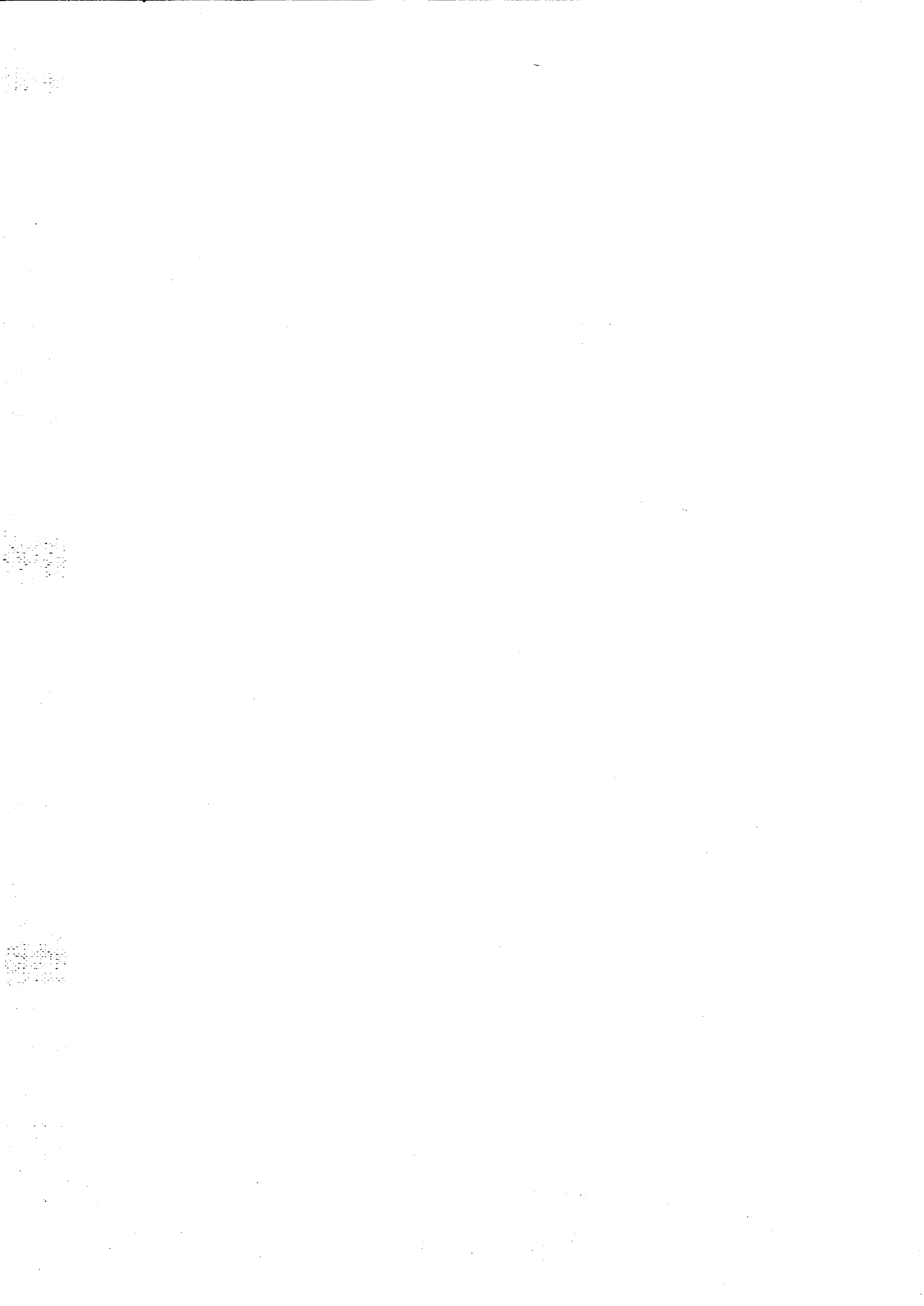


# **LE STATUT DU COMMISSAIRE-REVISEUR:**

**NOMINATION,  
CESSATION DU MANDAT ET  
REMUNERATION**



*Bernard TILLEMAN*  
*Professeur à la K.U. Leuven*  
*Jan Ronse Instituut voor Vennootschapsrecht, K.U. Leuven*



## Table des matières

Première section. La nomination du commissaire-reviseur .....	7
Chapitre 1er: L'obligation de nommer un commissaire-reviseur ou un reviseur d'entreprises .....	7
§ 1er. L'obligation de nommer un commissaire-reviseur .....	7
§ 2. L'obligation de nommer un reviseur d'entreprises .....	15
Chapitre 2: Les conditions pour être nommé aux fonctions de commissaire-reviseur .....	17
§ 1er. Généralités.....	17
§ 2. Missions spéciales .....	17
Chapitre 3: La procédure de nomination .....	18
§ 1er. Généralités.....	18
§ 2. Le nombre .....	18
§ 3. Les reviseurs suppléants.....	19
§ 4. La procédure de nomination dans les sociétés qui ont un conseil d'entreprise.	20
§ 5. Les établissements de crédit.....	35
§ 6. Les entreprises d'assurances.....	36
Chapitre 4: L'acceptation et la publicité du mandat de commissaire-reviseur .....	37
§ 1er. L'acceptation .....	37
§ 2. L'obligation de publication de la nomination à la fonction de commissaire-reviseur .....	38
Section II. Cessation du mandat du commissaire-reviseur.....	41
Chapitre 1er: Fondement juridique des règles relatives à la cessation: qualification contractuelle du lien entre le commissaire-reviseur et la société .....	41
Chapitre 2: Champ d'application des règles du droit des sociétés relatives à la cessation du mandat de commissaire-reviseur .....	43

Chapitre 3: Démission forcée .....	44
§ 1er. Principe.....	44
§ 2. La notion de juste motif.....	45
§ 3. Compétence de révocation .....	47
§ 4. Procédure .....	49
§ 5. Conséquences d'une révocation sans juste motif.....	50
Chapitre 4: La démission .....	53
§ 1er. La démission du mandataire en droit commun.....	53
§ 2. La démission du commissaire-reviseur .....	53
Chapitre 5: La cessation d'accord commun.....	58
Chapitre 6: Expiration de la durée du mandat.....	58
§ 1er. Durée légale de maximum et minimum trois ans .....	58
§ 2. La notion d'année: exercice, année civile, année de contrôle ?.....	59
§ 3. Quand le terme de trois ans prend-il cours ?.....	59
§ 4. Date de la fin du mandat .....	60
§ 5. Tacite reconduction du mandat.....	61
Chapitre 7: Décès du réviseur ou dissolution de la société de révision.....	62
§ 1er. Fin du mandat par suite d'un décès ou d'une dissolution .....	62
§ 2. Désignation de réviseurs suppléants .....	62
§ 3. Commissaires membres d'un collège.....	62
Chapitre 8: La fusion ou la scission de la société de révision .....	63
Chapitre 9: La dissolution de la société soumise au contrôle.....	63
§ 1er. La dissolution de la société à contrôler en tant que motif de cessation.....	63
§ 2. Le concordat par abandon d'actifs .....	63
§ 3. Le moment de la fin du contrat .....	64
Chapitre 10: La transformation de la société soumise au contrôle .....	65

Chapitre 11: La désignation d'un administrateur provisoire de la société à contrôler .....	65
Chapitre 12: La fusion de la société soumise au contrôle .....	66
§ 1er. La fusion par absorption .....	66
§ 2. La fusion par constitution .....	66
Chapitre 13: Faillite d'une société soumise à contrôle .....	67
Chapitre 14: La publicité de la fin du mandat du commissaire-reviseur .....	67
Chapitre 15: Conséquences de la fin du mandat .....	69
§ 1er. Les conséquences du point de vue de la société soumise au contrôle .....	69
§ 2. Les conséquences pour le commissaire-reviseur .....	70
Section III. La rémunération du commissaire-reviseur .....	71
Chapitre 1er: Le mandat non rémunéré .....	71
Chapitre 2: Niveau de la rémunération .....	71
§ 1er. Niveau suffisant de la rémunération .....	72
§ 2. Éléments de fixation des émoluments .....	72
Chapitre 3: Compétence pour la détermination de la rémunération .....	73
§ 1er. La mission légale générale de révision .....	73
§ 2. Les missions particulières et exceptionnelles .....	74
§ 3. Sociétés avec un conseil d'entreprise .....	74
Chapitre 4: La détermination des honoraires .....	76
§ 1er. La mission générale de contrôle légal .....	76
§ 2. Travaux exceptionnels et missions particulières .....	77

Chapitre 5: Exigibilité de la rémunération.....	79
§ 1er. Exceptio non adimpleti contractus .....	79
§ 2. Échéance du paiement .....	79
§ 3. La poursuite du mandat après son expiration.....	80
Section IV. Conditions générales de l'exercice du contrôle du commissaire-reviseur	81
Chapitre 1er: Le cadre général pour l'exercice du contrôle, les normes générales et spéciales de révision .....	81
§ 1er. Le lien entre normes de contrôle et responsabilité du commissaire-reviseur ..	81
§ 2. Le réviseur est en principe tenu par une obligation de moyens.....	83
§ 3. Le lien entre une condamnation disciplinaire et la responsabilité.....	84
Chapitre 2: Le droit à l'information du commissaire-reviseur.....	85
§ 1er. Accès aux réunions.....	85
§ 2. Pouvoirs d'investigation .....	91
Chapitre 3: L'état semestriel.....	99
Chapitre 4: L'exercice du contrôle lorsqu'il y a plusieurs commissaires .....	100
§ 1er. Le principe de la collégialité.....	100
§ 2. Les implications de la collégialité.....	100
Chapitre 5: Le recours à des collaborateurs, des spécialistes ou des experts.....	103
§ 1er. Le droit à la sous-délégation .....	103
§ 2. Responsabilité pénale et responsabilité civile.....	103

# PREMIÈRE SECTION

## LA NOMINATION DU COMMISSAIRE-REVISEUR

### Chapitre 1<sup>er</sup>: L'obligation de nommer un commissaire-reviseur ou un reviseur d'entreprises

#### § 1<sup>er</sup>. L'obligation de nommer un commissaire-reviseur

##### A. Le critère de la forme juridique

##### 1. Les sociétés auxquelles l'obligation de nommer un commissaire-reviseur est applicable

###### a) Les sociétés de capitaux

2. Dans les sociétés de capitaux, le contrôle de la situation financière, en d'autres termes des comptes annuels, doit obligatoirement être confié à un ou plusieurs commissaires (art. 64, L.C.S.C.) (S.A.); art. 64 et 107 combinés L.C.S.C. (S.C.A.); art. 64 et 134 combinés L.C.S.C. (S.P.R.L.); art. 64 et 147 combinés L.C.S.C. (S.C.R.L.).

###### b) Certaines sociétés en commandite simple, sociétés en nom collectif, sociétés coopératives à responsabilité illimitée

3. Les sociétés en commandite simple, les sociétés en nom collectif et les sociétés coopératives à responsabilité illimitée sont obligées de nommer un commissaire-reviseur lorsque tous les associés à responsabilité illimitée ne sont pas des personnes physiques (art. 10, § 1<sup>er</sup>, A.R. du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises).

##### 2. Les sociétés non assujetties à l'obligation de nommer un commissaire-reviseur

###### a) Certaines sociétés en commandite simple, sociétés en nom collectif, sociétés coopératives à responsabilité illimitée

4. Les sociétés en commandite simple, les sociétés en nom collectif et les sociétés coopératives à responsabilité illimitée sont obligées de nommer un commissaire-reviseur, sauf si tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques (art. 10, § 1<sup>er</sup>, A.R. du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises).

## **b) Les associations momentanées, les sociétés en participation, les sociétés de droit commun**

5. Les associations momentanées, les associations en participation et les sociétés de droit commun ne sont pas tenues de nommer un commissaire-reviseur.

### **3. Les associations sans but lucratif**

#### **a) La nomination d'un commissaire est facultative**

6. La loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux organismes d'utilité publique ne contient aucune disposition qui rende obligatoire la nomination d'un commissaire. La nomination est dès lors facultative lorsque l'association adopte cette forme<sup>1</sup>.

#### **b) La nomination d'un reviseur d'entreprises peut être obligatoire**

7. En vertu d'une législation spéciale, une A.S.B.L. peut être tenue de nommer un reviseur d'entreprises. Il en va ainsi, par exemple, dans le cas d'une A.S.B.L. qui exploite un hôpital (art. 80 de la loi sur les hôpitaux, coordonnée par l'arrêté royal du 7 août 1987), qui gère un service médical inter-entreprises (arrêté royal du 23 janvier 1992 sur la comptabilité, les comptes annuels et le budget des services médicaux interentreprises (M.B. 29 janvier 1992), tel que modifié ultérieurement), qui gèrent une école supérieure de la Communauté flamande, ou encore d'une organisation ou d'une fédération non gouvernementale qui souhaite être reconnue pour l'envoi de coopérants ONG (art. 12, arrêté royal du 12 mars 1991 relatif à l'agrément, le subventionnement et la subsidiation des personnes d'organisations non gouvernementales et de fédérations en matière d'envoi de coopérants ONG (M.B. 20 avril 1991))<sup>2</sup>.

8. Les associations sans but lucratif occupant en moyenne 100 personnes ou plus doivent constituer un conseil d'entreprise. Elles seront par conséquent également tenues de nommer un commissaire-reviseur (art. 15 *ter*, § 1<sup>er</sup>, Loi portant organisation de l'économie)<sup>3</sup>.

## **B. Le critère de la taille de l'entreprise: les entreprises considérées comme grandes entreprises**

### **1. Généralités**

9. L'obligation de nommer un commissaire s'applique en principe aux seules sociétés considérées comme grandes entreprises, à savoir celles qui<sup>4</sup> :

1 *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*, C.B.N.C.R., 1988/3, p. 38, Rapport annuel IRE, 1987, p. 145.

2 VAN DE WALLE, V., "Commissaris en V.Z.W.", dans *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Bruges, La Charte, 1996, n°96 à 103.

3 VAN DE WALLE, V., *o.c.* n°105.

4 Critères définis à l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.



- a) soit dépassent deux des trois critères suivants:  
\* un total du bilan de 100 millions de BEF,  
\* un chiffre d'affaires annuel, hors TVA, de 200 millions de BEF ou  
\* un nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, de 50 personnes;
- b) soit un nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépassant 100.
10. Dans les entreprises d'investissement<sup>5</sup>, la nomination d'un commissaire-reviseur est obligatoire, même quand il s'agit d'une petite entreprise (art. 96 Code de la Bourse).

## **2. Faut-il calculer les critères sur une base consolidée ?**

### **a) La situation jusqu'au 30 juin 1996**

11. Jusqu'au 30 juin 1996, il y avait lieu de calculer les critères de taille sur une base consolidée lorsque l'entreprise faisait partie d'un groupe. Si l'entreprise est liée avec une ou plusieurs autres sociétés, au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 sur les comptes annuels des entreprises, les critères du chiffre d'affaires et du total de bilan seront en effet déterminés sur une base consolidée<sup>6</sup>. En ce qui concerne le critère des effectifs, on additionnera le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuellement par chacune des entreprises liées<sup>7</sup> (art. 12, § 2, A.R. du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises).

Sont considérées comme liées à une entreprise dans le sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976:

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

### **b) La situation à partir du 1er juillet 1996**

#### **Le principe**

12. À partir du 1er juillet 1996, chaque entreprise devra en principe être considérée isolément et il n'y aura plus de consolidation entre les comptes annuels de la société et ceux des autres entreprises, de droit belge ou étranger, avec lesquelles elle pourrait être

5 Pour la définition, voir article 46 de la loi du 6 avril 1995 relative aux marchés secondaires et au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placement, ci-après dénommée "Code de la Bourse".

6 Sur cette question, voir notamment l'avis de la C.N.C.

7 À la suite de l'arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social, "la moyenne des travailleurs occupés correspond au nombre moyen des travailleurs, en équivalents temps plein, inscrits à la fin de chaque mois de l'exercice considéré au registre du personnel tenu en vertu de l'arrêté royal du 23 octobre 1987".

liée dans le sens de la réglementation comptable. Cette règle connaît cependant trois exceptions applicables à toutes les formes de sociétés qui sont obligées de nommer un commissaire-reviseur.

Cette règle est également applicable à la société coopérative à responsabilité limitée. Sur la base d'une interprétation littérale de l'article 147<sup>octies</sup> des lois coordonnées sur les sociétés, il pourrait y avoir un doute à ce sujet. En effet, l'article 147<sup>octies</sup> L.C.S.C. renvoie au paragraphe premier de l'article 64 et aux alinéas un et trois du paragraphe 2 de cette même disposition. L'article ne comporte pas de référence à l'article 64, § 3 selon lequel les critères ne doivent plus être appliqués sur une base consolidée. Conformément à l'esprit de la loi, il faut admettre que la suppression du calcul sur une base consolidée s'appliquera également aux sociétés coopératives à responsabilité limitée<sup>8</sup>.

1) Les sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés

13. La première exception prévue par l'article 64, § 3 L.C.S.C. vise à assurer la fiabilité du contrôle des comptes consolidés: les sociétés 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 plus dès lors compter sur la fiabilité des comptes annuels individuels 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 d'établir et de publier des comptes annuels consolidés.

14. 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 l'entreprise concernée fait partie d'un groupe tenu de consolider sur la base de la législation belge, en l'occurrence l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises<sup>9</sup>.

Le Conseil de l'IRE a rejeté cette approche<sup>10</sup>. Il s'agit en effet d'un ajout à une limitation qui n'est pas directement prévue par le texte de la loi. L'analyse s'inspire de l'intention initiale qui avait présidé à la modification de l'article 64 des lois coordonnées. La modification a été introduite à l'occasion d'une proposition de loi déposée par le député De Clippele<sup>11</sup>. La

8 VAN DYCK, J., "Voor welke vennootschappen", *Balans*, 15 juin 1995, n°302, p. 3.

9 Voir e.a. BELLEN, M., "De KMO drempels zijn versoepeld", *Kijk Uit*, 1995, 6/16; X., "Boekhoudkundige bepalingen in de reparatiewet", *Accountancy actualiteit*, 29 août 1995, 16/11; X., "Een commissaris-revisor aanstellen of niet", *Idac Info*, 19 septembre 1996, 17/6, note 4.

10 Rapport annuel IRE, 1995, p. 95; dans le même sens, voir: LIEVENS, J., "De reparatiewet vennootschapsrecht", *Gand, Mys & Breesch*, 1995, n°229, p. 96; OLMIER, H., "L'information des actionnaires et des tiers dans le droit des sociétés", *DAOR*, 1995, n°37, p. 47; OLMIER, H., cité dans "Benoeming commissaris-revisor in groepen: interpretatieproblemen", *Balans*, 1995, n°312, p. 2.

11 *Doc. parl.*, Chambre (1992-1993), n°1005/19.

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 exonérées de cette obligation. Mais la proposition initiale fut sensiblement modifiée en prévoyant des exceptions au principe du calcul des critères sur une base consolidée<sup>12</sup>. 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<sup>13</sup>.

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 si la société mère, pour une raison quelconque, ne relève pas du périmètre de consolidation. Il suffit que le groupe soit tenu de consolider<sup>14</sup>.

## 2) Les sociétés à portefeuille

15. Selon la Commission bancaire et financière, si les critères devaient être calculés sur une base consolidée pour les sociétés à portefeuille, un quart de celles-ci échapperaient à l'obligation de nommer un commissaire. Pourtant, les sociétés à portefeuille sont obligées de nommer un réviseur d'entreprises qui assistera la Commission bancaire et financière dans le contrôle de celles-ci (A.R. n°64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille). Le législateur a donc prévu que les critères pour les sociétés à portefeuille soumises à l'arrêté royal n°64 organisant le statut des sociétés à portefeuille devront en tout état de cause être calculés sur base consolidée.

16. Le calcul des critères sur une base consolidée est également applicable aux sociétés filiales des sociétés à portefeuille. En effet, toute société à portefeuille est tenue d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion consolidé (art. 5 de l'A.R. du 1er septembre 1986 relatif aux comptes annuels et aux comptes consolidés des sociétés à portefeuille (M.B. 19 septembre 1986)). Si bien que les sociétés filiales font partie d'un groupe lui-même tenu d'établir des comptes consolidés et sont donc visés par l'exception.

## 3) Les sociétés cotées en bourse

17. 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.

---

12 Amendement de Messieurs VANDENBERGHE et CANNAERTS, *Doc. parl.*, Sénat (1993-1994), n°1086/2, p. 168.

13 LIEVENS, J., "De reparatiewet vennootschapsrecht", Gand, Mys & Breesch, 1995, n°229, p. 96; OLMIER, H., cité dans "Benoeming commissaris-revisor in groepen: interpretatieproblemen", *Balans*, 1995, n°312, p. 2.

14 Rapport annuel IRE, 1995, p. 95.

### 3. Moment auquel il faut apprécier le dépassement des critères

#### a) Exercice sur lequel portent les critères

18. Pour déterminer si une société est tenue ou non de nommer un commissaire, il y a lieu de tenir compte de la situation de la société telle qu'elle ressort des chiffres portant sur le dernier exercice clôturé (art. 64, § 2, L.C.S.C.). Les administrateurs/gérants devront vérifier lors de l'établissement des comptes annuels s'ils ne sont pas obligés de proposer à la prochaine assemblée générale la nomination d'un commissaire<sup>15</sup>.

#### b) Les conséquences d'un non dépassement (unique) des critères

19. Dans le droit comptable, le fait de dépasser, ou de ne plus dépasser les critères, n'a de conséquences pour l'établissement des comptes annuels abrégés que dans la mesure où la situation se répète au cours de deux exercices consécutifs (art. 11 de l'A.R. du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises). Ce report de l'effet du dépassement ne s'applique pas à la nomination du commissaire.

En effet, il suffit qu'au cours du dernier exercice la société ne réponde plus aux critères visés à l'article 1<sup>er</sup>. Peu importe à ce propos que la société puisse ou non publier des comptes annuels sous la forme abrégée<sup>16</sup>.

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. D'une manière générale, la cessation du dépassement des critères n'est pas considérée comme un juste motif<sup>17</sup>. Ceci vaut également dans le cas où, à la suite de circonstances spécifiques à la société, les critères cessent d'être dépassés, ou lorsque le non dépassement des critères résulte d'un assouplissement de la

15 MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep", Anvers, Kluwer, 1985, p. 55.

16 Rapport annuel IRE, 1993, pp. 192-193; MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisoraat", o.c., p. 56; Déclaration du Gouvernement dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 34; Justification amendement du Gouvernement, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/20, p. 2.

17 Justification amendement du Gouvernement, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/20, p. 2; Déclaration du Ministre dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 34; Rapport annuel IRE, 1992, 184 et 83-84; Liège, 23 novembre 1989, *R.P.S.*, 1990, n°6545, p. 178; Bulletin d'information IRE, 1990/5; *J.L.M.B.*, 1990, 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 du commissaire-reviseur); MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het Bedrijfsrevisoraat", o.c., p. 56; Comparez dans le même sens: France; BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", Paris, Joly, 1996, n°69, p. 40. (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.); GUYON, Y., "Commissaires aux comptes: Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisci. Sociétés*, fasc. 134-A, n°107, p. 26. Dans un sens contraire: Paris, 8 novembre 1989, *Somm.* 85.

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 à partir de l'exercice suivant<sup>18</sup>. En conséquence, la société qui ne devra plus nommer de commissaire-reviseur en raison du calcul des critères sur une base consolidée, ne sera pas tenue de renouveler le mandat du reviseur en fonction à l'expiration de son mandat.

#### **4. Mode de calcul pour les sociétés nouvellement constituées**

20. Les sociétés qui commencent leurs activités ne doivent pas désigner de commissaire-reviseur, 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 P.M.E. (art. 64, § 2, L.C.S.C.).

21. À la question posée par un reviseur de savoir si une société, ayant dépassé dès le dixième mois du premier exercice les critères de la P.M.E., devait nommer un reviseur 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-reviseur, même si au cours du premier exercice, les critères de la P.M.E. sont effectivement dépassés<sup>19</sup>. 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<sup>20</sup>.

#### **5. Des critères statutaires plus stricts sont autorisés**

22. Les entreprises qui ne réunissent pas les critères légaux ont le choix: soit elles nomment un commissaire-reviseur, soit elles utilisent la possibilité de ne pas nommer de commissaire. Dans ce dernier cas, chacun des associés aura individuellement le pouvoir de contrôle et d'investigation des commissaires (art. 64, § 2, L.C.S.C.). La société peut aussi décider volontairement de nommer un commissaire-reviseur. Des dispositions statutaires peuvent régler la matière. Si un commissaire est nommé, le statut de contrôle de la société sera en tous points conforme à toutes les obligations qui s'imposent aux grandes entreprises. Le commissaire-reviseur doit être membre du IIRE et toutes les dispositions applicables à la fonction de commissaire s'appliqueront également à lui.

18 MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisorat", o.c., p. 56.

19 Rapport annuel IRE, 1989, p. 156.

20 Déclaration du Ministre dans la rapport Verhaegen, Doc. parl., Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 34 *in fine* - p. 35.

## 6. La sanction pour l'obligation légale de nommer un commissaire-reviseur

### a) Responsabilité des administrateurs

23. Lorsque l'entreprise ne nomme pas de commissaire-reviseur alors que la loi ou les statuts l'y obligent, la responsabilité des administrateurs pourrait être mise en cause. Ces administrateurs, en effet, agissent en infraction à la loi sur les sociétés (art. 62, alinéa 2, L.C.S.C.), s'ils omettent de faire le nécessaire pour la nomination d'un commissaire-reviseur alors que celle-ci est prévue par la loi ou les statuts. Il sera cependant difficile d'apporter la preuve de l'existence d'un dommage. L'absence de nomination d'un commissaire-reviseur ne provoquera pas nécessairement un dommage susceptible d'indemnisation, même si cette absence de nomination peut faciliter ou aggraver les fautes commises par les administrateurs<sup>21</sup>.

