

Etudes et documents  
du Centre Belge de Normalisation  
de la Comptabilité et du Révisorat

# LE REVISEUR ET LES CONSEILS D'ENTREPRISES

2/1987

## Préface

Le séminaire de formation permanente de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été consacré en 1986 aux relations entre le réviseur et le conseil d'entreprise.

Ce numéro des Etudes et Documents du Centre Belge de Normalisation et du Revisorat rassemble quatre exposés de synthèse présentés au cours du séminaire.

L'Institut espère que cette publication contribuera à la mise-à-jour de l'information requise pour l'exécution de la mission envers les conseils d'entreprises.

\* \* \*

## TABLE DES MATIERES

1. Programme de travail du reviseur dans le cadre de la mission exercée auprès du conseil d'entreprise (P. Comhaire)	p. 7
2. Désignation du commissaire-reviseur : Jurisprudence nouvelle (H. Braeckmans)	p. 37
3. Responsabilité du commissaire-reviseur et le conseil d'entreprise (H. Olivier)	p. 69
4. Rapport sur les groupes de discussion (P. Behets)	p. 81
5. Annexe : Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises	p. 99

\* \* \*

**PROGRAMME DE TRAVAIL  
DU REVISEUR DANS LE CADRE DE LA MISSION EXERCEE  
AUPRES DU CONSEIL D'ENTREPRISE**

par Paul COMHAIRE  
Reviser d'entreprises

Avec la collaboration de Mademoiselle G. DERICUM, stagiaire Reviser  
d'Entreprises.

## Table des matières

### Première partie :

Environnement et principes généraux p. 13

### Deuxième partie :

Projet de programme de travail p. 17

### Annexe :

Liste de contrôle des documents à  
fournir au conseil d'entreprise p. 30

Bibliographie p. 35

## INTRODUCTION

"Certifier et commenter les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise", il s'agit de la nouvelle mission confiée au réviseur d'entreprises par la loi du 21 février 1985.

Cette mission, souhaitée et revendiquée par les organisations sociales, attendue ou crainte par les membres de la profession, impose au réviseur, qui était trop souvent perçu comme lié au monde patronal, de jouer un rôle dans le cadre du dialogue social.

Que faire ? Comment s'y prendre ?

Ces questions fondamentales nous sont posées à la lecture du § 2.1 des normes générales de révision :

"Chaque mission de révision s'exécute conformément à un programme de travail approprié".

Notre ambition n'est pas de proposer un projet de recommandation, mais de soumettre quelques réflexions et suggestions. Nous proposons d'aborder le sujet en deux parties.

La première traitera de l'environnement et des principes généraux qui doivent inspirer l'accomplissement de la mission.

La seconde partie développera un projet de programme de travail.

## **PREMIERE PARTIE : ENVIRONNEMENT ET PRINCIPES GENERAUX**

### **1. Approche du conseil d'entreprises**

La nouvelle législation relative à la réforme du revisorat n'a pas modifié les principes de fonctionnement du conseil d'entreprise.

En caricaturant, le conseil d'entreprise constitue un système qui se compose d'un émetteur et d'un récepteur. Ce système est lui-même un sous-système de l'entreprise.

L'émetteur, c'est-à-dire l'employeur, transmet périodiquement un flux d'informations économiques, financières et sociales aux représentants du personnel qui constituent le récepteur. Chacun de ces deux éléments du système, en interaction constante entre eux et avec l'environnement, souhaite influencer sur le comportement de l'autre.

La réforme du revisorat ajoute, en fait, un troisième élément au système : c'est un testeur-décodeur des flux d'informations.

L'action de ce troisième élément, qui est le reviseur d'entreprises, devrait permettre d'accroître la crédibilité et la compréhension, par les représentants du personnel, des informations économiques et financières transmises par l'employeur.

### **2. Objectif des informations économiques et financières**

Selon la formule de l'économiste Alfred SAUVY : "Au 20ème siècle, être libre, c'est être informé".

L'information, condition nécessaire mais non suffisante à la liberté, ne concerne-t-elle pas, particulièrement, le domaine économique et social ?

Le concept de "performance" tend à dominer notre environnement culturel.

Pour toute personne intéressée par la vitalité d'une entreprise, l'information économique et financière doit répondre au besoin de mesurer, d'une manière tangible, les performances et la situation patrimoniale de l'entité économique dont elle tire une part importante de leurs ressources. Les travailleurs, davantage peut être que les actionnaires, les banquiers ou les fournisseurs constituent un groupe social particulièrement concerné par le développement de l'entreprise, qui conditionne leur niveau de vie.

Ces réflexions ont inspiré les grandes réformes de structure issues de l'après-guerre qui ont institué les conseils d'entreprises, en leur conférant un droit à l'information et un pouvoir consultatif, afin de favoriser un meilleur climat entre employeurs et travailleurs.

Suivant la volonté du législateur, l'information économique et financière doit donner une image claire et correcte de l'évolution et des perspectives des activités, et permettre au personnel de mieux comprendre la politique de l'entreprise.

Il est clair que les partenaires sociaux - employeurs et représentants du personnel - n'ont pas une conception identique des objectifs et du rôle du conseil d'entreprise.

Certains employeurs font preuve d'une pudeur excessive dans la divulgation de chiffres exacts, prétendument liés au secret.

Un patronat, plus dynamique, tente d'intégrer la problématique du conseil d'entreprise dans la gestion en développant une stratégie de communication, visant à obtenir l'adhésion du personnel aux objectifs de l'entreprise.

Selon le point de vue syndical, l'information à l'intérieur de l'entreprise est capitale.

Les travailleurs, louant leur force de travail, sont des créanciers privilégiés ayant un droit d'information et de contrôle, à l'instar des banques qui "louent" du capital.

Cette exigence représente pour certains, un préalable permettant de contester l'orientation patronale et de faire des propositions tout en préservant l'action revendicatrice de l'organisation syndicale.

Quelles que soient les motivations divergentes des partenaires sociaux, et malgré celles-ci, le réviseur doit témoigner d'une parfaite indépendance dans l'accomplissement de sa mission.

En effet, la certification, les commentaires et les réponses fournies par le réviseur sont susceptibles d'avoir un impact, au sein de l'entreprise, sur la crédibilité de l'employeur et sur la prise au sérieux des représentants du personnel, en tant qu'interlocuteurs.

Le respect d'un programme de travail adéquat constituera un des supports essentiels de cette indépendance.

### **3. Qualité des informations économiques et financières**

La législation du 27 novembre 1973 a réglementé les informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise.

Ces informations forment un ensemble très complet qui devrait permettre, en principe, au conseil d'entreprise d'être l'un des interlocuteurs les plus documentés de la Direction.

Toutefois, la documentation n'est pas une fin en soi : elle doit être adaptée aux besoins du conseil d'entreprise, qui est, notamment, de comprendre la situation et l'évolution de l'entreprise et d'en faire un diagnostic correct.

Cette réflexion pose le problème de la qualité de l'information transmise au conseil d'entreprise.

Plusieurs critères de qualité se dégagent de la littérature spécialisée dans le domaine des états financiers.

Les informations économiques et financières doivent être :

- 1° fiables, c'est-à-dire établies d'une manière sincère et vérifiable.
- 2° cohérentes, ce qui signifie comparables dans le temps et dans l'espace avec d'autres sources d'information internes ou externes à l'entreprise (permanence des méthodes d'élaboration).
- 3° pertinentes : elles doivent être utiles et disponibles en temps opportun.
- 4° compréhensibles, c'est-à-dire présentées d'une manière accessible et commentée.

Ces quatre critères essentiels s'appliquent également à toute information nécessaire à la gestion. Ils correspondent à des normes de référence qui devraient inspirer le reviseur lorsqu'il est appelé à tester la qualité de l'information.

#### **4. Objectifs du contrôle des informations économiques et financières**

Dans une récente recommandation, approuvée par le Conseil en janvier 1987, l'Institut précise que "l'objet de la revision des comptes annuels est d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si ceux-ci reflètent fidèlement le patrimoine, la situation de la société à la date de clôture de l'exercice et ses résultats pour l'exercice examiné, en tenant compte des règles légales et des usages du pays où la société a son siège social".

Il s'agit donc de témoigner, vis-à-vis de tout tiers intéressé de la crédibilité de l'image fidèle des comptes annuels.

Qu'en est-il en ce qui concerne les autres informations financières transmises au Conseil d'Entreprise ?

Le critère d'image fidèle ne s'applique pas à toutes les informations économiques et financières.

L'examen des états financiers intermédiaires d'une entreprise et l'inclusion des chiffres comparatifs de l'exercice précédent dans la revision des comptes annuels ont fait l'objet de recommandations de revision par l'U.E.C.

L'Institut a inséré dans les normes générales de revision la notion d'examen limité.

C'est en s'inspirant de ces références, et compte tenu des obligations du reviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise que nous proposons de formuler les objectifs du contrôle des IEF suivant quatre niveaux de vérification :

- l'exhaustivité,
- la conformité,
- la cohérence,
- la fidélité.

La portée de la certification exprimée par le reviseur doit être fonction des catégories d'information.

La certification de la fidélité s'applique évidemment aux comptes annuels.

L'ensemble des informations économiques et financières transmises sont susceptibles d'être certifiées quant à leur exhaustivité, c'est-à-dire à leur caractère complet.

Du point de vue formel, le reviseur s'assurera de l'existence d'une information pour chaque rubrique prévue par la législation. Toutefois, cette démarche est-elle suffisante ?

Il existe une marge d'appréciation en ce qui concerne le caractère substantiel des renseignements fournis, en fonction de la disponibilité, du caractère confidentiel et de l'importance relative de ces informations.

L'exigence de conformité concerne toute information vérifiable. Il doit exister une parfaite concordance entre les informations données au conseil d'entreprise et celles recueillies personnellement par le reviseur.

La certification aboutit à une formule d'attestation du type "Pour copie conforme". Ce type d'attestation s'applique en particulier aux informations descriptives telles que les statuts, l'organigramme, les contrats importants et le plan comptable.

L'attestation de la cohérence concerne essentiellement les états financiers et leurs analyses. Il s'agit en fait d'un "Nihil Obstat".

L'élaboration des informations doit respecter le principe de comparabilité tant dans les évaluations que dans la présentation. Le contrôle de la cohérence implique la mise en oeuvre d'un examen limité et d'une revue analytique.

Il importe d'obtenir une connaissance globale des activités et de l'organisation administrative de l'entreprise, et d'en analyser les risques. La connaissance de l'évolution des affaires, la comparaison des chiffres avec les données des périodes précédentes ou des budgets, l'analyse des ratios et des tendances, l'examen des mouvements importants ou inhabituels devraient permettre de réduire autant que possible le risque de non découverte d'erreurs matérielles et de comprendre tout mouvement significatif.

Les objectifs du contrôle qui sont ainsi la vérification de l'exhaustivité, de la conformité, de la cohérence et de la fidélité, serviront de base à l'élaboration d'un projet de programme de travail développé dans la deuxième partie de l'étude.

## **DEUXIEME PARTIE : PROJET DE PROGRAMME DE TRAVAIL**

Sur base des principes généraux exposés dans la première partie, un projet de programme de travail a été élaboré.

Il s'articule selon le schéma des informations à transmettre au conseil d'entreprise de la manière suivante :

- A. Examen du cadre général du fonctionnement du conseil d'entreprise,
- B. Contrôle de l'information de base,
- C. Contrôle de l'information annuelle,
- D. Contrôle de l'information périodique,
- E. Contrôle de l'information occasionnelle.

