avenir. Toutefois, même dans ce domaine, les administrateurs ne peuvent se décharger de leur responsabilité sur le commissaire dont le rôle couvre, légalement, le contrôle des comptes annuels, de la situation financière et de la régularité au regard du droit des sociétés et des statuts des opérations à constater dans les comptes.

Enfin, le commissaire ne peut en aucun cas être membre du conseil d'administration. Cette interdiction implique qu'il ne peut pas non plus être administrateur de fait ⁽⁴³⁹⁾.

2.1.3. Les réunions du conseil d'entreprise

310. Le réviseur d'entreprises est autorisé à assister à toutes les réunions du conseil d'entreprise. En principe, il devra assister personnellement à la réunion qui discute des informations de base et de l'information annuelle. L'assistance à des réunions autres que celles consacrées à l'examen des informations de base et des informations annuelles n'est obligatoire que dans deux hypothèses: i) lorsque cette présence est demandée par l'organe de gestion; ii) lorsque cette demande est formulée par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux (art. 154 C. Soc.).

311. *« Lorsque le réviseur a été dûment convoqué dans un délai raisonnable et qu'une raison impérieuse l'empêche de participer à la réunion, il doit communiquer les motifs de son empêchement. Dans ce cas, un associé ou un collaborateur-réviseur disposant d'une connaissance suffisante du dossier, peut remplacer le réviseur à la réunion. »* (par. 2.1.1. Normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise).

⁽⁴³⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 86; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 321.

2.2. POUVOIRS D'INVESTIGATION

2.2.1. Pouvoirs d'investigation au sein de l'entreprise contrôlée

A. Nature des pouvoirs d'investigation

a. Pouvoirs d'ordre public

312. Les pouvoirs légaux d'investigation du commissaire sont réputés d'ordre public, ce qui implique que les statuts ne peuvent les restreindre ⁽⁴⁴⁰⁾.

b. Caractère permanent des pouvoirs d'investigation

313. Les pouvoirs d'investigation ont un caractère permanent. Ils pourront donc s'exercer en dehors de la période qui précède l'assemblée annuelle et l'établissement du rapport de contrôle. C'est ce qui ressort clairement de l'expression « à tout moment » reprise dans l'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés ⁽⁴⁴¹⁾. Le contrôle exercé par le commissaire ne peut en effet se limiter à la seule analyse des comptes annuels ⁽⁴⁴²⁾. Un rapport de révision ne peut valablement être établi que dans l'hypothèse où la révision se fonde sur des contrôles préalables échelonnés tout au long de l'exercice ⁽⁴⁴³⁾.

L'obligation de contrôle permanent signifie que le commissaire doit organiser son travail de manière à être informé sans délai de tout événement important pour l'exercice de sa mission. La loi impose uniquement aux dirigeants de communiquer au commissaire la situation semestrielle et le projet de comptes annuels (art. 137 et art. 143 C. Soc.) ⁽⁴⁴⁴⁾. Bien que le réviseur ne doive pas à

⁽⁴⁴⁰⁾ L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, t. V, Gand, Fechey, 1950, p. 658, n° 463; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. 254, n° 1040; IVEROUGSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 275, n° 16; P. WUWERMANS, *Manuel pratique des sociétés anonymes*, Bruxelles, Bruylant, 1933, p. 289, n° 433; CENTRE D'ETUDE DES SOCIETES, *Le statut des commissaires et des commissaires-réviseurs*, Bruxelles, Bruylant, 1956, p. 50; voir dans le même sens: France: Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 75, p. 18, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽⁴⁴¹⁾ Voir dans le même sens: France; C. comm. art. L. 225-236 prévoit: « A toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents et registres de procès-verbaux. ».

⁽⁴⁴²⁾ H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 59.

⁽⁴⁴³⁾ Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 75, p. 18, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽⁴⁴⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 129; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 462.

tout instant être informé des opérations de la société, il peut à tout moment contrôler celles-ci et il entretiendra des contacts réguliers avec la société ⁽⁴⁴⁵⁾. Le réviseur manquerait à son devoir de contrôle s'il ne veillait pas, par exemple, à être informé par les administrateurs des événements importants. Il pourrait en résulter que la responsabilité du commissaire soit engagée, par exemple, parce qu'une assemblée générale aurait délibéré sur un apport en nature sans qu'il lui ait été demandé d'établir un rapport ⁽⁴⁴⁶⁾.

Ces responsabilités complémentaires à l'audit des comptes annuels n'entraînent nullement l'obligation pour le commissaire d'assurer une présence continue au sein de l'entreprise dont les comptes sont soumis à son contrôle. Par contre, il ne serait sans doute pas conforme aux règles du droit des sociétés qu'il limite ses contacts avec la société aux seules exigences du contrôle des comptes annuels. Le principe selon lequel le commissaire doit organiser son travail de manière à être informé sans délai de tout événement important pour l'exercice de sa mission est à prendre au sens général ⁽⁴⁴⁷⁾.

c. Généralités

314. En principe, le pouvoir d'investigation est général ⁽⁴⁴⁸⁾. Toutefois, il doit demeurer dans le cadre de la mission de révision du commissaire. Il est vrai que le commissaire est seul juge des vérifications qu'il estime nécessaires pour l'accomplissement de sa mission ⁽⁴⁴⁹⁾. Sans avertissement ou autorisation préalable, il peut procéder à toute vérification qu'il estime nécessaire ⁽⁴⁵⁰⁾.

Il est toutefois souligné par ailleurs que le commissaire doit veiller à ce que ses travaux de contrôle ne perturbent pas les activités de l'entreprise ⁽⁴⁵¹⁾. Ainsi, la Cour de cassation de Paris a estimé qu'un excès de zèle dans l'exercice des pouvoirs de contrôle par un commissaire aux comptes constituait un motif valable pour le destituer, le contrôle d'un commissaire ne pouvant résulter en une mise sous curatelle de la société. En l'occurrence, le commissaire avait adressé à la société d'innombrables demandes de communication de divers

⁽⁴⁴⁵⁾ H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. □59.

⁽⁴⁴⁶⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Art. 64sexies », *o.c.*, p. 4.

⁽⁴⁴⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 130; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 463.

⁽⁴⁴⁸⁾ F. PASSELECQ, *Les Nouvelles – Droit commercial*, t. III, Bruxelles, Larcier, 1934, n° 2387, p. 366; voir dans le même sens, France: Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 75, p. 18, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽⁴⁴⁹⁾ H. OLIVIER, « Nouveau régime de contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. □61.

⁽⁴⁵⁰⁾ I. VEROUGSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 294.

⁽⁴⁵¹⁾ J. GUILLERY, *Le Code de Commerce belge révisé*, Bruxelles, Bruylant, 1876, p. 433, n° 711.

documents, et avait dénoncé diverses « irrégularités », sans effet toutefois pour la société. Il s'était plaint en outre du non-respect de délais, sans que ces dépassements aient porté préjudice à la société ⁽⁴⁵²⁾.