### b) Nullité de la décision de l'assemblée générale d'approuver les comptes annuels

24. L'absence d'un rapport de révision pourrait aussi être invoquée pour fonder une action en nullité d'une décision<sup>22</sup>.

Pour les conséquences d'une absence de rapport, il y a lieu de faire une distinction entre les rapports énumérés à l'article 190bis, § 1er, 5° des L.C.S.C. et ceux qui ne sont pas visés dans cette disposition. 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<sup>23</sup>. Par contre, si le rapport de révision ne figure pas dans l'énumération de l'article 190bis, § 1er, 5° L.C.S.C., son absence ne provoquera pas la nullité d'office: 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<sup>24</sup>.

### c) Désignation judiciaire du commissaire-reviseur

25. À défaut de commissaires, le président du tribunal de commerce, siégeant comme en référé, nommera, sur requête de tout intéressé, un reviseur d'entreprises dont il fixe l'émolument et la mission (art. 64, § 1er, alinéa 5, L.C.S.C.).

21 GUYON, K., "Commissaire aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice de contrôle", *Jursicl. Sociétés*, fasc. 134-A, n°60, p. 15; MONEGER, J. et GRANIER, T., "Le commissaire aux comptes", *o.c.*, n°321, p. 87.

22 Comparez France: l'art. 222 L 1966 (Sociétés par actions), l'art. 65 *in fine* L 1966 (SARL) et l'art. 17.2 *in fine* L 1966 (Sociétés de personnes) disposent: "Les délibérations prises à défaut de désignation régulière des commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonction contrairement aux dispositions (des articles 219 et 220) sont nulles. L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par une assemblée générale sur le rapport de commissaires régulièrement désignés".

23 TILLEMANS, B., *De geldigheid van de besluiten van de algemene vergadering*, Kalmthout, Biblo, 1994, n°26 et ss.

24 Rapport annuel IRE, 1993, p. 81.

## § 2. L'obligation de nommer un reviseur d'entreprises

### A. Sociétés ou entreprises ayant un conseil d'entreprise

26. Dans chaque entreprise ou un conseil d'entreprise a été institué, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un (ou plusieurs) reviseur(s) d'entreprises doit être désigné (art. 15bis, Loi portant organisation de l'économie). Il existe une obligation d'organiser des élections sociales en vue de la constitution du conseil d'entreprise, à partir du moment où l'entreprise occupe en moyenne 100 travailleurs au moins (A.R. du 12 août 1994 relatif aux conseils d'entreprise et aux comités de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux de travail). Puisque pour tout effectif moyen de 100 travailleurs, il faut de toute manière désigner un commissaire-reviseur, il existe une concordance parfaite entre l'obligation de désigner un reviseur d'entreprises en faveur du conseil d'entreprise (conformément aux dispositions de l'article 15bis) et celle de nommer un commissaire-reviseur (art. 64, § 2, L.C.S.C à lire conjointement avec l'art. 12, § 2 de la loi sur les comptes annuels). Le législateur a donc voulu que la mission du reviseur d'entreprises soit exécutée par le commissaire-reviseur de la société (art. 15ter, § 1er, Loi portant organisation de l'économie).

Par contre, il peut exister un conflit entre l'obligation de désigner un reviseur d'entreprises et la situation où le nombre moyen de travailleurs occupé devient inférieur à 100. Si une entreprise possède un conseil d'entreprise élu au suffrage direct, composé au moment où elle occupait plus de 100 travailleurs, le conseil d'entreprise restera en fonction jusqu'aux prochaines élections sociales, lorsque le nombre de travailleurs descend en dessous de 100, voire même en dessous de 50. Le commissaire-reviseur désigné devra en tout état de cause continuer à remplir sa mission vis-à-vis du conseil d'entreprise jusqu'aux prochaines élections sociales.

Dans une entreprise occupant initialement 100 travailleurs au moins et dont les effectifs ont diminué en dessous de 100 travailleurs après l'élection du conseil d'entreprise, il ne faut pas procéder à l'élection des membres du conseil. Leur mandat sera exécuté par les délégués du personnel élus dans le comité (art. 3, § 1er de l'A.R. du 12 août 1994 relatif aux conseils d'entreprise et aux comités de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux de travail). Le conseil d'entreprise subsistera et continuera à jouer son rôle. L'obligation de nommer un reviseur d'entreprises sera donc maintenue en application de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie<sup>25</sup>.

Il est vrai que dans ce cas, il ne sera pas obligatoire, de nommer aussi ce reviseur dans la fonction de commissaire-reviseur de la société. Si la société occupe plus de cinquante travailleurs, il n'y a aucune obligation à nommer un commissaire, lorsque la société ne dépasse pas les critères définis dans la loi sur les comptes annuels.

<sup>25</sup> Avis du Conseil supérieur du Revisorat, Rapport annuel IRE, 1989, p. 60-64.

## **B. Les sociétés à portefeuille**

27. Avec l'accord de la Commission bancaire et financière, les sociétés à portefeuille doivent nommer un ou plusieurs réviseurs d'entreprises (art. 3 de l'A.R. n°64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille). À strictement parler, ces personnes ne doivent pas assumer simultanément les fonctions de commissaire-réviseur. Toutefois, la Commission bancaire et financière exige que le réviseur d'entreprises soit systématiquement nommé à ces fonctions. Lorsque le réviseur d'entreprises n'est pas en même temps le commissaire-réviseur de la société, son statut ne sera pas régi par l'article 64, L.C.S.C. Ce qui implique qu'il ne devra pas être nommé par l'assemblée générale de la société à portefeuille pour un terme renouvelable de trois ans. Il pourra être désigné par le conseil d'administration, avec une rémunération et une durée à fixer par ce dernier. Il pourra aussi à tout instant démissionner ou être révoqué sans attendre la date de l'assemblée générale et sans la moindre motivation.<sup>26</sup>

## **C. Les entreprises d'assurances**

28. Dans toutes les entreprises belges d'assurances, sociétés anonymes ou coopératives, il faut qu'un commissaire au moins soit désigné par l'assemblée générale statutaire des actionnaires ou des associés parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises agréés par l'Office de Contrôle des Assurances (art. 38 de la Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances).



## Chapitre 2: Les conditions pour être nommé aux fonctions de commissaire-reviseur

### § 1er. Généralités

29. Seules les personnes physiques ou morales, membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, peuvent être nommées commissaire-reviseur<sup>27</sup>. La désignation d'une personne qui ne serait pas membre pourra être annulée<sup>28</sup>. Cette nullité est prononcée par le président du tribunal de commerce siégeant comme en référé (art. 64, § 1er, alinéa 2, L.C.S.C.)<sup>29</sup>. Aux termes des travaux préparatoires, cette nullité aurait des effets ex nunc à l'égard de tiers et ex tunc à l'égard des parties<sup>30</sup>.

### § 2. Missions spéciales

#### A. Les établissements de crédit

30. Dans un établissement de crédit de droit belge, la mission de commissaire-reviseur ne pourra être confiée à un ou plusieurs reviseurs ou une ou plusieurs sociétés de révision que la Commission bancaire et financière a reconnus à cet effet (art. 50, premier alinéa de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et à la surveillance des établissements de crédit).

#### B. Les entreprises d'assurances

31. Dans toutes les entreprises belges d'assurances, sociétés anonymes ou coopératives, il faut qu'un commissaire 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 l'Office de Contrôle des Assurances (art. 38, alinéa 1er de la Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances).

27 Voir dans le même sens: France, art. 219 L. 1966.

28 Pour une application, voir Rapport annuel IRE, 1993, p. 193.

29 Voir VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", dans *Les sociétés commerciales*, o.c., n°24, p. 282 (Selon l'auteur, la procédure doit être introduite par citation et non sur requête unilatérale).

30 Déclaration du Ministre dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1981-1982), n°552/35, p. 32.

## Chapitre 3: La procédure de nomination

### § 1<sup>er</sup>. Généralités

32. En principe, la nomination du commissaire-reviseur est une compétence réservée à l'assemblée générale (art. 64, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, L.C.S.C.). À défaut de commissaires ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, le conseil d'administration (le gérant) est tenu de convoquer immédiatement l'assemblée générale aux fins de pourvoir à leur nomination ou à leur remplacement (art. 64, § 1<sup>er</sup>, alinéa 5, L.C.S.C.). L'assemblée générale détermine également le nombre de commissaires et fixe leurs émoluments (art. 64, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, L.C.S.C.).

33. Si l'assemblée générale est dans l'incapacité de prendre une résolution relative à la nomination du commissaire-reviseur, le président du tribunal de commerce, sur requête de tout intéressé<sup>31</sup>, siégeant comme en référé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe l'émolument et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire-reviseur jusqu'à ce que l'assemblée générale ait pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement<sup>32</sup>. Toutefois, une telle nomination ou un tel remplacement ne produira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président (art. 64, § 1<sup>er</sup>, alinéa 5, L.C.S.C.).

### § 2. Le nombre

#### A. Généralités

L'assemblée générale a le pouvoir de déterminer le nombre de commissaires. Elle pourra en désigner plusieurs, même si les statuts ne prévoient que la nomination d'un seul commissaire<sup>33</sup>.

31 La notion d'intéressé est interprétée ici de manière extensive: il s'agit tant de l'actionnaire individuel que du créancier ou du travailleur (MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep", o.c., p. 70); en France, la demande en nomination judiciaire d'un commissaire-reviseur peut être introduite sur 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.

32 Voir dans le même sens: France: art. 224, alinéa 3, L. 1966: «Si l'assemblée omet d'élire un commissaire, tout actionnaire peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes...»

33 OLIVER, H., "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *Ann. Dr. Liège*, 1985, p. 48.

## B. Les représentants permanents de la société de révision

34. En application de l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953, la société de révision est tenue de désigner un représentant qui est chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. On admet généralement que la société de révision pourrait aussi désigner plusieurs représentants<sup>34</sup>. Dans ce cas, ils exerceront leurs compétences en collège, tout en étant personnellement responsables que ce soit sur le plan pénal, civil ou disciplinaire. Ils devront aussi co-signer les rapports. Au cas où un des représentants est légitimement empêché, ils pourront se donner mutuellement procuration en matière de signature<sup>35</sup>.

### § 3. Les réviseurs suppléants

35. Outre les réviseurs effectifs, l'assemblée générale peut aussi désigner des réviseurs suppléants, à condition que le commissaire-réviseur (titulaire principal) soit empêché (temporairement ou définitivement) pour une période prolongée<sup>36</sup>. En ce qui concerne les commissaires-réviseurs agréés dans les établissements de crédit, la loi prévoit expressément la possibilité de nommer des commissaires suppléants (art. 50 de la loi du 22 mars 1993 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<sup>37</sup>. La licéité de la désignation de commissaires suppléants résulte entre autres des travaux préparatoires de la loi de réforme du revisorat de 1985. Le projet de loi prévoyait initialement un régime légal pour les commissaires suppléants<sup>38</sup>. 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-réviseurs suppléants. Toutefois, l'assemblée générale peut parfaitement désigner des réviseurs suppléants, alors même que les statuts ne contiennent pas de clause expresse<sup>39</sup>. Il est néanmoins recommandé de prévoir une clause statutaire qui règle les modalités de l'entrée en fonction du réviseur suppléant (voir note 39).

Il a été soutenu que la suppléance ne constituerait pas une solution adéquate pour le remplacement temporaire d'un représentant permanent d'une société de révision pour la signature d'un rapport, lorsque ce représentant permanent est empêché pour un motif légitime (par exemple, un contrôle à l'étranger). Le remplacement semble exclusivement

34 Rapport annuel IRE, 1985, p. 30; Rapport annuel IRE, 1993, p. 83.

35 Rapport annuel IRE, 1993, p. 83.

36 Voir dans le même sens, France: en droit français, la nomination d'un commissaire aux comptes suppléant est imposée par la loi (art. 223 L 1966).

37 *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises*, C.B.N.C.R., 1988/3, p. 35; MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep", o.c., p. 69.

38 Déclaration du Ministre dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 32.

39 Rapport annuel Commission bancaire 1973-1974, p. 75; Rapport annuel IRE, 1979, p. 52.

réservé aux cas dans lesquels le commissaire-reviseur 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-reviseur empêché se fasse représenter par un confrère. Un reviseur d'entreprises 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 reviseur d'entreprises, en application de l'article 18, alinéa 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises<sup>40</sup>.

#### § 4. La procédure de nomination dans les sociétés qui ont un conseil d'entreprise

36. Le conseil d'entreprise a en principe un droit de co-décision sur la décision de nommer un commissaire-reviseur dans les sociétés où un conseil d'entreprise a été établi.

Si la société a déjà désigné un commissaire-reviseur au moment où le conseil d'entreprise est institué pour la première fois, le commissaire-reviseur reste en fonction jusqu'au terme de son mandat de trois ans. Dans ce cas, le conseil d'entreprise n'aura de pouvoir de co-décision qu'après la fin du mandat du commissaire-reviseur en place. Le Conseil supérieur a cependant recommandé dans un avis que le reviseur d'entreprises adresse un "curriculum vitae" au conseil d'entreprise dans lequel il se présente. Si les délégués des travailleurs le demandent, il devra aussi communiquer une note comprenant une estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer et une description de leur contenu (art. 4, al. 2 A.R. du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises).

Enfin, on remarquera que la modification dans la composition du conseil d'entreprise ne donnera pas lieu à une nouvelle procédure de désignation du commissaire-reviseur ou du reviseur d'entreprise. Ceci découle du fait que la loi garantit au commissaire-reviseur un terme fixe de trois ans<sup>41</sup>.

#### A. Les sociétés de capitaux (S.A., S.P.R.L., S.C.A. et S.C.)

##### 1. Présentation d'un (ou plusieurs) candidat(s) reviseur(s) par le conseil d'administration

37. La présentation d'un ou de plusieurs candidat(s) reviseur(s) par le conseil d'administration ou par le(s) gérant(s) de la société constitue la première étape dans la

40 Rapport annuel IRE, 1993, p. 83-84.

41 Avis sur la poursuite de la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises après le renouvellement des conseils d'entreprise lors des élections sociales de 1987, *Le reviseur et les conseils d'entreprise*, CBNCR, 1987/2, p. 101.

procédure de nomination. Si le conseil d'administration ne prend pas d'initiative en vue de la nomination d'un reviseur d'entreprises (voir ci-dessus n°1), le président du tribunal de commerce, siégeant comme en référé, nommera un reviseur d'entreprises (article 15ter, § 2, alinéa 3, Loi portant organisation de l'économie). Dans cette hypothèse, le président devra solliciter l'avis du conseil d'entreprise (art. 15ter, Loi portant organisation de l'économie).

On admet généralement que le conseil d'administration ou le gérant n'est pas légalement tenu de présenter plusieurs candidats au conseil d'entreprise<sup>42</sup>. Ceci ressort d'ailleurs de l'article 3 de l'arrêté royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises. En effet, l'article 3 renvoie à l'absence d'accord sur le(s) candidat(s) commissaire(s)-reviseur(s) ou reviseur(s) d'entreprises<sup>43</sup>.

La présentation de plusieurs candidats imposerait au conseil d'entreprise à son tour de présenter plusieurs candidats à l'assemblée générale. Dans l'hypothèse contraire, le rôle de l'assemblée générale serait réduit à la simple confirmation de la décision de nomination du conseil d'entreprise. Le législateur n'a manifestement pas voulu un tel glissement de pouvoirs<sup>44</sup>. En fait, le conseil d'entreprise ne dispose que d'un droit de récusation.

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<sup>45</sup>. Le conseil d'entreprise peut certes proposer des candidatures dans les négociations avec la direction (voir ci-dessous n°43).

## 2. Délibération par le conseil d'entreprise sur le candidat reviseur présenté

38. Un accord peut être conclu au sein de l'entreprise sur la procédure de présentation des candidats commissaires-reviseurs ou reviseurs d'entreprises. La procédure doit être actée dans le procès-verbal trois mois au moins avant la date à laquelle la nomination de commissaire(s)-reviseur(s) ou de reviseur(s) d'entreprises dans l'entreprise doit intervenir (art. 1er, A.R. du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises, cité plus loin comme "A.R. 17 mars 1986"). En absence d'un tel accord, la procédure suivante s'appliquera.

42 Prés. Com. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 1986, (605), 607, alinéas 2 et 3; BRAECKMANS, H., "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", *R.W.*, 1986-1987, note n°7, col. 1797; NYSSSEN, B., "L'intervention du juge dans la désignation du reviseur d'entreprises", *Or.*, 1995, p. 54; VAN DER LINDEN, M., "Rôle et mission du reviseur 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.

43 NYSSSEN, C., "L'intervention du juge dans la désignation du reviseur d'entreprises", *Or.*, 1995, p. 51.

44 Prés. Com. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 1986, (605), 606, avant-dernier alinéa.

45 Prés. Com. Tournai, 25 septembre 1985, statuant sur requête unilatérale, *R.G.* 772/86, n°1190; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", dans *Cyclus Willy Delva*, Gand, Mys & Breesch, 1994, n°4, p. 239.

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

39. Deux mois au moins avant la date à laquelle il sera procédé à la nomination du ou des commissaires-reviseurs ou reviseurs d'entreprises au sein de l'entreprise, le conseil d'entreprise doit avoir consacré une délibération au moins et avoir éventuellement statué sur les candidatures présentées par l'organe statutairement compétent pour l'administration de l'entreprise (ou par le chef d'entreprise) (art. 4, A.R. 17 mars 1986).

### **b) Droit d'information du conseil d'entreprise**

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

D'abord, toutes les informations écrites que le(s) candidat(s) commissaire(s)-reviseur(s) ou reviseur(s) d'entreprises ont communiqué à l'organe statutairement compétent pour l'administration de l'entreprise ou au chef d'entreprise, en vue de la présentation de leur candidature au conseil d'entreprise, doivent être communiquées aux membres du conseil d'entreprise, préalablement et en même temps que la convocation à la réunion.

Outre ces informations, un *curriculum vitae* du candidat sera également remis. Si la candidature d'une société de révision est présentée, il faudra joindre le *curriculum vitae* de la personne qui est présentée comme représentant permanent. Il faudra en outre présenter de manière objective les activités et le fonctionnement de la société de révision<sup>46</sup>.

Une note comprenant une estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer ainsi qu'une description de leur contenu devra être transmise si la majorité des délégués des travailleurs en fait la demande (art. 4, A.R. 17 mars 1986).

À la demande d'une majorité de délégués des travailleurs du conseil d'entreprise, le(s) candidat(s) commissaire(s)-reviseur(s) ou reviseur(s) d'entreprises sont invités à se présenter à la réunion du conseil d'entreprise appelée à délibérer sur la présentation. Le candidat commissaire-reviseur ou reviseur 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 l'entreprise et de son exécution (art. 5, A.R. 17 mars 1986).

### **c) Nature de la compétence du conseil d'entreprise**

41. Le pouvoir de co-décision du conseil d'entreprise en matière de nomination du commissaire-reviseur est surtout une compétence négative, dans le sens où le conseil d'entreprise a le droit de récuser le candidat qui est présenté<sup>47</sup>.

46 Avis du Conseil Supérieur du Revisorat, Bulletin d'information IRE, 1989, n°2.

47 BRAECKMANS, H., "De benoeming van de commissaris-revisor", *R.W.*, 1986-1987, col. 1798.

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

42. 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. 15<sup>ter</sup>, § 2, alinéa premier), elle est transmise 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)<sup>48</sup> et du droit de récusation du conseil d'entreprise, l'assemblée générale ne pourra nommer un autre candidat que celui présenté après une décision favorable au sein du conseil d'entreprise.

43. 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<sup>49</sup>.

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

44. 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 de la motivation<sup>50</sup>. 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 auraient omis de faire valoir, au cours d'une procédure de nomination judiciaire d'un reviseur, leurs objections contre le candidat présenté par le conseil d'administration<sup>51</sup>. 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 va nommer malgré tout le candidat présenté ou ne pas le faire.

48 VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", dans *Les sociétés commerciales*, o.c., n°26, p. 283.

49 Déclaration du Ministre dans le rapport fait au nom de la Commission des affaires économiques par Messieurs Nicolas et Février, *Doc. parl. (Sénat)*, n°715/2, p. 20; BRAECKMANS, H., "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", *R.W.*, 1986-1987, note n°14, col. 1799.

50 Rapport fait au nom de la Commission des affaires économiques par Messieurs Nicolas et Février, *Doc. parl. (Sénat)*, n°715/2, p. 20; Prés. Com. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, n°6392, (p. 173), p. 174, alinéa cinq; Prés. Com. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, (612), 613, alinéa trois; Prés. Com. Bruxelles, 15 juin 1992; R.G. 4788/92 en cause S.A. Gardy (Merlin-Gérin).

51 Prés. Com. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/92, en cause S.A. GARDY (Merlin-Gérin Services); MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep", o.c., p. 106.

45. Si la majorité n'est pas atteinte au sein du conseil d'entreprise en ce qui concerne le candidat présenté aux fonctions de commissaire-reviseur ou de reviseur 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 l'entreprise doit procéder à la nomination.

46. Si aucune réunion ordinaire du conseil d'entreprise n'est prévue avant cette date, il faudra éventuellement convoquer une réunion extraordinaire du conseil d'entreprise. L'organe statutairement compétent pour l'administration de l'entreprise ou le chef d'entreprise peuvent le cas échéant présenter un ou plusieurs nouveaux candidats commissaires-reviseurs ou reviseurs d'entreprises (art. 3, A.R. 17 mars 1986).

## **5. Nomination judiciaire d'un commissaire-reviseur ou d'un reviseur d'entreprises**

### **a) Cas dans lesquels la justice est appelée à intervenir**

47. 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-reviseur ou d'un reviseur d'entreprises.

Une telle désignation judiciaire peut également intervenir lorsque le conseil d'administration (ou le gérant) ne prend aucune initiative en matière de nomination et lorsque l'assemblée générale ne nomme pas de reviseur d'entreprises, alors même que la loi ou les statuts prescrivent la nomination d'un commissaire<sup>52</sup>.

### **b) Aspects de procédure**

#### *Mode d'introduction de la procédure*

48. La procédure est introduite par requête. Une citation n'est pas requise<sup>53</sup>. Le juge peut aussi être saisi, par exemple, par requête unilatérale<sup>54</sup>. Dans ce dernier cas, une nécessité absolue est nécessaire.

52 BRAECKMANS, H., "De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak", *R.W.*, 1986-1987, note n°14, col. 1799.

53 *Doc. parl.*, Chambre (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 trois, 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. Com. Tournai, 24 septembre 1985, R.G. 772/86 en cause S.A. Usines Saint-Brice.

54 Prés. Com. Tournai, 24 septembre 1985, R.G. 772/86, en cause S.A. Usines Saint-Brice; Prés. Com. Bruxelles, 27 septembre 1989 intervenant sur requête unilatérale, *Soc. Kron.*, 1990, p. 31.



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<sup>55</sup>.

#### *À la requête de qui la procédure peut-elle être introduite ?*

49. L'action en nomination d'un commissaire-réviseur peut être introduite par tout intéressé. Dans la plupart des cas, l'action sera introduite par les organes d'administration de la société<sup>56</sup>. Dans ce cas, les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise auront le droit d'intervenir dans la procédure<sup>57</sup>. 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<sup>58</sup>.

#### *Quel tribunal est compétent ?*

50. Si l'entreprise a été constituée sous la forme d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions, d'une société privée à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, le président du tribunal de commerce du ressort du siège de la société sera compétent (art. 15ter, § 2, Loi portant organisation de l'économie). Il n'est pas nécessaire à ce propos que la société ait la qualité de commerçant.

#### *Avis obligatoire du conseil d'entreprise*

51. Si le conseil d'entreprise n'a pas été entendu dans la procédure de nomination, le tribunal est tenu de prendre son avis (art. 15ter, § 2, alinéa 4, Loi portant organisation de l'économie). Si par contre cet avis a déjà été demandé, le tribunal ne doit plus le solliciter, étant entendu que les travailleurs pourront intervenir librement pour faire nommer leur candidat<sup>59</sup>.

55 Prés. Com. Bruxelles, 27 septembre 1989, intervenant sur requête unilatérale, *Soc. Kron.*, 1990, p. 31, confirmé par Prés. Com. Bruxelles, 31 octobre 1989, *Soc. Kron.*, 1990, p. 34.

56 Prés. Com. Charleroi, 5 septembre 1985, R.G. 3.370, en cause S.A. Fradis (inédit); Prés. Com. Gand, 14 avril 1986, en cause S.A. Metagra (inédit); Prés. Com. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 605; Prés. Com. Liège, 16 avril 1986, *R.P.S.*, 1986, n°6392, p. 173; Prés. Com. Charleroi, 17 avril 1985, requête 3282 (inédit); Prés. Com. Bruxelles, 5 juin 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 617; Prés. Com. Malines, 9 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 612; Prés. Com. Charleroi, 12 juin 1986, requête n°3.329, en cause S.A. Carcoke (inédit); Prés. Com. Bruxelles, 13 janvier 1995, R.G. 13.135-13.137/94, en cause Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexo; Bulletin d'information IRE, 1995/5, p. 5; Prés. Com. Bruxelles, 23 novembre 1995 sur requête unilatérale, R.G. 4970/95 (en cause Assubel); Bulletin d'information IRE, 1995/5, p. 6, confirmé par Référé Com. Bruxelles, 17 mai 1995, *R.D.C.*, 1996, p. 184.