L'exécution de ce programme de travail implique au préalable que les dossiers permanents et annuels de contrôle soient mis à jour.

En annexe, nous avons repris une liste de contrôle des documents à fournir au Conseil d'Entreprise en application de l'arrêté royal du 27 novembre 1973.

### **A. Examen du cadre général**

- A. 1. Examiner et décrire les circuits de création et les méthodes d'élaboration des informations (principalement celles qui ne sont pas vérifiées dans le cadre du contrôle des comptes annuels).
- A. 2. Examiner et décrire les procédures de contrôle existantes relatives à l'élaboration des informations économiques et financières.
- A. 3. Vérifier la manière dont fonctionne le système de collecte des informations économiques et financières.
- A. 4. Etablir la liste des noms des responsables et des services concernés par l'établissement des informations économiques et financières.
- A. 5. Obtenir les procès-verbaux des séances du conseil d'entreprise et s'assurer que nos interventions au conseil d'entreprise y sont correctement reproduites.

- A. 6. Obtenir la date de la dernière visite du fonctionnaire de l'Inspection du Ministère des Affaires Economiques et son dernier rapport.
- A. 7. Vérifier si les documents remis au conseil d'entreprise sont conformes à ceux remis au reviseur.
- A. 8. Recueillir des informations relatives à l'entreprise provenant de l'extérieur. Constituer un dossier de presse.
- A. 9. Obtenir des statistiques relatives au secteur d'activité de l'entreprise, au niveau national (Banque Nationale), européen et international.
- A.10. Pour les demandes de dérogation, obtenir les décisions du fonctionnaire de l'Inspection du Ministère des Affaires Economiques.

## **B Controle des informations de base**

### **B.1. CONTROLES GENERAUX**

- B.1. 1. Obtenir les documents destinés au conseil d'entreprise.
- B.1. 2. Vérifier le caractère complet de ces informations par comparaison à la check list des obligations légales annexée au programme de travail.
- B.1. 3. Veiller que l'information de base concerne non seulement l'entité juridique mais également l'entreprise en tant qu'unité technique d'exploitation.
- B.1. 4. Dans le cas de sociétés ayant plusieurs sous-ensembles ou unités techniques d'exploitation, vérifier l'attribution correcte des données chiffrées à l'entité concernée.
- B.1. 5. Etablir, le cas échéant, une liste des informations manquantes ou incomplètes et la transmettre au chef d'entreprise.
- B.1. 6. Obtenir les compléments d'information requis.
- B.1. 7. Procéder au contrôle de l'ensemble des informations de base en s'assurant, selon le type d'informations, de leur exhaustivité, de leur conformité, de leur cohérence et de leur fidélité.
- B.1. 8. Rédiger un rapport de certification, en précisant la portée de celle-ci et en mentionnant clairement les informations qui ne résultent pas de documents vérifiables.
- B.1. 9. Sur un exemplaire des informations de base, conservé par le secrétaire du conseil d'entreprise, identifier les informations ayant fait l'objet d'une certification en y apposant un paraphe.

- B.1.10. S'assurer que l'information de base a été communiquée aux membres du conseil d'entreprise dans les deux mois qui suivent leur élection ou leur réélection.
- B.1.11. Veiller, en particulier, que les compléments d'information demandés ont été également transmis.
- B.1.12. Si le chef d'entreprise ne donne pas suite aux remarques formulées endéans le mois de notre intervention, en informer le conseil d'entreprise.
- B.1.13. Demander au conseil d'entreprise s'il souhaite que le reviseur participe à la réunion traitant des informations de base.
- B.1.14. S'assurer que celles-ci ont été commentées et discutées au cours d'une réunion ayant lieu 15 jours minimum et 2 mois maximum après la communication des documents.

## B.2. STATUT DE L'ENTREPRISE

- B.2.1. Vérifier que les statuts de l'entreprise sont conformes à ceux contenus dans le dossier permanent de contrôle.
- B.2.2. S'assurer que la liste des dirigeants est conforme à celle reprise dans le dossier permanent de contrôle.
- B.2.3. Pointer les renseignements relatifs aux modes de financement à moyen et à long terme avec les comptes annuels (fonds propres et emprunts).
- B.2.4. Vérifier la liste des principaux actionnaires avec le dossier permanent, le registre des actionnaires ou la liste des présences de la dernière assemblée générale.
- B.2.5. Relations avec les autres entités juridiques, économiques et financières. Vérifier la concordance des renseignements avec les comptes annuels et les données du dossier permanent (par ex. participations financières de l'entreprise dans le capital d'autres entreprises ainsi que d'autres entreprises dans son propre capital, dans le but de créer des liens durables).
- B.2.6. Vérifier que les renseignements sur les conventions et accords importants sont conformes à ceux contenus dans le dossier permanent.
- B.2.7. S'assurer que toutes les conventions ayant des conséquences fondamentales et durables sur l'entreprise ont été signalées au conseil d'entreprise (par ex. conventions de gestion, contrats de partage des bénéfices, droit d'options ou de préemptions conférés sur une partie importante des actifs, etc.). (Voir dossier permanent).

B.2.8. Conclure.

### B.3. POSITION CONCURENTIELLE.

B.3.1. Obtenir auprès des services d'achat et de vente communication des contrats et accords exerçant une influence fondamentale et continue sur la situation, la rentabilité et la stabilité de l'entreprise et s'assurer qu'ils ont été communiqués dans l'information de base.

B.3.2. Contrats avec le Ministère des Affaires Economiques.  
Obtenir communication de ces contrats (au cas où ils ne sont pas encore repris dans le dossier permanent) et vérifier le caractère complet et conforme des informations données au conseil d'entreprise.

B.3.3. Idée générale sur la commercialisation des produits, marges de distribution. Sur base de notre connaissance de l'entreprise, s'assurer que cette information ne donne pas une impression trompeuse.

B.3.4. Pointer les chiffres d'affaires des cinq dernières années avec les comptes annuels publiés (dossier permanent).  
Si la ventilation par marché et par sous-ensembles découle de documents extra-comptables, les réconcilier avec les données comptables.

B.3.5. Effectuer une revue analytique du chiffre d'affaires et obtenir des explications pour toute variation significative.

B.3.6. Tester la concordance des prix de revient avec les données fournies par la comptabilité analytique et éventuellement avec nos papiers de travail sur la valorisation des stocks.

B.3.7. Tester la concordance des prix de vente avec les prix courants.

B.3.8. Conclure.

### B.4. PRODUCTION ET PRODUCTIVITE

B.4.1. Vérifier la concordance des chiffres relatifs à la production (volume, valeur, valeur ajoutée) avec les données fournies par la comptabilité analytique.

B.4.2. Productivité et valeur ajoutée.

- Examiner la formule utilisée pour le calcul de la productivité. Est-elle appropriée, objective, appliquée avec continuité ?

- Vérifier que les chiffres concordent avec la comptabilité analytique (composition de la valeur ajoutée).

- Effectuer une analyse comparative.
- Obtenir une explication pour toute variation inhabituelle.

B.4.3. Conclure.

#### B.5. STRUCTURE FINANCIERE

- B.5.1. Vérifier que l'explication du plan comptable corresponde à la réalité des comptes et soit suffisamment détaillée.
- B.5.2. Réconcilier les données de la structure financière de l'entreprise avec les comptes annuels des cinq dernières années.
- B.5.3. Vérifier l'exactitude arithmétique du calcul des ratios d'analyse financière.
- B.5.4. Analyser les ratios et les tendances et vérifier que leurs commentaires sont clairs, conformes à la réalité et aux objectifs de l'information économique et financière.
- B.5.5. Procéder à une revue analytique des données financières et examiner tout mouvement significatif ou inhabituel.
- B.5.6. Conclure.

#### B.6. BUDGET ET CALCUL DU PRIX DE REVIENT

- B.6.1. Vérifier que la description de la méthode d'établissement du budget est conforme avec celle que nous avons recueillie auprès des services financiers.
- B.6.2. S'assurer que la méthode du calcul du prix de revient corresponde aux règles d'évaluation de l'entreprise.
- B.6.3. Obtenir de la comptabilité analytique les détails sur la structure des coûts et leur répartition par produit, par groupe de produits ou par ensemble. Vérifier la concordance des informations de base avec ces données.
- B.6.4. Conclure.

## B.7. FRAIS DE PERSONNEL

Réconcilier les différents frais de personnel avec les comptes annuels et la balance des comptes (coût du service du personnel et du service social, rémunérations, charges sociales ,légalles et conventionnelles, assurances accidents du travail et autres, pensions, avantages extra-légaux).

## B.8. PROGRAMME ET PERSPECTIVES GENERALES D'AVENIR

- B.8.1. Apprécier la qualité des méthodes d'élaboration des budgets et des prévisions utilisées par l'entreprise.
- B.8.2. Examiner la cohérence des données de base (situation passée et présente) au départ desquelles des extrapolations ont été effectuées.
- B.8.3. Conclure.

## B.9. RECHERCHE SCIENTIFIQUE

- B.9.1. Réconcilier le montant du coût de la recherche avec les données comptables.
- B.9.2. S'informer auprès du service du personnel sur les personnes affectées à la recherche et rapprocher ces données aux informations de base.
- B.9.3. Conclure.

## B.10. AIDES PUBLIQUES

- B.10.1. S'assurer que la nature, l'importance, les conditions et la destination des aides publiques renseignées au conseil d'entreprise sont conformes aux données reprises dans le dossier permanent.
- B.10.2. Vérifier si toutes les aides publiques dont bénéficie l'entreprise et qui sont reflétées dans la comptabilité ont été communiquées au nouveau conseil d'entreprise.
- B.10.3. Réconcilier les montants des aides publiques avec la comptabilité générale.
- B.10.4. Conclure.

## B.11. ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE

- B.11.1. Vérifier que l'organigramme et la description de l'organisation sont complets et conformes à ceux dont nous disposons dans le dossier permanent.
- B.11.2. Conclure.

## C. **Contrôle de l'information annuelle**

### C.1. CONTROLES GENERAUX

- C.1. 1. Obtenir les documents à transmettre au conseil d'entreprise.
- C.1. 2. S'assurer que ces informations sont complètes par référence à la check list des obligations légales, et qu'elles comprennent la mise à jour du dossier de base.
- C.1. 3. S'assurer que tout autre document communiqué à l'assemblée générale est compris dans l'information annuelle (cas d'une société commerciale).
- C.1. 4. Obtenir le rapport du commissaire-reviseur certifiant les comptes consolidés.
- C.1. 5. Procéder au contrôle de l'information annuelle en ayant pour objectif de s'assurer, selon le type d'informations, de leur exhaustivité, de leur conformité, de leur cohérence et de leur fidélité.
- C.1. 6. Etablir une liste des éléments manquants, incomplets ou incohérents et les signaler au chef d'entreprise.
- C.1. 7. Obtenir les compléments d'information, la correction des erreurs relevées et éventuellement les commentaires adaptés et examiner ensuite leur exactitude et leur cohérence respectives.
- C.1. 8. Parapher pour identification les documents contrôlés.
- C.1. 9. Préparer les rapports de certification, d'analyse et d'explication :
  - le rapport de certification des comptes annuels sera identique à celui transmis à l'assemblée générale; il sera complété par une certification appropriée des autres documents contenus dans l'information annuelle.
  - le rapport d'analyse et d'explication sera conçu de telle sorte qu'il ne soit pas la simple reproduction des commentaires contenus dans le rapport de gestion, mais qu'il permette de

saisir, d'une manière claire, synthétique et compréhensible, l'évolution de l'entreprise tant du point de vue situation financière que résultat.