B. Champ d'application des pouvoirs d'investigation

a. Droit de consultation de documents

315. L'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés confère aux commissaires le droit de prendre connaissance, sans déplacement, de tous les documents de la société ou de l'association (art. 17, § 7 loi sur les ASBL, dans la mesure où il renvoie à l'art. 137, § 1^{er} C. Soc.). L'expression « sans déplacement » implique que le commissaire n'a pas le droit d'emporter des documents ⁽⁴⁵³⁾. Cette restriction s'explique par le souci de ne pas entraver le bon fonctionnement de la société. Selon certains auteurs, ce droit de consulter les documents sur place impliquerait que le commissaire n'est pas autorisé à en prendre copie ⁽⁴⁵⁴⁾. Il s'agit là d'une interprétation qui nous paraît erronée. En effet, le commissaire et ses collaborateurs sont liés par le secret professionnel. Il est généralement admis qu'on ne peut empêcher un commissaire de consigner ses observations dans des documents de travail qui sont sa propriété ⁽⁴⁵⁵⁾. Par ailleurs, le commissaire peut en tout état de cause obtenir une copie des comptes annuels et du rapport de gestion. La société/association est en effet tenue de communiquer ces documents à toute personne autorisée à assister à l'assemblée générale.

316. Quels sont dès lors les documents dont le commissaire est autorisé à prendre connaissance? L'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés dispose que les commissaires peuvent prendre connaissance des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société. Il ressort très clairement de cette dernière disposition que le droit de contrôle du commissaire porte non seulement sur l'ensemble des justificatifs purement comptables ou les procès-verbaux des organes de la société, mais aussi et effectivement sur tous les documents de la société, en ce compris les contrats, dans la mesure où ceci est nécessaire pour le contrôle ⁽⁴⁵⁶⁾. La Commission juridique de l'IRE a estimé que ce droit de

⁽⁴⁵²⁾ Paris, 13 février 1993, J.C.P., Ed. E., 1993, Pan. 767; J.C.P., Ed. E., 1993, II, p. 485, avec note de J.F. BARBIERI.

⁽⁴⁵³⁾ CENTRE D'ETUDE DES SOCIÉTÉS, *Le statut des commissaires et des commissaires-réviseurs*, Bruxelles, Bruylant, 1956, p. 50; L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, t. V, o.c., n° 464; H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonction des commissaires », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 60; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, n° 1042.

⁽⁴⁵⁴⁾ F. PASSELECQ, *Les Nouvelles – Droit commercial*, t. III, Bruxelles, Larcier, 1934, p. 336, n° 2386; I. VEROUGSTRAEETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, n° 17.

⁽⁴⁵⁵⁾ H. OLIVIER, « Nouveau régime de contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 60; I. VEROUGSTRAEETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, n° 17.

⁽⁴⁵⁶⁾ L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, t. V, o.c., p. 658, n° 463; H. OLIVIER, « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 60; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. 255, n° 1042.

prendre connaissance des documents concerne également les messages électroniques qui sont envoyés au sein de la société. Un travailleur qui a été informé que son courrier électronique est surveillé ne peut faire valoir le droit de protection de la vie privée. Ceci n'implique pas que le commissaire soit tenu d'analyser systématiquement tous les courriels de la société ⁽⁴⁵⁷⁾.

317. Ainsi, la Cour de cassation en France a considéré qu'on ne pouvait licencier un travailleur pour motifs graves parce que d'initiative, et sans y avoir été invité par le commissaire, il avait communiqué à ce dernier des « États intermédiaires », établis à usage interne ⁽⁴⁵⁸⁾.

318. Les documents peuvent porter tant sur l'exercice en cours que sur les exercices antérieurs, dans la mesure où ils sont pertinents pour comprendre les comptes annuels de l'exercice sous revue ⁽⁴⁵⁹⁾, ainsi que sur les documents qui sont postérieurs à la clôture de l'exercice qu'ils contrôlent. Le paragraphe 2.5.3. des normes générales de révision prévoit en effet que le programme de révision doit être établi de manière à ce que le réviseur soit informé des événements survenus après la date de clôture de l'exercice et qui sont importants pour l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

b. La confirmation par la direction

319. L'article 137, § 1^{er}, *in fine*, du Code des sociétés dispose que le commissaire peut requérir de l'organe de gestion, des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui lui paraissent nécessaires. Conformément à cette disposition, les normes générales de révision prévoient, parmi les techniques admissibles de recherche d'éléments probants, la confirmation d'informations par la direction (par. 2.5.4. normes générales de révision). Les éléments probants obtenus de tiers et les constatations personnelles du réviseur sont normalement plus fiables que les documents internes ⁽⁴⁶⁰⁾. Les confirmations émanant de la direction constituent des éléments probants accessoires. S'agissant d'un aspect important des comptes annuels, le commissaire ne peut se fonder exclusivement sur la confirmation par la direction, sauf s'il n'existe aucun autre moyen de preuve pertinent. La confirmation émanant de la direction ne peut se substituer à des éléments dont le réviseur peut raisonnablement supposer qu'ils sont disponibles. Par exemple, on ne considérera pas comme

⁽⁴⁵⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 113-114; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 465-466.

⁽⁴⁵⁸⁾ Cass. fr. (soc.), 24 mars 1988, *Rev. Soc.*, 1988, p. 414.

⁽⁴⁵⁹⁾ K. GEENS, et H. LAGA, « Overzicht van rechtspraak (1986-1991) – De vennootschappen », *T.P.R.*, 1993, n° 179, p. 1086; voir dans le même sens, France: Rép. min. n° 21886, JOAN Q., 21 janvier 1980, p. 209; *Rev. Soc.*, 1980, p. 350; J.F. BARBIERI, *Commissaires aux comptes*, Paris, Joly, 1996, p. 67, n° 111.

⁽⁴⁶⁰⁾ Par. 2.5.1. IRE, Normes générales de révision, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 241.

élément probant les déclarations de la direction de l'entreprise à propos d'un solde bancaire, de la propriété d'un bien, d'un prix d'acquisition ou de vente. Par contre, ces déclarations peuvent être utiles pour étayer les intentions de la direction, par exemple sa volonté de maintenir une participation ou de la céder, ou encore l'intention de cesser une branche d'activité de l'entreprise ⁽⁴⁶¹⁾.

320. Une distinction est établie entre les affirmations verbales et écrites.

Par déclarations des dirigeants on entend toute affirmation verbale ou écrite recueillie auprès d'un membre de la direction de l'entreprise.

Parmi les déclarations simplement verbales, on distinguera celles que le réviseur a :

- a) consignées dans un compte-rendu d'entretien;
- b) confirmées par un courrier à son interlocuteur sans en demander confirmation expresse, ce qui réduit la possibilité de mauvaise compréhension entre le réviseur et la direction ⁽⁴⁶²⁾.

Les confirmations écrites peuvent prendre la forme :

- a) d'une lettre de déclaration signée par la direction de la société;
- b) d'une lettre dans laquelle le réviseur confirme sa propre compréhension des déclarations des dirigeants et pour laquelle la direction marque son accord par écrit;
- c) de procès-verbaux de réunions de l'organe de gestion, du comité de direction ou d'un organe similaire ainsi que la copie signée des comptes annuels, des comptes consolidés ou d'un rapport des organes précités ⁽⁴⁶³⁾.