57 Voir notamment Prés. Com. Bruxelles, 21 décembre 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49; Prés. Com. Bruxelles, 21 décembre 1990, *J.T.T.*, 1991, p. 286; Prés. Com. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788-4789/92 (inédit).

58 Voir notamment Référé Com. Bruxelles, 3 octobre 1989, *T.R.V.*, 1991, p. 105, *Soc. Kron.*, 1990, p. 31; NYSSSEN, B., "L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprises", *Or.*, 1995, p. 52.

59 Voir notamment Prés. Com. Bruxelles, siégeant comme en référé, 21 décembre 1990, *T.R.V.*, 1992, p. 49.

52. Le juge statue comme en référé. Ce qui implique que le prononcé du président sera exécutoire par provision, nonobstant opposition ou appel (art. 1039 Code judiciaire)<sup>60</sup>.

Dans un cas particulier, l'employeur qui avait interjeté appel de la décision du président du tribunal nommant un reviseur a refusé d'exécuter l'ordonnance sous prétexte que le président n'avait pas siégé en référé, mais "comme en référé". À la suite de ce refus, les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise ont demandé, sur requête unilatérale, la confirmation du reviseur désigné pour la période allant jusqu'à la décision en appel ainsi que le caractère exécutoire par provision de la nouvelle ordonnance<sup>61</sup>.

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

i) Le manque (subjectif) de confiance de la part des délégués des travailleurs

53. Le simple fait que le commissaire-reviseur 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<sup>62</sup>. La confiance est d'ailleurs un élément éminemment subjectif,

60 Prés. Com. Bruxelles, 3 octobre 1989, intervenant sur requête unilatérale, *Soc. Kron.*, 1990, (31), 33, deuxième colonne, alinéa trois; *T.R.V.*, 1991, (105), 106, deuxième colonne, alinéa sept, avec note BONTE, J.P.

61 Prés. Com. Bruxelles, 3 octobre 1989, intervenant sur requête unilatérale, *Soc. Kron.*, 1990, (31), 33, deuxième colonne, alinéa trois; *T.R.V.*, 1991, (105), 106, deuxième colonne, alinéa sept, avec note BONTE, J.P.

62 Voir notamment Prés. Com. Charleroi, siégeant comme en référé, 12 juin 1985, requête n°3.329, en cause S.A. Carcoke (En l'occurrence une partie des délégués du personnel avait fait valoir des arguments n'ayant rien à voir avec le candidat présenté par le conseil d'administration.); Prés. Com. Charleroi, siégeant comme en référé, 5 septembre 1985, requête n°3.370 (en cause S.A. 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 reviseur présenté); Com. Hasselt, 23 mai 1986, *R.W.*, 1986-1987, col. 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. Com. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/92, 5); Prés. Com. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/92, en cause Société Merlin; dans un sens contraire; Prés. Com. Malines, 10 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, (613) 616, alinéa premier ("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 Peeters, 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 Berger, dont on craint qu'en raison de ses relations avec la direction, il ne communiquera pas l'information requise" (traduction)); Prés. Com. Bruxelles, 27 septembre 1989, *Soc. Kron.*, 1990, p. 31; *T.R.V.*, 1991, (108), 109, alinéas trois, quatre et cinq; Prés. Com. 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 reviseur 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 reviseur); Anvers, 3 mai 1993, R.G. 1544/92, en cause S.A. Bayer Polysar Belgium (Compte tenu de sa mission, le commissaire-reviseur 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).

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, alors que ceux-ci n'ont qu'un droit de récusation (voir ci-dessus n°37). On ne voit pas très bien non plus comment en l'occurrence, le juge devrait évaluer une telle décision<sup>63</sup>. Il faudra dès lors objectiver la perte de confiance en la fondant sur des motifs objectifs.

ii) Le manque d'indépendance

54. 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 reviseur agit en toute indépendance, sauf preuve contraire.

55. *Accomplissement des missions comptables* - La jurisprudence récente semble plutôt critique à l'égard des commissaires-reviseurs qui assument, dans le cadre de leur mission revisorale, certaines missions en matière d'organisation comptable de l'entreprise à contrôler. Il en va ainsi même lorsque cette organisation comptable est le fait d'une entreprise juridiquement indépendante mais en fait liée. Certains présidents de tribunal ont retenu cet argument pour écarter le candidat présenté par le conseil d'administration<sup>64</sup>. Dans d'autres cas, le président du tribunal de commerce de Bruxelles a nommé le candidat reviseur du conseil d'administration, en exigeant la garantie expresse que, ni la société de révision concernée, ni une entreprise liée n'établissait ou n'établirait les comptes (d'une des sociétés du groupe). Le juge soulignait que ceci impliquait également que la société de révision n'interviendrait pas non plus au titre de conseiller fiscal ou juridique d'une des sociétés du groupe<sup>65</sup>.

63 Prés. Com. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. n°4788/92, en cause Société Merlin.

64 Prés. Com. Bruxelles, siégeant comme en référé, 21 décembre 1990, *T.R.V.*, 1992, (49), 50; *J.T.T.*, 1991, (286), 287; Voir dans le même sens: Prés. Com. Charleroi, siégeant comme en référé, 17 avril 1986, requête n°3282 (Dans cette affaire, les membres du conseil d'entreprise avaient fait valoir contre le candidat reviseur présenté par le conseil d'administration, qu'il avait collaboré à l'établissement des comptes annuels de la société filiale de la société. Le tribunal a nommé une autre personne que celle présentée par le conseil d'entreprise ou celle présentée par le conseil d'administration); Com. Bruxelles, 26 juin 1986, *R.W.*, 1986-1987, col. 1838 (Des objections concernant les relations de fait avec un cabinet international d'experts comptables présenté comme auditeur externe ont été rejetées parce que concrètement non fondées).

65 Prés. Com. Bruxelles, 13 janvier 1995, R.G. 13.135-13.137/94, en cause Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho; Bulletin d'information IRE, 1995/5, p. 5; Prés. Com. Bruxelles, 23 novembre 1995 sur requête unilatérale, R.G. 4970/95 (en cause Assubel); Bulletin d'information IRE, 1995/5, p. 6 confirmé par référé Com. Bruxelles, 17 mai 1995, *R.D.C.*, 1996, p. 184; Comp.. VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", dans *Les sociétés commerciales, o.c.*, n°29, p. 284. Le commissaire-reviseur ne peut pas donner d'avis mais uniquement des recommandations en matière d'organisation du contrôle interne, dans la mesure où ces recommandations sont faites dans le but d'améliorer la fiabilité des informations fournies; il ne peut donner des avis fiscaux, mais peut par contre accompagner les administrateurs au tribunal; il doit s'abstenir de toute activité de management consulting ou de l'établissement de la comptabilité.

56. *Unicité du contrôle au sein du groupe* - Il arrive parfois que les délégués des travailleurs font 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 objecte alors 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<sup>66</sup>.

Récemment, la Cour d'appel d'Anvers a décidé dans un sens contraire. Dans cette affaire, il s'agissait d'une société belge reprise par une société allemande. À 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. 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 des 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-réviseur, il y aurait là une contradiction avec les intentions du législateur. Le commissaire-réviseur accomplit sa mission pour l'entreprise en tant que telle et non pas 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-réviseur 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.<sup>67</sup>

57. *Société de révision*. Lorsqu'une société de révision est nommée commissaire-réviseur, le conseil d'entreprise perd une partie de son influence sur la désignation de la personne qui s'acquittera personnellement de la mission revisorale. La société de révision doit certes communiquer, lors de la nomination, le nom de la personne qui est 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

66 Prés. Com. Liège, 16 avril 1986, *R.P.S.*, 1986, n°6392 (p. 173), p. 175, alinéa cinq; Prés. Com. Bruxelles, 15 janvier 1995, *R.G.* 13.135-137/94, en cause S.A. Cafeteria A.Z., S.A. Belgorest, S.A. Sodexho Belgique, Bulletin d'information IRE, 1995/5, 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 Price Waterhouse, puisque la société mère avait eu recours à Price Waterhouse France; comp. dans le même sens: Prés. Com. Malines, 10 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, (613) 616, alinéa premier; 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 Peeters puisse assurer les fonctions de commissaire-réviseur.

67 Anvers, 3 mai 1993, *T.R.V.*, 1996, 318 (note).

compétence consultative à cet égard<sup>68</sup>. Il n'aurait une telle compétence que si le commissaire-reviseur était une personne physique (voir ci-dessous n°98). 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 commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises 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<sup>69</sup>.

58. La circonstance d'avoir fait un stage d'étudiant et d'être le fils d'un ancien directeur financier d'une entreprise soeur n'a pas été jugée de nature à rendre impossible l'indépendance requise pour être nommé comme reviseur<sup>70</sup>.

59. Le fait de détenir une participation modeste en actions dans l'entreprise à contrôler n'a pas été considéré comme exerçant une influence sur l'exercice du mandat du reviseur<sup>71</sup>.

### iii) Irrégularités dans la procédure de présentation

60. Lorsque le conseil d'administration n'a pas observé strictement les règles légales en matière de présentation du reviseur d'entreprises, ceci ne peut constituer un argument valable pour rejeter la candidature du reviseur d'entreprises. Il n'appartient pas au reviseur d'entreprises de vérifier s'il y a eu une irrégularité quelconque dans la procédure de sa renomination. Les seules obligations qui lui incombent dans cette procédure sont reprises à l'article 5 de l'arrêté royal du 17 mars 1986. Il doit se présenter à la réunion du conseil d'entreprise, s'il y est invité par une majorité des membres et des délégués des travailleurs au sein du conseil, pour répondre aux questions qui lui sont posées sur la nature et l'importance de sa mission dans l'entreprise et son exécution<sup>72</sup>.

### iv) Certaines qualités du commissaire-reviseur

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

68 Organisation des cabinets de révision, C.B.N.C.R., 1986/3.

69 Com. Bruxelles, 26 juin 1986, *R.W.*, 1986-1987, (col. 1838), col. 1844; Comp. "L'organisation du cabinet de révision", C.B.N.C.R., 1986/3, p. 56: "Si le conseil d'entreprise souhaite ne pas approuver la désignation d'une société, mais bien celle de tel ou tel associé, la chose est parfaitement possible. Il en résulte que la mission sera confiée *intuitu personae* à la société, mais qu'elle sera exercée au nom et pour compte de la société".

70 Prés. Com. Tournai, 24 septembre 1985, R.G. 772/86, en cause S.A. Usines Saint-Brice.

71 Prés. Com. Tournai, 24 septembre 1985, R.G. 772/86, en cause S.A. Usines Saint-Brice.

72 Prés. Com. Bruxelles, 15 juin 1982, R.G. 4788/92.

- le fait que le reviseur 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 idéal des travaux de révision, ce qui exercera une influence, favorable le budget de la révision<sup>73</sup>;
- le fait qu'il n'y ait pas eu de critiques sur l'exécution de son mandat écoulé<sup>74</sup>;
- le prestige (international) et la reconnaissance (internationale) du reviseur d'entreprises (de la société). C'est ainsi que le tribunal de commerce de Bruxelles a considéré que puisque le groupe à contrôler remplit une fonction internationale importante et que l'établissement de comptes consolidés constitue la seule manière pour voir clair dans les résultats de l'exercice d'un groupe de sociétés, la certification des comptes annuels des différentes entreprises du groupe doit être confiée à des reviseurs dont la signature est internationalement reconnue<sup>75</sup>.

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

62. Certaines objections qu'invoquent les délégués des travailleurs au sein du conseil d'entreprise contre le candidat reviseur 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 reviseur, 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 (article 64sexies, dernier alinéa, L.C.S.C.)<sup>76</sup>.

73 Prés. Com. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, n°6392, (p. 173), p. 175, alinéa trois; Prés. Com. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W., 1986-1987, (col. 1845), col. 1847, avant-dernier alinéa; Anvers, 3 mai 1993, R.G. 1544/92, en cause Bayer Polysar Belgium.

74 Prés. Com. Gand, 14 avril 1986, en cause S.A. Metagra ("Entendu que les rapports démontrent que ni la personne du reviseur 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 reviseur d'entreprises." (traduction)); Prés. Com. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, n°6392, (p. 173), p. 175, alinéa trois; Prés. Com. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W., 1986-1987, (col. 1845), col. 1847, avant-dernier alinéa; Anvers, 3 mai 1993, R.G. 1544/92, en cause S.A. Bayer Polysar Belgium.

75 Prés. Com. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W., 1986-1987, (col. 1838), col. 1843; Comp. dans le même sens, Prés. Com. Bruxelles, 13 janvier 1995, R.G. 13.135-137/94, en cause S.A. Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho; Bulletin d'information IRE, 1995/5, p. 5; (Les délégués des travailleurs avaient récusé Price Waterhouse comme reviseur. Le tribunal a estimé qu'il s'agissait d'une société de révision réputée); Prés. Com. Bruxelles, 23 novembre 1995 sur requête unilatérale, R.G. 4970/95; Bulletin d'information IRE, 1995/5, p. 6 confirmé en référé Com. Bruxelles, 17 mai 1995, R.D.C., 1996, p. 184 (en cause Assubel - la candidature de Ernst & Young avait été rejetée).

76 Prés. Com. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, (612), 614, alinéa deux.

*Le refus de communiquer certaines informations à certains membres particuliers du conseil d'entreprise.* L'information économique et financière doit être communiquée au conseil d'entreprise comme collège. Les représentants des travailleurs n'étaient pas fondés à demander que le candidat reviseur 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 reviseur 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 avait fait valoir en effet 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 reviseur 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 rejetait 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. Ceci 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<sup>77</sup>.

### **c) Éléments de la décision judiciaire**

#### **i) Qui sera nommé reviseur ?**

63. Souvent, le candidat présenté par le conseil d'administration sera nommé<sup>78</sup>. Parfois le tribunal nommera un reviseur qui n'est présenté ni par le conseil d'administration ni par le conseil d'entreprise<sup>79</sup>. Dans d'autres cas encore, le juge désignera le candidat proposé par les travailleurs<sup>80</sup>. 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 reviseur<sup>81</sup>.

77 Prés. Com. Bruxelles, 5 juin 1986, R.D.C., 1986, (617), 619, alinéa premier; Prés. Com. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W., 1986-1987, (col. 1845), col. 1848. Voir à ce sujet l'avis du Conseil Supérieur, Le reviseur d'entreprises et les conseils d'entreprise, p. 122.

78 Prés. Com. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W., 1986-1987, col. 1839; Prés. Com. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W., 1986-1987, col. 1845; Prés. Com. Bruxelles, 15 juin 1992, R.G. 4788/92, en cause S.A. Gardy (Merlin-Gerin); Prés. Com. Bruxelles, 13 janvier 1995, R.G. 13.135-137/94, en cause S.A. Cafeteria A.Z., Belgorest, Sodexho; Bulletin d'information IRE, 1995/5, p. 5; Prés. Com. Bruxelles, 23 novembre 1995 sur requête unilatérale; R.G. 4970/95, en cause Assubel; Bulletin d'information IRE, 1995/5, p. 6, confirmé en référé Com. Bruxelles, 17 mai 1995, R.D.C., 1996, p. 184.

79 Prés. Com. Charleroi, 17 avril 1986, requête 3282, en cause S.A. Stenuick Frères; Voir VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", dans Les sociétés commerciales, o.c., n°25, p. 282 (Selon l'auteur, ce serait là sans doute la solution la plus courante, sauf si l'opposition d'une des parties constituait un abus).

80 Prés. Com. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, p. 612; Prés. Com. Bruxelles siégeant comme en référé, 21 décembre 1990, T.R.V., 1992, p. 49.

81 NYSSSEN, B., "L'intervention du juge dans la désignation du reviseur d'entreprises", Or., 1995, p. 54.

Le tribunal de commerce de Charleroi a nommé un deuxième reviseur, présenté par les délégués des travailleurs, à côté du candidat présenté par le conseil d'administration<sup>82</sup>.

ii) Le niveau de la rémunération

64. Le niveau de la rémunération devra permettre au reviseur de s'acquitter de sa mission avec diligence. Dans certaines nominations judiciaires d'un reviseur 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 reviseur à l'égard du conseil d'entreprise<sup>83</sup>. Dans d'autres cas, la rémunération a été jugée excessive<sup>84</sup>.

iii) Durée du mandat

65. Il n'existe pas de durée maximum légale (de trois ans) pour le commissaire nommé par le juge. En règle générale, le reviseur est nommé jusqu'à ce qu'il soit pourvu à son remplacement. Si aucune initiative pour le remplacer n'est prise dans les trois ans, l'Institut préconise que les administrateurs, passé ce délai, consultent les tribunaux. Il faudra en tout état de cause une nouvelle ordonnance en cas de modification d'un des éléments du dispositif, par exemple, le montant des honoraires<sup>85</sup>.

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

66. Une nomination par le juge au moment où l'exercice est déjà clôturé peut causer des problèmes dans la mise en oeuvre 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 dans quelle mesure le commissaire-reviseur doit faire rapport sur les comptes de l'exercice écoulé<sup>86</sup>.

82 Prés. Com. Charleroi, 12 juin 1986, requête 3.329; Comp. dans un sens contraire: dans une affaire, il avait été demandé, en ordre subsidiaire, que le juge désigne aux fonctions de reviseur 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 reviseurs d'une part pour les employeurs et d'autre part pour les travailleurs (Prés. Com. Bruxelles, 15 juin 1982, R.G. 4788/92); (en cause S.A. (Gardy) Merlin).

83 Prés. Com. Bruxelles, 16 juin 1995, *R.P.S.*, 1995, n°6685, p. 453, avec note KEUTGEN, G.; voir également Prés. Com. Charleroi, 5 septembre 1986, n°3.370 (Le fait que le reviseur 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).

84 Prés. Com. Bruxelles, 24 décembre 1990, *Soc. Kron.*, 1991, p. 190.

85 Rapport annuel IRE, 1988, p. 50; *Vademecum IRE*, II, p. 352.

86 Rapport annuel IRE, 1995, p. 82.



Si le temps dont dispose le commissaire-reviseur est manifestement trop court pour qu'il puisse donner une opinion suffisamment étayée, il en fera mention dans son rapport. Il donnera un aperçu détaillé des travaux de contrôle qu'il a effectués, mais s'abstiendra d'attester les comptes annuels. En tout état de cause, il devra faire un rapport au conseil d'entreprise et, lors de la plus prochaine assemblée générale, il devra déposer un rapport sur les travaux de contrôle qu'il a effectués<sup>87</sup>.

Si par contre, le commissaire-reviseur dispose du délai nécessaire pour procéder aux diligences requises, il devra travailler dans le respect de la recommandation du Conseil de l'IRE relative au rapport de révision à l'occasion de la première année de mandat<sup>88</sup>. En conséquence, lorsque la société n'était pas contrôlée auparavant conformément aux normes de l'IRE, le commissaire-reviseur devra généralement rédiger un rapport avec réserves. Si la société a été contrôlée antérieurement, conformément aux normes de l'IRE, le commissaire-reviseur, après avoir pris contact avec son confrère et avoir constaté que les comptes annuels sont fiables, et que la société n'a apporté aucune modification à ses procédures à l'occasion du changement de reviseur, poursuivra la mise en oeuvre du programme de révision normal. Dans cette hypothèse, il n'y aura pas lieu de reprendre une mention dans le rapport.

Lorsque le reviseur qui arrive au terme de son mandat a formulé une réserve dans son rapport, il se recommande 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, il devra agir comme s'il s'agissait de comptes annuels n'ayant jamais été soumis à révision<sup>89</sup>.

## **6. Confirmation ou remplacement du reviseur nommé à l'intervention de la justice**

67. 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 reviseur (art. 64, § 1er, alinéa cinq, L.C.S.C.). Une telle assemblée générale pourra se réunir immédiatement ou un certain temps après la décision judiciaire. Il ne faut donc pas attendre trois ans pour désigner un reviseur. La durée de trois ans telle que prévue par la loi (art. 64<sup>quater</sup>, L.C.S.C.) ne s'applique pas au mandat d'un commissaire désigné par le juge<sup>90</sup>.

68. La décision de remplacer le commissaire désigné à l'intervention du juge, ne pourra produire ses effets qu'à partir de la première assemblée générale ordinaire qui suit la

87 Rapport annuel IRE, 1992, p. 82.

88 Normes publiées dans le Rapport annuel IRE 1986 et reprises dans le Vademecum IRE, II, p. 362.

89 Vademecum IRE, II, p. 363-364.

90 Rapport annuel IRE, 1988, p. 49.

91 Voir dans un sens contraire: France. En droit français, le mandat d'un commissaire désigné par la justice prend fin dès qu'il a été remplacé par l'assemblée générale (art. 224, alinéa 3, L. 1966).

désignation par le président (art. 64, § 1er, alinéa 5, L.C.S.C.)<sup>91</sup>. Si le commissaire-reviseur est nommé au moment où l'exercice est déjà écoulé (ci-dessus n°66) la durée de son mandat pourrait être extrêmement réduite<sup>92</sup>. Après la première assemblée générale ordinaire, le remplacement pourra intervenir à l'occasion d'une assemblée générale quelconque, qu'il s'agisse ou non d'une assemblée générale ordinaire statutaire<sup>93</sup>.

## **B. La forme de la société (sociétés autres que les sociétés de capitaux)**

69. Dans les formes de société non dotées de la personnalité juridique entière (en particulier dans les sociétés en commandite simple et en nom collectif) ainsi que dans les associations sans but lucratif ayant un conseil d'entreprise, la procédure est quasi identique à celle suivie pour les formes de sociétés dotées de la personnalité juridique (ci-dessus n°38 et suivants).

70. Le candidat est présenté par l'organe de direction compétent, à savoir le gérant ou les associés dirigeants, à défaut de nomination d'un gérant (art. 1859 Code civil).

Le candidat doit être accepté par le conseil d'entreprise à la majorité des voix de tous les membres, et à la majorité des membres nommés par les travailleurs. La procédure supplétive prévue par l'arrêté royal du 17 mars 1986 s'applique également. Si la majorité requise n'est pas atteinte, il faut obligatoirement relancer les concertations au sein du conseil d'entreprise.

La loi prévoit que le pouvoir de nomination appartient à l'assemblée générale (art. 15<sup>quater</sup>, Loi portant organisation de l'économie). Mais à strictement parler, l'assemblée générale d'une société en nom collectif ou dans une société en commandite simple n'est pas un organe légal. En effet, l'assemblée générale ne sera vraiment un organe légal que dans les sociétés dotées de la personnalité juridique entière. Il est vrai que les parties dans ces formes de sociétés, peuvent instituer conventionnellement un tel organe. À défaut, les décisions dans ce type de société seront prises par décision unanime des associés. Un problème se pose également en ce qui concerne les A.S.B.L., puisque la loi parle de "l'assemblée générale des associés" et non pas de "l'assemblée générale des membres".

La loi prévoit qu'à défaut d'assemblée générale dans les sociétés constituées sous une autre forme que celle d'une S.A., d'une S.P.R.L., d'une S.C.A. ou d'une S.C., la nomination s'effectue par l'organe statutairement compétent pour l'administration (art. 15<sup>quater</sup>, alinéa deux). À strictement parler, cette disposition devrait s'appliquer aux sociétés en commandite simple et à la société en nom collectif, puisque l'assemblée générale n'y est pas un organe légal<sup>94</sup>. Il paraît cependant plus logique d'interpréter la loi

92 Rapport annuel IRE, 1995, p. 82.

93 Rapport annuel IRE, 1988, p. 49.

94 Voir d'ailleurs dans ce sens, la déclaration du Gouvernement dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35.

95 Voir dans ce sens: VAN DER LINDEN, M., "Rôle et mission du reviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise", dans *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés, o.c.*, n°131.

comme prévoyant que dans ce type de société, la nomination intervient sur décision unanime des associés<sup>95</sup>. En ce qui concerne les A.S.B.L., cette interprétation a été expressément confirmée en réponse à une question parlementaire. On y considère notamment qu'il "ressort de l'économie générale de la législation que le réviseur d'entreprises ne doit pas être désigné par la personne ou l'organe qu'il est appelé à contrôler, mais par l'organe qui est compétent en matière de nomination et révocation des administrateurs et qui exerce le contrôle le plus général sur la gestion de la société..."<sup>96</sup>.

L'hypothèse visée à l'article 15<sup>quater</sup> *in fine* de la loi portant organisation de l'économie ne réfère sans doute qu'aux cas où l'entreprise a été constituée sous une forme juridique qui n'est pas celle de la société en commandite simple, de la société en nom collectif ou de l'A.S.B.L., comme par exemple, les établissements belges d'une entreprise étrangère.

71. En l'absence d'une décision unanime au sein du conseil d'entreprise ou en cas de procédure non valable, le commissaire devra être désigné à l'intervention de la justice. En ce qui concerne le tribunal compétent, on constate une différence par rapport aux sociétés dotées de la personnalité juridique entière. Contrairement à ce qui se passe pour la S.A., la S.P.R.L., la S.C.A. et la S.C., le tribunal compétent ne sera pas toujours le tribunal de commerce. Celui-ci ne sera compétent que lorsque la société en nom collectif ou la société en commandite simple dispose de la qualité de commerçant (art. 15<sup>quater</sup>, alinéa 1er, Loi portant organisation de l'économie). Si l'entreprise n'est pas "commerçante", le président du tribunal du travail sera compétent (art. 15<sup>quater</sup>, alinéa 1er, Loi portant organisation de l'économie).