On se référera à ce sujet au schéma d'interprétation des comptes annuels proposé par le Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Revisorat, notamment en ce qui concerne la présentation des informations, l'analyse par la méthode des ratios et le tableau de financement. Le rapport mentionnera les éventuels risques courus par l'entreprise compte tenu des particularités de l'exploitation et du contexte économique.

- C.1.10. S'assurer que l'information annuelle et les compléments demandés sont remis au conseil d'entreprise 15 jours avant la réunion prévue pour l'examen de cette information (si l'entreprise n'est pas constituée sous la forme d'une société, cette réunion doit avoir lieu dans les 3 mois suivant la clôture de l'exercice).
- C.1.11. Si le chef d'entreprise n'a pas donné suite à nos remarques sur les compléments d'information, endéans le mois de notre intervention, en informer le conseil d'entreprise.
- C.1.12. S'assurer que la réunion du conseil d'entreprise relative à l'examen de l'information annuelle a lieu avant l'assemblée générale qui se prononce sur les comptes annuels.
- C.1.13. Obtenir le compte-rendu de cette réunion et vérifier si nos interventions y sont correctement reflétées.

## C.2. MISE A JOUR DE L'INFORMATION DE BASE

- C.2.1. Vérifier ces informations selon le programme de contrôle des informations de base.
- C.2.2. Apprécier la pertinence des commentaires du chef d'entreprise relatifs aux modifications intervenues au cours de l'exercice et noter les éventuelles incohérences.
- C.2.3. Tous les éléments nouveaux concernant les données de base et toutes les modifications significatives dont nous avons connaissance ont-ils été signalés au conseil d'entreprise ?
- C.2.4. Conclure.

## C.3. COMPTES ANNUELS

- C.3.1. S'assurer que les comptes annuels et le rapport de gestion remis au conseil d'entreprise sont identiques à ceux que nous avons contrôlés et certifiés.

C.3.2. Dans la mesure où ils font l'objet d'un rapport écrit, examiner les explications, analyses, comparaisons et commentaires donnés par le chef d'entreprise relatifs au bilan et au compte de résultats et à l'annexe quant à

- leur cohérence
- la concordance des chiffres avec les comptes annuels
- la comparabilité des chiffres évoqués
- l'exactitude arithmétique des données chiffrées

Pointer les montants détaillés avec nos papiers de travail ou à la balance des comptes (dossier de contrôle des comptes annuels).

C.3.3. Vérifier la cohérence de la ventilation éventuelle des produits et charges par sous-ensembles aux comptes annuels.

C.3.4. Vérifier que les explications relatives à une éventuelle discontinuité dans la présentation et dans l'établissement des comptes correspondent à celles énoncées dans l'annexe aux comptes annuels.

C.3.5. Conclure.

#### C.4.. POLITIQUE DE MODERATION

C.4.1. Extraire du dossier de contrôle les quatre déclarations ONSS de l'exercice à examiner (ou, les obtenir du service du personnel).

C.4.2. Vérifier le calcul des économies réalisées dans les charges de sécurité sociale en application du plan Maribel.

C.4.3. Examiner le commentaire du chef d'entreprise sur l'application des mesures Maribel et sur leurs effets sur la politique de l'entreprise, sur les coûts et sur l'emploi.

C.4.4. Vérifier l'exactitude arithmétique et la cohérence avec les données comptables des chiffres contenus dans ce rapport relatifs aux effets de la modération salariale sur les prix, l'emploi et les investissements.

C.4.5. Conclure.

#### **D. Contrôle de l'information périodique**

D. 1. Obtenir les documents destinés au conseil d'entreprise.

D. 2. S'assurer que toutes les informations ont été transmises au conseil d'entreprise en remplissant la liste de contrôle annexée au programme de contrôle.

- D. 3. Apprécier le caractère raisonnable des chiffres prévisionnels
- D. 4. Noter les informations manquantes ou incohérentes et les signaler au chef d'entreprise.
- D. 5. S'assurer du suivi de nos remarques dans le mois qui suit notre intervention.
- D. 6. Au cas où le complément d'information n'est pas fourni dans ce délai, en informer le conseil d'entreprise.
- D. 7. S'assurer de la permanence des procédures de contrôle interne et des méthodes d'évaluation et d'établissement des informations. Obtenir des explications pour les modifications intervenues.
- D. 8. Apprécier selon les possibilités le caractère vraisemblable des informations en les comparant à des données sectorielles.
- D. 9. Si le chef d'entreprise transmet au conseil d'entreprise des états financiers intermédiaires, et que le reviseur est invité à certifier l'image fidèle de ces informations :
  - a. S'assurer de la continuité de la présentation des états financiers et des méthodes d'évaluation.
  - b. Vérifier la cohérence des comptes intermédiaires au moyen d'une revue analytique :
    - comparaison avec les états financiers des périodes précédentes et le budget
    - analyse des mouvements anormaux
    - calcul de ratios et analyse des tendances
  - c. Pointer les comptes intermédiaires avec la balance des comptes.
  - d. Apprécier l'opportunité d'effectuer un contrôle plénier des comptes (voir programme de contrôle des comptes annuels).
  - e. Conclure.
- D.10. Consulter les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration.
- D.11. S'assurer que toutes les informations significatives pour l'entreprise dont nous avons connaissance ont été transmises au conseil d'entreprise.
- D.12. Examiner le caractère vraisemblable des renseignements sur la gestion budgétaire.

- D.13. Obtenir la déclaration ONSS du trimestre concerné.
- a. Vérifier les informations relatives à l'application du plan Maribel.
  - b. Réconcilier les renseignements concernant les mesures de modération salariale avec la déclaration ONSS.
  - c. Vérifier l'exactitude arithmétique des calculs.
- D.14. Vérifier la concordance des informations relatives à la réalisation de projets subventionnés et à l'exécution des engagements liés à l'octroi de l'aide, avec les données comptables (ou tout autre document).
- D.15. Sur un exemplaire des informations périodiques, parapher les rubriques contrôlées pour identification.
- D.16. Rédiger, le cas échéant, le rapport de certification des états périodiques.
- D.17. Conclure.

## **E. Contrôle de l'information occasionnelle**

- E.1. Demander au chef d'entreprise de nous communiquer les informations occasionnelles qu'il transmet au conseil d'entreprise.
- E.2. S'assurer que les événements et décisions pouvant avoir des répercussions significatives sur l'entreprise et dont nous avons connaissance, ont été communiquées au conseil d'entreprise.

Exemples :

- retards de paiement des cotisations ONSS, de la TVA et des impôts directs ou de créanciers importants
  - fusion, investissements importants dégageant de personnel, incendie d'une unité de production,...
- E.3. Rappeler le cas échéant au chef d'entreprise l'obligation d'informer le conseil d'entreprise de ces événements et décisions exceptionnels. Si endéans le mois de notre intervention, le chef d'entreprise n'a pas transmis l'information, en informer le conseil d'entreprise.
- E.4. Aide de l'Etat.  
Vérifier qu'une communication écrite reprenant les motifs et les modalités de l'aide et les mesures de contrôle prévues a été donnée au conseil d'entreprise dans les quarante jours qui suivent la date de la décision ou du contrat d'octroi de l'aide (formulaire type annexé à l'A.M. du 26.04.1973)

E.5. Examiner les commentaires donnés par le chef d'entreprise (si donnés par écrit).

E.6. Conclure.

## CONCLUSIONS

Suivant une formule utilisée par le professeur DAVID-CONSTANT de l'Université de Liège, le conseil d'entreprise est "créancier de l'information".

Depuis la loi de réforme du revisorat, ce créancier a obtenu, par l'intervention du réviseur, un garant de la qualité de l'information économique et financière.

En tant que commissaire, le réviseur doit contrôler, à l'intention de tout tiers intéressé, des informations, certes complexes, mais limitées (comptes annuels et rapports de gestion).

Sa certification intervient une fois l'an.

Dans le cadre de sa mission auprès du conseil d'entreprise, le réviseur se trouve devant une masse d'informations à examiner. Ces informations sont destinées à un public plus limité (conseil d'entreprise et personnel). Elles doivent faire l'objet de contrôle et de certification tout au long de l'exercice, au fur et à mesure de leur transmission au conseil d'entreprise.

La mission du réviseur acquiert de ce fait une nature permanente.

Le contrôle des informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise doit s'intégrer dans le programme de travail du commissaire-réviseur. Soulignons que la vérification scrupuleuse et tâtilonne de chaque "chiffre" est susceptible d'entraîner des coûts de contrôle dont la pertinence peut être mise en doute compte tenu des ressources que l'entreprise devrait y consacrer.

L'essentiel de la mission du réviseur n'est-il pas de veiller que les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise permettent à celui-ci de se forger une opinion correcte sur la pérennité et la vitalité de l'entreprise ?

L'intention du législateur, et l'aspiration des représentants du personnel ne sont-elles pas d'accroître la transparence et l'accessibilité de la vue globale - macroscopique - de l'entreprise, en dépassant peut-être une application formaliste des obligations d'information ?

Le Taylorisme intensif a abouti, dans de nombreux cas, à une telle parcellisation des tâches que le personnel ne perçoit bien souvent du grand puzzle de son entreprise, qu'un petit morceau à travers lequel il imagine l'ensemble.

Le reviseur devra prêter une attention particulière à la qualité de l'information qui se manifeste par des critères de fiabilité, de cohérence, de pertinence et de compréhensibilité.

Le programme de travail du reviseur aura aussi pour objectif de vérifier selon la nature des renseignements, l'exhaustivité, la conformité, la cohérence et la fidélité de l'information transmise du conseil d'entreprise.

Un projet de programme de travail a été proposé. Il importe de l'adapter à la situation particulière de chaque entreprise pour répondre aux besoins du conseil d'entreprise.

L'objectif de notre étude était de susciter la réflexion sur une matière nouvelle, à laquelle de nombreux reviseurs sont appelés à se familiariser.

L'élaboration d'un programme de contrôle est une des étapes de l'accomplissement d'une mission. En abordant celle-ci, le reviseur doit garder à l'esprit que, dans le domaine de l'entreprise, la pratique est primordiale.

En nous permettant de simplifier la problématique, concluons que notre programme de travail doit permettre au reviseur de répondre à la question générale qui lui sera vraisemblablement posée lors de chaque conseil d'entreprise :

Et vous, Monsieur le Reviser, qu'en pensez-vous ?

## ANNEXE

**Liste de contrôle des documents à fournir au conseil d'entreprise.** (A.R. du 27 novembre 1973).

### 1. INFORMATION DE BASE (art. 5)

#### 1.1. Le statut de l'entreprise

- 1.1.1. Statuts coordonnés - forme juridique
- 1.1.2. Liste des administrateurs et dirigeants
- 1.1.3. Présentation des modes de financement à moyen et à long terme et relations économiques et financières (banques, autres entreprises, etc.)
- 1.1.4. Existence et nature des conventions et accords ayant des conséquences sur la situation de l'entreprise

#### 1.2. Position concurrentielle (art. 6)

- 1.2.1. Principaux concurrents nationaux et internationaux
- 1.2.2. Possibilités et difficultés en matière de concurrence
- 1.2.3. Débouchés
- 1.2.4. Contrats et accords d'achat et de vente dont les conséquences sont significatives et durables
- 1.2.5. Contrats conclus avec le Ministère des Affaires Economiques
- 1.2.6. Idée générale sur la commercialisation des produits
  - . canaux
  - . techniques de vente
  - . marges de distribution
- 1.2.7. Evolution sur 5 ans du chiffre d'affaires et sa répartition (Marché belge, C.E.E., pays tiers)  
Ventilation par sous-ensembles
- 1.2.8. Aperçu des prix de revient et de vente, si possible par unité, leur niveau et leur évolution
- 1.2.9. Position et évolution de l'entreprise en Belgique, C.E.E. et mondiale.