Les confirmations écrites ont la préférence ⁽⁴⁶⁴⁾. Traditionnellement, les demandes de confirmation sont regroupées dans une lettre de confirmation par la direction, signée par les membres de la direction responsables au niveau le plus de l'entreprise, en ce compris de la direction financière. Il s'agit normalement de l'administrateur délégué ou du directeur général et du directeur financier ⁽⁴⁶⁵⁾. Les affirmations qui sont données par l'organe de gestion dans une lettre de confirmation ne dispensent aucunement le commissaire de sa

⁽⁴⁶¹⁾ Par. 2.1. et 2.5. IRE, Recommandation de révision « Confirmations par la direction » (6 juin 1997), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 565-566.

⁽⁴⁶²⁾ Par. 1.3.1. IRE, Recommandation de révision « Confirmations par la direction » (6 juin 1997), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 564.

⁽⁴⁶³⁾ Par. 1.3.2. IRE, Recommandation de révision « Confirmations par la direction » (6 juin 1997), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 565.

⁽⁴⁶⁴⁾ Par. 4.5.2. IRE, Recommandation de révision « Confirmations par la direction » (6 juin 1997), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 565.

⁽⁴⁶⁵⁾ Par. 2.3. et 3.3. IRE, Recommandation de révision « Confirmations par la direction » (6 juin 1997), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 565-567.

responsabilité de se former sa propre opinion, quant à l'image fidèle des états financiers, sur base de l'ensemble de ses travaux de contrôle ⁽⁴⁶⁶⁾.

c. Enquête auprès du personnel

321. Anciennement, la question de savoir si le commissaire pouvait interroger directement (donc sans passer par la voie hiérarchique des administrateurs) le personnel, était controversée ⁽⁴⁶⁷⁾. Le libellé actuel de l'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés confère directement au commissaire le droit d'entrer en contact avec les employés et de leur poser les questions nécessaires, sans l'intervention ni l'autorisation des administrateurs ⁽⁴⁶⁸⁾. Il y est en effet expressément déterminé que le commissaire peut requérir des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui lui paraissent nécessaires ⁽⁴⁶⁹⁾.

2.2.2. Les pouvoirs d'investigation auprès des sociétés liées

322. Contrairement à ce qui se passe en droit français, le commissaire ne dispose pas d'un pouvoir d'investigation direct auprès des filiales.

L'article 137, § 1^{er} du Code des sociétés confère pourtant un pouvoir d'investigation indirect concernant les sociétés liées. Le commissaire peut requérir des administrateurs d'être mis en possession d'informations relatives aux sociétés liées ou autres sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation, dans la mesure où il estime ces informations nécessaires pour contrôler la situation financière de la société.

L'article 27 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises, tel que modifié par la loi du 23 décembre 2005 entrée en vigueur le 9 janvier 2006, facilite le contrôle légal des comptes consolidés, en prévoyant que les commissaires des filiales et de la maison-mère d'un même groupe sont déchargés l'un envers l'autre du secret professionnel, afin d'améliorer la communication de l'information dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés.

⁽⁴⁶⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 117.

⁽⁴⁶⁷⁾ Voir dans ce sens: France: Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134 A, n° 75, p. 19, v° *Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle*.

⁽⁴⁶⁸⁾ A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 250, n° 15; I. VEROUGSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, n° 17.

⁽⁴⁶⁹⁾ Voir dans un sens contraire, anciennement: C. RESTEAU, A. BENOIT-MOUREY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. 255, n° 1041 (on ne saurait requérir des administrateurs qu'ils communiquent, oralement ou par écrit, des informations).

Le texte de la loi du 23 décembre 2005 omet de préciser que ce principe peut s'étendre aux personnes qui assument une fonction de commissaire à l'étranger (alors même que ces personnes sont bien visées à l'alinéa précédent pour la seule communication d'attestations et de confirmations d'informations déjà en leur possession), ainsi qu'aux réviseurs exerçant une mission de révision de comptes consolidés sans avoir la qualité de commissaire de la société consolidante ⁽⁴⁷⁰⁾.

323. Cette disposition donne lieu à des difficultés d'application en ce qui concerne les sociétés qui ont un lien de participation avec une autre société, lorsque cette dernière n'est pas une filiale. Dans ce cas, il peut être très difficile de mettre à la disposition du commissaire les informations qu'il demande. Par ailleurs, la procédure prévue pour les filiales s'avère inutilement lourde et compliquée, dans la mesure où le contrôle doit passer par les administrateurs de la société liée. Dans la pratique, les commissaires des filiales communiquent directement leurs informations au commissaire de la société-mère. Lorsque la filiale n'a pas de commissaire, les administrateurs de la société-mère mettent leur commissaire en contact avec les administrateurs de la filiale pour que ceux-ci l'informent directement. ⁽⁴⁷¹⁾

324. En ce qui concerne les comptes consolidés, l'article 147 du Code des sociétés prévoit que la société consolidante doit faire usage du pouvoir de contrôle dont elle dispose pour obtenir des filiales comprises ou à comprendre le périmètre de consolidation qu'elles autorisent le réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés à exercer sur place les vérifications nécessaires et qu'elles lui fournissent à sa demande les renseignements et confirmations qui lui sont nécessaires pour se conformer aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions arrêtées par le Roi en matière de contrôle des comptes consolidés ⁽⁴⁷²⁾. Aux termes du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 6 mars 1990, dont s'inspire l'article 147 du Code des sociétés, la société consolidante est tenue d'une obligation de moyens et non de résultat ⁽⁴⁷³⁾.

⁽⁴⁷⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 52.

⁽⁴⁷¹⁾ A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, n° 16.

⁽⁴⁷²⁾ Voir sur le sujet: H. OLIVIER, *Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening*, Anvers, Kluwer, 1982, p. 278, n° 14; IRE, Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 281; IRE, Recommandation de révision « Utilisation du travail d'un autre réviseur » (4 mars 1988), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 518.

⁽⁴⁷³⁾ J.-P. MAES et Y. STERNIERSKY, « La transposition en droit belge de la septième directive du Conseil des Communautés européennes relative aux comptes consolidés », *R.D.C.*, 1990, p. 514; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 250, n° 16.

2.2.3. Pouvoirs d'investigation auprès de tiers

A. Définition générale

325. Les commissaires peuvent aussi demander à des tiers la confirmation du montant de leurs créances, dettes et autres relations avec la société contrôlée (art. 137, § 1^{er}, al. 3 C. Soc.). On entend par confirmation la réponse donnée par un tiers à une demande de renseignements faite dans le but de corroborer des enregistrements comptables ⁽⁴⁷⁴⁾.

B. Force probante

326. La confirmation directe émanant d'un tiers présente un certain nombre d'avantages. S'agissant d'un élément probant externe, sa fiabilité est considérée comme supérieure. Il est vrai que cette technique de contrôle ne permet pas de réaliser l'ensemble des objectifs du contrôle. Pour les créances commerciales, par exemple, la confirmation corroborera l'existence de la créance, mais pas sa recouvrabilité, et elle ne dira rien non plus quant à l'existence de créances non enregistrées. Le contrôle doit donc nécessairement être complété par d'autres techniques. La confirmation directe a par ailleurs aussi ses limites. Le nombre de réponses n'est pas toujours suffisant et la confirmation est toujours fonction de la qualité du système comptable du correspondant.