## § 5. Les établissements de crédit

72. L'assemblée générale d'un établissement de crédit ne peut nommer qu'un commissaire-réviseur repris dans liste des réviseurs agréés par la Commission bancaire et financière. Pour la nomination de ces commissaires-réviseurs agréés (ou de leur suppléant), il faut obtenir l'accord préalable de la Commission bancaire et financière. Cet accord doit être recueilli par l'organe social qui fait la proposition de désignation. En cas de nomination d'une société de révision agréée, l'accord portera aussi bien sur la société que sur son représentant. Cet accord est également requis pour le renouvellement d'un mandat.

Lorsqu'en application de la loi, la désignation du commissaire-réviseur est faite par le président du tribunal de commerce, ce dernier choisira dans la liste des réviseurs agréés par la Commission bancaire et financière (art. 53 de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit).

---

<sup>96</sup> Vademecum IRE, II, p. 398.

## § 6. Les entreprises d'assurances

73. L'assemblée générale d'une entreprise d'assurances ne pourra nommer qu'un reviseur agréé par l'Office de contrôle des assurances. Avant d'entamer sa mission, le commissaire-reviseur agréé d'une entreprise d'assurances doit prêter serment par écrit dans une lettre datée et signée adressée à l'Office de contrôle des assurances (art. 39 de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances).

## Chapitre 4: L'acceptation et la publicité du mandat de commissaire-reviseur

### § 1<sup>er</sup>. L'acceptation

#### A. Le prescrit de l'acceptation

74. L'article 1984, alinéa 2 du Code civil dispose que le contrat 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. Cette règle s'applique sans conteste pour la nomination du commissaire-reviseur<sup>97</sup>.

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<sup>98</sup>.

75. 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 mandataire. Il ne doit pas nécessairement en être ainsi. Plus spécifiquement en ce qui concerne la nomination du commissaire-reviseur, l'IRE recommande l'établissement d'une lettre de mission, appelée aussi convention ou contrat de mission. Dans cette lettre de mission, l'objet du service demandé sera défini, de même que les modalités d'exécution des travaux, les conditions d'accès à l'information, les délais, le montant ou les modalités de calcul, ainsi que la méthode de paiement des honoraires et des frais. Si l'assemblée générale approuve la nomination aux conditions précisées dans la lettre de mission, cette dernière sera signée pour accord par un administrateur délégué et renvoyée au commissaire-reviseur<sup>99</sup>.

76. En termes juridiques, à notre avis, la lettre de mission doit s'analyser comme une offre faite par le commissaire-reviseur pour contracter avec la société. Il s'agit, en effet, d'une offre de contracter qui contient tous les éléments essentiels pour la réalisation 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<sup>100</sup>. La qualification d'offre implique que le commissaire-reviseur soit tenu de

97 Voir dans le même sens France: GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisl. Sociétés*, fasc. 134-A, n°46, p. 13; MONEGER, J. et GRANIER, T., *Le commissaire aux comptes*, Paris, Dalloz, 1995, n°345, p. 92.

98 TGI Mulhouse, 12 avril 1985, *Bull. CNCC*, 1985, n°60, p. 479, avec note DU PONTAVICE, E.

99 Rapport annuel IRE, 1992, p. 48, p. 267 et ss.

100 Cass., 23 septembre 1969, *Arr. Cass.*, 1970, 84; *R.C.J.B.*, 1979, 216 avec note SCHOENTJENS-MERCHERS, Y.; Voir aussi à ce propos: VAN GERVEN, W., *Verbintenissenrecht*, I, Louvain, Acco, 1995, 92; VAN OMMESLAGHE, P., *Cours de droit des obligations*, Bruxelles, P.U.F., 1987, p. 161 et ss.

commencer son mandat si la société réagit dans un délai raisonnable à son offre. Le mandat de commissaire-reviseur produira ses effets à partir de la décision de 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-reviseur que sous réserve de certaines modifications des éléments de la lettre de mission (par exemple, la rémunération), il s'agit d'une contre-offre; dans cette hypothèse, la nomination du commissaire-reviseur ne prendra effet qu'au moment où il acceptera les conditions modifiées.

77. Dans les sociétés ayant un conseil d'entreprise, il y aura généralement une offre préalable émanant du commissaire-reviseur. En effet, le commissaire-reviseur doit commenter sa mission, en joignant éventuellement une note relative à l'estimation de l'importance et à la rémunération des prestations à fournir et une description de leur contenu (art. 4 de l'A.R. du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire-reviseur ou de reviseur d'entreprises). La nomination définitive par l'assemblée générale du candidat accepté par le conseil d'entreprise, pourra être qualifiée d'acceptation d'une offre antérieure.

### **B. Acceptation expresse et tacite**

78. L'acceptation pourra être faite de manière expresse ou tacite et résulter du fait que le commissaire-reviseur commence ses travaux (art. 1985, alinéa 2 Code civil).

## **§ 2. L'obligation de publication de la nomination à la fonction de commissaire-reviseur**

79. La loi sur les sociétés contient plusieurs dispositions imposant la publicité de la nomination du commissaire-reviseur dans certaines formes de sociétés. Si une société de révision est nommée, la publicité concernera tant le nom de la société que celui de son représentant permanent. (art. 33, § 2, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'IRE).

### **A. Publicité de la nomination du commissaire-reviseur par la publication d'un extrait de l'acte constitutif d'une S.A. ou d'une S.C.A.**

80. Lors de l'ouverture du dossier d'une société commerciale dotée de la personnalité juridique, un extrait de l'acte constitutif (art. 6, L.C.S.C.) ainsi qu'une copie de celui-ci (art. 9, § 1er de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 relatif à la publicité des actes et documents des sociétés et des entreprises), devront être déposés au greffe du tribunal de commerce dans le ressort territorial duquel la société a son siège (art. 10, § 1er, L.C.S.C.). Parmi les mentions obligatoires dans l'extrait d'une S.A. et d'une S.C.A., figure la nomination d'un commissaire-reviseur (art. 9, 11°, L.C.S.C.).

La publication de l'extrait devra se faire dans les quinze jours de la signature de l'acte définitif (art. 10, § 1er, alinéa premier L.C.S.C.)<sup>101</sup>. La copie de l'extrait sera envoyée par le greffier, au plus tard le deuxième jour ouvrable qui suit celui du dépôt, à la direction du *Moniteur belge* (art. 13, A.R. du 25 novembre 1991 relatif à la publicité d'actes et de documents des sociétés et des entreprises). Dans les quinze jours du dépôt, il sera publié dans les annexes du *Moniteur belge* (art. 10, § 3, alinéa deux L.C.S.C.).

#### **B. Publicité de l'acte de nomination du commissaire-reviseur d'une S.A., d'une S.P.R.L. ou d'une S.C.A.**

81. La loi sur les sociétés prescrit la publicité des actes concernant la nomination des administrateurs de la S.A. et des gérants de la S.P.R.L. et de la S.C.A., par dépôt d'un extrait de l'acte concerné dans le dossier de la société tenu au greffe et sa publication dans les annexes du *Moniteur belge* (art. 12, § 1er, 3°, L.C.S.C.). L'acte à publier est soit le procès-verbal de l'assemblée générale, soit la décision judiciaire de désignation d'un commissaire-reviseur.

101 Dans le cas assez rare en pratique de la constitution d'une S.A. par la voie de souscriptions, le délai de quinze jours prendra cours à partir de l'acte définitif visé à l'article 33, dernier alinéa, L.C.S.C.

## SECTION II

# CESSATION DU MANDAT DU COMMISSAIRE-REVISEUR

### Chapitre 1<sup>er</sup>: Fondement juridique des règles relatives à la cessation: qualification contractuelle du lien entre le commissaire-reviseur et la société

82. L'analyse des règles relatives à la cessation du mandat de commissaire-reviseur conduit à s'interroger sur la nature de la relation contractuelle entre le commissaire-reviseur et la société au regard du Code civil. La caractéristique de cette relation contractuelle réside dans la prestation de services à un tiers par le commissaire-reviseur. 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 sur l'accomplissement d'actes juridiques (qu'on agisse ou non par représentation).

83. Dans l'exécution de certaines missions légales, le commissaire-reviseur se contente d'établir un rapport descriptif et de le commenter. Dans ce cas, le commissaire-reviseur accomplit manifestement un acte matériel. Le plus souvent, il exerce un contrôle juridico-financier du caractère correct et 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, par exemple, pour le rapport de révision ou le rapport relatif à un apport en nature lors de la constitution d'une société)<sup>102</sup>.

84. En conséquence, dans la plupart des cas, le commissaire-reviseur agit en tant que mandataire<sup>103</sup>. D'ailleurs, avant 1985, cette qualification était clairement reprise dans la loi<sup>104</sup>. Cette référence a été abrogée parce que le Ministre doute de l'utilité du renvoi aux règles du mandat. Selon lui, le seul motif qui justifierait un renvoi au mandat, c'est que la responsabilité du mandataire non rémunéré est jugée moins sévèrement que celle du mandataire rémunéré. Mais puisque le mandat de commissaire-reviseur est toujours un mandat rémunéré, ce renvoi était devenu sans objet<sup>105</sup>.

102 FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des réviseurs et des experts-comptables", *Rev. ULB*, 1992, n°10, p. 17; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels- Economisch en Financieel Recht*, Post-universitaire cycles Willy Delva, Gand, Mys & Breesch; 1995, n°43-44, p. 271.

103 Voir dans un sens contraire: VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", dans *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1984, n°16, p. 276 (La relation contractuelle doit être considérée comme un contrat d'entreprise).

104 Voir également RESTEAU, C., "Traité des sociétés anonymes", o.c., p. 265.

105 Déclaration du Ministre dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p.53.



Cette position ne paraît guère convaincante; d'autres règles du mandat de droit commun s'appliqueront utilement à la relation contractuelle entre le commissaire-reviseur et la société. On peut citer à cet égard l'obligation du mandataire de poursuivre sa fonction même après la fin de son mandat, jusqu'à ce qu'il puisse raisonnablement être pourvu à son remplacement (art. 1991, Code civil). Sur la base de ce principe, un commissaire-reviseur démissionnaire sera tenu de faire rapport sur les comptes annuels établis par les administrateurs démissionnaires sur (la partie de) l'exercice qui précède la dissolution (ci-dessous n°144)<sup>106</sup>.

85. Comme tout classement d'un contrat (mixte) dans une catégorie de contrats qualifiés, la qualification de la relation contractuelle entre le commissaire-reviseur et la société parmi les contrats de mandat n'est cependant pas parfaite. Cette qualification fait d'ailleurs l'objet de critiques dans la doctrine<sup>107</sup>.

On fait observer, à juste titre, que le commissaire-reviseur 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 distancer 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<sup>108</sup>. La doctrine française déduit de la spécificité du lien juridique du commissaire-reviseur, qu'il ne faut pas le classer dans un des types de convention existants, mais plutôt le considérer comme un statut légal spécifique<sup>109</sup>. 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-reviseur et la société, auxquels la loi sur les 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 préférable de qualifier le lien contractuel entre la société et le commissaire-reviseur comme une convention mixte à laquelle les règles du mandat s'appliquent par analogie, dans la mesure où elles sont pertinentes, dans la mesure où elles ne sont pas incompatibles avec la nature spécifique de la mission<sup>110</sup>. Ce sont surtout les règles relatives à la cessation du mandat en droit commun qui s'avèrent pertinentes en l'occurrence<sup>111</sup>.

106 FORIERS, P.A., "La responsabilité civile des reviseurs et des experts-comptables", *Rev. ULB*, 1992/6, n°16, p. 17.

107 Voir notamment OLMIER, H., "Environnement et contrôle: la responsabilité civile du commissaire-reviseur", dans *Le reviseur d'entreprises et l'environnement*, Études de l'IRE, Contrôle 1/94, p. 64; VAN RYN, J., *Principes du droit commercial*, T. I, n°657.

108 FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des reviseurs et experts-comptables", *I.c.*, n°13, p. 18; VAN OEVELEN, A. "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", *o.c.*, p. 272.

109 GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisc. Soc.*, fasc. 134-A, n°4, p. 4.

110 FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des reviseurs et experts-comptables", *I.c.*, n°18, p. 20; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", *o.c.*, p. 272.

111 FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des reviseurs et experts-comptables", *I.c.*, n°18, p. 20.

## Chapitre 2: Champ d'application des règles du droit des sociétés relatives à la cessation du mandat de commissaire-reviseur

### Le représentant permanent d'une société de révision

86. Avant d'examiner les règles du droit des sociétés et du droit commun en matière de cessation du mandat de commissaire-reviseur, 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.

D'abord, le remplacement du représentant permanent de la société de révision ne relève pas de la compétence de l'assemblée générale et/ou du conseil d'entreprise de la société soumise au contrôle<sup>112</sup>. 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 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'IRE, qui prescrit: "celle-ci (la société) est tenue de désigner parmi ses associés... Celle-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur<sup>113</sup>." Mais la société de révision n'a pas le pouvoir de remplacer son représentant permanent lorsque elle-même et son représentant permanent ont été désignés dans le dispositif d'une décision judiciaire. Dans ce cas, elle devra solliciter pour ce remplacement, l'autorisation du président compétent<sup>114</sup>.

---

112 Organisation des cabinets de révision, C.B.N.C.R., 1986/3, p. 54.

113 Organisation des cabinets de révision, C.B.N.C.R., 1986/3, p. 51.

114 Organisation des cabinets de révision, C.B.N.C.R., 1986/3, p. 54.

## Chapitre 3: Démission forcée

### § 1<sup>er</sup>. Principe

#### A. Seule la révocation pour juste motif est possible

87. Les commissaires ne peuvent être révoqués en cours de mandat par l'assemblée générale, que pour juste motif (art. 64<sup>quater</sup>, L.C.S.C.). 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 justes motifs, 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, on renvoie expressément 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<sup>115</sup>.

88. Compte tenu du caractère impératif de l'article 64<sup>quater</sup>, aucune clause statutaire ne peut restreindre la liberté d'appréciation du juge quant au caractère légitime du motif de révocation<sup>116</sup>. Une autre différence 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 le pouvoir de révoquer le commissaire-reviseur, 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 résolutoire unilatéral. Le contrôle judiciaire de la légitimité de la révocation du commissaire-reviseur ne s'effectuera qu'*a posteriori*. Le commissaire-reviseur ne pourra d'ailleurs jamais être rétabli dans ses fonctions (ci-dessous n°109).

#### B. Nomination d'un deuxième reviseur

89. Il est possible de nommer, en cours de mandat, un deuxième reviseur à côté du reviseur en fonction, ce dernier gardant sa rémunération. Ceci revient en fait à une révocation partielle du mandat, puisque le commissaire-reviseur en fonction devra désormais décider

115 *Doc. parl.*, Chambre (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).

116 Voir dans le même sens, concernant la disposition impérative de l'article 1871 du Code civil (qui est aussi une application particulière de l'article 1184 du Code civil): TILLEMANS, B., "De gerechtelijke ontbinding: een laatste redmiddel", T.R.V., 1992, p. 494.

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 mandataire, une révocation partielle est considérée comme étant en principe possible.

90. Parfois, la nomination d'un autre commissaire-reviseur 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, à compter du jour où elle a été notifiée à celui-ci<sup>117</sup>.

## § 2. La notion de juste motif

### A. Généralités

91. D'une manière générale, on peut définir le juste motif de révocation du commissaire-reviseur, comme toute circonstance due à celui-ci de nature à lui retirer la confiance des actionnaires<sup>118</sup>.

Ni la modification de l'actionnariat de la société<sup>119</sup>, 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-reviseur. Toute manoeuvre visant à provoquer la démission du commissaire-reviseur en place, en vue de le remplacer par un confrère entretenant des relations de collaboration professionnelle avec l'auditeur de la société mère, est également réprouvée par le Conseil de l'IRE<sup>120</sup>.

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

### B. Non respect des diligences

92. Parmi les justes motifs les plus évidents justifiant la révocation, figure le non respect par le commissaire d'une de ses obligations fondamentales<sup>121</sup>. 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-reviseur, en sa qualité d'organe indépendant de contrôle, est manifestement incapable de s'acquitter avec diligence de ses fonctions dans la société concernée.

117 Dans ce sens, Rapport annuel IRE, 1993, p. 184.

118 Exposé des motifs, Projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, *Doc. parl.*, Chambre (1979-1980), n°387/1, p. 54; Exposé des motifs, Projet de loi de réforme du revisorat, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/1, p. 18; OLIVIER, H., "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *Ann. Dr. Liège*, 1985, p. 51.

119 Rapport annuel IRE, 1989, p. 76; Rapport annuel IRE, 1994, p. 205.

120 Rapport annuel IRE, 1989, p. 76.

121 Exposé des motifs, Projet de loi de réforme du revisorat, *Doc. parl.*, Chambre (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-reviseur.

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<sup>122</sup>. 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<sup>123</sup>.

Dans un arrêt postérieur, la Cour de Cassation de France 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" aurait provoqué un préjudice pour la société<sup>124</sup>. La Cour a deux conceptions de la faute: l'une rigoriste concerne la révocation et l'autre s'applique aux actions en responsabilité<sup>125</sup>.

93. En principe, un manque de diligence dans l'exécution du mandat ne pourra causer une révocation que dans la société où la carence a été constatée. Compte tenu du fait que le mandat de commissaire-reviseur est un poste de confiance, dans certaines circonstances, des fautes graves manifestes du commissaire dans l'exécution de sa mission auprès d'une société tierce qui ont nui à sa réputation de commissaire compétent et honorable, peut aussi constituer un motif légitime de révocation<sup>126</sup>.

### C. Empêchement

94. Un empêchement susceptible de mettre le commissaire-reviseur définitivement dans l'impossibilité de s'acquitter de sa mission, constitue également un juste motif de révocation. Cet empêchement pourra résulter, par exemple, d'un état de santé<sup>127</sup>, de l'apparition d'une incompatibilité, d'une radiation de la liste des membres de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à la suite d'une sanction disciplinaire<sup>128</sup>.

122 Cass. Fr. comm., 6 février 1990, *Bull. CNCC*, 1990, n°79, note DU PONTAVICE, E.

123 Paris, 11 mai 1990, *Bull. CNCC*, n°81, p. 114, note DU PONTAVICE, E; dans le même sens: Cass. Fr. comm. fin. et éco.; 28 janvier 1992, *Bull. Joly Sociétés*, 1992, § 130, p. 412.

124 Cass. Fr. comm., 3 décembre 1991, *Bull. CNCC*, n°85, p. 142; DU PONTAVICE, E., note sous Cass. Fr. comm., 3 décembre 1991, *Bull. CNCC*, n°85, p. 142.

125 BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", Paris, Joly, 1996, n°73, p. 43.

126 VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes, dans *Les sociétés commerciales, o.c.*, n°33, p. 287; Voir aussi, dans le même sens, concernant la société appartenant à un groupe: Cass. Fr. comm. fin. et éco., 18 octobre 1994, n°1949P, BERBESSON et autres contre VANEY et autres, *Bull. Joly Sociétés*, 1994, § 366, p. 1305; *Bull. CNCC*, 1995, n°97; p. 78.

127 Exposé des motifs, Projet de loi de réforme du revisorat, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/1, p. 18 (incapacité physique).

128 BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", Paris, Joly, 1996, n°70, p. 41; GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisl. Soc.*, fasc. 134-A, n°101, p. 25.

## D. Divergence

95. Selon la Cour de Cassation française, une divergence profonde entre les parties contractantes peut constituer un motif de résolution légitime du contrat, lorsqu'une importante divergence de vues empêche la poursuite de la relation contractuelle<sup>129</sup>. Mais toujours en France, la Cour de Cassation a expressément rejeté comme motif légitime de démission forcée, une divergence entre la direction et le commissaire-reviseur<sup>130</sup>.

Traditionnellement, la doctrine belge ne considère pas la divergence profonde comme un motif légitime 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 motif légitime de révocation. L'admettre reviendrait d'ailleurs à conférer de fait (indirectement) le droit à l'assemblée générale de mettre unilatéralement un terme au mandat du commissaire-reviseur<sup>131</sup>.

## E. Le fait que la société ne réunit plus les critères rendant obligatoire la désignation d'un commissaire-reviseur

96. Le souhait d'une société ne remplissant plus les critères l'obligeant à désigner un commissaire-reviseur d'éviter des "dépenses inutiles" n'a pas été considéré par le Cour d'appel de Liège comme un juste motif de révocation du commissaire-reviseur<sup>132</sup>.

## § 3. Compétence de révocation

### A. Les sociétés n'ayant pas de conseil d'entreprise

97. La révocation (pour justes motifs) d'un commissaire-reviseur relève de la compétence exclusive de l'assemblée générale<sup>133</sup>. Sous peine d'annulation pour excès de pouvoir (art. 190bis, § 1er, 4°, L.C.S.C.), cette décision ne peut être transférée à un autre organe.

129 Cass. Fr. civ., 29 avril 1987, *Rev. trim. dr. civ.*, 1985, 536.

130 Cass. Fr. comm., 3 décembre 1991, *Rev. Soc.*, 1992, 488; voir plus particulièrement la note de GUYON, Y., n°8, p. 491; DU PONTAVICE, E., note sous Cass. Fr. comm., 3 décembre 1991, *Bull. CNCC*, n°85, p. 145.

131 VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", dans *Les sociétés commerciales*, o.c. n°33, p. 287 (la simple incompatibilité de caractère avec le conseil d'administration ne constitue pas un motif légitime de démission).

132 Liège, 23 novembre 1989, R.P.S., 1990, n°6545, p. 178; Bulletin d'information IRE, 1990/5; *J.L.M.B.*, 1990, 802.

133 Voir dans un autre sens: France: en droit français, le commissaire aux comptes ne pourra être démis que par le juge dans une procédure comme en référé (art. 227 L. 1966).

## B. Les sociétés ayant un conseil d'entreprise

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

98. Dans les sociétés qui ont un conseil d'entreprise, l'assemblée générale ne peut mettre un terme à la fonction de commissaire-reviseur seule. 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. 15ter, § 4, alinéa premier, Loi portant organisation de l'économie). Si les deux parties ne sont pas d'accord sur la révocation, le reviseur ne pourra donc être révoqué.

99. 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-reviseur. Dans ce cas, la direction 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<sup>134</sup>.

### 2. Révocation directe par le juge

100. À 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-reviseur pour justes motifs. Selon les travaux préparatoires de la loi de réforme du revisorat, aucune action en justice qui viserait la démission ou le remplacement du commissaire-reviseur ne peut être introduite. En effet, le juge n'a pas cette compétence. La seule chose envisageable serait une révocation indirecte à la suite d'une constitution de partie civile ou d'une plainte déposée chez les instances disciplinaires de l'IRE. Le résultat de ces procédures pourrait finalement déboucher indirectement sur la révocation du commissaire-reviseur<sup>135</sup>.

101. L'incompétence du juge à statuer sur une action directe en révocation pour justes motifs, se justifie par l'absence d'une disposition conférant une telle compétence au juge. Si la révocation pour justes motifs est classée parmi les catégories traditionnelles du droit général des obligations, il ne faut pas de prescrit légal spécifique habilitant le juge. En

134 Réponse du Gouvernement dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 25.

135 Réponse du Gouvernement dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 26; MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisorat en de organisatie van het accountantsberoep", Anvers, Kluwer, 1985, p. 108.

imposant un juste motif pour la révocation du commissaire-reviseur, 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 dérogatoire par rapport au droit commun, dans la mesure où l'assemblée générale et le conseil d'entreprise, avec lesquels le commissaire-reviseur 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 est aussi 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 unilatérale extra-judiciaire le fait à ses risques et périls. Ce droit légal à la dissolution unilatérale extra-judiciaire 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.

### **C. Les établissements de crédit**

102. Dans les établissements de crédit, outre l'assemblée générale, la Commission bancaire et financière a également le pouvoir de démettre un commissaire-reviseur agréé (effectif ou suppléant) ou une société. La Commission bancaire et financière qui marque son accord pour la désignation d'un commissaire-reviseur agréé, un commissaire-reviseur suppléant agréé, un représentant agréé ou un représentant suppléant agréé d'une société de révision, peut toujours révoquer le réviseur ou la société de révision par décision motivée pour des raisons qui tiennent à leur mission ou à leur statut de réviseur agréé ou de société de révision agréée. Cette révocation met fin aux fonctions de commissaire-reviseur (art. 54, alinéa 1er, Loi sur les banques).

### **§ 4. Procédure**

103. La loi offre une série de garanties qui permettent au commissaire-reviseur 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 notifié sans délai à l'intéressé. Le commissaire peut faire connaître par écrit ses observations à la société. L'ordre du jour de l'assemblée doit faire état de ces observations et une copie de celles-ci sera annexée à la convocation adressée aux détenteurs d'actions



nominatives. Une copie sera également transmise à ceux qui ont satisfait aux modalités prévues dans les statuts pour l'admission à l'assemblée générale. Sur production de son titre, tout actionnaire a le droit de recevoir, sans frais, un exemplaire de ces observations quinze jours avant l'assemblée générale (art. 64quinquies, alinéa 1er, L.C.S.C.)

104. Par requête adressée au président du tribunal de commerce et notifiée préalablement au commissaire, la société peut demander l'autorisation de ne pas communiquer aux actionnaires les observations qui sont irrelevantes ou 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. Cette décision n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel (article 64quinquies, al. 2, L.C.S.C.).