### 1.3. Production et productivité (art. 7)

- 1.3.1. Evolution sur 5 ans de la production en quantité, valeur et valeur ajoutée
- 1.3.2. Evolution de l'utilisation sur 5 ans de la capacité économique de production
- 1.3.3. Evolution sur 5 ans de la productivité (valeur ajoutée par heure de travail, production par travailleur)

### 1.4. Structure financière (art. 8)

- 1.4.1. Commentaire explicatif du plan comptable
- 1.4.2. Analyse et comparaison commentée des états financiers des cinq dernières années

### 1.5. Budget et calcul du prix de revient (art. 9)

- 1.5.1. Méthode suivie pour l'établissement du budget et explication de son utilisation
- 1.5.2. Méthode de calcul du prix de revient
- 1.5.3. Structure des coûts et leur répartition (par produits ou par sous-ensembles) sinon par groupe de produits représentatifs.

### 1.6. Frais de personnel (art. 10)

- 1.6.1. Coût du service du personnel et du service social
- 1.6.2. Rémunérations ventilées par catégorie de personnel
- 1.6.3. Charges sociales légales, patronales et conventionnelles
- 1.6.4. Frais d'assurances accidents du travail
- 1.6.5. Assurance retraite complémentaire
- 1.6.6. Avantages extra-légaux
- 1.6.7. Autres charges sociales

### 1.7. Perspectives générales d'avenir (art. 11)

Information sur le programme et les perspectives relatives aux :

- 1.7.1. aspects industriels
- 1.7.2. aspects juridiques
- 1.7.3. aspects commerciaux
- 1.7.4. aspects sociaux
- 1.7.5. aspects de recherche

## 1.8. Recherche scientifique (art. 12)

- 1.8.1. Politique de la société
- 1.8.2. Moyens mis en oeuvre
- 1.8.3. Personnes/institutions chargées de la recherche
- 1.8.4. Directions d'orientation de la recherche.

## 1.9. Aides publiques (art. 13)

- 1.9.1. Nature, volume et conditions des aides reçues
- 1.9.2. Utilisation de ces aides

## 1.10. Organigramme de l'entreprise (art. 14)

- 1.10.1. Organigramme, description de l'organisation interne, de la structure hiérarchique, de la distribution des pouvoirs et des responsabilités
- 1.10.2. Plan de l'entreprise
- 1.10.3. Tableau de l'organisation de l'entité juridique, économique ou financière

## 2. INFORMATION ANNUELLE (art. 15 à 23)

### 2.1. Général

- Mise à jour de l'information de base + commentaire du chef d'entreprise.

### 2.2. Comptes annuels

- 2.2.1. Bilan, comptes de résultats, annexe, rapport de gestion
- 2.2.2. Rapport du commissaire-reviseur
- 2.2.3. Bilan : commentaires des modifications intervenues en comparaison aux deux exercices précédents :
  - . avoir social
  - . réserves
  - . amortissements (nature, importance, évolution)
  - . endettement suivant la nature des créanciers et le délai de remboursement ainsi que l'incidence de ces modifications sur l'actif
    - . immobilisé
    - . réalisable

- . disponible
  - . solvabilité et rentabilité (ratios)
- 2.2.4. Compte de résultats : commentaires des modifications intervenues par rapport aux deux exercices précédents :
- . évolution des recettes et des dépenses
  - . répartition des bénéfiques
  - . manière dont l'entreprise compte apurer les pertes
  - . rémunérations attribuées aux administrateurs, directeurs et commissaires
  - . évolution de la rentabilité (ratios)
- 2.2.5. Compte de résultats par sous-ensemble (si disponible)
- 2.2.6. Comptes annuels consolidés
- 2.2.7. Eventuellement explications des modifications affectant la comparaison des comptes annuels

### 2.3. Politique de modération

- 2.3.1. Rapport sur l'application, l'utilisation et la répercussion dans l'entreprise de l'opération MARIBEL (A.R. 12 août 1981)
- 2.3.2. Rapport relatif à l'application, à l'usage et à l'effet de la politique de modération dans l'entreprise (effets sur les prix, l'emploi et les investissements) (A.R. N° 18 du 18 mars 1982, article 1er) : aperçu de l'ensemble des économies trimestrielles (aucune modalité d'exécution quant à la modération salariale de 1985 et 1986 n'a été publiée jusqu'à présent).

## 3. INFORMATION PERIODIQUE (art. 24)

- 3.1. Résumé écrit de l'information périodique portant sur l'évolution prévisible
- 3.1.1. des ventes
  - 3.1.2. des commandes
  - 3.1.3. du marché
  - 3.1.4. de la production
  - 3.1.5. des coûts et des prix de revient
  - 3.1.6. des stocks
  - 3.1.7. de la productivité
  - 3.1.8. de l'emploi
  - 3.1.9. l'exécution du programme de l'entreprise
- 3.2. Rapport sur l'application, l'utilisation, la répercussion de l'opération MARIBEL (en particulier concernant la politique de l'emploi)

- 3.3. Rapport sur l'application des mesures prises dans le cadre de la politique de modération salariale (emploi, réduction durée du travail en vue de redistribuer le travail disponible) (A.R. N° 18 du 13 mars 1982, article 2)
- 3.4. Informations relatives à la réalisation de projets subventionnés par l'Etat et à l'exécution des engagements liés à l'octroi de l'aide (aussi longtemps que l'entreprise a encore des obligations à remplir à l'égard des autorités)
- 3.5. Eventuellement renseignements sur la gestion budgétaire

#### 4. INFORMATION OCCASIONNELLE (art. 25 et 26)

- 4.1. Evénements, décisions internes ayant un impact significatif pour l'entreprise
- 4.2. Commentaire sur les conséquences prévues sur l'entreprise
- 4.3. Résumé écrit des données chiffrées.

## BIBLIOGRAPHIE

- Loi du 20 septembre 1948 portant organisation de la vie économique.
- Arrêté Royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises
- Arrêté Royal du 25 septembre 1972 portant réglementation de l'information des conseils d'entreprises au sujet de l'expansion économique.
- Rapport de la commission chargée d'étudier la forme et le contenu de l'information à communiquer par le réviseur d'entreprises au conseil d'entreprise, annexe au Bulletin d'Information N° 5, I.R.E. 1980.
- Document de travail sur la mission du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise, Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Revisorat, avril 1986.
- Guide pratique à l'intention des membres du conseil d'entreprise. première partie : Vademecum, Commissariat Général à la Promotion du Travail, 1983.
- Vademecum du réviseur d'entreprises, I.R.E., 1984
- Rapport annuel 1986, I.R.E.
- Bulletin d'Information, N° 3 , le programme de contrôle, I.R.E. 1986
- Bulletin d'Information N° 8, les objectifs du contrôle des comptes annuels, I.R.E. 1985.
- Recommandation de révision comptable N° 9, U.E.C., 1985.
- Recommandation de révision comptable, N° 11, les déclarations de la direction au réviseur, U.E.C. 1985.
- International Auditing Guidelines, N° 12, Analytical Review, I.F.A.C., 1984.
- L'entreprise et ses devoirs d'information en matière économique et sociale, commission droit et vie des affaires, Faculté de Droit d'Économie et de Sciences Sociales de l'Université de Liège, Bruylant, Bruxelles 1979.
- A.T.H., "L'empire des chiffres", Editions FAYARD, Paris, 1985.
- Lettres d'information trimestrielle à l'usage des membres du conseil d'entreprise, CED SAMSON.

**LA DESIGNATION DU COMMISSAIRE-REVISEUR :  
JURISPRUDENCE NOUVELLE**

par Herman BRAECKMANS  
Chargé de cours à la Universiteit  
Antwerpen (UIA)

Ce texte, reproduit avec l'aimable autorisation de l'auteur est une traduction du texte original publié dans le Rechtskundig Weekblad 1986 - 1987 (colonnes 1793 à 1818).



## Table des matières

Introduction	p. 41
Procédure de nomination	p. 43
Réflexions sur la jurisprudence nouvelle	p. 48

## Introduction

1. La loi du 21 février 1985 (M.B. du 28 février 1985 et 19 avril 1985) a modifié à plus d'un égard le revisorat d'entreprises. Il s'agit essentiellement de rendre obligatoire l'intervention du réviseur d'entreprises au conseil d'entreprise, de l'aménagement de la fonction du commissaire de société, de l'organisation de la profession de réviseur et de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de la création d'un Conseil Supérieur du Revisorat. La même loi règle aussi le titre et la profession d'expert comptable.

Cette nouvelle loi s'inscrit dans le cadre d'une évolution très importante dans le domaine de la socialisation des informations relatives à la société. L'information ne tiendra pas compte uniquement des actionnaires et des créanciers, traditionnellement les seuls groupes intéressés. Elle prendra en compte aussi les intérêts de la société, des travailleurs, des concurrents, de l'Etat, en un mot tous les autres groupes d'intérêt dont la situation juridique pourra aussi, directement ou indirectement, être influencée par l'entreprise <sup>(1)</sup>. Le nouveau régime de surveillance se fonde de plus en plus sur une fonction de surveillance qui n'est plus uniquement conçue en fonction des actionnaires. La surveillance comme fonction objective sera exercée par un professionnel compétent en la matière (le réviseur d'entreprises) qui se prononcera sur base de normes de révision objectives et préalablement définies (normes de révision comptable) et qui établira une évaluation objective de l'information, indépendamment des besoins des actionnaires <sup>(2)</sup>.

2. En vertu de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948, telle que modifiée par la loi précitée, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises seront désignés dans chaque entreprise où un conseil d'entreprise a été institué, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, qui auront pour mission :

---

<sup>1</sup>) WYMEERSCH, E., "De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht", dans Het nieuwe vennootschapsrecht, Wymeersch, E., et Braeckmans, H., (éd.), Anvers, Kluwer, 1985, 77; voir dans une perspective européenne et transatlantique : Corporate governance and director's liabilities, legal, economical and sociological analyses on corporate social responsibility, HOPT, K.J., et Teubner, G., (éd.), Berlin, De Gruyter, 1985, 462 pages.

<sup>2</sup>) WYMEERSCH, E., ibid.

- 1) de faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion, conformément à l'article 65 des Lois Soc.;
- 2) de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que le chef d'entreprise transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de l'entreprise ou d'autres documents vérifiables;
- 3) d'analyser et d'expliquer, à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise, les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de l'entreprise;
- 4) s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au 2° ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, d'en saisir le chef d'entreprise et, si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise <sup>(1)</sup>. L'article 15bis in fine de la même loi prévoit également que le reviseur d'entreprises est tenu d'assister à la réunion du conseil lorsqu'il y est invité par le chef d'entreprise ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux.

Cette quadruple mission du reviseur d'entreprises ne fait qu'accentuer encore certaines tendances caractérisant déjà le droit économique : une bonne collaboration entre les interlocuteurs sociaux au sein de l'entreprise, rendue possible notamment sur base d'informations économiques et financières fiables, contrôlées par un expert indépendant. Après la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie et la loi comptable du 17 juillet 1975 (ainsi que ses arrêtés d'exécution), l'attribution des missions ci-dessus au reviseur d'entreprises apporte une dimension nouvelle : le reviseur d'entreprises se trouve investi d'une mission de certification à l'égard des tiers pour les informations économiques et financières communiquées par l'entreprise.