327. Une confirmation de solde peut être sollicitée de plusieurs manières, sa force probante pouvant fortement varier d'une manière à l'autre. On peut solliciter une confirmation qui demande une réponse positive dans tous les cas (confirmation positive). Cette confirmation est plus efficace que celle qui ne demande au tiers de réagir qu'en cas de désaccord (confirmation négative). La confirmation qui ne mentionne pas le montant à confirmer (confirmation ouverte) est considérée comme plus efficace que celle qui mentionne ce montant (confirmation fermée).

C. Implication de la société

328. Une confirmation peut concerner certaines administrations publiques, notamment le cadastre, le conservateur des hypothèques, le greffe du tribunal de commerce, l'administration de la T.V.A., des contributions directes ou l'O.N.S.S. Cette demande de confirmation peut être envoyée directement par le commissaire.

⁽⁴⁷⁴⁾ Par. 2.1. IRE, Recommandation de révision « Eléments probants externes » (7 juillet 1995), *Vademecum*, II, 2005, p. 507.

329. En ce qui concerne la confirmation d'une information qui n'est pas de nature publique, la société doit prêter sa collaboration. Normalement, la demande est envoyée sur papier à lettre à entête de la société et signée par un mandataire habilité à engager la société. S'il s'agit d'une demande portant sur le solde d'un compte ou sur une information non publique, seul un membre de la direction de la société peut envoyer la lettre puisque le réviseur d'entreprises est tenu par le secret professionnel ⁽⁴⁷⁵⁾. Il en va de même pour les demandes de confirmation qui sont adressées aux avocats de la société.

330. Les réponses, par contre, doivent toutes être adressées directement au commissaire, pour garantir qu'il les reçoive toutes.

D. Utilisation de la technique

331. La technique de la confirmation à donner par un tiers est utilisée notamment pour les comptes clients et les comptes fournisseurs. Elle est également mise en œuvre pour d'autres catégories de débiteurs et de créditeurs.

Les demandes de confirmation peuvent également être adressées à des avocats de la société, dans le but de vérifier l'existence de procédures judiciaires. Les litiges en cours peuvent requérir la constitution d'une provision pour risques et charges ou encore la mention d'engagements dans l'annexe aux comptes annuels. La confirmation pourrait également porter sur l'existence d'une provision suffisante pour les honoraires d'avocats.

2.2.4. Sanctions en cas d'entrave aux pouvoirs d'investigation du commissaire

A. Sanctions pénales en cas d'entrave aux vérifications (art. 170, 3° C. Soc.)

332. L'article 170, 3° du Code des sociétés prévoit des peines d'emprisonnement d'un mois à un an et des amendes de 50 à 10.000 euros, ou une de ces peines seulement, pour ceux qui mettent obstacle aux vérifications auxquelles ils sont tenus de se soumettre en vertu du titre VII, livre IV du Code des sociétés, ou qui refusent de donner les renseignements qu'ils sont tenus de fournir en vertu du même titre ou qui donnent sciemment des renseignements inexacts ou incomplets. On peut constater que l'article 170, § 3 du Code des sociétés est formulé de manière plus stricte que l'article

⁽⁴⁷⁵⁾ Par. 2.6. IRE, Recommandation de révision « Eléments probants externes » (7 juillet 1995), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 508-509. Etant donné que les normes ISA (y compris ISA 580 *Management representations*) seront bientôt obligatoires dans toute l'Union européenne, le Conseil de l'IRE a décidé de créer un nouveau groupe de travail chargé d'étudier la question de la « *representation letter* » (IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 221 et IRE *Rapp. annuel*, 2005, p. 223).

171, §¹ du Code des sociétés. Les dispositions de l'article 171, § 1^{er} du Code des sociétés ne sont susceptibles d'être sanctionnées pénalement que si leur violation intervient « sciemment ». Cette condition n'est pas reprise à l'article 170, 3^o du Code des sociétés ⁽⁴⁷⁶⁾.

B. Limitations de l'étendue de l'audit

333. Si le commissaire rencontre un obstacle dans l'exercice de ses pouvoirs d'investigation, il peut le cas échéant formuler des réserves ou refuser de certifier les comptes annuels ⁽⁴⁷⁷⁾. La loi oblige en effet les commissaires à déclarer s'ils ont obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et les informations requises pour leurs contrôles (art. 144, 2^o et 148, 2^o C. Soc.). S'ils n'ont pas obtenu les explications et informations nécessaires, ils sont tenus d'en faire état dans leur rapport. Ceci ne fera l'objet d'une réserve ou d'une déclaration d'abstention que dans l'hypothèse où l'absence de renseignements constitue un handicap significatif pour la révision des comptes annuels ⁽⁴⁷⁸⁾.

C. La sanction du droit d'investigation en référé

334. Lorsque l'accès au siège social est refusé ou qu'il y a refus de communiquer certains documents au commissaire, celui-ci peut introduire une procédure en référé pour obtenir la sanction de son droit d'investigation ⁽⁴⁷⁹⁾.

⁽⁴⁷⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 108-109.

⁽⁴⁷⁷⁾ I. VEROUSTRATE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 276, n^o 17.

⁽⁴⁷⁸⁾ Par. 3.3.3. IRE, Normes générales de révision; voir aussi par. 3.9. Normes générales de révision, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 252-253.

⁽⁴⁷⁹⁾ Comm. Bruxelles, référé, 5 août 1899, *Rev. dr. comm. belge*, 1899, p. 300; Comm. Termonde, référé, 24 février 1927, *Rev. prat. soc.*, 1931, n^o 3135, p. 153; L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, t. V, o.c., p. 658, n^o 463; C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. 256, n^o 1043, p. 256; voir dans le même sens: France: Y. GUYON, « Juriscl. Sociétés », Fasc. 134A, n^o 75, p. 19, v^o *Commissaires aux comptes – Statuts et conditions générales d'exercice du contrôle*.

CHAPITRE 3 L'ÉTAT SEMESTRIEL

335. Il est remis aux commissaires chaque semestre au moins par l'organe de gestion un état comptable établi selon le schéma du bilan et du compte de résultats (art. 137, § 2 C. Soc.). C'est intentionnellement que l'expression « état comptable établi selon le schéma du bilan et du compte de résultats » a été préférée à l'expression « situation active et passive » telle qu'elle est utilisée notamment dans le cas d'une modification de l'objet social (art. 287 C. Soc. (SPRL); art. 559 C. Soc. (SA)) ou d'une transformation (art. 776 C. Soc.). Dans ces cas où l'état de la situation active et passive est à la base d'une décision d'un organe de la société, il y a lieu de prendre en compte, pour l'établissement de l'état comptable, les corrections des valeurs telles qu'elles résultent à la date de clôture de l'état. Au contraire, l'état comptable semestriel découle directement de la comptabilité et il n'y a pas lieu de prendre nécessairement en compte toutes les corrections de valeur qui sont de mise pour les comptes annuels⁽⁴⁸⁰⁾. Cet état comptable ne doit dès lors pas se fonder sur un inventaire exhaustif. Il s'agit en effet uniquement d'un document qui sert à orienter l'activité du commissaire⁽⁴⁸¹⁾.

⁽⁴⁸⁰⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/20, p. 5-6.

⁽⁴⁸¹⁾ J.-P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 87; E. et P. MALLIEN, *Het nieuw statuut van commissaris, bedrijfsrevisor en accountant*, Anvers, Groep I.T., 1985, p. 45.