105. La proposition de révocation des mandats de commissaire-reviseur agréé dans les établissements de crédit devra être soumise pour avis à la Commission bancaire et financière. Cet avis sera porté à la connaissance de l'assemblée générale (art. 54, alinéa 4, Loi sur les banques).

## § 5. Conséquences d'une révocation sans juste motif

### A. Le non respect de la procédure

#### *Méconnaissance des pouvoirs du conseil d'entreprise .*

106. D'après les travaux préparatoires de la loi sur la réforme du revisorat, les paragraphes 2 à 5 de l'article 15ter de la loi portant organisation de l'économie sont d'ordre public. Cela signifie que la révocation du commissaire-reviseur sans avis ou sans présentation du conseil d'entreprise, ou après un avis ou une présentation qui n'a pas obtenu la majorité requise, peut être annulée sur requête de tout intéressé dans le sens de l'art. 17 du Code judiciaire. Le juge devra soulever d'office cette nullité et pourra la prononcer après la réouverture des débats<sup>136</sup>. La nullité sera prononcée par le président du tribunal de commerce du siège de la société, siégeant comme en référé (art 15ter, § 5, loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie).

107. L'annulation de la révocation illicite a pour effet de confirmer le commissaire-reviseur dans ses fonctions <sup>137</sup>.

136 Déclaration du Gouvernement dans le rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 24.

137 Rapport fait au nom de la Commission par G. Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 26.

## B. Absence de motif grave

### 1. Impossibilité de réintégration forcée

108. Lorsque le commissaire-reviseur est démis de ses fonctions sans juste motif, cette révocation irrégulière ne pourra pas être annulée ou suspendue. Le commissaire-reviseur révoqué, qui invoquerait l'absence de juste motif, ne peut introduire une action en justice pour annuler la démission et le renommer dans ses fonctions<sup>138</sup>. Cette règle déroge au droit commun, qui privilégie l'exécution en nature<sup>139</sup>. 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 d'une obligation de faire un acte matériel<sup>140</sup>. L'impossibilité de réintégration forcée du commissaire-reviseur résulte du fait que la loi ne prévoit que des dommages et intérêts pécuniaires en cas de démission forcée illégitime<sup>141</sup>.

109. Une révocation irrégulière sortira immédiatement ses effets. La proposition du Conseil d'État visant à prévoir que, en cas de contestation, la révocation ne sortirait ses effets, en cas de contestation, 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<sup>142</sup>. Cela implique, nous semble-t-il, qu'il est également impossible, pour le commissaire-reviseur, de demander, sur la base de l'article 190bis, § 3, L.C.S.C., la suspension de la résolution de l'assemblée générale portant sur sa révocation.

### 2. Dommages et intérêts

#### a) Le principe du droit aux dommages et intérêts

110. En l'absence de justes motifs justifiant la démission, le commissaire-reviseur démis irrégulièrement aura droit à des dommages et intérêts.

138 Déclaration du Gouvernement dans le rapport fait au nom de la Commission spéciale par G. Verhaegen, Doc. parl., Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 26. Voir dans un sens opposé: l'article 118 du grand projet de réforme du droit des sociétés (Doc. parl., Chambre 387 (1979-1980)) dont s'inspire la loi de réforme du revisorat, la possibilité de réintégration était (expressément) prévue.

139 WERY, P., "L'exécution forcée en nature des obligations contractuelles non pécuniaires", Bruxelles, Kluwer, n°150, p. 260.

140 VAN OMMESLAGHE, P., "Cours de droit des obligations", IV, 1985, p. 1028 (L'adage "nemo cogi" ne s'applique pas dans le cas d'une obligation d'accomplir un acte juridique).

141 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, I, (323), 324; *Rev. trim. dr. civil*, 1903, p. 933-934, n°48, note DEMOGUE).

142 *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n 552/1, p. 18.

Les dommages et intérêts sont de nature contractuelle. On ne peut y renoncer à l'avance. L'article 64<sup>quater</sup>, alinéa 2, L.C.S.C., est impératif<sup>143</sup>. La technique qui consisterait à faire supporter la charge de la révocation du commissaire-reviseur par le reviseur nouvellement nommé, constituerait une violation de l'article 22 de l'A.R. du 10 janvier 1994, relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises. Cet article dispose: "Les reviseurs d'entreprises ne peuvent de quelque façon que ce soit, attribuer ou percevoir des commissions, des courtages ou d'autres avantages en rapport avec leur mission". Il en irait évidemment de même d'abattements consentis sur les honoraires à percevoir au cours de la première année de leur mandat<sup>144</sup>.

## **b) Montant des dommages et intérêts**

111. Dans un arrêt de la Cour d'appel de Liège, le commissaire-reviseur révoqué sans juste motif, s'est vu attribuer des dommages en intérêts égaux aux revenus dont il aurait bénéficié s'il avait exercé son mandat jusqu'à la fin de celui-ci<sup>145</sup>. On peut opposer à cet arrêt un arrêt rendu par la Cour de Cassation en France concernant un gérant légal démis sans motif légitime; la Cour a considéré que ce dernier ne peut obtenir simplement la rémunération pour la durée normale prévue pour son mandat, l'intéressé ne devant plus fournir de services<sup>146</sup>.

143 *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 48; MALLIEN, E. et P., "Het nieuw statuut van de Commissaris, Bedrijfsrevisor en Accountant", Anvers, Groupe I.T., 1985, p. 40.

144 Rapport annuel IRE, 1989, p. 77.

145 Liège, 23 novembre 1989, *R.P.S.*, 1990, n°6545, p. 178; Bulletin d'information IRE, 1990/5; *JLMB*, 1990, 802.

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

## Chapitre 4: La démission

### § 1<sup>er</sup>. La démission du mandataire en droit commun

112. Selon le 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 Code civil). Il résulte de cette 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 qu'on puisse raisonnablement y pourvoir. L'obligation d'indemnisation ne s'appliquera pas dans le cas où le mandataire est dans l'impossibilité de continuer son mandat. Toutefois, une cessation unilatérale de ce type devra 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.

### § 2. La démission du commissaire-reviseur

#### A. Le droit de cesser volontairement le mandat de manière unilatérale

##### 1. Cessation immédiate pour motifs personnels graves

113. Si on devait appliquer tel quel le droit commun du mandat au mandat du commissaire-reviseur, ce dernier pourrait à tout moment mettre volontairement un terme à son mandat, en notifiant sa démission aux organes qui ont compétence de représenter la société et de recevoir les notifications. Concrètement, il suffirait donc d'une notification à l'administrateur/gérant individuel ou à la personne qui a en charge 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 immédiate du mandat de commissaire-reviseur n'étant possible que lorsque le reviseur cesse son mandat pour des motifs personnels graves (art. 64<sup>quinquies</sup>, alinéa 3, L.C.S.C.).

114. La notion de motifs personnels graves renvoie surtout à des raisons médicales. Mais il pourrait également s'agir des conséquences d'une renonciation à la qualité de reviseur d'entreprises, d'une injonction du Conseil conformément à l'article 18<sup>quater</sup> de la loi, ou de la décision de la Commission de discipline ou de l'impossibilité de s'acquitter en toute indépendance de sa mission<sup>147</sup>. Par contre, la possibilité d'obtenir un mandat plus lucratif

147 Rapport annuel IRE, 1986, p. 69.

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-reviseur incompetent ou malade soit remplacé ou qu'un commissaire-reviseur incompetent reconnaisse ses faiblesses, ou encore à ce qu'un commissaire-reviseur, appelé à résider pendant une longue période loin du siège social de la société, mette un terme à son mandat<sup>148</sup>. 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<sup>149</sup>.

## 2. Autres cas de démission

### a) L'obligation de motivation

#### *Principe*

115. Un commissaire-reviseur peut 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-reviseur ne pourra démissionner que lors de l'assemblée générale et après avoir informé celle-ci des raisons de sa démission (art. 64quinquies, alinéa 3, L.C.S.C.). Cette disposition vise à éviter que le commissaire qui constaterait des infractions ou des irrégularités ne se soustraie à sa responsabilité en donnant simplement sa démission, sans exercer ses pouvoirs et sans respecter ses obligations<sup>150</sup>.

116. Le commissaire-reviseur démissionnaire est tenu d'indemniser la société pour les dommages qu'elle subit en raison de sa démission (art. 2007, Code civil). L'obligation de motiver la démission prévue à l'article 64quinquies résulte en fait du droit commun. La cessation d'un mandat 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 cette faute n'apparaissent que plus tard. Un commissaire-reviseur qui constate des infractions (sérieuses) à la loi (sur les sociétés) ne peut échapper à son obligation de faire rapport en démissionnant, sous peine de voir sa responsabilité engagée<sup>151</sup>.

148 VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", in *Les sociétés commerciales, o.c.*, p. 289.

149 Rapport annuel IRE, 1985, p. 49.

150 Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/1, p. 18.

151 Dans ce sens, déjà avant la réforme de 1985, voir Rapport annuel IRE, 1981, p. 67.

117. Le commissaire-reviseur doit informer par écrit le conseil d'entreprise et l'assemblée générale des raisons de sa démission (art. 64quinquies, alinéa 3, L.C.S.C. et art. 15ter, § 4, alinéa 2, Loi portant organisation de l'économie). Par analogie avec l'article 78, 4°, L.C.S.C., on peut admettre que le document doit être mis à la disposition de l'assemblée générale quinze jours au moins avant la date de la réunion de celle-ci. L'ordre du jour de l'assemblée générale mentionnera la démission du commissaire-reviseur. Si tel n'était pas le cas, les actionnaires ne pourraient en avoir connaissance.

118. Avant de donner sa démission, le commissaire-reviseur agréé d'un établissement de crédit doit en informer par écrit la Commission bancaire et financière et l'établissement de crédit en motivant sa décision. Le règlement d'agrément fixe la procédure (art. 54, al. 2, Loi sur les banques).

## **b) Moment de la démission**

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

119. De l'obligation d'indemniser les dommages causés par la démission (art. 2007, alinéa 2, Code civil), découle l'obligation pour le mandataire démissionnaire de poursuivre son mandat, jusqu'à ce qu'il ait été pourvu à son remplacement ou que cela puisse raisonnablement se faire. Une obligation d'indemnisation peut aussi être la conséquence d'une démission donnée à un moment inopportun<sup>152</sup>. Ainsi en irait-il par exemple de la démission d'un commissaire au moment où l'exercice est pratiquement écoulé. La démission aurait alors pour effet que les travaux de contrôle déjà effectués, l'auraient été pratiquement en vain. Le nouveau reviseur n'aurait pas le temps nécessaire pour mener à bien sa mission de contrôle<sup>153</sup>.

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<sup>154</sup>. En principe, le commissaire-reviseur ne pourra démissionner qu'à l'occasion de l'assemblée générale ordinaire et après avoir fait rapport à celle-ci<sup>155</sup>. Ce même principe s'appliquera lorsque le

152 Voir dans le même sens, concernant la démission volontaire du commissaire aux comptes: GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisci. Soc.*, fasc. 134-A, n°103, p. 26.

153 Rapport annuel IRE, 1986, p. 70.

154 Voir dans le même sens, France: concernant la démission volontaire du commissaire aux comptes: GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisci. Soc.*, fasc. 134-A, n°103, p. 26. (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).

155 Rapport annuel IRE, 1985, p. 49-50.

conseil d'administration de la société contrôlée invite le commissaire-reviseur à donner volontairement sa démission en raison d'une modification dans l'actionnariat<sup>156</sup>. Le Conseil de l'IRE admet toutefois, qu'un commissaire-reviseur 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 générale statutaire. La possibilité doit être examinée à la lumière du bon exercice des diligences pour la fonction de commissaire-reviseur<sup>157</sup>.

#### *La prise d'effet de la démission*

120. La démission est un acte juridique notifié unilatéralement. Elle ne sortira 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-reviseur (sans motifs graves) 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-reviseur devra en outre informer par écrit et préalablement des raisons de sa démission (art. 15ter, § 4, alinéa 2, Loi portant organisation de l'économie). La démission ne deviendra irrévocable qu'à partir du moment où aussi bien l'assemblée générale que 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'aura aucun effet et pourra être retirée.

121. Des problèmes peuvent se poser lorsque le conseil d'administration omet de convoquer l'assemblée générale. Dans cette hypothèse, le commissaire-reviseur d'une S.A., d'une S.P.R.L. (et d'une S.C. 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-reviseur devra s'adresser au juge pour lui demander l'autorisation de démissionner.

#### **c) Assistance obligatoire à l'assemblée générale**

122. Si l'on considère la motivation écrite de la démission du commissaire-reviseur comme un rapport, ce dernier sera tenu de répondre aux questions posées par les actionnaires à propos de sa démission (art. 70ter, alinéa deux, L.C.S.C.).

156 Rapport annuel IRE, 1985, p. 50.

157 Rapport annuel IRE, 1986, p. 70.

#### d) Sanctions de l'irrégularité d'une démission volontaire

123. L'absence de motivation de la démission peut engager la responsabilité du commissaire-reviseur et donner lieu à des sanctions déontologiques<sup>158</sup>. À notre avis, l'absence de motivation ne suffirait pas à entraîner la nullité de la démission. En effet, la démission étant un acte unilatéral, elle n'a pas besoin d'être approuvée par l'assemblée générale. Le commissaire-reviseur a le droit de renoncer à son mandat. La motivation de sa décision n'est requise que pour échapper à son éventuelle responsabilité (ci-dessus n°121).

124. Il en va de même en cas d'absence de motivation communiquée au conseil d'entreprise, selon ce qui est prévu à l'article 15ter, § 4, alinéa 2. L'article 15ter, § 5, Loi portant organisation de l'économie dispose: "Toute décision de nomination, de renouvellement de mandat ou de révocation prise par l'assemblée générale sans respecter les dispositions des §§ 2 à 4 est nulle". En l'occurrence, il ne s'agit pas d'une décision prise par l'assemblée générale. Par conséquent, la procédure spéciale comme en référé ne trouvera pas à s'appliquer en cas d'irrégularités liées à la démission.

---

158 Rapport annuel IRE, 1985, p. 50; Exposé des Motifs, projet de loi de réforme du revisorat, Doc. parl., Chambre (1982-1983), n°552/1, p. 18; Rapport Verhaegen, Doc. parl., Chambre (1982-1983), 552/35, p. 49; VAN ASBROECK, R. et DE BOECK, R., *Zoeklicht op de commissaris-revisor*, Anvers, Kluwer, 1986, p. 12.



## Chapitre 5: La cessation d'accord commun

125. La loi reste muette à propos de la cessation du mandat de commissaire-reviseur à la suite d'un accord amiable entre les parties concernées. En vertu du droit général des obligations, une telle cessation devrait être possible, à condition que le commissaire-reviseur d'une part, et l'assemblée générale d'autre part, marquent leur accord, et aussi le cas échéant le 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. En effet, à défaut, la démission ne serait pas régulière (art. 15<sup>ter</sup>, § 5). La conséquence de cette annulation, c'est que le commissaire-reviseur reste en fonction.

126. Le Conseil de l'IRE estime que les principes de la démission tels que prévus à l'article 64<sup>quinquies</sup>, dernier alinéa, L.C.S.C., s'appliquent également à la cessation en vertu d'un accord réciproque. 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<sup>159</sup>. Cette solution se justifie par le fait que le commissaire-reviseur agit aussi dans l'intérêt général et que dès lors un accord entre le commissaire-reviseur et la société ne peut suffire.

## Chapitre 6: Expiration de la durée du mandat

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

### § 1<sup>er</sup>. Durée légale de maximum et minimum trois ans

128. La durée du mandat du commissaire-reviseur (non désigné par le juge) est fixée par la loi à un terme de trois ans renouvelable (art. 64<sup>quater</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>; art. 38, alinéa 4, Loi relative au contrôle des entreprises d'assurances pour le commissaire agréé d'une entreprise d'assurances). Ce délai est à la fois un délai légal minimal et maximal<sup>160</sup>.

159 Rapport annuel IRE, 1992, p. 83-84.

160 Rapport annuel IRE, 1985, p. 48 (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-reviseur en lui apportant une fonction stable); Liège; 23 novembre 1989, *R.P.S.*, 1990, n°6545, p. 178, Bulletin d'information IRE, 1990/5; J.L.M.B., 1990, 802 (Le terme de trois ans assure une durée minimum de trois ans).

## § 2. La notion d'année: exercice social, année calendrier, année de contrôle ?

129. De l'avis du Conseil de l'IRE, le terme "ans" dans l'article 64<sup>quater</sup>, L.C.S.C., doit s'interpréter comme signifiant que le commissaire-reviseur est appelé à faire rapport sur trois comptes annuels successifs<sup>161</sup>. Cette période correspondra normalement à un contrôle pendant trois années calendriers, 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 dans des circonstances exceptionnelles peut être plus court ou plus long que l'année civile. Il en ira ainsi généralement lors du premier exercice qui suit la constitution. 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<sup>162</sup>. Son mandat ne se termine que lors de l'assemblée générale qui doit se prononcer sur les comptes annuels sur lesquels le commissaire-reviseur a fait rapport. La période pendant laquelle le commissaire-reviseur exercera ses fonctions ne coïncide donc pas avec celle de l'exercice<sup>163</sup>.

Cette interprétation du terme "trois années" comme étant "trois exercices sociaux", a pour conséquence que le renouvellement des mandats des commissaires-reviseurs coïncidera 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.

## § 3. Quand le terme de trois ans prend-il cours ?

130. Si le commissaire est nommé en cours d'exercice, pour remplacer un commissaire-reviseur, il faudra parfois s'écarter de la règle de base énoncée ci-dessus. Le commissaire pourra être nommé à un moment où il faut encore élaborer un programme de contrôle normal 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

161 Rapport annuel IRE, 1985, p. 46; *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*, C.B.N.C.R., 3/1988, p. 25; voir dans le même sens: Exposé des motifs, Projet de loi de réforme du revisorat, *Doc. parl.*, Chambre (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.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 47 (A la question de savoir si le terme "ans" vise l'année civile ou l'exercice, le Ministre 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); Voir dans le même sens; France; art. 224, alinéa 1er L 1966 qui dispose: "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."

162 Rapport annuel IRE, 1981, p. 66.

163 Rapport annuel IRE, 1981, p. 67.

pas nécessairement être considérés comme une première année. En la matière, le Conseil de l'IRE recommande la position suivante. Lorsque l'exercice comptable est déjà clôturé, la durée de trois ans devrait commencer à la date de l'assemblée générale ordinaire suivante. Dans tous les autres cas, il convient de laisser à l'assemblée générale qui 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 années<sup>164</sup>.

131. Lorsqu'un commissaire-reviseur est nommé et qu'il doit aussi effectuer le contrôle des comptes sur un exercice déjà clôturé, il y aura lieu d'appliquer aussi un principe spécial. Dans cette hypothèse, le mandat prendra cours à partir du début du premier exercice sur lequel porte le rapport du reviseur. Mais le délai de trois ans ne sera calculé qu'à partir de la date effective de la nomination. Prenons par exemple un reviseur nommé le 15 février 1988 pour les exercices 1987, 1988 et 1989: il devra englober dans son contrôle l'exercice 1990, le délai ayant commencé à courir à partir du 15 février 1988<sup>165</sup>.

#### § 4. Date de la fin du mandat

132. Le mandat du commissaire-reviseur prend fin, en principe, lors de l'assemblée générale qui doit se prononcer sur les troisièmes comptes annuels sur lesquels il doit faire rapport<sup>166</sup>. 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-reviseur établira un *rapport de carence* dans lequel il actera clairement qu'il y a eu infraction à la législation sur les 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-reviseur adressera un rapport au conseil d'administration en lui demandant expressément de convoquer l'assemblée générale et de transmettre son rapport de carence à l'assemblée générale. En l'absence de réaction du conseil d'administration de la S.A., ou du gérant de la S.P.R.L., le commissaire-reviseur convoquera personnellement l'assemblée générale<sup>167</sup>. Le mandat ne peut être considéré comme terminé qu'au moment où l'assemblée générale, après avoir entendu le commissaire-reviseur, se sera prononcée sur la décharge à lui accorder<sup>168</sup>.

164 Rapport annuel IRE, 1988, p. 48, Vademecum IRE, II, p. 351.

165 Vademecum IRE, II, p. 354.

166 Voir dans le même sens: France, art. 224, alinéa 1er, L 1966 qui dispose: "(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."

167 Rapport annuel IRE, 1993, p. 184; Voir dans le même sens: FORIERS, P.A., "Situations de blocage dans les sociétés anonymes", Etudes IRE, Droit 1/94 p. 10.

168 Rapport annuel IRE, 1993, p. 184.

133. Si aucun actionnaire ne se présente à l'assemblée générale, il faudra le mentionner expressément dans le registre des procès-verbaux. Dans le cas de sociétés abandonnées, le commissaire-reviseur pourra demander la désignation d'un administrateur provisoire<sup>169</sup>.

## § 5. Tacite reconduction du mandat

134. Lorsqu'un commissaire-reviseur, 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, on ne saurait considérer qu'il s'agit d'une prolongation tacite du mandat<sup>170</sup>. La loi impose, en effet, une décision de l'assemblée générale portant sur la personne, le nombre et les émoluments du commissaire-reviseur. 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.

135. Si un commissaire-reviseur reste en fonction pendant un certain temps sans qu'il n'y ait eu prolongation de son mandat en temps utile, la situation peut être régularisée *a posteriori*, car on considère qu'une nomination avec effet rétroactif est possible<sup>171</sup>.

169 Rapport annuel IRE, 1993, p. 185.

170 Voir dans le même sens: France: LEFEBVRE, R. et J., "Les aspects juridiques du commissariat aux comptes", Paris, Ed. Lefebvre, 1970, n°62, p. 30; Voir un exemple de la prolongation tacite d'un mandat de liquidateur: Bastia, 19 décembre 1865, D., 1867, I (345), 346, 1ère colonne, *in fine*.

171 Vademecum IRE, II, p. 354.

## Chapitre 7: Décès du reviseur ou dissolution de la société de revision

### § 1<sup>er</sup>. Fin du mandat par suite d'un décès ou d'une dissolution

136. Le mandat de commissaire-reviseur étant un mandat *intuitu personae*, il est généralement admis que le mandat disparaît de plein droit en cas de décès du commissaire-reviseur<sup>172</sup>. D'ailleurs ceci résulte de l'article 2003, al. 3 du Code civil, selon lequel le mandat finit par la mort du mandataire. Mais il s'agit ici d'un principe applicable dans l'hypothèse d'un mandat confié à un commissaire-reviseur personne physique.

137. Il faut assimiler la dissolution de la personne morale à la mort d'une personne physique. En principe, la dissolution de la société de révision mettra fin de plein droit du mandat. En pratique, on désignera dans la plupart des sociétés de révision qui sont des sociétés d'une personne, un gérant suppléant pour assurer la continuité de la représentation au sein de la société de révision.

### § 2. Désignation de reviseurs suppléants

138. Pour éviter la convocation d'une assemblée générale extraordinaire et assurer la continuité dans le contrôle, on peut envisager la désignation de commissaires suppléants (ci-dessus n°36).

### § 3. Commissaires membres d'un collège

139. Il ne faudra pas davantage convoquer une assemblée générale extraordinaire dans le cas de plusieurs commissaires exercent le contrôle en collège. Le contrôle pourra être poursuivi par les commissaires restants.

172 Voir dans le même sens, France: BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", Paris, Joly, 1996, n°70, p. 41; GUYON, Y, "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisc. soc.*, fasc. 134-A, n°103, p. 26; MONEGER, J. et GRANIER, T., *Le commissaire aux comptes*, Paris, Dalloz, 1995; n°355, p. 95.

## Chapitre 8: La fusion ou la scission de la société de revision

140. En principe, la fusion ou la scission de la société de révision ne provoqueront pas la fin du mandat (art. 174/10, 3°, L.C.S.C.). Contrairement à ce qui se passe lors d'une transmission universelle pour cause de mort, les contrats *intuitu personae* ou *intuitu firmae* seront transférées aux sociétés absorbantes<sup>173</sup>. Les parties ont cependant le droit d'en disposer autrement dans le contrat de nomination.

## Chapitre 9: La dissolution de la société soumise au contrôle

### § 1<sup>er</sup>. La dissolution de la société à contrôler en tant que motif de cessation

141. Il est généralement admis que le mandat de commissaire-reviseur cesse de plein droit lors de la dissolution de la société à contrôler<sup>174</sup>. Cette analyse se fonde sur le principe prévu à l'article 2003, alinéa 3 du Code civil, selon lequel le mandat finit de plein droit par la mort du mandataire. On rappellera à ce propos que les commissaires, nommés par l'assemblée générale, pour contrôler les comptes du liquidateur (art. 188, L.C.S.C.) ne doivent pas être membres de L'Institut des Reviseurs d'Entreprises<sup>175</sup>.

### § 2. Le concordat par abandon d'actifs

#### A. Le concordat par abandon d'actifs ne provoque pas en principe la dissolution de la sociétés

142. En principe, le concordat par abandon d'actifs n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société sur la base de l'article 1865, 2° du Code civil. La perte du patrimoine de la société n'implique en effet "l'extinction" de l'affaire, que si par là même, la réalisation

173 LAGA, H., "Het rechtsgevolg van de fusie en splitsing - De overgang van rechten en plichten", dans *De nieuwe fusiewetgeving 1993, o.c.*, n°49, p. 114; pour une critique de cette disposition légale, voir VAN BAEL, J., *Fusies en splitsingen*, Anvers, Kluwer, 1993, n°134, p. 102.

174 Voir dans un autre sens, France: art. 404, L. 1966 "La dissolution de la société ne met pas fin aux fonctions (du conseil de surveillance) et des commissaires aux comptes".