Ceci explique notamment que dans les entreprises ayant un conseil d'entreprise et constituées sous forme de S.A., de S.P.R.L., de S.C.A. et de société coopérative, les fonctions de commissaire de la société et de vérificateur des informations économiques et financières fournies au conseil d'entreprise, soient confiées à une seule et même personne, à savoir le commissaire-reviseur <sup>(2)</sup>.

---

<sup>1</sup>) Pour un commentaire, voir, e.a. : MAES, J.P., et VAN HULLE, K., De hervorming van het Bedrijfsrevisoraat en de organisatie van het accountantsberoep, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1985, 97-104.

<sup>2</sup>) A propos de ce qu'on a appelé "l'unité de contrôle", de la fonction de contrôle externe, voir Doc. Parl., Chambre, 1982-1983, n° 552/35, pp. 20-12, Rapport Verhaegen; MAES, J.P., et VAN HULLE, K., o.c. 105; voir art. 15ter, § 1, de la loi modifiée du 20 septembre 1948.

3. En raison de la nouvelle fonction qui lui est assignée, la nomination du commissaire-reviseur ne concerne plus exclusivement les actionnaires ou le conseil d'administration. Le conseil d'entreprise et, en cas de litige, le juge, interviennent dans la procédure.

La présente contribution a été écrite à l'occasion de la publication dans ce numéro des jugements prononcés par le Président du Tribunal de Commerce de Bruxelles le 26 juin 1986 et le 13 janvier 1987, ainsi que de celui du Président du Tribunal de Commerce de Hasselt, daté du 23 mai 1986. C'est la raison pour laquelle nous ne nous arrêterons qu'à la profession de reviseur d'entreprises, à sa nomination comme commissaire-reviseur et à son intervention dans le conseil d'entreprise. Nous commenterons à cette occasion la jurisprudence telle qu'elle est née au courant de 1986 en matière de nomination du commissaire-reviseur dans les deux fonctions que nous avons évoquées ci-dessus (voir les jugements dont nous avons connaissance : Prés. Nivelles, 10 avril 1986, R.D.C., 1986, 605; Prés. Gand, 14 avril 1986, non publié; Prés. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, 173; Prés. Liège, 6 mai 1986, non publié; Prés. Charleroi, 7 mai 1986, non publié; Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, 617; Prés. Liège, 12 mai 1986, non publié; Prés. Hasselt, 23 mai 1986, R.W., 1986-87, col. 1837; Prés. Bruxelles, 5 juin 1986, R.D.C., 1986, 617; J.T.T., 1986, 431; Prés. Charleroi, 12 juin 1986, non publié; Prés. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W., 1986-87, Col. 1838; Prés. Bruxelles, 7 août 1986, non publié; Prés. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W. 1986-87 Col. 1845.)

Cette jurisprudence ne portant que sur des sociétés anonymes, nous ne prendrons comme point de départ dans nos commentaires que la seule procédure de désignation dans cette forme de société (1).

### La procédure de nomination

4. Dans les sociétés anonymes (S.P.R.L., S.C.A., société coopérative) pouvant être considérées comme grandes entreprises (à savoir, lorsque plus d'un des critères suivants est dépassé : effectifs moyens de 50 personnes, chiffre d'affaires annuel hors T.V.A. de 145 millions de FB, total du bilan de 70 millions ou occupation de plus de 100 travailleurs), la nomination d'un reviseur d'entreprises dans la double fonction de commissaire de société et de vérificateur des informations économiques et financières fournies au conseil d'entreprises doit intervenir lors de la première assemblée annuelle qui suit le 1<sup>er</sup> mars 1986 (2).

---

1) concernant la procédure de nomination du reviseur d'entreprises dans les sociétés ayant une forme juridique qui ne soit ni la S.A., ni la S.P.R.L., ni la S.C.A. ni la société coopérative, voir : Maes, J.P., et Van Hulle, K., o.c., surtout les pp. 105 et ss.

2) voir, pour le régime transitoire de la loi du 21 février 1985 et son entrée en vigueur : LAGA, H., "Wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat, overgangsrecht en inwerkingtreding van bepalingen betreffende de functie van bedrijfsrevisor t.a.v. de ondernemings-

Le mandat des commissaires-reviseurs en titre s'achève de plein droit lors de cette assemblée générale. Bien entendu, ils pourront être renommés, dans le respect de la procédure prévue à l'article 15ter de la loi modifiée du 20 septembre 1948. Les commissaires qui n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises ne pourront être renommés.

5. La procédure de nomination d'un réviseur d'entreprises (commissaire-réviseur), telle que prescrite à l'article 15ter, § 2, de la loi du 20 septembre 1948, souffre parfois d'imprécision (on ne dit pas si le conseil d'administration peut ou doit présenter au conseil d'entreprise une liste de candidats), quant à la nature de la compétence du conseil d'entreprise, quant à savoir si le conseil d'entreprise peut ou doit proposer à l'assemblée générale une liste de candidats ou un seul candidat (voir Prés. Nivelles, 10 avril 1986, R.D.C., 1986, 405; voir ci-dessous, n° 7).

Faute de règles clairement reprises dans la loi, force est d'éclairer les principales étapes de la procédure à la lumière notamment des travaux préparatoires et de la jurisprudence.

6. L'initiative de la nomination appartient au conseil d'administration ou au gérant (en fonction du type de société), qui fait une proposition au conseil d'entreprise. Ce droit d'initiative et le pouvoir de formuler une proposition (notamment, un ou plusieurs réviseurs, et leur(s) nom(s) relèvent de la compétence exclusive du conseil d'administration ou du gérant<sup>3</sup>). Au cours des travaux préparatoires de la loi de réforme, ce droit du conseil d'administration n'a d'ailleurs pas fait l'objet d'une discussion (voir, e.a. le rapport Verhaegen, Doc. Parl. Chambre, 1982-1983, n° 552/35, p.21).

Dans l'hypothèse d'une absence d'initiative de la part du conseil d'administration ou du gérant, l'article 15ter, § 2, troisième alinéa, trouverait à s'appliquer : à la requête de tout intéressé, le Président du Tribunal, siégeant comme en référé, nommera un réviseur. Dans ce cas, le Président prendra l'avis du conseil d'entreprise, conformément à l'article 15ter § 2, quatrième alinéa.

---

raad en in de vennootschap", R.W., 1984-85, 2929-2942; MAES, J.P. en Van Hulle, K., o.c., 147 et ss.; voir aussi BUYLE, J.P., "Observations relatives à la procédure de nomination du commissaire-réviseur", R.D.C., 1986, 607 et ss.

<sup>3</sup>) voir art. 15ter, § 2, premier alinéa, de la loi du 20 septembre 1948; art. 2 de l'A.R. du 12 mars 1986, M.B., 27 mars 1986; dans le même sens : OLIVIER H., "Nouveau régime du contrôle et des fonctions du commissaire", Ann. Dr. Liège, 1985, 49; VAN RYN, J., "La politique du contrôle des entreprises et son évolution", Ann. Dr. Liège, 1985, 26, VEROUGSTRAETE, I., "Le contrôle financier des sociétés anonymes", dans : Les sociétés commerciales, Van Ryn, J. (éd.), Bruxelles, Edit. Jeune Barreau, 1985, 283.

7. La question de savoir si le conseil d'administration (ou selon le type de société, le gérant) pouvait ne proposer qu'un seul candidat reviseur ou si, au contraire, il était tenu de proposer une liste de candidats au conseil d'entreprise, a été soumise au Président du Tribunal de commerce de Nivelles (Prés. Nivelles, 10 avril 1986, R.D.C. 1986, 605). Le procès-verbal de la réunion du conseil d'entreprise faisait apparaître que la délégation du personnel (tant des employés que des ouvriers) avait refusé de donner son aval parce que le président n'avait proposé qu'un seul candidat et qu'il refusait de présenter une liste de candidats. Constatant le manque de précision des textes de loi, le président du Tribunal de Commerce a estimé que l'interprétation des dispositions légales ne permettait pas de conclure que le conseil d'administration était obligé de présenter une liste de candidats et que la procédure suivie (à savoir, la présentation par le conseil d'administration d'un seul candidat) ne pouvait dès lors être contestée.

La décision est acceptable : la loi ne contient aucune disposition imposant au conseil d'administration (ou au gérant) l'obligation de présenter une liste de candidats. D'ailleurs, si le conseil d'administration ou le gérant devaient être tenus de présenter une liste de candidats au conseil d'entreprise, ce dernier devrait également en présenter une à l'assemblée générale des actionnaires. A suivre l'autre hypothèse, on ferait glisser le pouvoir de nomination de l'assemblée générale vers le conseil d'entreprise, le conseil d'administration n'ayant plus qu'un pouvoir de confirmation (voir Prés. Nivelles, 10 avril 1986, R.D.C., 1986, 605). Un tel glissement des compétences n'est pas conforme à l'état actuel de la législation.

8. Le conseil d'entreprise délibère sur la proposition faite par le conseil d'administration (ou par le gérant). La décision sur la proposition doit être acquise à la double majorité, à savoir des voix émises par les membres et la majorité des voix des membres nommés par les travailleurs (art. 15ter, § 2, premier alinéa). Lorsque tous les membres du conseil d'entreprise s'abstiennent lors du vote, une telle situation ne saurait, bien entendu, être considérée comme conforme au régime légalement prévu (voir le considérant dans Prés. Bruxelles, 7 août 1986, non publié, dans le cas sous revue, un vote valable a été obtenu le mois suivant).

En vertu de l'article 2 de l'arrêté royal du 17 mars 1986 (M.B. du 27 mars 1986), le conseil d'entreprise devra délibérer au moins une fois et éventuellement se prononcer sur la candidature présentée par l'organe compétent en vertu des statuts ou par le chef d'entreprise (dans ce dernier cas, pour les entreprises n'ayant pas la forme juridique d'une S.A., d'une S.P.R.L., d'une S.C.A. ou d'une société coopérative), au moins deux mois avant la date à laquelle doit intervenir la désignation du (des) commissaire(s)-reviseur(s).

L'article 5 du même arrêté royal prévoit qu'à la demande d'une majorité des délégués des travailleurs au conseil d'entreprise, le(s) candidat(s) commissaire(s)-reviseur(s) ou reviseur(s) d'entreprises proposé(s), devront être invités à se présenter à la réunion du conseil d'entreprise qui délibère 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.

9. Au cours des travaux préparatoires de la loi, on a discuté de la nature de la décision du conseil d'entreprise. Un membre de la commission de la Chambre avait déposé un amendement ne prévoyant, dans la procédure de désignation du réviseur d'entreprises, qu'une voix consultative pour le conseil d'entreprise (Doc. Parl., Chambre, 1982-83, n° 552/7, 1 et n°552/12 1 et 2). Il est souligné dans cet amendement qu'il n'est pas normal que l'on reconnaisse au conseil d'entreprise une compétence décisive, sans introduire le principe de responsabilité dans la loi du 20 décembre 1948. Un autre membre a contesté cette argumentation en attirant l'attention de la commission de la Chambre sur le fait que le réviseur d'entreprises doit fournir des informations au conseil d'entreprise et que ce dernier doit dès lors être en mesure de participer à la désignation de la personne qui doit informer. Le Ministre des Affaires économiques a confirmé ce dernier point de vue en soulignant le pouvoir de co-décision du conseil d'entreprise (rapport Verhaegen, Doc. Parl., Chambre, 1982-83, p. 21).