CHAPITRE 4

L'EXERCICE DU CONTROLE EN CAS DE PLURALITE DES COMMISSAIRES ⁽⁴⁸²⁾

4.1. LE PRINCIPE DE LA COLLEGIALITE

336. Si plusieurs commissaires ont été nommés ⁽⁴⁸³⁾, ils forment un collège (art. 137, § 2, al. 2 C. Soc (société) et art. 17, § 1^{er}, loi sur les ASBL qui renvoie à l'art. 137 C. Soc.).

4.2. LES IMPLICATIONS DE LA COLLEGIALITE

4.2.1. La prise de décision par délibération

337. Ce qui caractérise fondamentalement la prise de décision collégiale, c'est que les décisions ne sont prises qu'après délibération commune entre les diverses personnes faisant partie du collège. On part du principe que le débat débouche sur une prise de décision plus pertinente et permet par ailleurs le contrôle du processus décisionnel. En application du principe de la collégialité, une décision ne peut être prise qu'en obtenant l'approbation du nombre requis de membres individuels du collège ⁽⁴⁸⁴⁾. Le collège délibère et décide conformément aux règles normales des assemblées délibérantes. Tous les rapports doivent être approuvés par le collège ⁽⁴⁸⁵⁾. Compte tenu des techniques modernes de communication, le principe de collégialité ne suppose toutefois pas que le collège se réunisse effectivement. Une délibération peut en effet s'effectuer également par téléphone. Nous estimons cependant qu'une délibération commune s'effectue oralement, par définition.

4.2.2. Le droit à une opinion minoritaire

338. La Cour de cassation a estimé ne pas devoir s'opposer à ce que les membres d'un organe d'administration qui doit prendre ses décisions

⁽⁴⁸²⁾ La « loi corporate governance » n'a pas retenu une proposition de nomination d'un collège de réviseurs lorsqu'une société, une société belge qui lui est liée ou une filiale étrangère bénéficient d'autres prestations que celles qui sont confiées au commissaire par la loi (*Doc. parl.*, Sén., 2001-2002, n° 2-1107/2). En France, le co-commissariat est obligatoire pour les sociétés qui établissent des comptes consolidés (art. L.□225-228, alinéa 3 C. comm.).

⁽⁴⁸³⁾ En droit français, la pluralité des commissaires est parfois obligatoire. Voir à ce sujet entre autres J.□E□MUX, « Le Co-commissariat aux comptes à la française », in *Revue française de comptabilité*, 2004, n° 366, p. 34-38.

⁽⁴⁸⁴⁾ Voir dans ce sens, à propos de l'organe de gestion collégial: Cons. d'Etat, 7 mars 1986, *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6409, (p. 253), p. 256, alinéa 2; Paris, 18 mars 1959, *Gaz. Pal.*, 1959, II, p. 6, concl. J. LAMBERT; *Journal des sociétés*, 1960, p. (332), 334, alinéa 2; *Rev. Soc.*, 1959, p. 192; B. TILLEMANS, *Bestuur van vennootschappen*, Kalmthout, Biblio, 1996, p. 450, n° 794.

⁽⁴⁸⁵⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 43.

de façon collégiale rendent individuellement compte à l'assemblée générale □⁽⁴⁸⁶⁾.

339. On ne saurait déduire de cet arrêt de la Cour de cassation que les membres d'un collège de commissaires peuvent produire un rapport minoritaire ou une attestation minoritaire. En principe, il ne peut exister qu'un seul rapport et une seule explication pour chacun des points qu'il contient, position qui est le résultat d'un consensus ou d'un vote (art. 137, § 2 C. Soc.). Il n'est donc pas prévu de rapport minoritaire ni d'opinion dissidente qui serait formulée par un ou de plusieurs commissaires pris individuellement ⁽⁴⁸⁷⁾. Dans les travaux préparatoires, il a été rappelé que plaider une solution contraire serait incompatible avec la quatrième directive européenne. Cette règle vaut aussi bien pour l'attestation des comptes annuels, les rapports au conseil d'entreprise et les missions particulières découlant du droit des sociétés. Dès lors, les membres du collège ne déposeront pas de rapports distincts ⁽⁴⁸⁸⁾.

340. Le dépôt d'un rapport collégial suppose que les membres du collège mettent tout en œuvre pour aboutir à une position commune sur le contenu et les conclusions du rapport. Si l'unanimité n'est pas atteinte, le rapport est approuvé majorité contre minorité ⁽⁴⁸⁹⁾. Le rapport peut, il est vrai, faire mention des points de vue divergents des membres du collège avec indication des raisons de ces divergences ⁽⁴⁹⁰⁾. Si le collège se compose de deux commissaires seulement, l'unanimité est requise.

341. Les membres individuels du collège peuvent toutefois parfaitement se justifier individuellement devant l'assemblée générale (pour expliquer, p. ex., les raisons pour lesquelles ils n'ont pas signé le rapport) ⁽⁴⁹¹⁾. Le fonctionnement collégial du collège n'empêche en effet pas les différents commissaires de répondre aux questions des actionnaires lors de l'assemblée générale ⁽⁴⁹²⁾.

⁽⁴⁸⁶⁾ Cass., 10 mars 1977, *R.W.*, 1978-79, p. 359 et *Rev. prat. soc.* 1977, n° 5947, p. 187, note de F. BAUDOUIN.

⁽⁴⁸⁷⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 6, n° 7; A. VAN OEVEREN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor □ », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 263; voir dans le même sens, France: art. 189, Décr. n° 67-236 du 23 mars 1967 qui prévoit: « Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles, mais ils établissent un rapport commun. En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées. ».

⁽⁴⁸⁸⁾ Par. 8.1., IRE, Recommandation de révision « Utilisation du travail d'un autre réviseur » (4 mars 1988), *Vademecum*, t. II 2005, p. 525.

⁽⁴⁸⁹⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 6, n° 7; K. BYTTEBIER, « Het controleorgaan in de NV » in *Recht voor de onderneming*, Anvers, Kluwer, 1996, II.32.-24.

⁽⁴⁹⁰⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 38-39.

⁽⁴⁹¹⁾ Déclaration du ministre des Affaires économiques, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/3, p. 13.

⁽⁴⁹²⁾ A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, n° □6369, p. 28.

L'article 140 du Code des sociétés prévoit en effet une responsabilité solidaire des membres du collège des commissaires en cas d'infractions aux dispositions du Code des sociétés ou des statuts. Pour être déchargé de cette responsabilité, le commissaire doit satisfaire à trois conditions: a) il ne peut pas avoir pris part aux infractions; b) il doit démontrer qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction; c) il doit prouver qu'il a dénoncé ces infractions à l'organe de gestion et, le cas échéant, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus proche après qu'il en aura eu connaissance.

4.2.3. La répartition des tâches

342. La plupart du temps, le collège des commissaires fonctionnera sur la base d'une répartition des tâches. La décision de répartition doit être prise de manière collégiale. Il est recommandé de consigner par écrit cette répartition convenue oralement dans un document dont chaque réviseur conservera un exemplaire. Le collège doit examiner si le programme de travail établi par chacun des membres est approprié.