175 *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*, C.B.N.C.R., 1988/3, p. 50; Rapport annuel IRE, 1987, p. 99-100.

de l'objet social se trouve entièrement et définitivement exclu. La chose n'est possible que dans les sociétés ayant un objet bien précis, l'objet et le patrimoine social de la société coïncidant entièrement. Dans d'autres cas, la poursuite des activités qui entrent dans le cadre de l'objet social ne se trouve pas exclue, en termes purement juridiques, même si le patrimoine de la société est entièrement perdu<sup>176</sup>.

### **B. Le concordat par abandon d'actifs ne provoque pas en principe la cessation du mandat de commissaire-reviseur**

143. Puisque le concordat par abandon d'actifs n'entraînera la dissolution de la société que dans des circonstances exceptionnelles, il ne débouchera qu'exceptionnellement sur la fin du mandat du commissaire-reviseur<sup>177</sup>.

### **§ 3. Le moment de la fin du contrat**

144. Lors de la dissolution, les administrateurs, malgré que leur mandat ait pris fin (art. 1991, Code civil), doivent encore établir les comptes relatifs à l'exercice (la partie de l'exercice) qui précède la dissolution. Le commissaire-reviseur démissionnaire est obligé, quant à lui, de faire rapport sur ces comptes. C'est sur la base de ce rapport que l'assemblée générale pourra lui donner décharge et qu'il pourra être mis fin définitivement à son mandat. Si les administrateurs n'établissent pas les comptes, le commissaire-reviseur n'est pas tenu de les obliger à le faire. Pour obtenir la décharge, il pourra demander au liquidateur de convoquer une assemblée générale pour faire constater qu'il n'y a pas eu établissement de comptes<sup>178</sup>.

176 COIPEL, M. "Réflexions sur la dissolution d'une société pour extinction de la chose et sur le pouvoir de décider le dépôt d'une requête en concordat par abandon d'actif"; *R.C.J.B.*, 1993, 5, note sous Cass., 21 septembre 1989; GEENS, K. et LAGA, H., "Overzicht van rechtspraak vennootschappen (1986-1991)", *T.P.R.*, 1993, n°113, p. 1032; TILLEMANS, B., "Het beperkte toepassingsgebied van artikel 1865, 2°, B.W.", *T.R.V.*, 1993, p. 18.

177 Voir dans un sens quelque peu différent, l'avis de la Commission juridique émis à propos de l'arrêt de la Cour de cassation du 21 septembre 1989, *R.P.S.*, 1991, n°6570, p. 130: La Commission juridique a considéré que le mandat du commissaire finit le jour de l'homologation du concordat par abandon d'actifs, sauf lorsque l'assemblée générale a décidé que la société ne serait pas dissoute; Rapport IRE, 1982, p. 60.

178 *Travaux de la Commission juridique de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises*, B.C.N.C.R., 1988/3, p. 36.

## Chapitre 10: La transformation de la société soumise au contrôle

145. Lorsque la société a été constituée sous une des formes visées à l'article 2 et adopte ensuite une autre forme juridique, cela n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de la société qui subsiste sous la nouvelle forme (art. 165, L.C.S.C.). Étant donné que, pour les diverses sociétés de capitaux, le régime légal est identique en ce qui concerne le commissaire-reviseur, 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-reviseur subsistera donc tel quel dans la société transformée<sup>179</sup>.

146. 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-reviseur. Cela pourrait notamment être le cas pour la transformation en une société en nom collectif ou en société en commandite simple. Même dans ce cas, le mandat du commissaire-reviseur se poursuivra<sup>180</sup>. Le seul fait qu'une société n'est plus tenue de nommer un commissaire-reviseur, ne constituera pas un motif légitime de révocation. Le commissaire-reviseur en fonction pourra donc continuer à exercer son mandat jusqu'à la fin du terme des trois années (ci-dessus n°19).

## Chapitre 11. La désignation d'un administrateur provisoire de la société à contrôler

147. La nomination d'un administrateur provisoire en lieu et place ou aux côtés de l'organe d'administration ou pour seconder ce dernier, n'exercera aucune influence sur le fonctionnement des organes de contrôle. Le commissaire-reviseur en fonction pourra donc continuer à exercer sa mission<sup>181</sup>.

179 Rapport annuel IRE, 1989, p. 79-80. Voir dans le même sens, France; GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", dans *Juriscl. soc.*, fasc. 134-A, n°106, p. 26; MONEGER, J. et GRANIER, T., "Le commissaire aux comptes", o.c., n°371, p. 99; Voir dans l'autre sens: BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", Paris, Joly, 1996, n°74, p. 44.

180 Dans un autre sens, voir France: GUYON, Y. "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Juriscl. soc.*, fasc. 134-A, n°106, p. 26 (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); MONEGER, J. et GRANIER, T., "Le commissaire aux comptes", o.c., n°372, p. 99.

181 Rapport annuel IRE, 1994, p. 203.



## Chapitre 12: La fusion de la société soumise au contrôle

### § 1<sup>er</sup>. La fusion par absorption

148. En cas de fusion par absorption, on admet que le mandat de commissaire-reviseur dans la société absorbée cesse de plein droit. On trouve un argument pour cette thèse dans l'article 174/13, alinéa 3 L.C.S.C. qui dispose que les actionnaires ou associés de la société absorbante se prononcent sur la décharge des organes de contrôle de la société absorbée. Une telle disposition ne se comprend que dans la mesure où la mission prend fin à la suite de la fusion<sup>183</sup>.

Rien n'empêche cependant l'assemblée générale de fusion de décider de faire fonctionner le commissaire-reviseur de la société absorbée en collège avec le commissaire-reviseur 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<sup>184</sup>.

### § 2. La fusion par constitution

149. En cas de fusion entre deux sociétés existantes par constitution d'une société nouvelle, il est mis fin aux mandats des organes d'administration et de contrôle des sociétés existantes<sup>185</sup>. Ici aussi, la décharge est prévue, décidée par les associés ou actionnaires de la société constituée, pour les organes de contrôle de la société absorbée (174/19, § 1<sup>er</sup> et 174/13 combinés, L.C.S.C.).

150. Dans la société nouvellement constituée, il faudra nommer un commissaire-reviseur. Il peut s'agir d'une personne qui n'intervenait pas dans une des sociétés antérieures<sup>186</sup>.

182 Voir dans le même sens: BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", Paris, Joly, 1996, n°74, p. 44.

183 Rapport annuel IRE, 1993, p. 80; TILQUIN, T., *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, n°541, p. 369.

184 Rapport annuel IRE, 1993, p. 80.

185 Rapport annuel IRE, 1994, p. 204; TILQUIN, T., *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, n°340, p. 241.

186 Rapport annuel IRE, 1994, p. 204.

## Chapitre 13: Faillite d'une société soumise à contrôle

151. Traditionnellement, il est admis que le mandat du commissaire-reviseur prend fin en cas de faillite de la société soumise à son contrôle. Cela tient au fait que, dans la pratique, on admet que le curateur ne doit plus établir de comptes annuels<sup>187</sup>. Il n'y a donc plus de contrôle par le commissaire-reviseur, celui-ci étant devenu sans objet. La cessation du mandat du commissaire-reviseur pourrait en outre se fonder en droit sur l'article 2003 du Code civil, qui dispose que le mandat finit de plein droit par la faillite du mandant.

## Chapitre 14. La publicité de la fin du mandat du commissaire-reviseur

152. Les lois coordonnées sur les sociétés commerciales comportent une série de dispositions rendant obligatoire la publicité de la nomination d'un commissaire-reviseur dans certaines formes de société. Lorsque une société de révision est nommée, il y a publication tant du nom de la société que du représentant qui est chargé de l'exécution du mandat au nom et pour compte de la société (art. 33, § 2, alinéa 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'IRE).

### A. Généralités

#### 1. Principe: publicité des actes relatifs à la fin du mandat

153. La loi sur les sociétés prescrit la publication des actes relatifs à la cessation des fonctions des commissaires-reviseurs d'une S.A., d'une S.P.R.L. et d'une S.C.A., par le dépôt d'un extrait de l'acte en cause dans le dossier de société tenu au greffe et sa publication dans les annexes du *Moniteur belge* (art. 12, § 1er, 3° L.C.S.C.).

154. Le mot "acte" doit être compris au sens large du terme, d'autant plus que l'article 2 de la première directive utilise les termes plus large "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<sup>188</sup>. Contrairement à ce qui se passe en cas

187 Voir dans un sens différent: France, GUYON, Y. "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jursicl. soc.*, fasc. 134-A, n°104; MONEGER, J. et GRANIER, T., *Le commissaire aux comptes, o.c.*, n°374, p. 100.

188 Dans le texte allemand de la première directive, le terme acte est traduit par "Urkunden".

de démission volontaire des administrateurs/gérants, il existe en principe des "actes" relatifs à la démission volontaire du commissaire-reviseur, ce dernier devant informer par écrit l'assemblée générale des motifs qui l'ont amené à démissionner (art. 64quinquies, alinéa 3, L.C.S.C.).

D'après les travaux préparatoires de la loi du 6 mars 1973, le notion de "acte" telle qu'utilisée à l'article 12 L.C.S.C., s'applique tant aux actes extra-judiciaires qu'aux actes judiciaires concernant la société<sup>189</sup>. L'exemple cité traditionnellement concerne la publicité de l'annulation d'une nomination. Aujourd'hui, cette publication est en tout état de cause obligatoire en vertu de l'article 12, § 1er, 7° L.C.S.C.

## 2. Démission et révocation

155. 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-reviseur. En cas de démission volontaire, il s'agit du rapport écrit dans lequel le commissaire-reviseur communique à l'assemblée générale les raisons de celle-ci (art. 64quinquies, al. 3, L.C.S.C.).

156. 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 les circonstances de la démission pouvant être considérée dans certains cas comme un abus du droit de démission.

## 3. Décès du commissaire-reviseur

157. La mort du commissaire-reviseur est rendue publique par le dépôt d'une déclaration signée des organes compétents de la société, publiée dans les annexes du *Moniteur belge* (art. 12, § 2, 2°, L.C.S.C.).

## 4. Annulation de la nomination et/ou de la révocation

158. 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

---

189 Rapport de la Commission de la Justice, *Doc. parl.*, Chambre (1969-1970), 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, par exemple l'annulation d'une nomination); Rapport Commission de la Justice; *Doc. parl.*, Chambre (1969-1970), 700, n°7, p. 13 (Un amendement a été déposé visant à souligner que tant les actes judiciaires que les actes extra-judiciaires étaient visés. Cet amendement a été retiré après un explication exposant que les deux instruments étaient visés et que dans la doctrine la notion d'acte les englobe tous deux).

nomination ou de révocation d'un commissaire-reviseur est publiée par le dépôt d'un extrait et la publication de celui-ci dans les annexes du *Moniteur belge*<sup>190</sup>. Il en va de même pour les décisions de justice réformant le jugement exécutoire par provision précité (art. 12, § 1er, 6°, L.C.S.C.).

## 5. Dissolution de la société

159. La dissolution de la société, qui provoque de plein droit en la fin du mandat du commissaire-reviseur (ci-dessus n°141) sera publiée par le dépôt d'une déclaration signée par l'organe compétent de la société et la publication dans les annexes du *Moniteur belge* (art. 12, § 1er, 2°, L.C.S.C.). En cas de dissolution volontaire, l'acte de dissolution constituant une modification des statuts devra être déposé et publié par extrait.

## Chapitre 15: Conséquences de la fin du mandat

### § 1<sup>er</sup>. Les conséquences du point de vue de la société soumise au contrôle

160. Sauf dans l'hypothèse où la société n'est plus tenue de désigner un commissaire-reviseur, celui-ci devra être remplacé ou renommé à la fin de son mandat. Compte tenu de la compétence exclusive de l'assemblée générale, il faudra normalement convoquer une assemblée générale extraordinaire pour procéder au remplacement. En ce qui concerne le commissaire agréé d'une entreprise d'assurances, un délai ultime est prévu expressément; la loi prévoit que l'entreprise doit veiller à ce que le remplaçant du commissaire-reviseur décédé prenne ses fonctions dans les trois mois (art. 38, Loi relative au contrôle des entreprises d'assurances). Dans un établissement de crédit, en l'absence de commissaires-reviseurs agréés suppléants ou d'un représentant suppléant d'une société de révision agréée, le délai pour le remplacement par un réviseur agréé dans ces établissements est de 2 mois (art. 54, Loi sur les banques).

---

190 La disposition relative à l'annulation des décisions de l'assemblée générale a été introduite par la loi du 29 juin 1993. Mais déjà avant cette disposition, la doctrine admettait que les annulations judiciaires de nominations devaient faire l'objet d'une publicité: RONSE, J., *De vennootschapswetgeving* 1973, o.c., n°86-87, p.43.

## § 2. Les conséquences pour le commissaire-reviseur

### A. Obligation de poursuivre son mandat

161. Après la fin de leur mandat, les commissaires-reviseurs sont tenus de poursuivre leur mission jusqu'à ce que la société ait eu raisonnablement l'occasion de pourvoir à leur remplacement<sup>191</sup>. La motivation est à chercher dans les principes de droit commun en matière du mandat en droit commun. Il s'agit plus particulièrement de l'article 1991, alinéa 2 du Code civil. Sur la base de cette disposition, le mandataire est tenu d'achever la chose commencée au décès du mandant, s'il y a péril en la demeure. 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 dans l'intérêt du mandant. On considère que les articles 1991, alinéa 2 et 2010 du Code civil sont l'expression d'un principe général.

Nous avons commenté plus haut une application de cette obligation du commissaire-reviseur en ce qui concerne l'établissement d'un rapport sur les comptes annuels relatif à la partie de l'exercice qui précède la dissolution (ci-dessus n°144).

### B. Obligation de non concurrence

162. Il a été demandé au Conseil de l'IRE si un réviseur d'entreprises ayant démissionné comme membre de l'Institut peut se faire engager comme directeur financier par une entreprise concurrente de la société dont il est le commissaire-reviseur. Le Conseil a considéré qu'il n'y avait en principe aucune objection à ce que le réviseur d'entreprises qui a donné sa démission, accepte un emploi rémunéré chez le concurrent d'un de ses anciens clients. Notons cependant que dans ses nouvelles fonctions, il continuera à être tenu au secret professionnel pour les informations qui lui ont été confiées au titre de ses fonctions.

Le Conseil a également considéré comme légitime une clause de non concurrence contractuelle qui engagerait le réviseur à ne pas accepter pendant un certain délai un emploi salarié chez un concurrent de son client<sup>192</sup>.

191 Vademecum IRE, II, p. 352; Rapport annuel IRE, 1981, p. 66.

192 Vademecum IRE, I, p. 176.

## SECTION IV CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'EXERCICE DU CONTRÔLE DU COMMISSAIRE-REVISEUR

### Chapitre 1<sup>er</sup>: Le cadre général pour l'exercice du contrôle, les normes générales et spéciales de révision

195. Dans l'exercice de sa mission, le reviseur d'entreprises est tenu de respecter les dispositions légales et réglementaires, ainsi que les normes de l'Institut. En fonction des circonstances, le reviseur tiendra également compte des recommandations promulguées par l'Institut (art. 2 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises).

#### § 1<sup>er</sup>. Le lien entre normes de révision et responsabilité du commissaire- reviseur

196. Les normes de révision présentent un intérêt pour l'appréciation de la responsabilité (extra)contractuelle ou non du commissaire-reviseur. La responsabilité du commissaire-reviseur 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-reviseur normalement diligent et prudent dans les mêmes circonstances.

Les normes générales et spéciales de révision ne sont en général pas considérées comme des lois matérielles. Une infraction à ces normes ne suppose pas automatiquement l'existence d'une faute<sup>232</sup>. Les normes générales et spéciales de révision peuvent, néanmoins, aider à préciser quelle attitude adopterait le reviseur normalement diligent dans des circonstances identiques<sup>233</sup>.

232 Voir à ce propos le texte très clair dans l'exposé des motifs concernant l'article 18bis de la Loi sur le Revisorat, *Doc. parl.*, Chambre (1981-1982), n°552/1, p. 30; CORNELIS, L., "Beginselen van het Belgische buitencontractuele aansprakelijkheidsrecht", Anvers, Maklu, 1989, n°150, p. 260; FORIERS, P.A., et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des reviseurs et experts-comptables", *I.c.*, n°30, p. 28.

233 Voir dans ce sens: Exposé des Motifs art. 18bis Loi sur le revisorat, *Doc. parl.*, Chambre (1981-1982), n°552/1, p. 30.; Comm. Charleroi, 12 octobre 1976, *R.P.S.*, 1979, p. 158; Mons, 16 mai 1979, *R.P.S.*, 1079, p. 158; CORNELIS, L., "Beginselen van het Belgische buitencontractuele aansprakelijkheidsrecht", Maklu, Anvers, 1989, n°156, p. 270; DALCQ, R., "Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques et professionnelles", dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, Bruxelles, Bruylant, 1985, p. 481; FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des reviseurs et experts-comptables", *I.c.*, n°26, p. 25; GEENS, K., "Het vrije beroep", Proefschrift K.U. Leuven, 1986, n°711, p. 555; GOFFIN, F. et TROUSSEL, J.C., "Les responsabilités de l'expert-comptable", *o.c.*, n°15, p. 18; KILESTE, P. et CALUWAERTS, M., "La responsabilité du reviseur d'entreprises notamment en cas de fraude", *o.c.*, n°59; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", *o.c.*, n°47, p. 275; VAN OMMESLAGHE, p., "La responsabilité des professionnels de la révision comptable", *Rev. Belge de comptabilité et de l'informatique*, 1981, n°13, p. 13; idem "Développements récents de la responsabilité civile professionnelle en matière économique", *o.c.*, n°29, p. 60; Voir également dans le même sens France: GUYON, Y., "Commissaires aux comptes: mission et responsabilité", *Jurisci. Sociétés*, Fasc. 134-B, n°80, p. 21; MONEGER, J., note sous Cass. Fr. 9 février 1988, *Rev. Soc.*, 1988, (558); VIANDIER, A., "Précis Dalloz Droit comptable", Paris, Dalloz, 1984, n°137, p. 180.

197. Sans doute le non respect des normes sera-t-il considéré le plus généralement comme une présomption de fait que le reviseur n'a pas agi comme il sied pour un reviseur normalement diligent, sauf pour lui à prouver le contraire<sup>234</sup>.

On ne peut en effet exclure que le reviseur ait agi autrement que prévu par la norme générale ou spéciale, tout en continuant à se conformer à la norme générale de diligence, le rapport établi rencontrant à l'identique l'objectif défini par le législateur<sup>235</sup>. Les normes ne doivent pas être considérées comme la seule voie possible pour un auditeur normalement diligent. L'on rappellera en outre, à cet égard, que dans des circonstances exceptionnelles, le devoir de diligence impose au reviseur 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<sup>236</sup>. C'est d'ailleurs ce qui ressort des normes générales de révision relatives à l'exercice de la mission quand elles stipulent: " Le reviseur 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 toujours être en mesure de motiver ses conclusions"<sup>237</sup>.

198. D'autre part, les normes générales et spéciales ne sont jamais que des obligations minimales. On ne peut dès lors exclure que le reviseur qui les aurait appliquées correctement voie sa responsabilité mise en cause<sup>238</sup>. Ceci est d'ailleurs inhérent aux normes de contrôle qui ne font jamais que mieux cerner la notion de faute, sans pouvoir la circonscrire pleinement<sup>239</sup>.

199. Les normes générales et spéciales 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 reviseurs, il peut ne pas les prendre en considération pour l'appréciation de la faute<sup>240</sup>.

234 DALCQ, R.O., "Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques professionnelles", dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, o.c., p. 481; GOFFIN, F. et TROUSSEL, J.C., "Les responsabilités de l'expert-comptable", o.c., n°15, p. 19; Rapport annuel IEC, 1990, p. 169.

235 COUSY, H., "Les normes techniques en doctrine et en jurisprudence", dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, o.c., p. 401.

236 BENOIT-MOURY, A., "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *R.P.S.*, 1986, n°6369, p. 40; COUSY, H., "Les normes techniques en doctrine et en jurisprudence", dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, o.c., p. 401; FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des reviseurs et experts-comptables", *I.c.*, n°30, p. 28; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", o.c., n°47, p. 275.

237 Art. 2.3. Normes générales de révision; OLIVIER, H., "Normalisation en matière de comptabilité et de révision des comptes", dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, o.c., 1985, p. 266-267; Voir dans le même sens: Recommandation n°69, Bull. CNCC, 1981, p. 416.

238 DALCQ, R.O., "Responsabilité quasi-délictuelle et normes techniques professionnelles", dans *Le droit des normes professionnelles et techniques*, o.c., p. 481; FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des reviseurs et des experts-comptables", o.c., n°26, p. 26; GOFFIN, F. et TROUSSEL, J.C., "Les responsabilités de l'expert-comptable", o.c., n°15, p. 19.

239 GEENS, K., "Het vrij beroep", o.c., n°472, p. 320; voir dans le même sens: France, MONEGER, J., note sous Cass. Fr., 9 février 1988, *Rev. Soc.*, 1988, n°14, p. 564.

240 CORNELIS, L., "Beginselen van het Belgische buitencontractuele aansprakelijkheidsrecht", Maklu, Anvers, 1989, n°156, p. 270; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", o.c., n°47, p. 275.

## § 2. Le reviseur est en principe tenu par une obligation de moyens

200. *Erreurs de jugement.* En établissant son rapport de contrôle, le reviseur est parfois amené à faire certains choix, à prendre des décisions, dont on ne peut dire avec certitude, au moment du rapport, que ce sont des erreurs. Très souvent, il n'y a pas qu'une seule méthode de révision correcte. Toutefois, il se peut que le reviseur mette en oeuvre un mode de contrôle raisonnablement acceptable, qui ne lui permet pas de dépister certaines irrégularités, qu'il aurait pu découvrir s'il avait mis en oeuvre une autre méthode. Si cette erreur d'appréciation se révélait ultérieurement, c'est à tort qu'on l'assimilerait sans plus à une faute (extra)contractuelle. L'obligation du reviseur en la matière n'est qu'une obligation de moyens<sup>241</sup>. La Cour de Cassation de France l'a confirmé de manière très claire<sup>242</sup>, 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<sup>243 244</sup>. 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 reviseur engagée<sup>245</sup>. Il lui faudra en outre prouver que celles-ci étaient

- 241 GOFFIN, F. et TROUSSEL, J.C., "Les responsabilités de l'expert-comptable", o.c., n°11, p. 13; KILESTE, P. et CALUWAERTS, M., "La responsabilité du reviseur d'entreprises, notamment en cas de fraude", o.c., n°14; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", o.c., n°47, p. 274; VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", o.c., n°13, p. 274; Rapport annuel IEC, 1990, p. 168; Voir dans le même sens France: T.G.I. Lyon, 19 décembre 1984, *Bull. C.N.C.C.*, n°58, juin 1985, 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 un commissaire aux comptes); Aix en Provence, 7 juin 1985, *Bull. C.N.C.C.*, 1988, n°60, (p. 487), p. 492 avec note DU PONTAVICE, E., et les références citées à la page 493; DU PONTAVICE, E., note sous Cass. Fr., 6 février 1990, *Bull. C.N.C.C.*, 1990, p. 362 et la jurisprudence citée; GUYON, Y., "Commissaire aux comptes: missions et responsabilités", *Jurisl. Sociétés*, 1986, Fasc. 134-B, n°76; LEMAIGNAN, A., "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; VIANDIER, A., "Précis Dalloz droit comptable", Paris, Dalloz, 1984, n°136, p. 179.
- 242 Cass. Fr., 1<sup>ère</sup> chambre civile, 19 mai 1987, *Bull. C.N.C.C.*, 1987, p. 344, qui confirme Aix en Provence, 7 juin 1985, *Bull. C.N.C.C.*, 1988, n°60, p. 487, avec note DU 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 DU 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 de GUYON, Y., *Rev. Trim. Dr. Comm.*, 1975, p. 561; note de HOUIN, *Gaz. Pal.*, 1975, 2, p. 525, note A.P.S.; Rennes, 24 juin 1987, *Bull. C.N.C.C.*, n°67, p. 336.
- 243 Cass. Fr., 6 février 1990, *Bull. C.N.C.C.*, 1990, p. 359, avec note DU PONTAVICE, E., *Bull. Joly*, 1990, § 113, p. 367 (en l'occurrence, un commissaire aux comptes avait été révoqué pour faute au motif que: "des sondages et recoupements sérieux ainsi que des vérifications des écritures par les pièces justificatives, opérations rendues nécessaires par les divergences constatées").
- 244 GOFFIN, F. et TROUSSEL, J.C., "Les responsabilités de l'expert-comptable", o.c., n°15, p. 21; Quant à l'utilisation de sondages, voir normes générales de révision, IRE, 2.3.3.
- 245 Voir notamment dans ce sens s'agissant de fraude dans les comptes annuels: normes générales IRE, 3.1.4 "On ne saurait toutefois attendre d'un contrôle qu'il détecte toute forme de fraude". Voir dans le même sens France: GUYON, Y., "Commissaire aux comptes: missions et responsabilités", *Jurisl. Sociétés*, 1986, Fasc. 134-B, n°78 - Voir également s'agissant d'une action en destitution du commissaire aux comptes (également pour faute): Paris, 11 mai 1990, *Bull. C.N.C.C.*, 1991, n°81, p. 116 (le seul fait que des irrégularités n'avaient pas été découvertes dans la comptabilité, n'empêche pas la preuve d'une faute dans le chef du commissaire aux comptes).



dues à une faute du reviseur. 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<sup>246</sup>.