La définition du pouvoir du conseil d'entreprise comme étant un pouvoir de co-décision (et non pas un pouvoir de décision ou purement consultatif) est bien choisie. D'une part, ce pouvoir est beaucoup plus large qu'un simple compétence consultative : l'assemblée générale des actionnaires ne pouvant en effet désigner un réviseur d'entreprises qui n'aurait pas été présenté par le conseil d'entreprise, et, d'autre part, cette compétence du conseil d'entreprise se trouve coincée entre le pouvoir exclusif d'initiative ou de proposition du conseil d'administration (du gérant, du chef d'entreprise) et la compétence finale de désignation qui appartient à l'assemblée générale. Le pouvoir de co-décision, tel que prévu à l'article 15ter, § 2 est donc essentiellement de nature négative, dans le sens où le conseil d'entreprise dispose d'un droit de veto contre la proposition du conseil d'administration, ou, en d'autres termes, du pouvoir de récuser le(s) candidat(s) proposé(s) (1).

10. En cas d'un vote négatif au sein du conseil d'entreprise sur le candidat proposé, une deuxième délibération du conseil d'entreprise sera nécessaire, en vertu de l'art. 3 de l'arrêté royal du 17 mars 1986 : la présentation devra faire l'objet d'une nouvelle délibération et une décision devra intervenir au plus tard lors de la dernière réunion du conseil d'entreprise avant la date à laquelle interviendra la nomination de réviseur d'entreprises au sein de l'entreprise; si une réunion ordinaire du conseil d'entreprise n'est plus prévue avant cette date, il faudra, le cas échéant, convoquer une réunion extraordinaire.

---

<sup>1</sup>)voir Prés. Liège, 12 mai 1986, non publié; OLIVIER H., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 49; Van Ryn, J., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 26; voir aussi, Prés. Liège, 12 mai 1986, non publié : "le conseil d'entreprise ne pouvant qu'entériner ou rejeter la proposition du conseil d'administration".

L'article 3 de l'arrêté royal du 17 mars 1986 précise, par ailleurs, le droit d'initiative et de présentation qui appartient à l'organe statutairement compétent (ou au chef d'entreprise) : dans le cas d'une première décision négative du conseil d'entreprise, cet organe (le chef d'entreprise) peut (mais ce n'est pas une obligation) présenter le cas échéant un ou plusieurs autres candidats commissaires-reviseurs ou reviseurs d'entreprises.

11. L'application de l'arrêté royal du 17 mars 1986 pourrait avoir un effet salutaire s'il pouvait éviter les procédures devant les tribunaux (voir ci-dessous le n° 14). Le modèle conflictuel que présentait la législation initiale (après un vote négatif dans le conseil d'entreprise, il y a une procédure devant le président du Tribunal de commerce) est remplacé par un processus consensuel (obligation d'une deuxième réunion du conseil d'entreprise, présentation éventuelle par l'organe statutairement compétent (ou par le chef d'entreprise) d'un ou de plusieurs candidats commissaires-reviseurs ou reviseurs d'entreprises).

12. Lorsque le double vote est positif, la désignation est présentée au conseil d'administration, organe qui est investi du pouvoir final de désignation.

En raison de ce droit exclusif d'initiative et de présentation appartenant au conseil d'administration (au gérant) et compte tenu du pouvoir de co-décision propre au conseil d'entreprise, sous forme d'un droit de veto, on peut admettre que l'assemblée générale ne saurait nommer un autre candidat que celui qui est présenté après une décision favorable au sein du conseil d'entreprise (9).

13. La procédure décrite doit rigoureusement être observée. Toute décision en matière de désignation (renouvellement de mandat ou démission), prise par l'assemblée générale, qui méconnaîtrait la procédure décrite (art. 15ter, §§ 2 à 4, de la loi du 20 septembre 1948) serait nulle (10). Au cours des travaux préparatoires, le Gouvernement a attiré l'attention sur le fait que les §§ 2 à 4 sont d'ordre public : tous ceux qui y ont intérêt (art. 17 du Code judiciaire) peuvent requérir l'annulation, tandis que le juge peut relever d'office cette nullité et la prononcer après réouverture des débats (Doc. Parl., Chambre, 1982-1983, n° 552/35, p. 24). En vertu de l'article 15ter, §5, la nullité sera prononcée par le Président du Tribunal de Commerce du siège de la société, siégeant comme en référé.

---

9) Voir dans le même sens, OLIVIER, H., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 49; VEROUGSTRAETE, I., o.c., dans, Les sociétés commerciales, 283, n° 26).

10) Voir également BUYLE, J.P., o.c., R.D.C., 1986, 609.

14. On peut imaginer plusieurs cas où une désignation n'interviendrait pas. Il est possible d'abord que le conseil d'administration (ou le gérant) omette de prendre une initiative, ou encore que la double majorité requise ne puisse être atteinte au conseil d'entreprise (même pas après la concertation prévue par l'arrêté royal du 17 mars 1986) ou qu'enfin l'assemblée générale ne nomme pas un réviseur d'entreprises.

Dans ces cas, une procédure particulière s'appliquera : à la requête de tout intéressé, Le Président du Tribunal de Commerce du ressort dans lequel la société a établi son siège, statuant comme en référé, pourra nommer un réviseur d'entreprises (art. 15ter, §2, troisième alinéa, de la loi du 20 septembre 1948). Cette procédure a été retenue parce que permettant une solution rapide en cas de contestation (Doc. Parl., Chambre, 1982-1983, n° 552/35, p. 23). Le choix de cette procédure a été inspiré en partie sans doute par l'efficacité qu'elle a révélée à l'occasion de la loi sur les pratiques de commerce du 14 juillet 1971. Selon VEROUGSTRAETE, le processus en cours qui voit l'apport du juge consulaire diminuer ne doit pas nécessairement être considéré comme une évolution positive (VEROUGSTRAETE, I., dans "Les Sociétés commerciales, 1985, 282) (1). C'est le président qui fixe la rémunération du commissaire-réviseur et qui le charge d'une mission de commissaire de la société ainsi que des quatre autres missions à l'égard du conseil d'entreprise que nous avons énumérées ci-dessus (v. n° 2), jusqu'à ce qu'il soit régulièrement pourvu au remplacement du commissaire-réviseur. Un tel remplacement ne sortira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination par le juge (art. 15ter, §2, in fine de la loi du 20 septembre 1948). La nomination par le Président du Tribunal de Commerce est effectuée sur avis du conseil d'entreprise au cas où celui-ci n'aurait pas été appelé à délibérer sur la nomination du commissaire-réviseur conformément à la procédure exposée ci-dessus (dans le cas présent : la double majorité).

### Réflexions sur la jurisprudence nouvelle

15. L'analyse des cas dont le Tribunal de Commerce a eu à connaître en 1986 et en 1987 et que le Président a tranchés permettra de préciser un certain nombre d'aspects de la procédure (voir ci-dessous les n° 17 et ss.), elle relèvera un certain nombre d'arguments objectés au sein du conseil d'entreprise (par la délégation des travailleurs) à l'encontre de la proposition du conseil d'administration ainsi que les considérants développés par le Président à propos de ces arguments (voir ci-dessous, n° 19 et ss.) et mettra en relief certaines qualités du réviseur que la jurisprudence prend expressément en compte (voir ci-dessous, n° 34).

-----  
1) Pour la tendance générale de la législation, voir : LAENENS J., et VANDEPLAS A., "De Alleensprekende Raadsheer", R.W., 1985-1986, 751 et ss.; voir aussi les observations de DUPLAT J.L., R.W., 1985-1986, 1322-1323.

Mais une réserve importante s'impose en la matière : la plupart des arguments et des considérants sont des éléments de fait et peuvent se réduire à des situations concrètes ne pouvant déboucher dès lors sur des conclusions générales ou sur une appréciation juridique.

Il importe, en outre, de souligner le caractère particulièrement délicat de cette jurisprudence - et, partant des commentaires qui y sont consacrés : dans le cadre du conflit qui a surgi entre le conseil d'administration et la délégation des travailleurs, il appartient au Président du Tribunal de Commerce d'évaluer les faits et les circonstances et procéder à la nomination d'un réviseur d'entreprises qui est inévitablement concerné par le déroulement de la procédure (1).

16. L'étude des jugements dont nous avons connaissance révèle que généralement, en ce qui concerne la décision finale de nomination, en cas de divergence d'opinion entre le conseil d'administration et la délégation des travailleurs au conseil d'entreprise, c'est le candidat proposé par le conseil d'administration qui sera nommé (2). Dans ces jugements, les arguments qu'ont fait valoir les délégués des travailleurs au conseil d'entreprise contre le candidat proposé sont analysés et commentés (parfois, de manière détaillée, ce qu'on ne saurait qu'apprécier, comme c'est le cas dans Prés. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W. 1986-87, 1838). Parfois, cette analyse et la réfutation des arguments semblent avoir été omises ou ne pas avoir été faites de manière convaincante (Prés. Hasselt, 23 mai 1986, R.W. 1986-1987 col. 1837, où l'un des considérants se contente d'affirmer laconiquement : "Puisqu'en la matière, il est préférable de nommer comme commissaire-réviseur le candidat du conseil d'administration"). Dans deux jugements, on constate qu'un deuxième commissaire-réviseur a été nommé, aux côtés du candidat proposé par le conseil d'administration (Prés. Charleroi, 7 mai 1986, non publié, et Prés. Charleroi, 12 juin 1986, non publié). Dans un seul des cas dont nous avons connaissance, ce n'est pas le candidat proposé par le conseil d'administration qui a été nommé, mais bien un réviseur étant déjà commissaire-réviseur près de deux autres entreprises constituant avec la société litigieuse une unité technique d'exploitation (Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C. 1986, 612).

---

1) Voir VEROUGSTRAETE, I., o.c., Les Sociétés Commerciales, 283 : cet auteur attend du Président qu'il nomme un réviseur dont le nom n'aurait pas été avancé par aucune des parties, sauf en cas d'abus manifeste de l'une de celles-ci, ou lorsque des motifs pratiques incontournables imposent le réviseur proposé par une des parties).

2) Prés. Gand, 14 avril 1986, non publié; Prés. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, 173; Prés. Liège, 12 mai 1986, non publié; Prés. Hasselt, 13 mai 1986, R.W. 1986-1987 col. 1836; Prés. Bruxelles, 5 juin 1986, R.D.C. 1986, 616, J.T.T., 1986, 431; Prés. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W., 1986-87, 1838; Prés. Bruxelles, 7 août 1986, non publié).

17. En raison de l'importance que revêtent la concertation et l'examen par le Président, il se recommande que le Président invite les délégations des employeurs et des travailleurs au conseil d'entreprise, le reviseur, le conseiller juridique de la société à venir s'expliquer ou à donner leurs commentaires <sup>(1)</sup>.

18. Le conseil d'entreprise ne doit pas motiver les raisons de sa récusation du reviseur d'entreprises présenté par le conseil d'administration (Prés. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, 173; voir également Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, 612). Aucune disposition précise n'est prévue à cet égard dans la loi. On peut trouver un argument dans les travaux préparatoires de la loi : imposer une obligation de motivation serait difficile à réaliser, un même vote négatif ne s'inspirant pas nécessairement des mêmes motifs et par ailleurs une telle obligation pourrait donner lieu à des discussions sans fin sur le bien fondé de la motivation, alors que le Gouvernement a voulu précisément une procédure souple, permettant d'éviter ce type de contestation (Doc. Parl., Sénat, 1983-1984, n° 715/2, p. 20).