Lorsqu'une répartition des tâches a été approuvée par le collège, il se justifiera de procéder à un examen des documents relatifs aux prestations accomplies par les autres membres du collège.

La répartition des tâches ne doit pas être telle qu'un membre du collège ne serait pas à même de disposer d'une connaissance suffisante de l'activité de la société ou de l'opération sur laquelle porterait un rapport ⁽⁴⁹³⁾.

Puisque la déontologie exige que les honoraires soient déterminés en fonction de la nature, de la complexité et de l'importance de la mission, il se recommande de retenir un équilibre entre la rémunération de chaque membre du collège et les tâches qu'il doit effectivement accomplir ⁽⁴⁹⁴⁾.

343. Une éventuelle répartition des tâches n'a de valeur qu'à titre interne, au sein du collège des commissaires. Ni la société contrôlée, ni les tiers ne peuvent se baser sur cette répartition des tâches ⁽⁴⁹⁵⁾. Lorsque les commissaires

⁽⁴⁹³⁾ Par. 7.2. IRE, Recommandation de révision « Utilisation du travail d'un autre réviseur » (4 mars 1988), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 524.

⁽⁴⁹⁴⁾ Par. 7.3. IRE, Recommandation de révision « Utilisation du travail d'un autre réviseur » (4 mars 1988), *Vademecum*, t. II, 2005, p. 525.

⁽⁴⁹⁵⁾ K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheid van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, p. 6, n° 7; A. VAN OEVERLEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, p. 263; I. VEROUĞSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 277-278, n° 18.

se sont réparti entre eux les tâches de contrôle, ils restent néanmoins solidairement responsables de l'ensemble de l'opinion reprise dans le rapport⁽⁴⁹⁶⁾.

4.2.4. Les pouvoirs d'investigation individuels des commissaires

344. A l'image de la situation des administrateurs de sociétés⁽⁴⁹⁷⁾, la collégialité du processus de décision au sein du collège des réviseurs n'empêche nullement que chacun des commissaires ne conserve un pouvoir d'investigation personnel⁽⁴⁹⁸⁾. Ce pouvoir n'est nullement contraire au principe de la collégialité; bien au contraire, il en constitue le complément naturel. Si l'on retient effectivement un processus de décision qui passe par un débat interactif, cela suppose que ceux qui participent aux délibérations soient en mesure de le faire en connaissance de cause. Un droit à l'information des membres du collège est donc en fait inhérent au processus de décisions collégiales.

4.2.5. Que se passe-t-il dans le cas où l'un des deux réviseurs d'entreprises est empêché de poursuivre sa mission?

345. Comment le fonctionnement d'un collège de commissaires composé de deux réviseurs d'entreprises doit-il être organisé lorsque l'un d'entre eux est dans l'impossibilité de poursuivre l'exercice de sa mission pour des motifs personnels graves (décès, perte de la qualité de membre de l'IRE)?

Il y a lieu d'opérer une distinction selon que le collège de commissaires a été ou non constitué en application d'une disposition statutaire expresse dans la société considérée.

Si les statuts prévoient la nomination de plusieurs commissaires formant collège, il est nécessaire de respecter la clause statutaire et de désigner un autre réviseur d'entreprises afin que le collège soit à nouveau en état de fonctionner. Si la désignation d'un collège résulte de la simple décision de l'assemblée générale, on examinera également si les statuts n'apportent pas une solution à ce genre de problème et à défaut, on considèrera que la désignation d'un second réviseur en remplacement de celui qui a cessé ses fonctions ne s'impose pas à l'assemblée générale.

Qu'en est-il si cette hypothèse se concrétise dans le courant d'un exercice? Tout d'abord, est-il acceptable que le réviseur d'entreprises, qui reste seul en

⁽⁴⁹⁶⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 », *o.c.*, p. 43.

⁽⁴⁹⁷⁾ Voir à ce propos: B. TILLEMANS, *De geldigheid van besluiten van de algemene vergadering*, Kalmthout, Biblo, 1994, 245 p.

⁽⁴⁹⁸⁾ P. NAMUR, *Le code de commerce belge*, Bruxelles, Bruylant, 1884, p. 436-437, n° 712; I. VEROUSTRATE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 277, n° 18.

fonction, établit le rapport de révision en fin d'exercice pour l'assemblée générale lorsque celle-ci n'a pas été convoquée dans l'intervalle pour compléter la composition du collège? A ce sujet, le Conseil de l'IRE considère que l'assemblée générale pourra refuser d'accepter le rapport qui lui est présenté par un seul commissaire lors de son assemblée générale ordinaire. Dans ce cas, elle désignera un membre supplémentaire au sein du collège et ajournera ses travaux jusqu'à ce que rapport lui soit fait conformément à sa décision⁽⁴⁹⁹⁾.

4.2.6. Cas spécifique des entreprises de droit public

346. Le contrôle externe de certaines personnes morales publiques est organisé par la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques. Plus précisément, le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité, au regard de la loi et du statut organique, des opérations à constater dans les comptes annuels, est confié à un *collège de commissaires* qui compte quatre membres.

Deux d'entre eux (appelés commissaires-conseillers) sont nommés par la Cour des comptes, parmi ses membres. Les deux autres membres ont la qualité de réviseur d'entreprises et sont nommés par l'assemblée générale des actionnaires lorsque l'entreprise publique a la forme de société anonyme de droit public, ou bien par le ministre de la compétence duquel relève l'entreprise publique, lorsque tel n'est pas le cas.

En ce qui concerne la rédaction du rapport par de tels « collèges mixtes » de commissaires dans des sociétés de droit public, se pose la question de savoir si un rapport commun peut être établi.

Force est de constater qu'aucune réponse univoque ne peut être déduite des différents textes de loi.

Ainsi, l'article 949, § 2 du Code des sociétés prévoit que les commissaires qui sont réviseurs d'entreprises doivent établir un rapport distinct.

Par contre, l'article 25 de la loi du 21 mars 1991 susmentionnée, prévoit que les dispositions légales – dont le rapport – relatives aux sociétés s'appliquent au collège des commissaires, et donc également aux membres de la Cour des comptes. Dans cette interprétation, un seul rapport est exigé.

⁽⁴⁹⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 133-134; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 463-464; M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 39-40.

Une première analyse provisoire de la Commission juridique de l'IRE conduit à donner la préférence à l'interprétation exigeant un rapport distinct de la part des commissaires et trait d'union réviseurs d'entreprises.

Dans la pratique, il apparaît que dans de nombreuses entreprises publiques économiques, le rapport du collège est un rapport unique, signé aussi bien par les membres de la Cour des comptes que par les réviseurs d'entreprises ⁽⁵⁰⁰⁾.

4.2.7. Secret professionnel entre les membres d'un collège

347. La question a été posée de savoir si le secret professionnel existe entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes).

Le texte de l'article 27, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit expressément que le réviseur d'entreprises n'est pas tenu au secret professionnel dans le cadre de la communication d'une attestation ou d'une confirmation adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire.

Les membres de la Cour des comptes sont membres du collège de commissaires. Or, au sein d'un collège de commissaires, il n'y a pas de secret professionnel ⁽⁵⁰¹⁾.

⁽⁵⁰⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 63-64; IRE, *Vademecum*, t. I, 2005, p. 511-512.