### § 3. Le lien entre une condamnation disciplinaire et la responsabilité

201. Bien qu'il n'existe en droit strict aucun lien entre une condamnation disciplinaire et la responsabilité civile professionnelle<sup>247</sup>, le prononcé d'une sanction disciplinaire pourrait constituer une indice important pour conclure que le reviseur n'a pas agi comme un reviseur normalement diligent.

Contrairement à ce qui se passe aux Pays-Bas<sup>249</sup>, les tiers ne sont pas informés de l'issue réservée à la plainte. Lorsque le Conseil de l'IRE est saisi d'une plainte (émanant de tiers) concernant un reviseur d'entreprises, le Conseil communique au plaignant le résultat motivé de son examen (art. 33, arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises). En cours de procédure, la Commission de discipline et la Commission d'appel peuvent décider d'entendre la personne du plaignant (art. 34 arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises). Mais le tiers n'est pas informé par l'IRE ou par son instance disciplinaire des décisions prises par celle-ci. En effet, le Conseil d'Etat considère que la communication aux tiers de la sanction prononcée constituerait une sanction supplémentaire non prévue par la loi<sup>250</sup>. Le reviseur d'entreprises ayant fait l'objet d'une décision de la Commission de Discipline ou de la Commission d'appel, entrée en force de chose jugée et emportant une suspension de plus d'un mois, est tenu d'en informer lui-même les entreprises et organismes auprès desquels il exécute une mission (art. 35 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des reviseurs d'entreprises).

246 Liège, 16 juillet 1904, Pas., 1905, II, p. 135; BENOIT-MOURY, A., "Les pouvoirs et les responsabilités du commissaire", *R.P.S.*, 1986, n°6369, p. 41; FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., *I.c.*, n°36bis, p. 32; VAN OMMESLAGHE, P., "La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable", *I.c.*, n°9, p. 7; d'une manière générale pour ce qui concerne la responsabilité professionnelle: GEENS, K., "Het vrij beroep", *o.c.*, n°383, p. 248.

247 Voir dans ce sens notamment article 417 Code jud. - Voir à ce sujet: HANEQUART et HENRY, *I.c.*, p. 16-17.

248 GOFFIN, F. et TROUSSEL, J.C., "Les responsabilités de l'expert-comptable", *o.c.*, n°17, p. 27; VAN OMMESLAGHE, P., "Développements récents de la responsabilité civile professionnelle en matière économique", *o.c.*, n°2, p. 10. Voir également: FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M., "La responsabilité civile des reviseurs et experts-comptables", *I.c.*, n°42, p. 35.

249 Concernant l'usage qui s'est établi aux Pays-Bas qui consiste à déposer d'abord une plainte disciplinaire et d'introduire ensuite une action en responsabilité sur la base des éléments de l'information disciplinaire, voir: WITTEMAN, P.M., "Tuchtrecht", *De accountant*, 1991, n°3, p. 153.

250 Avis du Conseil d'Etat, 4 novembre 1993, relatif au projet d'A.R. fixant le règlement de discipline du reviseur d'entreprises, M.B. 18 janvier 1994, p. 948.

## Chapitre 2: Le droit à l'information du commissaire-reviseur

### § 1<sup>er</sup>. Accès aux réunions

#### A. L'assistance à l'assemblée générale

##### 1. Le principe

202. Le commissaire-reviseur a le droit s'assister à l'assemblée générale de la société<sup>251</sup>.

203. Lorsque l'assemblée générale doit délibérer sur un rapport établi par le commissaire-reviseur, sa présence est requise, en vertu de la loi et de sa déontologie (art. 64<sup>septies</sup> al. 1<sup>er</sup>, L.C.S.C.<sup>252</sup> et art. 158<sup>quater</sup> L.C.S.C.)<sup>253</sup>. Cette obligation découle d'ailleurs du droit des actionnaires de poser des questions (art. 70<sup>ter</sup>, al. 2 et 158<sup>quater</sup> L.C.S.C.). Elle ne s'applique pas seulement aux assemblées générales annuelles qui approuvent les comptes annuels, mais aussi aux assemblées générales extraordinaires, appelées à délibérer sur la base de rapports que le commissaire-reviseur a établis en vertu de la loi<sup>254</sup>.

204. Il n'est pas exclu que la présence du commissaire-reviseur soit matériellement impossible, celui-ci ayant été nommé à cette fonction dans diverses sociétés qui tiennent leurs assemblées générales le même jour. C'est la raison pour laquelle le reviseur peut se faire représenter par des préposés ou d'autres personnes dont il répond (art. 64<sup>sexies</sup>, L.C.S.C.)<sup>255</sup>. Mais on ne saurait déduire de cet article le droit pour le commissaire de se faire assister, à l'assemblée générale, par un avocat. Un avocat ne sera pas considéré comme une personne dont le commissaire répond<sup>256</sup>.

251 RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., "Traité des sociétés anonymes", o.c., III, n°48, p. XLIII. Voir dans le même sens: France: en droit français, le commissaire aux comptes doit être convoqué à l'assemblée générale (art. 17-2, al. 2, L. 1966 (Société en nom collectif); art. 66, al. 2 L. 1966 (S.A.R.L.); art. 231 L. 1966 (Sociétés par actions). L'absence de convocation peut même donner lieu à responsabilité pénale (art. 455, L. 1966); GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisci. Sociétés*, Fasc. 134-A, n°71, p. 17.

252 OLMER, H., "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", o.c., p. 70.

253 Rapport Verhaegen, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 51; MALLIEN, E. et P., "Het nieuwe statuut van de commissaris", o.c., p. 46.

254 VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", o.c., p. 263.

255 *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 50; OLMER, H., "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", o.c., p. 70; MALLIEN, E. et P., "Het nieuwe statuut van de commissaris", o.c., p. 46; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., "Traité des sociétés anonymes", o.c., III, n°48, p. XLIII; voir, dans un autre sens: VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", o.c., n°19, p. 278 (Le commissaire-reviseur ne peut se faire représenter que par un autre reviseur).

256 KEUTGEN, G., "L'information des actionnaires", *Ann. Dr. Louvain*, 1985, p. 199; LIEVENS, J., "De jaarlijkse algemene vergadering", dans *Algemene vergadering van vennootschappen*, séminaire EHSAL-FHS du 17 mars 1989, p. 46; PRIoux, R., "La transparence, principe général de droit en matière d'information des actionnaires et du marché", *J.T.*, 1994, n°7, p. 219; VAN BRUYSTEGEM, B., "De organisatie van de algemene vergadering", dans *De algemene vergadering, duidelijke informatie voor vlekkeloze organisatie*, Kluwer opleidingen, séminaire 9 mars 1994, p. 36; VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", dans *Les sociétés commerciales*, Jeune Barreau, 1985, n°19, p. 278.

Un commissaire-reviseur ne pourrait 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. Ceci résulte du caractère en principe privé de la société, le principe voulant que toute assemblée décide librement d'admettre ou de ne pas admettre quelqu'un. Parfois ce droit sera explicitement reconnu lorsqu'une personne est appelée à se justifier devant l'assemblée générale<sup>257</sup>.

#### a) Droit (et obligation) de ne pas répondre aux questions des actionnaires

205. Le commissaire-reviseur est tenu de répondre aux questions qui lui sont posées par les actionnaires concernant son rapport (art. 70<sup>ter</sup>, alinéa 2, L.C.S.C.). Une première limitation concerne le fait que le reviseur ne doit donner que les explications et les justifications nécessaires sur l'accomplissement de sa mission et sur le contenu du rapport. Pour le reste, les commissaires sont tenus par le secret professionnel. Il en va de même à l'égard du conseil d'entreprise, où la mission du commissaire-reviseur consiste à expliquer et à commenter, à l'intention des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, la signification des informations économiques et financières qui leur sont transmises (art. 15<sup>bis</sup>, 3°, Loi portant organisation de l'économie)<sup>258</sup>.

Toutefois, le commissaire-reviseur 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<sup>259</sup>. Pour la société coopérative, cette exception a été expressément prévue dans la loi. L'article 158<sup>quater</sup> L.C.S.C. prévoit expressément que les éléments et les faits susceptibles de nuire à la société, aux associés ou au personnel de l'entreprise, ne doivent pas être communiqués. Dans certaines circonstances, le commissaire-reviseur pourra donc être lié par une obligation de discrétion.

257 À ce propos, voir TILLEMANS, B., "De geldigheid van de besluiten van de algemene vergadering", o.c., n°320, p. 217.

258 FRANCHIMONT, M., "Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor", dans *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, CBNCR, 1986/2, p. 22.

259 Rapport Pede, sur le projet de loi modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales du 30 novembre 1935, *Doc. parl.*, Sénat (1982-1983), n°390/2, p. 30; BENOIT-MOURY, A., "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *R.P.S.*, 1986, n°6369, p. 29; MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisoraat", o.c., p. 86; MASSAGE, M., "L'adaptation du droit des sociétés anonymes aux deuxième et quatrième directives européennes", (Loi du 5 décembre 1984), Bruxelles, Swinnen, 1985, n°144, p. 149; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., "Traité des sociétés anonymes", o.c., III, n°48, p. XLIII; VAN DER HAGEN, M. et VERBRAKEN, C., "Les sociétés commerciales des lois des 5 décembre 1984, 15 juillet 1985 et 25 juillet 1985", *J.T.*, 1985, n°88, p. 567; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", o.c., p. 262; WYMEERSCH, E., "Nieuwe voorschriften inzake vennootschaps-informatie" dans *Het nieuwe vennootschapsrecht na de wet van 5 december 1984*, o.c., p. 94; En ce qui concerne le même principe du droit d'interroger les administrateurs: TILLEMANS, B., "De plicht tot geheimhouding en discretie van bestuurders", *T.R.V.*, 1992, n°21, p. 287 en les références citées en note 65.

## b) Le droit de convoquer l'assemblée générale

### Généralités

206. L'assemblée générale d'une S.A., d'une S.C.A. ou d'une S.P.R.L. ayant une responsabilité limitée peut être convoquée, non seulement par un conseil d'administration valablement constitué (ou par les gestionnaires)<sup>260</sup>, mais aussi par le(s) commissaire(s)-reviseur(s)<sup>261</sup> (art. 73, alinéa 2, L.C.S.C., (S.A.); art. 73, alinéa 2, L.C.S.C., et art. 107 L.C.S.C. combinés (S.C.A.); art. 73, alinéa 2 L.C.S.C., juncto art. 136 L.C.S.C. (S.P.R.L.)). Le commissaire-reviseur ne dispose pas de ce droit dans une société coopérative, sauf si les statuts le lui accordent. Le commissaire-reviseur est par ailleurs obligé de convoquer l'assemblée générale à la demande des actionnaires qui détiennent 1/5 du capital social.

207. Contrairement aux droits français ou suisse, où le commissaire-reviseur ne peut convoquer l'assemblée générale lorsque le conseil d'administration omet de le faire<sup>262</sup>, 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 au (collège) des commissaires-reviseurs et au conseil d'administration<sup>263</sup>.

260 Voir également Comm. Bruxelles, 20 novembre 1944, *Jur. Comm. Bruxelles*, 1946, p. 162. Les résolutions de l'assemblée générale convoquée par le Kommissarische Verwalter, désigné par l'occupant allemand, ont été annulées, aucune loi ni arrêté belges n'attribuant à ce Kommissarische Verwalter le pouvoir de se substituer au conseil d'administration.

261 Comparez: Allemagne, l'Aktiengesellschaft est en principe convoquée par le Vorstandsrat. La loi ou les statuts peuvent également conférer ce pouvoir à d'autres personnes (§ 121, Abs. AktG.). Lorsque l'intérêt de la société le requiert, l'assemblée générale pourra ainsi être convoquée par le Aufsichtsrat (§ 111 Abs. AktG.); Comp. France: art. 158 L. 1966 qui stipule: "L'assemblée générale est convoquée par le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas. A défaut elle peut être également convoquée: 1° par les commissaires aux comptes, 2° par un mandataire désigné en justice, à la demande, soit de tout intéressé en cas d'urgence, soit d'un ou de plusieurs actionnaires réunissant au moins le dixième du capital social, 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". Dans les sociétés soumises aux articles 119 à 150, l'assemblée générale peut être convoquée par le conseil de surveillance (...). Voir dans le même sens: Pays-Bas: art. 2:109 B.W. qui stipule concernant les S.A. "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 B.V. hollandaise: art. 2:219 B.W.

262 France: article 158 L 1966: "L'assemblée générale est convoquée par le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas. A défaut elle peut être également convoquée: 1° par les commissaires aux comptes; (...)" ; Suisse, Art. 699 OR "Die Generaiversammlung wird durch den Verwaltungsrat, nötigenfalls durch die Revisionsstelle einberufen".

263 Voir la réponse du Ministre de la Justice à la Commission de la Chambre lors de la discussion de la loi de réforme du revisorat (*Doc. parl.*, Chambre (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."); HOFKENS, F., o.c., I.4-10; OLIVIER, H. et DEBOECK, K., o.c., n°450, p. 246; Comp. en sens contraire: LOIR, M., o.c., n°247, p. 510; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., o.c., n°1240, p. 434.

208. Le texte de l'article 73, alinéa 2, L.C.S.C. ne comporte aucun indice permettant de conférer un caractère subsidiaire au pouvoir du commissaire-reviseur en matière de convocation de l'assemblée générale. D'ailleurs, pour l'application de l'article 202, 5°, L.C.S.C., le commissaire assume exactement la même responsabilité pénale que les administrateurs lorsqu'il n'a pas satisfait à la demande faite par les détenteurs d'actions représentant un cinquième du capital social visant à convoquer l'assemblée générale.

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<sup>264</sup>. Cela peut notamment être utile en cas de conflit entre lui et le conseil d'administration ou lorsque le fonctionnement normal de la direction 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<sup>265</sup>. S'il ne le fait pas, sa responsabilité personnelle pourrait être mise en cause. Le commissaire devra convoquer l'assemblée générale lorsque l'intérêt de la société le requiert, dans certains cas, notamment lorsqu'il constate une infraction (grave) à la loi ou aux statuts.

209. Dans la pratique, le commissaire n'usera de son pouvoir de convoquer l'assemblée générale qu'avec prudence. On rappellera à juste titre que la convocation de l'assemblée générale relève de la catégorie des actes d'administration et le reviseur prendra garde à ne pas s'immiscer dans la gestion d'une société<sup>266</sup>. Il est dès lors significatif 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 reviseur et le conseil d'administration, ou de le rendre public, ce qui pourrait nuire au crédit de la société<sup>267</sup>.

#### La procédure d'alarme

210. Le pouvoir de convoquer l'assemblée générale est important surtout pour la mise en oeuvre de la procédure de la sonnette d'alarme. Selon un avis récent du Conseil supérieur du revisorat et de l'expertise comptable, le commissaire-reviseur est tenu d'examiner si la

264 Voir par exemple 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 de GUYON, Y.

265 MAES, J.P. et VAN HULLE, K., "De hervorming van het Bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep", Anvers, Kluwer, 1985, p. 83.

266 LOIR, M., o.c., n°247, p. 510; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., o.c., n°1240, p. 434.

267 FORIERS, P.A., "Les situations de blocage dans les sociétés anonymes", *R.D.C.*, 1992, p. 469.

procédure 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 détient ce pouvoir) procéder personnellement à la convocation de l'assemblée générale<sup>268</sup> et signaler l'infraction aux lois coordonnées (art. 103, art. 140, 158bis, L.C.S.C.). S'il omet de le faire, il risque de voir sa responsabilité engagée (art. 64octies, L.C.S.C.). Il est vrai que la présomption réfragable de causalité qu'introduit l'article 103 des L.C.S.C. à l'avantage des tiers ne s'applique pas à la responsabilité du commissaire-reviseur. Le tiers qui voudrait mettre en cause la responsabilité du commissaire-reviseur parce que ce dernier aurait insuffisamment contrôlé les infractions aux lois sur les sociétés, devra démontrer l'existence d'un lien de cause à effet entre le préjudice subi et le fait que le commissaire-reviseur n'a pas convoqué l'assemblée générale<sup>269</sup>.

211. Le commissaire-reviseur ne devra pas veiller uniquement à ce que la procédure d'alarme soit mise en oeuvre en temps utile. Il devra aussi surveiller son application correcte. Selon l'avis précité du Conseil supérieur du revisorat et de l'expertise comptable, il est du devoir du commissaire-reviseur 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.

212. De lege ferenda on peut d'ailleurs prévoir qu'un rôle plus important sera imparti au commissaire-reviseur dans la détection précoce de difficultés. Le gouvernement a déposé à ce propos un amendement au projet de loi relatif au concordat judiciaire, visant à insérer

---

268 Recommandation du Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable, 20 juin 1996, relative au rôle préventif que peuvent jouer les réviseurs et les experts-comptables dans les entreprises en difficultés; Circulaire C.007/82 du Conseil de l'IRE du 19 novembre 1982, publiée lors du Troisième Forum du Revisorat, Anvers 1995, "Le rôle du commissaire-reviseur en matière de continuité d'exploitation", Réflexions et opinions, IRE, 1996/6, p. 19. Vademecum IRE, II, p. 319. Voir dans le même sens: BENOIT-MOURY, A. "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *R.P.S.*, 1986, n°6369, p. 35; DEBRULLE, C., "La responsabilité des administrateurs en cas de perte grave", dans *Het gewijzigd vennootschapsrecht, o.c.*, n°5, p. 109; FORIERS, P.A. et VON KUEGELGEN, M.A., "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. Dr. ULB*, 1992, p. 42; OLMIER, H., "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1985, p. 64; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", *Handels- economisch en fiscaal recht*, Post-universitaire cyclus Willy Deiva, Gand, Mys en Breesch, 1995, (p. 233), p. 280, n°51; VAN OMMESLAGHE, P., "La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable", *Rev. belge de comptabilité et de l'informatique*, 1982, n°1, p. 11, n°10. En sens contraire: D'autres soutiennent que le commissaire-reviseur peut se contenter de signaler dans son premier rapport à l'assemblée générale l'infraction aux lois sur les sociétés, après en avoir pris connaissance (LIEVENS, J., "De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", dans *Liber amicorum Jan Ronse*, Gand, Story-Scientia, 1986, p. 271; VAN BRUYSTEGEM, B., "De vennootschappenwet 1984 na de tweede en de vierde richtlijn", *o.c.*, p. 114 (Il peut par contre convoquer une assemblée générale extraordinaire pour signaler qu'il a attiré l'attention de la direction sur l'applicabilité de l'article 103, mais que l'administration a refusé d'y donner suite).

269 LIEVENS, J., "De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", dans *Liber Amicorum Jan Ronse*, Gand, Story-Scientia, 1986, p. 272; VAN BRUYSTEGEM, B., "De vennootschappenwet 1984 na de tweede en de vierde richtlijn", *o.c.*, p. 113; VAN OEVELEN, A. "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", *o.c.*, n°21, p. 255; WYMEERSCH, E., "Nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie", dans *Het nieuwe vennootschapsrecht, o.c.*, 105 in fine.

un article 64sexies, § 2, L.C.S.C., libellé comme suit: "Les commissaires qui constatent, à l'occasion de l'exercice de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise en informent par écrit et de manière circonstanciée les administrateurs."

"Dans ce cas, le conseil d'administration 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'information prévue à l'alinéa 1er, lorsqu'ils constatent que le conseil d'administration a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises. Si dans un délai d'un mois à dater de la communication de l'information visée à l'alinéa 1er, les commissaires n'ont pas été informés de la délibération du conseil d'administration sur les mesures prises ou envisagées pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable; ils peuvent communiquer leurs constatations au président du tribunal de commerce. En ce cas, l'article 458 du Code pénal (secret professionnel) n'est pas applicable." (Doc. parl., Chambre (1995-1996), 329/21, p. 23)

## **B. Accès au conseil d'administration**

213. Il arrive que le commissaire-reviseur soit invité à assister au conseil d'administration<sup>270</sup>. Dans son rapport annuel 1994, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises souligne que le commissaire-reviseur 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. Il peut toutefois assister aux réunions au cours desquelles les informations comptables sont discutées. Il peut attirer l'attention du conseil d'administration sur les lacunes dans l'organisation administrative et comptable et dans le système de contrôle interne<sup>271</sup>.

## **C. Les réunions du conseil d'entreprise**

214. Le reviseur 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 le dirigeant de l'entreprise,

270 Voir France: selon le droit français, l'invitation du commissaire-reviseur est obligatoire à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes annuels de l'exercice écoulé (art. 231 L. 1966). Dans les autres cas, l'invitation du commissaire-reviseur est facultative, mais elle est considérée comme souhaitable (BEZARD, P., "La société anonyme", o.c., n°268, p. 75).

271 Rapport annuel IRE, 1994, p. 85.

- 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. 15bis *in fine* de la loi du 20 septembre 1948).

215. Lorsqu'un reviseur est dûment convoqué dans un délai raisonnable, mais que des motifs contraignants l'empêchent d'assister à une réunion, il devra communiquer les raisons de son empêchement. Le cas échéant, un associé ou un collaborateur ayant la qualité de reviseur et disposant d'une connaissance suffisante du dossier, pourra le remplacer au moment de la réunion (art. 2.1.1., normes relatives à la mission du reviseur d'entreprises auprès des conseils d'entreprise).

## § 2. Pouvoirs d'investigation

### A. Pouvoirs d'investigation dans l'entreprise contrôlée

#### 1. Nature des pouvoirs d'investigation

##### a) Pouvoirs d'ordre public

216. Les pouvoirs légaux d'investigation du commissaire-reviseur sont réputés d'ordre public. Ce qui veut dire que les statuts ne pourraient les restreindre<sup>272</sup>.

##### b) Caractère permanent du droit d'investigation

217. Le droit d'investigation a un caractère permanent. Il pourra s'exercer en dehors de la période qui précède l'assemblée annuelle et l'établissement des comptes annuels<sup>273</sup>. C'est ce qui ressort clairement des mots "à tout moment" repris dans l'article 64sexies, alinéa 1er

272 FREDERICQ, L., "Traité de droit commercial", V, n°463, p. 658; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., "Traité des sociétés anonymes", o.c., n°1040, p. 254; VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", o.c., n°16, p. 275; WAUWERMANS, P., "Manuel pratique des sociétés anonymes", o.c., n°433, p. 289; Centre d'étude des sociétés, "Le statut des commissaires et des commissaires-reviseurs", 50; Voir dans le même sens: France: GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisl. Sociétés*, Fasc. 134-A, n°75, p. 18.

273 BENOIT-MOURY, A., "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *R.P.S.*, 1986, n°6369, p. 30; Voir dans le même sens: France: GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisl. Sociétés*, Fasc. 134-A, n°75, p. 18.

274 Voir dans le même sens: France; l'art. 229, alinéa 1, L. 1966 dispose: "A toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns".

275 OLIVIER, H., "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *l.c.*, p. 59.

276 GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisl. Sociétés*, Fasc. 134-A, n°75, p. 18.



L.C.S.C.<sup>274</sup>. Le contrôle exercé par le commissaire-reviseur ne peut en effet se limiter à une expertise des comptes annuels<sup>275</sup>. Un tel rapport de révision ne peut être établi que lorsque la révision se fonde sur des contrôles préalables échelonnés tout au long de l'exercice<sup>276</sup>.

218. Encore que le reviseur ne doive pas à tout instant rester informé des opérations de la société, il peut à tout moment contrôler celles-ci et il entretiendra des contacts réguliers avec la société<sup>277</sup>. Le reviseur manquerait à son devoir de contrôle s'il ne veillait pas, par exemple, à être informé par les administrateurs des événements importants, comme une assemblée générale. Il pourrait en résulter que la responsabilité du commissaire-reviseur soit engagée par exemple parce qu'une assemblée générale aurait délibéré sur un apport en nature sans qu'il ne lui ait été demandé de faire un rapport<sup>278</sup>.

### c) Généralités

219. En principe, le pouvoir d'investigation est général<sup>279</sup>. Toutefois, il doit demeurer dans le cadre de l'exécution de la mission de contrôle du commissaire-reviseur. Il est vrai que le commissaire-reviseur est seul juge des vérifications qu'il estime nécessaires pour l'accomplissement de sa mission<sup>280</sup>. Sans avertissement ou autorisation préalable, il peut procéder à toute vérification qu'il estime nécessaire<sup>281</sup>.

On souligne en même temps que le commissaire-reviseur doit veiller à ce que ses travaux ne perturbent pas les activités de l'entreprise<sup>282</sup>. Ainsi, la Cour de Cassation en France 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 curatelle de la société. En l'occurrence, le commissaire-reviseur avait adressé d'innombrables demandes de communication de divers documents, et il avait dénoncé plusieurs "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<sup>283</sup>.

277 OLIVIER, H., "Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *l.c.*, p. 59.

278 OLIVIER, H., et VAN DE WALLE, V., "L'article 64sexies des L.C.S.C.", dans *Vennootschapsrecht - Artikelsgewijze commentaar*, Kluwer, 1997, à paraître.

279 PASSELECQ, F., *Les Nouvelles - Droit commercial, o.c.*, III, n°2387, p. 366. Voir dans le même sens, France: GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisl. Sociétés*, Fasc. 134-A, n°75, p. 18.

280 OLIVIER, H., "Nouveau régime de contrôle et fonctions du commissaire", *l.c.*, p. 61.

281 VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", *o.c.*, p. 294.

282 GUILLERY, J., *Le Code de Commerce belge révisé*, Bruxelles, Bruylant, 1876, n°711, p. 433.

283 Cass., Paris, 13 février 1993, *JCP*, éd. E., 1993, panor. 767, *JCP*, éd. E., 1993, II, 485, avec note de J.F. BARBIERI.