Quant à la question de savoir si le conseil d'administration peut présenter un candidat unique ou si au contraire il est tenu de présenter une liste de candidats, le Président du Tribunal de Commerce de Nivelles a jugé qu'aucun texte de loi n'impose l'obligation de présenter une liste (Prés. Nivelles, 10 avril 1986, R.D.C., 1986, 605; Voir ci-dessus, n° 5). Il ressort également des faits repris dans le jugement du Président du Tribunal de Commerce de Bruxelles du 7 août 1986, que la délégation des travailleurs au conseil d'entreprise exigeait de pouvoir faire un choix. Faisant référence au jugement précité du Président de Nivelles, le conseil d'administration avait refusé de faire droit à cette demande. La délégation du personnel avait alors renoncé à sa revendication.

19. La jurisprudence relève plusieurs considérations de la délégation des travailleurs concernant l'attitude du reviseur d'entreprises en général et à l'égard des travailleurs en particulier. Nous les commenterons ci-dessous en citant la jurisprudence.

---

<sup>1</sup>) Voir Prés. Bruxelles, 26 juin, R.W. 1986-87, col. 1838; Prés. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W. 1986-87, col. 1845; Prés. Bruxelles, 7 août 1986, non publié; Prés. Charleroi, 7 mai 1986, non publié; Prés. Charleroi, 12 juin 1986, non publié; Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, 612; voir également Prés. Liège 16 avril 1986, R.P.S., 1986, 173, dont il ressort que la délégation des travailleurs n'a pas répondu à l'invitation; certains jugements ne permettent pas de s'assurer si une concertation ou un examen de ce type ont été organisés : Prés. Hasselt, 23 mai 1986, R.W. 1986-87, col. 1837.

Il a été avancé que le réviseur d'entreprises aurait refusé de prendre contact séparément avec la délégation des travailleurs. En se référant aux travaux préparatoires, le Président du Tribunal de Commerce de Bruxelles a estimé à juste titre que l'analyse et les explications par le réviseur des informations que le chef d'entreprise fournit au conseil d'entreprise sont données comme un ensemble (Prés. Bruxelles, 5 juin 1986, R.D.C., 1986, 617, J.T.T. 1986, 431).

Dans un cas similaire, la délégation des travailleurs au sein du conseil d'entreprise avait voté contre le candidat présenté par le conseil d'administration, parce qu'il n'avait pas été satisfait à sa revendication, à savoir que le réviseur d'entreprises à désigner devait être autorisé à participer aux réunions préparatoires des délégués des travailleurs (et d'avoir des discussions préparatoires séparées avec le réviseur d'entreprises). Ce point de vue n'a pas été accepté dans la jurisprudence : Selon le Président du Tribunal de Commerce, la quadruple mission confiée au réviseur d'entreprises par l'article 1er de la loi du 21 février 1985, implique que celui-ci ait comme interlocuteur l'ensemble du conseil d'entreprise et non pas un ou plusieurs groupes le constituant, si bien que c'est à tort que la délégation des travailleurs soutient dans ses conclusions que les informations économiques et financières que le chef d'entreprise fournit au conseil d'entreprise puissent faire l'objet de discussions séparées par la délégation des travailleurs, au cours d'un examen préparatoire en présence du réviseur d'entreprises, examen qui serait préalable à la discussion des documents en conseil (Prés., Bruxelles 13 janvier 1987, R.W., 1986-87, col 1845).

L'analyse des textes, tant de la loi du 20 septembre 1948 que de l'article premier de la loi du 21 février 1985 (les informations économiques et financières sont fournies au conseil d'entreprise en tant que collège) et aussi les travaux préparatoires de cette dernière loi (rejet de l'amendement DE WASSEIGE et commentaire du Ministre des Affaires Economiques, voir la citation dans Prés. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W. 1986-87 col. 1845) contiennent en effet cette position. Ce point de vue ne diminue toutefois en rien la considération que, dans le cadre de la relation de confiance qui doit s'établir entre le réviseur d'entreprises et les partenaires sociaux au sein du conseil d'entreprise, le premier pourrait parfaitement apporter à la délégation des travailleurs, en plus de la quadruple mission prévue à l'article premier, des informations générales et didactiques et lui donner, par exemple, un commentaire général de la loi du 17 juillet 1975, de ses arrêtés d'exécution ou encore de certains principes comptables, comme par exemple l'article 27bis de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 (Prés. Bruxelles, 13 janvier 1987, in fine).

**20.** Le Président du Tribunal de Commerce de Liège n'a pas retenu l'objection d'une délégation des travailleurs soutenant que l'absence sur la liste des réviseurs proposés "à coloration syndicale" était un élément important. Le réviseur doit se présenter comme une personne tout à fait indépendante des parties concernées, et il devra accomplir sa tâche dans l'intérêt de toutes les parties intéressées, dans un esprit d'égalité et dans l'impartialité la plus complète (Prés. Liège, 6 mai 1986, non publié; voir également, en ce qui concerne l'indépendance du réviseur, ci-dessous, n° 27 et ss). On remarquera que le Président du Tribunal de Commerce de Charleroi avait été sensible à

l'argument de la délégation des travailleurs qui s'était déclarée d'accord avec la proposition du conseil d'administration avait été sensible à l'argument de la délégation des travailleurs qui s'était déclarée d'accord avec la proposition du conseil d'administration, à condition qu'un deuxième reviseur de la "région", à savoir habitant Charleroi, soit nommé et les deux reviseurs ont donc été nommés (Prés. Charleroi, 7 mai 1986, non publié).

21. En ce qui concerne l'objection de la délégation des travailleurs au conseil d'entreprise faisant valoir que le reviseur prévoyait un nombre trop restreint d'heures pour pouvoir bien accomplir sa double mission du commissaire-reviseur et de reviseur d'entreprises, le Président du Tribunal de Commerce de Bruxelles a surtout pris en considération deux aspects, à savoir, d'une part, l'organisation administrative et comptable et le contrôle interne et, d'autre part, le fait que le reviseur devait nécessairement accomplir suffisamment de travaux pour acquérir la connaissance requise de l'entreprise, si bien qu'il lui est possible de connaître à fond l'entreprise (Prés. Bruxelles, 5 juin 1986, R.D.C., 1986, 617, J.T.T. 1986, 431). Le calcul du nombre d'heures ne se fait d'ailleurs qu'à titre provisoire, le nombre pouvant toujours être adapté ultérieurement si nécessaire, en adaptant également le budget (Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, 612).

22. Le reviseur peut-il confier une partie des travaux à effectuer à ses collaborateurs ? Il ressort d'un des cas que le conseil d'entreprise avait estimé que le reviseur devait accomplir personnellement une part plus importante des travaux sans les faire exécuter par ses assistants. C'est à juste titre que le Président du Tribunal de Commerce a estimé que l'accomplissement de travaux par des collaborateurs était parfaitement licite : en vertu de l'article 64sexies in fine Lois Soc., les commissaires peuvent, dans l'exercice de leur fonction, et à leur frais, se faire assister par des préposés ou par d'autres personnes dont ils répondent (Prés. Malines, R.D.C. 1986, 612).

On comparera cette position à celle de la Commission bancaire en ce qui concerne la répartition des tâches entre le reviseur agréé et ses collaborateurs : la Commission attache de l'importance à l'engagement personnel du reviseur agréé dans l'accomplissement de ses mandats dans le secteur du crédit, mais n'a pas voulu imposer une ligne de conduite contraignante concernant la répartition des tâches entre le reviseur agréé et ses collaborateurs <sup>(15)</sup>. Le reviseur est toutefois responsable des prestations qu'il confie à ses collaborateurs et il se portera garant de leur compétence et de leur discrétion <sup>(16)</sup>.

-----  
<sup>15</sup>) Commission bancaire, Rapport annuel, 1983-1984, 47.

<sup>16</sup>) Commission bancaire, Rapport annuel, 1983-1984, 47 pour le reviseur agréé.

23. Dans certains cas, la délégation des travailleurs au conseil d'entreprise avait formulé des objections contre la proposition de nomination d'une société de réviseurs avec un représentant permanent. La délégation avait fait valoir que la proposition d'une société n'était pas conforme à l'esprit de la loi, que le réviseur devait être une personne physique, la personne morale n'ayant pas de qualité humaine et pouvant difficilement jouer le rôle de personne de confiance (voir Prés. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W. 1986-87 col. 1837).

Cet argument de la délégation des travailleurs n'a pas été retenu par le Président du Tribunal de Commerce de Bruxelles : la proposition d'une société de réviseurs avancée par le conseil d'administration est tout à fait conforme à la loi du 21 février 1985 (Prés. Bruxelles, 26 juin 1986, précité). Le Président note que les travaux préparatoires démontrent clairement que le législateur était animé, en ce qui concerne les sociétés de réviseurs, de deux préoccupations, à savoir, d'une part permettre la constitution de grandes sociétés professionnelles de réviseurs, destinées à exercer le contrôle sur les grandes sociétés, et, d'autre part, de regrouper au sein d'une même société professionnelle de réviseurs, plusieurs spécialistes capables de répondre aux divers besoins des clients de la société de réviseurs.

A cet égard, l'organisation de la profession de réviseur d'entreprises a connu une évolution notable.

Initialement, dans la loi du 22 juillet 1953, la profession était considérée comme une profession libérale traditionnelle, exercée individuellement par des personnes physiques. L'article 8, 3<sup>e</sup> alinéa, de ladite loi portait l'interdiction pour le réviseur de créer une société dotée de la personnalité juridique <sup>(1)</sup>. Cette législation s'explique par la conception traditionnelle de la profession libérale <sup>(2)</sup>. Les nécessités du contrôle de grandes entreprises souvent organisées au niveau international, le contexte international sans cesse croissant dans lequel s'exerce la profession, la nécessité de collaborer avec des auditeurs étrangers et des professionnels de professions ou de disciplines complémentaires, le besoin aussi de continuité et d'une sécurité juridique plus grande dans les relations avec les tiers, la nécessité de la création et de la synergie de disciplines complémentaires sur le plan du

---

<sup>1</sup>)à propos de la collaboration au sein d'une association : Règles de conduite en matière d'associations, Rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, 1982, pp. 26 et ss; voir également, e.a. STEENBERGEN, J., "Professionele Vennootschappen, het aanwenden van vennootschapsvormen bij de uitoefening van een vrij beroep", T.P.R., 1974, 247-248, qui analyse également la licéité des sociétés professionnelles dans le cadre de la législation de l'époque; GEENS, K., "De Professionele en Interprofessionele Vennootschap : een stand van zaken", Accountancy, mai 1985, n° 5, pp. 15 et ss.; voir "KMG, de Nieuwe Gigant", Accountancy, avril 1985, n° 4, surtout la page 5).

<sup>2</sup>)Voir MAES, J.P. et VAN HULLE, K., o.c., Accountancy, mai 1985, n° 5, p. 16; Voir aussi notamment, SWENNEN H. (réd.), Juridische organisatie van het vrij beroep, Antwerpen, Kluwer, 1975, e.a. p. 35).

contrôle et des conseils, expliquent que l'approche initiale ait été revue. Au cours des travaux préparatoires, il a été dit expressément "Qu'à cet égard, le projet vise à favoriser la constitution de sociétés importantes spécialisées dans le domaine du contrôle financier et capables de déployer leurs activités au niveau international" (1). Dans un premier projet de loi de réforme, on avait même affirmé que la solidarité dans les cabinets de revision et dans les associations d'une certaine importance apportait une garantie supplémentaire d'indépendance (voir Doc. parl., Chambre 1979-1980, n° 569/1, 10 et 11).