⁽⁵⁰¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 77.

CHAPITRE 5

LE RECOURS A DES COLLABORATEURS, SPECIALISTES OU EXPERTS

5.1. LE DROIT A LA SOUS-DELEGATION

348. Un exercice scrupuleux du contrôle requiert que le réviseur qui est en charge du dossier y consacre personnellement une attention suffisante ⁽⁵⁰²⁾. L'article 139 du Code des sociétés dispose que les commissaires peuvent, dans l'exercice de leur fonction, et à leurs frais, se faire assister par des préposés ou d'autres personnes dont ils répondent ⁽⁵⁰³⁾. Cette dernière catégorie renvoie plus particulièrement à des experts indépendants dans un domaine déterminé, comme des informaticiens, actuaires, conseillers fiscaux, etc. ⁽⁵⁰⁴⁾. Cette disposition expresse met un terme à une controverse sur le sujet. La présomption du caractère *intuitu personae* du mandat de droit commun impliquait, selon certains auteurs, l'impossibilité de sous-délégations (art. 1994, al. 1^{er}, C. civ.) ⁽⁵⁰⁵⁾.

349. La possibilité de sous-délégation est, il est vrai, limitée. Sauf circonstance exceptionnelle dûment motivée par écrit, le réviseur ne peut déléguer des éléments essentiels d'une mission révisoriale (art. 16 A.R. 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). La signature figurant au bas du rapport du commissaire doit toujours être celle d'un réviseur d'entreprises reconnu. Le réviseur d'entreprises est tenu de signer en son nom propre et en faisant mention de sa fonction. En cas de force majeure, le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises (art. 18 A.R. 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises). Un réviseur d'entreprises ne peut recourir à cette formule qu'en cas de force majeure, et dans la mesure où il a accompli ou fait accomplir, sous sa responsabilité, les travaux de contrôle nécessaires et s'il a pu donner son consentement personnel au contenu du rapport de révision ⁽⁵⁰⁶⁾.

⁽⁵⁰²⁾ Par. 1.1.4. IRE, Normes générales de révision, *Vademecum*, t. II, 2005, p. 232.

⁽⁵⁰³⁾ Voir dans le même sens, France: C. comm. art. L. 225-236, alinéa 2 (*Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leurs choix, qu'ils font connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires*).

⁽⁵⁰⁴⁾ A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, n°6369, p. 33A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, p. 253, n° 20.

⁽⁵⁰⁵⁾ A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, n°6369, p. 33.

⁽⁵⁰⁶⁾ M. VANDER LINDEN, E. VANDERSTAPPEN, P. PAUWELS et J.P. VINCKE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 38.

5.2. RESPONSABILITE PENALE ET RESPONSABILITE CIVILE

350. Les commissaires sont responsables du choix de leurs collaborateurs. Tant à l'égard de la société qu'à l'égard des tiers, le commissaire reste responsable des fautes professionnelles que ces personnes ont pu commettre dans l'accomplissement des missions qui leur ont été confiées ⁽⁵⁰⁷⁾.

351. Ces personnes sont également tenues au secret professionnel (art. 27, al. 3 de la loi du 22 juillet 1953 tel que modifié par l'article 63 de la loi du 23 décembre 2005). Une controverse subsiste toutefois sur la question de savoir si ce secret professionnel s'étend uniquement aux préposés membres du personnel du réviseur d'entreprises ⁽⁵⁰⁸⁾, ou bien s'il englobe aussi les experts indépendants auxquels les commissaires auraient fait appel ⁽⁵⁰⁹⁾. Les auteurs qui soutiennent que cette dernière catégorie de personnes ne serait pas liée par le secret professionnel en déduisent qu'un l'appel à des collaborateurs externes suppose l'autorisation préalable de la société contrôlée ⁽⁵¹⁰⁾.

⁽⁵⁰⁷⁾ Exposé des motifs « projet de loi portant réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n°□552/1, p. 19; pour un cas d'application, voir: Bruxelles, 1^{er} février 1982, *Rev. prat. soc.*, 1982, n° 6212, (p. 219), p. 221, alinéa 4; *B.R.H.*, 1982, p. 484; *Rev. not. b.*, 1983, p. 435 (responsabilité du commissaire qui a fait appel à un expert-comptable).

⁽⁵⁰⁸⁾ Dans ce sens, voir: H. OLIVIER, « Le nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 61; B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1986*, Anvers, Kluwer, 1986, p.□104.

⁽⁵⁰⁹⁾ A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, n°□6369, p. 34, fi 19; P. BERNARD, « Le secret professionnel: la vision du magistrat », in C.B.N.C.R., *Le réviseur d'entreprises et le droit pénal*, Etudes C.B.N.C.R., 1991, p. 82; A. VAN OEVELEN, « De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor », in *Handels-, economisch en financieel recht*, Gand, Mys & Breesch, 1995, n° 20, note en bas de page 69, p. 253.

⁽⁵¹⁰⁾ C. RESTEAU, A. BENOIT-MOURY et A. GREGOIRE, *Traité des sociétés anonymes*, t. III, Bruxelles, Swinnen, 1985, p. LIII, n° 58; H. OLIVIER, « Le nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p.□61.

BIBLIOGRAPHIE SUCCINCTE

AERTS, K., *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gand, Larcier, 2002, 212 p.

BRAECKMANS, H., « Désignation du commissaire-réviseur: jurisprudence nouvelle » in *Le réviseur et les conseils d'entreprise*, Etudes C.B.N.C.R., 1987, p. 37-68; *R.W.*, 1986-87, p. 1793-1818.

BYTTEBIER, K. et FELTKAMP, R., « Controle op de vennootschap door de bedrijfsrevisor », *R.W.*, 2003-04, p. 1575-1596.

FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., « La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables », *Rev. dr. U.L.B.*, 1992, fasc. 2, p. 11-61.

IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, Tome I, Doctrine, Anvers, Editions Standaard, 2005, 711 p.

IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, Tome II, Législation et normes professionnelles, Anvers, Editions Standaard, 2005, 597 p.

KILESSÉ, A., « L'indépendance du commissaire à la lumière de la loi *corporate governance* », *Rev. prat. soc.*, 2003, n° 6879, p. 5-94.

OLIVIER, H., « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 32-102.

OLIVIER, H. et VAN DE WALLE, V., *Vennootschapsrecht. Artikelsgewijze commentaar met overzicht rechtspraak en rechtsleer (art. 64-66)*, Anvers, Kluwer, 1997.

MAES, J.-P. et VAN HULLE, K., *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep*, Anvers, Kluwer, 1985, 215 p.

MALLIEN, E. et P., *Het nieuw statuut van commissaris, bedrijfsrevisor en accountant*, Anvers, Groep I.T., 1985, 123 p.

NYSSÉN, B., « L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises », *Orientations*, 1995, p. 49-55.

VAN ASBROECK, R. et DE BOCK, P., *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Anvers, Kluwer, 1986, 185 p.

VANDER LINDEN, M., VANDERSTAPPEN, E., PAUWELS, P. et VINCKE, J.P., *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, 121 p.

VEROUGSTRAETE, I., « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 259-313.