## 2) Objet des pouvoirs d'investigation

### a) Droit de prendre connaissance de documents

220. L'article 64sexies L.C.S.C. confère aux commissaires le droit de prendre connaissance, sans déplacement, des documents. Les mots sans déplacement indiquent que le commissaire n'a pas le droit d'emporter les documents<sup>284</sup>. Cette préoccupation s'explique par le souci de ne pas entraver le bon fonctionnement de la société. Selon certains auteurs, cette obligation de consulter les documents sur place impliquerait que le commissaire-reviseur n'est pas autorisé à en prendre copie<sup>285</sup>. Il s'agit là d'une interprétation qui nous paraît erronée<sup>286</sup>. En effet, le commissaire-reviseur et ses collaborateurs sont liés par le secret professionnel. Il est généralement admis qu'on ne peut empêcher un commissaire-reviseur de consigner ses observations dans des feuilles de travail qui sont sa propriété<sup>287</sup>. Par ailleurs, le commissaire-reviseur peut en tout état de cause obtenir une copie des comptes annuels et du rapport de gestion.

221. Quels sont dès lors les documents dont le commissaire-reviseur peut prendre connaissance ? L'article 64sexies, alinéa premier, prévoit 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-reviseur porte non seulement sur l'ensemble des justificatifs 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<sup>288</sup>.

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-reviseur, il avait communiqué à ce dernier des "états intermédiaires", établis à usage interne<sup>289</sup>.

284 Centre d'Etude des sociétés, *Le statut des commissaires et des commissaires-reviseurs*, p. 50; (FREDERICQ, L., n°464) OLIVIER, H., "Nouveau régime du contrôle et fonction des commissaires", *l.c.*, p. 60; (RESTEAU, C., n°1042).

285 PASSELECQ, F., *Les Nouvelles - Droit commercial*, o.c., III, n°2386, p. 336; VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", o.c., n°17, p. 276; X, "Le statut des commissaires et des commissaires-reviseurs", o.c., p. 51.

286 Voir dans le même sens, France: BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", o.c., p. 67.

287 OLIVIER, H., "Nouveau régime de contrôle et fonctions du commissaire", *l.c.*, p. 60; VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", o.c., n°17, p. 276.

288 FREDERICQ, L., "Traité de droit commercial", o.c., IV, n°463, p. 658; OLIVIER, H., 60; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., "Traité des sociétés anonymes", o.c., n°1042, p. 255.

289 Cass. Fr. Soc., 24 mars 1988, *Rev. Soc.*, 1988, 414.

290 GEENS, K. et LAGA, H., "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; BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", Paris, GNL Joly Editions, 1996, n°111, p. 67.

222. Ces documents peuvent porter sur l'exercice en cours, aussi bien que sur les exercices antérieurs, dans la mesure où ils sont pertinents pour comprendre les comptes annuels de l'exercice sous revue<sup>290</sup>, ainsi que sur les documents qui sont postérieurs à la clôture de l'exercice qu'ils contrôlent<sup>291</sup>. L'article 2.5.3. des normes générales de révision dispose en effet que le programme de révision doit être établi de manière à ce que le réviseur soit informé des faits qui se sont produits après la date de clôture et qui sont importants pour l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

### **b) La confirmation par des tiers**

223. L'article 64sexies, alinéa 1er, *in fine*, L.C.S.C. dispose que le commissaire-réviseur peut requérir des administrateurs, des agents et des préposés de la société, toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications nécessaires. Conformément à cette disposition, les normes générales de révision prévoient, parmi les techniques de collecte d'éléments probants, la demande adressée à la direction de l'entreprise en vue de confirmer des informations (art. 2.5.4., normes générales de révision). Les éléments probants obtenus auprès de tiers auront normalement une force probante supérieure à celle que donnent des documents internes<sup>292</sup>. Les confirmations émanant de la direction de l'entreprise constituent des éléments probants accessoires. S'agissant d'un aspect important des comptes annuels, le commissaire ne saurait se fonder exclusivement sur une déclaration faite par la direction, sauf s'il n'existe aucun autre moyen de preuve pertinent. La confirmation faite par la direction ne saurait se substituer à des éléments dont le réviseur peut raisonnablement admettre qu'ils sont disponibles. Par exemple, on ne considérera pas comme 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 justifier 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<sup>293</sup>.

On fait une distinction entre les affirmations écrites et verbales. On range parmi les déclarations simplement verbales, celles que le réviseur a

- 1) consignées dans un compte rendu d'un entretien,
- 2) confirmées dans une lettre à son interlocuteur,

sans lui demander confirmation expresse, ce qui limite le risque de malentendu entre le réviseur et la direction de l'entreprise.

291 BARBIERI, J.F., "Commissariat aux comptes", o.c., n°111, p. 67; GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle, *Juriscl. Sociétés*, Fasc 134-A, n°75, p. 18.

292 Article 2.5.1. - Normes générales de révision.

293 Art. 2.5 Projet de recommandation de révision - Déclaration de la direction.

Les confirmations écrites peuvent prendre la forme

- 1) d'une lettre de déclaration signée par la direction de l'entreprise,
- 2) d'une lettre dans laquelle le réviseur confirme sa propre compréhension des déclarations, des dirigeants et sur laquelle ceux-ci se déclarent d'accord par écrit,
- 3) de procès-verbaux de réunions du conseil d'administration ou d'un organe similaire, ainsi que la copie signée des comptes annuels, des comptes consolidés ou d'un procès-verbal des organes précités<sup>294</sup>.

Les confirmations écrites méritent la préférence<sup>295</sup>. Traditionnellement, les demandes de confirmation seront regroupées dans une lettre de déclaration des dirigeants, signée par les membres de la direction responsables au niveau le plus élevé de l'entreprise, en ce compris de la direction financière. Normalement, il s'agira de l'administrateur délégué, ou du directeur général, et du directeur financier<sup>296</sup>.

### c) Enquête auprès du personnel

224. Anciennement, la question de savoir si le commissaire-réviseur pouvait interroger directement le personnel, et donc sans passer par la voie hiérarchique des administrateurs, était controversée<sup>297</sup>. Le libellé actuel de l'article 64sexies L.C.S.C. confère directement au commissaire-réviseur le droit d'entrer en contact avec les employés sans l'intervention ni l'autorisation des administrateurs<sup>298</sup>. L'article précité dispose en effet clairement que les commissaires-réviseurs peuvent requérir des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires (art. 64sexies, alinéa 1er, deuxième phrase L.C.S.C.)<sup>299</sup>.

## B. Les pouvoirs d'investigation auprès des entreprises liées

225. Contrairement à ce qui se passe en droit français<sup>300</sup>, le commissaire-réviseur ne dispose pas d'un pouvoir d'investigation direct auprès des filiales.

294 Art. 1.3. Projet de recommandation de révision - Déclaration de la direction.

295 Article 2.2. Projet de recommandation de révision - Déclaration de la direction.

296 Article 2.3. Projet de recommandation de révision - Déclaration de la direction.

297 Voir dans ce sens en droit français; GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statut et conditions générales d'exercice du contrôle", *Jurisclasser Sociétés*, Fasc. 134-A, n°75, p. 19.

298 VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", dans *Handels- economische en financieel recht*, Gand, Mys et Breesch, 1995, n°15, p. 250; VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", *o.c.*, n°17, p. 276.

299 Voir dans un sens contraire, anciennement; RESTEAU, C., "Traité des sociétés anonymes", n°1041, p. 255 (On ne saurait requérir des administrateurs qu'ils communiquent, oralement ou par écrit, les informations).

300 Comparer France: article 229, alinéas 3 et 4 L. 1966 "Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens de l'article 354. Ces investigations peuvent être également faites pour l'application du deuxième alinéa de l'article 228 auprès de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation".

L'article 64sexies L.C.S.C. confère par contre un pouvoir d'investigation indirect concernant les entreprises liées. Les commissaires-reviseurs peuvent requérir des administrateurs d'être mis en possession d'informations relatives aux entreprises liées ou autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation, dans la mesure où ces informations leur paraissent nécessaires pour contrôler la situation financière de la société.

226. 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 pourrait être très difficile de mettre à la disposition du commissaire-reviseur 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 l'entreprise liée. Dans la pratique, les commissaires-reviseurs communiquent directement leurs informations au commissaire-reviseur de la mère. Lorsque la société filiale n'a pas de commissaire-reviseur, les administrateurs de la mère mettront leur commissaire-reviseur en contact avec les administrateurs de la filiale pour que ceux-ci l'informent directement<sup>301</sup>.

227. En ce qui concerne les comptes consolidés, l'article 74 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises dispose que l'entreprise consolidante doit faire usage du pouvoir de contrôle dont elle dispose pour obtenir des entreprises filiales comprises ou à comprendre dans la consolidation, qu'elles permettent au reviseur chargé du contrôle des comptes consolidés d'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 de l'arrêté précité<sup>302</sup>. Aux termes du Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 6 mars 1990, l'entreprise consolidante est tenue d'une obligation de moyens et non de résultat<sup>303</sup>.

## C. Pouvoirs d'investigation auprès de tiers

### 1. Définition générale

228. Les commissaires peuvent aussi demander à des tiers une confirmation du montant de leur créance ou d'autres relations avec l'entreprise qu'ils contrôlent (article 64sexies, al. 3, L.C.S.C.). On entend par confirmation, la réponse donnée par une tierce personne à une

301 VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", o.c., n°16.

302 Voir sur le sujet: OLMIER, H. dans "Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening", Anvers, Kluwer, 1982, n°14, p. 278; Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés, Vademecum IRE, II, o.c., p. 206; Utilisation du travail d'un autre reviseur (4 mars 1988), Vademecum IRE, II, p. 257.

303 MAES, J.P. et STEMPNIERWSKY, Y., "La transposition en droit belge de la septième directive du Conseil des Communautés européennes relative aux comptes consolidés", R.D.C., 1990, 514; VAN OEVELEN, A. "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", o.c., n°16, p. 250.

demande de renseignements faite dans le but de corroborer des enregistrements comptables<sup>304</sup>.

## **2. Force probante**

229. La confirmation directe émanant d'une tierce personne présente un certain nombre d'avantages. S'agissant d'un élément probant externe, sa fiabilité sera 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. Il faudra donc nécessairement compléter le contrôle en recourant à d'autres techniques. La confirmation directe a par ailleurs aussi ses limites. Le nombre de réponses ne sera pas toujours suffisant et la confirmation sera toujours fonction de la qualité du système comptable du correspondant.

230. Une confirmation de solde pourra être demandée 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 (la 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 mentionnerait ce montant (confirmation fermée).

## **3. Implication de la société**

231. Une confirmation peut être publique si elle est demandée à certaines administrations publiques, notamment le cadastre, le conservateur des hypothèques, le greffe du Tribunal de commerce, l'administration de la TVA, des impôts directs ou l'O.N.S.S. Une telle demande de confirmation pourra être envoyée directement par le commissaire-reviseur.

232. En ce qui concerne la confirmation d'une information qui n'est pas de nature publique, il faudra que la société prête sa collaboration. Normalement, la demande sera envoyée sur du papier à lettre à entête de la société et elle sera 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 l'entreprise pourra envoyer la lettre, puisque le réviseur d'entreprises est tenu par le secret professionnel<sup>305</sup>. Il en va de même pour les demandes de confirmation qui sont adressées aux avocats de la société.

---

304 IRE, Recommandation relative aux éléments probants externes, 7 juillet 1995, Vademecum IRE, II, p. 300.

305 IRE, Recommandation relative aux éléments probants externes, o.c., 2.7.

233. Les réponses, par contre, seront toutes adressées directement au commissaire, pour garantir qu'il les reçoive dans leur totalité.

#### **4. Utilisation de la technique**

234. La technique de la confirmation à donner par une tierce personne sera utilisée notamment pour les comptes clients et les comptes fournisseurs. Elle sera mise en oeuvre aussi 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.

### **D. Sanctions en cas d'entrave aux pouvoirs d'investigation du commissaire-reviseur**

#### **1. Sanctions pénales en cas d'entrave aux vérifications (article 204, 6° L.C.S.C.)**

235. L'article 204, 6° L.C.S.C. prévoit des peines d'emprisonnement d'un mois à un an et des amendes de trois cents à dix mille francs pour ceux qui mettent obstacle aux vérifications auxquelles ils sont tenus de se soumettre en vertu de l'article 64<sup>sexies</sup> L.C.S.C., ou qui refusent de donner les renseignements qu'ils sont tenus de fournir en vertu de cette disposition ou qui donnent sciemment des renseignements inexacts ou incomplets<sup>306</sup>.

#### **2. Refus de certification**

236. Si le commissaire-reviseur rencontre un obstacle dans l'exercice de ses pouvoirs d'investigation, il pourra le cas échéant formuler des réserves ou refuser d'attester les comptes annuels<sup>307</sup>. La loi oblige en effet les commissaires à déclarer s'ils ont obtenu les informations demandées de la part des organes d'administration et des préposés. S'ils

306 Voir dans le même sens dans le droit français: art. 458 L. 1966; Voir à ce propos: Cass. France, crim. 29 janvier 1992, *Bull. Joly*, § 246, p. 766 (Le commissaire doit apporter la preuve qu'il a été entravé dans son pouvoir de vérification); Cass. Fr. crim. 8 juin 1992, *Bull. Joly*, 1993, § 263, p. 906 (Le délit d'entrave au pouvoir de vérification d'un commissaire-reviseur suppose que celui-ci ait été désigné régulièrement à cette fonction).

307 VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", o.c., n°17, p. 276.

n'ont pas obtenu les renseignements nécessaires, ils doivent en faire état dans leur rapport. Ceci ne fera l'objet d'une réserve que dans l'hypothèse où l'absence de renseignements constitue un handicap significatif pour la révision des comptes annuels<sup>306</sup>.

### 3. La sanction du droit d'investigation en référé

237. 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.

## Chapitre 3: L'état semestriel

238. Tous les six mois au moins, les administrateurs établissent un état comptable, selon les schémas de bilan et de compte de résultats. C'est intentionnellement que les mots "état comptable établi selon le schéma du bilan et du compte de résultats" ont été préférés aux mots "situation active et passive", que l'on utilise dans l'article 70bis, L.C.S.C. (modification de l'objet social) ou aux articles 166-167, L.C.S.C. (transformation). 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 lieu de prendre en compte, pour l'établissement de l'état comptable, les corrections de valeur telles qu'elles résultent d'un inventaire 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<sup>310</sup>. Cet état comptable ne doit dès lors pas se fonder sur un inventaire exhaustif<sup>311</sup>. Il s'agit en effet uniquement d'un document qui sert à orienter l'activité du commissaire-reviseur<sup>312</sup>.

308 Article 3.2.2. Normes générales de révision, Vademecum IRE, II, p. 184. Voir également l'article 3.5.7. des mêmes normes.

309 Référé Comm. Bruxelles, 5 août 1899, *Rev. dr. comm. belge*, 1899, p. 300; Référé comm. Termonde, 24 février 1927, *R.P.S.*, 1931, n°3135, p. 153; FREDERICQ, L., "Traité de droit commercial", o.c., IV, n°463, p. 658; RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., "Traité des sociétés anonymes", o.c., n°1043, p. 256; Voir dans le même sens France: GUYON, Y., "Commissaires aux comptes - Statuts et conditions générales d'exercice du contrôle", *Juriscl. Sociétés*, Fasc. 134-A, n°75, p. 19.

310 *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/20, p. 5-6.

311 MAES, J.P., et VAN HULLE, K., "De hervorming van het bedrijfsrevisorat", o.c., 87; MALLIEN, E. et P., "Het nieuw statuut van de commissaris-revisor", o.c., p. 45.

312 VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", o.c., p. 277.



## Chapitre 4: L'exercice du contrôle lorsqu'il y a plusieurs commissaires

### § 1<sup>er</sup>. Le principe de la collégialité

239. Si plusieurs commissaires ont été nommés, les commissaires-reviseurs forment un collège (art. 64, § 1<sup>er</sup>, alinéa 4, L.C.S.C.).

### § 2. Les implications de la collégialité

#### A. La prise de décision qui passe par une délibération

240. 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<sup>313</sup>. On part du principe que le débat débouche sur une meilleure prise de décision et permet par ailleurs le contrôle du processus décisionnel. En application du principe de la collégialité, une décision ne peut être prise seulement en obtenant l'approbation du nombre requis de membres individuels du collège. Compte tenu des techniques modernes de communication, la collégialité ne suppose pas cependant que le collège se réunisse effectivement. Une délibération peut en effet parfaitement se concevoir par téléphone. Nous estimons, par contre, que la délibération commune se passe par définition oralement.

#### B. Le droit à une opinion minoritaire

241. 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 de façon collégiale rendent individuellement compte à l'assemblée générale<sup>314</sup>.

313 Voir dans ce sens, concernant l'organe collégial d'administration: Cons. d'Etat, 7 mars, 1986, *R.P.S.*, 1986, n°6409 (p. 253), p. 256, al. 2; Paris, 18 mars 1959, *Gaz. Pal.*, 1959, II, 6, conclusions LAMBERT, J.; *Journal des sociétés*, 1960, (332), 334, alinéa 2; *Rev. Soc.*, 1959, 192; TILLEMANS, B., "Bestuur van vennootschappen", o.c., n°794, p. 450.

314 Cass., 10 mars 1977, *R.W.*, 1978-1979, col. 359; *R.P.S.*, 1977, n°5947, p. 187, note de BAUDOIN.

242. On ne saurait déduire de cet arrêt de la Cour de Cassation que des membres d'un collège de commissaires-reviseurs auraient le droit de produire un rapport minoritaire ou une attestation minoritaire. En principe, il ne peut exister qu'un seul rapport et une seule déclaration pour chacun des points qu'il contient, position qui est le résultat d'un consensus ou d'un vote (art. 64, al. 4, L.C.S.C.). Il n'est pas prévu de rapport minoritaire ni d'opinion dissidente qui serait formulée par un ou plusieurs commissaires pris individuellement<sup>315</sup>. Dans les travaux préparatoires de la loi, il a été rappelé que plaider une solution contraire serait incompatible avec la quatrième directive CEE<sup>316</sup>. Cette règle s'applique aussi bien à l'attestation des comptes annuels qu'aux rapports au conseil d'entreprise et aux missions spéciales accomplies en vertu du droit des sociétés. Il est donc exclu que les membres du collège puissent déposer des rapports individuels<sup>317</sup>.

243. Le dépôt d'un rapport collégial implique que les membres du collège mettent tout en oeuvre pour arriver à une position commune sur le contenu et les conclusions du rapport. Lorsque le collège n'arrive pas à une position unanime, il est recommandé soit de consulter un avocat au titre de conseiller, soit de consigner dans une déclaration commune les opinions dissidentes<sup>318</sup>.

244. Par contre, les membres individuels du collège peuvent parfaitement se justifier individuellement devant l'assemblée générale (pour expliquer, par exemple, les raisons pour lesquelles ils n'ont pas signé le rapport)<sup>319</sup>. L'article 64octies L.C.S.C. prévoit en effet la responsabilité solidaire des membres du collège des commissaires en cas d'infraction aux lois coordonnées ou aux statuts. Pour être déchargé de cette responsabilité, le commissaire devra satisfaire à trois conditions:

- a) il ne peut pas avoir pris part à l'infraction;
- b) il doit démontrer qu'il a accompli les diligences normales;
- c) il doit prouver qu'il a dénoncé l'infraction, au conseil d'administration d'abord et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'il en aura eu connaissance.

---

315 VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in *Handels, Economisch en Financieel Recht*, p. 263; Voir dans le même sens, France: art. 189, Décret n°67-236 du 23 mars 1967 qui dispose: "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".

316 Déclaration du Ministre des Affaires économiques, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 4.

317 IRE, Recommandation relative à l'utilisation des travaux d'un autre réviseur, 4 mars 1988, Vademecum IRE, II, point 8.1.

318 Ibidem.

319 Déclaration du Ministre des Affaires économiques, *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/35, p. 13.

### C. La répartition des tâches

245. La plupart du temps, le collège des commissaires fonctionnera sur la base d'une répartition des tâches. La décision de répartition se prendra de manière collégiale. Il est recommandé de mettre par écrit cette répartition convenue oralement afin que chaque reviseur garde un exemplaire du document. Le collège examinera si le programme de travail établi par chacun des membres est approprié.

Lorsque le collège aura approuvé la répartition des tâches, il se justifie de soumettre à un examen les documents relatifs aux prestations fournies par les autres membres du collège. Il ne faudra pas que les tâches soient réparties de manière à ce qu'un membre du collège ne puisse avoir une compréhension suffisante des activités de l'entreprise ou des opérations sur lesquelles porte la mission<sup>320</sup>.

246. Puisque la déontologie prescrit que les honoraires soient déterminés en fonction de la nature, de la complexité et de l'importance de la mission, il est recommandé de prévoir une répartition équilibrée entre la rémunération de chacun des membres du collège et les tâches qui sont imparties concrètement à chacun d'entre eux<sup>321</sup>.

### D. Les pouvoirs d'investigation individuels des commissaires

247. À l'image de la situation des administrateurs de la société<sup>322</sup>, la collégialité du processus de décision au sein du collège des reviseurs n'empêche nullement que chacun des commissaires-reviseurs conserve un pouvoir d'investigation personnel<sup>323</sup>. 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 pour les membres du collège est en quelque sorte inhérent au processus de décisions collégiales.

320 IRE, Utilisation des travaux d'un autre reviseur, o.c., art. 7.2.

321 Ibidem 7.3.

322 Voir à ce propos: TILLEMANS, B., De geldigheid van de besluiten van de algemene vergadering.

323 NAMUR, P., "Le code de Commerce belge révisé", o.c., n°712, p. 436-437; VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", o.c., n°18, p. 277.

## Chapitre 5: Le recours à des collaborateurs, des spécialistes ou des experts

### § 1<sup>er</sup>. Le droit à la sous-délégation

248. Un exercice scrupuleux du contrôle requiert que le réviseur qui est en charge du dossier y consacre personnellement une attention suffisante<sup>324</sup>. L'article 64sexies, al. final, L.C.S.C. 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<sup>325</sup>. Cette dernière catégorie renvoie plus particulièrement à des experts indépendants dans un domaine déterminé, comme les informaticiens, les actuaires, les conseillers fiscaux, etc.<sup>326</sup>. Cette disposition expresse met un terme à une longue controverse sur le sujet. La présomption du caractère *intuitu personae* du mandat de droit commun impliquait, selon certains auteurs, l'impossibilité de donner des sous-délégations (art. 1994, al. 1er, Code civil).<sup>327</sup>

### § 2. Responsabilité pénale et responsabilité civile

249. Les commissaires sont responsables du choix de leurs collaborateurs. Tant à l'égard de la société qu'à l'égard des tiers, le commissaire-réviseur reste responsable des fautes professionnelles que ces personnes pourraient commettre dans l'accomplissement des missions qui leur ont été confiées<sup>328</sup>.

250. Ces personnes sont également tenues au secret professionnel (art. 27, alinéa 2 de la Loi du 22 juillet 1953 créant L'Institut des Réviseurs d'Entreprises, tel que remplacé par

324 Normes générales de révision, 1.1.4.

325 Voir dans le même sens, France: Article 229, alinéa 2 L. 1966 ("Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire représenter ou assister 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").

326 BENOIT-MOURY, A., "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *R.P.S.*, 1986, n°6369, p. 33-34; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", *o.c.*, n°20, p. 253.

327 BENOIT-MOURY, A., "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *R.P.S.*, 1986, n°6369, p. 33.

328 Exposé des Motifs, "Projet de loi de réforme du revisorat", *Doc. parl.*, Chambre (1982-1983), n°552/1, p. 19; pour un cas d'application, voir: Bruxelles, 1er février 1982, *R.P.S.*, 1982, n°6212 (p. 219), p. 221, alinéa quatre; *B.R.H.*, 1982, 484; *Rev. not. b.*, 1983, 435 (Responsabilité du commissaire-réviseur qui avait fait appel à un expert-comptable).

l'article 61 de la Loi du 21 février 1985 de réforme du revisorat)<sup>329</sup>. 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<sup>330</sup>, ou bien s'il englobe aussi les experts indépendants auxquels les commissaires auraient fait appel<sup>331</sup>. Les auteurs qui soutiennent que cette dernière catégorie de personnes ne serait pas liée par le secret professionnel, en déduisent qu'un appel à des collaborateurs externes suppose l'autorisation préalable de la société contrôlée.<sup>332</sup>

329 À ce propos, voir notamment: récemment: HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *R.D.C.*, 1995, 664 et ss.

330 Dans ce sens, voir: OLMIER, H., "Le nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *l.c.*, p. 61; VAN BRUYSTEGEM, B., "De vennootschappenwet", 1986, *o.c.*, p. 104.

331 BENOIT-MOURY, A., "Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires", *R.P.S.*, 1986, n°6369, n°19; p. 34; BERNARD, P., "Het beroepsgeheim: de visie van de magistraat", dans *Bedrijfsrevisor en het Strafrecht*, *o.c.*, p. 85; VAN OEVELEN, A., "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", *o.c.*, n°20, note en bas de page 69, p. 253.

332 RESTEAU, C., BENOIT-MOURY, A. et GREGOIRE, A., "Traité des sociétés anonymes", *o.c.*, III, n°58, p. LIII.; OLMIER, H., "Le nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire", *l.c.*, p. 61.