INDEX

Acceptation de la désignation:	114-115
Affiliation à l'IRE:	
Condition pour être nommé commissaire:	53
ASBL:	
Très grandes ASBL:	23
Assemblée générale:	
Compétence en matière de nomination du commissaire:	58, 60
Compétence en matière de fixation des émoluments:	251-253
Convocation par le commissaire:	305-307
Démission volontaire lors de l'assemblée générale extraordinaire:	174
Droit de l'actionnaire de poser des questions:	303-304
Obligation de présence du commissaire démissionnant volontairement:	177
Participation du commissaire à l'assemblée générale:	300-302
Cessation du mandat de commun accord:	180-181
Cessation du mandat du commissaire:	
Impact sur la rémunération:	240
Collège des commissaires:	
Cadre décisionnel:	336-346
Décès de l'un d'eux:	198
Entreprises publiques:	346
Impact de la désignation intérimaire d'un commissaire supplémentaire sur les honoraires:	270
Impact de l'empêchement d'un membre du collège sur les honoraires:	271
Opinion minoritaire:	338-341
Répartition des tâches:	342-343
Secret professionnel:	346
Conseil d'administration:	
Droit d'accès du commissaire aux réunions:	309
Conseil d'entreprise:	
Obligation de nomination d'un réviseur:	24, 50-51
Présence du commissaire aux réunions:	310-311
Procédure de nomination du commissaire:	73-113
Révocation du commissaire:	150-154

Décès:	
Publication de la cessation du mandat du commissaire pour cause de décès:	221
Représentant permanent:	196
Réviseur:	192-195
Démission volontaire du commissaire:	
En l'absence de motifs personnels graves:	170-171
Pour motifs graves:	167-169
Prise d'effet de la démission volontaire:	175
Publication:	219-220
Démission volontaire (avec effet immédiat) pour motifs personnels graves:	168
Nomination du commissaire:	
Critère de la forme juridique:	1-9
Obligation de nommer un commissaire:	
Publication - commissaire d'une ASBL:	130, 132
Publication - commissaire d'une société:	129, 131
Responsabilité civile:	43
Responsabilité pénale:	44
Devoir du commissaire de motiver sa démission volontaire:	170-172
Dissolution de la société de révision:	192-195
Dommages et intérêts:	
Révocation sans motifs légitimes:	163-165
Droit de consulter les documents d'une société dans le chef du commissaire:	315-318
Droit de l'actionnaire de poser des questions:	303-304
Durée du mandat du commissaire:	
Début du mandat:	186-187
Entreprise publique:	184
Principe:	183
Reconduction tacite du mandat:	190
Trois exercices sociaux, années de contrôle ou années calendrier:	185
Empêchement:	
Motif juste de révocation d'un commissaire:	146
Entreprise publique:	
Durée de mandat du commissaire:	184

Entreprises d'assurances:	55
Etablissement de crédit:	
Désignation du commissaire:	54
Révocation du commissaire:	155
Organisme de placement collectif:	
Désignation du commissaire:	22
Révocation du commissaire:	155
<i>Exceptio non adimpleti contractus</i> pour non-paiement de la rémunération:	291
Faillite de la société soumise au contrôle:	
Impact sur le mandat du commissaire:	211-216
Fédérations reconnues pour le détachement de coopérants d'ONG:	34
Fonds de sécurité d'existence:	35
Frais de déplacement:	
Compris dans la rémunération fixe du commissaire:	265
Fusion par absorption:	
Impact sur le mandat du commissaire:	205
Grandes sociétés:	9
Groupe:	
Fixation de la rémunération du commissaire:	253
Groupements d'intérêt économique:	
Obligation de désigner un commissaire:	6
Honoraires indirects:	236
Hôpitaux	29
Indexation du montant de la rémunération du commissaire:	266
Juste motif de révocation:	
Application de l'article 1184 du Code civil (droit commun):	139
Carence:	144-145
Empêchement:	146
Faillite de la société soumise au contrôle:	216
Fait de ne plus dépasser les critères:	19, 148
Général:	143

Maisons de repos et de soins:	30
Mandat à titre gratuit:	233-235
Marchés publics:	57-59
Divergence:	
Juste motif de révocation:	147
Mutualités:	30
Nature de la relation contractuelle du mandat du commissaire:	134-136
Normes de contrôle:	
Diligence:	296-299
Obligation de moyens:	299
Obligation de non-concurrence:	232
Obligation de poursuivre le mandat à son terme:	225
Organismes publics de droit belge qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel:	36
Pouvoirs d'investigation du commissaire auprès des sociétés liées:	322-324
Pouvoirs d'investigation et de contrôle individuels:	
Commissaire:	344
Associés:	39-41
Prescription des actions en paiement des honoraires:	294
Prestations exceptionnelles et missions particulières:	
Notion:	274
Pouvoirs en matière de fixation de la rémunération:	259
Publication:	286
Pricaf privée:	22
Procédure de la sonnette d'alarme:	307
Publication:	
Décès du commissaire:	221
Démission forcée du commissaire:	219-220
Démission volontaire du commissaire:	219-220
Désignation du commissaire d'une ASBL:	130, 132
Désignation du commissaire d'une société:	129, 131

Mission de révision des comptes consolidés:	133
Terme du mandat de commissaire d'une ASBL:	223
Terme du mandat de commissaire d'une société:	217-218
Réintégration d'un commissaire révoqué pour motifs non légitimes:	161
Rémunération du commissaire:	
Caractère fixe contre caractère suffisant de la rémunération:	245
Caractère fixe (général):	262-272
Compétence exclusive de l'assemblée générale pour la détermination de la rémunération:	251-252
Exigibilité:	255
Groupe de sociétés:	253
Impayés:	250
Prescription:	294
Rémunération complémentaire en cas d'exercice de plus de 12 mois:	269
Rémunération subordonnée aux résultats:	246-247
Rémunération suffisamment élevée:	241-244
Représentant effectif de la société de révision:	
Décès:	196
Démission forcée:	138
Désignation:	61-67
Responsabilité:	
Administrateur en cas de non-désignation d'un commissaire:	43-44
Commissaire en cas de non-désignation d'un commissaire:	46
Normes de contrôle: critère d'appréciation de la responsabilité:	296-299
Obligation de moyens:	299
Rétribution en nature:	237
Réviseur <i>pro deo</i> :	235
Réviseurs suppléants:	70-72
Révocation:	
Démission forcée pour motifs légitimes:	143-148
Démission volontaire du commissaire:	167-179
Dommages et intérêts dus pour révocation sans motifs légitimes:	163-165
Révocation irrégulière:	161-165
Scission partielle:	209

Secrétariat social:	28
Société:	
Obligation de désigner un commissaire:	5
Société à finalité sociale:	
Obligation de désigner un commissaire:	3
Société agricole:	
Obligation de désigner un commissaire:	7
Sociétés à portefeuille:	14
Société cotée en bourse:	15-16
Société liée:	
Pouvoirs d'investigation du commissaire:	322-324
Sociétés momentanées:	
Obligation de désigner un commissaire:	5
Sous-délégation:	347-348
Succession du réviseur:	
Obligation d'une prise de contact préalable:	117-119
Paiement des honoraires du prédécesseur:	123-124
Suspension d'une révocation sans motifs légitimes:	162
Tacite reconduction du mandat:	190
Transformation de la société/ASBL soumise au contrôle:	202-203