La loi du 21 février 1985, prévoyant en quelque sorte un régime transitoire, a modifié en profondeur la loi du 22 juillet 1953 : jusqu'à l'expiration d'un délai de trois ans prenant cours à la date de l'introduction, pour les reviseurs d'entreprises, de la société civile professionnelle, il sera possible de créer une société civile de reviseurs constituée sous forme de société en nom collectif, d'une S.P.R.L. ou d'une société coopérative (voir art. 33 §1 de la loi du 22 juillet 1953 et art. 14 1er al.1er de l'arrêté royal du 15 mai 1985). Une telle société pourra se voir attribuer la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, si son objet et ses activités se limitent à l'exercice des missions de revision visées à l'article 3 de la loi du 22 juillet 1953 et des activités compatibles, si les associés, gérants ou administrateurs sont membres de l'Institut ou ont à l'étranger une qualité reconnue équivalente, si les gérants ou les administrateurs sont des personnes physiques et que la majorité d'entre eux est membre de l'Institut, si les représentants chargés de l'exécution des missions au nom et pour le compte de la société sont membres de l'Institut. En vertu de l'article 33 §3, les S.P.R.L. et les sociétés coopératives doivent être qualifiées par une raison sociale, et la raison sociale ne peut comporter que le nom d'un ou de plusieurs gérants, administrateurs, associés ou le nom d'un ou de plusieurs anciens associés ayant eu la qualité de reviseur (2).

Chaque fois qu'une mission de revision est confiée à une société de reviseurs, l'organe d'administration de celle-ci est tenu de désigner parmi les associés, gérants ou administrateurs, un représentant qui est chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. Ce représentant dit "permanent" est soumis aux mêmes conditions et encourt les

---

1) Doc. Parl., Chambre, 1982-1983, n° 552/35, p. 5; voir aussi Doc. Parl., Chambre, 1982-1983, n° 552/1, 4; Du point de vue du droit comparé, brève note à l'intention des membres de la Commission spéciale relative au statut juridique des sociétés de reviseurs dotées de la personnalité juridique en France, aux Pays-Bas, dans le Royaume Uni, en République Fédérale d'Allemagne, aux Etats-Unis (Illinois, Californie, New York) et au Canada (Québec), Doc. Parl., Chambre, 1982-1983, n° 552/35, 87; Voir aussi VAN ASBROECK, R. et DE BOCK, P., "Zoeklicht op de commissaris-revisor, Antwerpen, Kluwer, 1985, p. 81; Pour une position conservatrice, par contre, voir VAN RYN, J., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 15-17).

2) Voir e.a. MAES, J.P. et VAN HULLE, K., o.c. 19; voir également en ce qui concerne l'exercice de la profession dans le cadre d'une association : art. 8 de la loi du 22 juillet 1953 : MAES J.P. et VAN HULLE K. o.c. 28-30.

mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propres, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la société civile (1).

Dans un certain nombre de procédures introduites, il semble qu'il y ait eu confusion, dans l'esprit de certaines délégations des travailleurs au conseil d'entreprise entre, d'une part, la possibilité de nommer un réviseur d'entreprises en tant que personne physique, et d'autre part, la possibilité de nommer une société de réviseurs, avec désignation d'un représentant permanent (voir la remarque in limine litis : Prés. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W. 1986-87 col.1845).

La société (dans l'hypothèse envisagée, l'organe d'administration) peut démettre son représentant permanent, mais elle est tenue de désigner immédiatement un successeur. Elle peut aussi remplacer son représentant permanent en respectant la stabilité souhaitée de la fonction de commissaire (Doc. Parl., Sénat, 1983-1984, n° 715/2, 21; MAES, J.P. et VAN HULLE, K., o.c. 20).

**24.** Compte tenu du nouveau régime légal mis en place, on peut souscrire à l'appréciation du Président du Tribunal de Commerce de Bruxelles : c'est à tort que la délégation du personnel a soutenu qu'en proposant une société de réviseurs d'entreprises, le conseil d'administration n'aurait pas respecté l'esprit de la loi (Prés. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W. 1986-1987 col. 1837).

L'action de la société anonyme devant le Président du Tribunal de Commerce de Bruxelles visait à faire nommer une société de réviseurs "dans la personne" du représentant permanent.

Le Président a déclaré l'action recevable et fondée et a dès lors nommé le représentant qui encourt les responsabilités civiles, pénales et disciplinaires comme s'il exerçait la mission en question en nom et pour compte propres. Cette désignation implique que lorsque la situation du représentant permanent devait changer (par exemple, à la suite de son départ comme associé, d'un décès, d'une sanction disciplinaire) avant la désignation d'un réviseur d'entreprises par l'assemblée générale, il faudrait une nouvelle désignation par le Président du Tribunal de Commerce.

La question est de savoir s'il fallait d'abord une action et puis une décision judiciaire à cet effet dans le cadre de la législation existante.

---

1) Voir art. 33 §2, de la loi modifiée du 22 juillet 1953; Doc. parl., Chambre 1982-1983, n° 552/35, 89; GEENS, K., o.c., Accountancy, 1985, n° 15, 18; MAES, J.P. et VAN HULLE, K., o.c., 18 : c'est à juste titre que ces auteurs font observer que cette disposition s'est inspirée de l'article 99 §2 du grand projet n° 387, Doc. parl., Chambre, 1979-1980, n° 987/1; VEROUGSTRAETE, I., o.c., dans Les Sociétés Commerciales, 263).

On pourrait d'une part, développer la thèse suivante : dans l'hypothèse où la proposition du conseil d'administration n'obtiendrait pas, au conseil d'entreprise, la majorité requise, le Président du Tribunal de Commerce, statuant à la requête de tout intéressé, nommera un réviseur d'entreprises (art. 15ter §2 de la loi du 20 septembre 1948). La loi ne comporte d'autre exigence que la nomination d'un réviseur d'entreprises. A défaut de toute précision quant à savoir s'il faut entendre par là une personne physique, ou qu'une personne morale pourrait également être nommée, et puisque la qualité de membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est attribuée à toute société civile qui réunit les conditions prévues à l'article 33 §1er de la loi du 22 juillet 1953 et de l'article 14 de l'arrêté royal du 15 mai 1985 (voir ci-dessus n° 13), l'action devant le Président du Tribunal de Commerce peut se limiter à la requête visant à faire nommer une société de réviseurs. Sur base de l'article 33, §2 de la loi précitée, il appartient dans cette hypothèse à la société (dans le cas présent, son organe d'administration) de désigner un représentant permanent qui sera chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. C'est d'ailleurs sur base également de cette dernière disposition que la société (dans le cas présent, son organe d'administration) est compétente pour destituer son représentant permanent, même si elle est tenue de désigner par la même occasion son successeur.

Par ailleurs, il est également possible que l'introduction d'une action et la décision de nomination d'un réviseur d'entreprises, en cas de conflit - à savoir lorsque le(s) candidat(s) proposé(s) (éventuellement une société avec un représentant permanent) par le conseil d'administration - ne rencontre pas la majorité requise au sein du conseil d'administration. Afin de résoudre complètement le conflit, la société requerra la désignation tant de la société que de son représentant permanent. Lorsque seule la désignation de la société est requise, il est possible qu'une difficulté subsiste au conseil d'entreprise quant au représentant permanent à désigner par la société. En raison de la position du réviseur d'entreprises, notamment à l'égard du conseil d'entreprise, il y a lieu d'éviter pareille situation. Indirectement, l'article 4 de l'arrêté royal du 27 mars 1986 fournit un argument formel : en vertu de cette disposition, le candidat sera toujours tenu de communiquer aux membres du conseil d'entreprise son curriculum vitae; on est fondé à en déduire que le conseil d'entreprise est aussi appelé à se prononcer sur la personne du représentant permanent. Lorsque ni la société proposée par le conseil d'administration, ni son représentant permanent n'obtiennent la majorité requise au conseil d'entreprise, il appartient au Président du Tribunal de commerce de se prononcer, tant sur la nomination de la société que sur celle de son représentant permanent.

25. L'objection de la délégation du personnel dans le cas introduit devant le président du tribunal de commerce de Bruxelles (Prés. Bruxelles, 26 juin 1987, faisant valoir que le statut de la société de réviseurs n'est pas encore réglé définitivement et se fonde sur une mesure transitoire, est un argument admissible de lege lata : jusqu'à l'expiration d'un délai de trois ans prenant cours à la date de l'introduction dans le droit belge pour les réviseurs d'entreprises, de la société civile professionnelle, il est possible de constituer une société civile de réviseurs ayant la forme d'une société en nom collectif, d'une S.P.R.L. ou d'une société coopérative (art. 33 de la loi du 22 juillet 1953; voir ci-dessus n° 23).

Il faut cependant signaler à ce propos que le projet de loi sur les sociétés civiles de moyens (Doc. Parl., Chambre, 1984-85, n° 1108/1) se distingue à beaucoup d'égards des dispositions qui régissent actuellement les sociétés de réviseurs selon la loi modifiée du 22 juillet 1953. Dans le cadre de la présente contribution, nous ne saurions reprendre une critique détaillée dudit projet, déjà approuvé par la Chambre (voir Doc. Parl., Chambre, 1983-84, n° 1108/7). (1)

L'opinion traduite par K. Geens (Geens, K., o.c., Accountancy, 1985, n°s 5, 15, 17 et 18) selon laquelle la loi du 21 février 1985 serait déjà rédigée entièrement en fonction du projet de loi n° 1108 sur les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles, doit être nuancée : il existe entre le régime légal tel qu'instauré par la loi de réforme du revisorat ci-dessus et le projet n° 1108, plusieurs différences. Sans prétendre être complet, nous pouvons citer : en vertu de l'article premier du projet, seules les personnes physiques peuvent être membres d'une société professionnelle, alors que la législation actuelle ne comporte pas cette restriction; l'article 2 soulève des problèmes, notamment en ce qui concerne l'admissibilité des conseillers fiscaux comme associés d'une société civile interprofessionnelle, leur statut n'étant pas (encore) régi par un statut légal ou réglementaire; la formulation malheureuse de la responsabilité de l'associé, du moins selon le libellé de l'article; le libellé de l'article sept ne résoud pas la question de savoir si on peut aussi être membre d'une société étrangère; la règle dérogatoire au droit commun prévue à l'article 10 et selon laquelle tout associé, nonobstant toute disposition contraire (par exemple dans les statuts), représente la société à l'égard de tiers; la disposition impérative de l'article 11 prévoyant que chaque associé dispose d'une seule voix, peut compliquer l'accès à la qualité d'associé pour les jeunes réviseurs dans les sociétés d'une certaine importance; les difficultés auxquelles pourraient donner lieu, dans la pratique, une application stricte de l'article 21 concernant l'achèvement des affaires en cours en cas de dissolution de la société; le conflit entre l'application immédiate des dispositions pénales de l'art. 23 et le délai de transition de trois ans prévu à l'article 24).

La différence entre, d'une part, les nombreuses imprécisions du projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et sur les sociétés civiles de moyens, et, d'autre part, le régime existant concernant les sociétés de réviseurs (art. 33 de la loi du 22 juillet 1953), nous force à réfléchir sur l'opportunité qu'il y aurait à promulguer le projet de loi. Il est possible que le cadre légal actuel, s'il échet avec quelques adaptations,

---

1) Pour une analyse critique, voir : DE VROEDE, P., (éd.), De Professionele en Interprofessionele burgerlijke vennootschap, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 276 p., surtout les considérations générales par M. FLAMMEE et la responsabilité civile de la société professionnelle et de ses associés par CORNELIS, L.; HEENEN, J. en MALHERBE J., "Les sociétés civiles professionnelles", J.T., 1985, 709-713; VAN OMMESLAGHE, P., "Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens", dans Les sociétés commerciales, VAN RYN, J. (éd.), Editions du Jeune Barreau, 1985, 349-388).

suffise pour l'organisation de la profession de reviseur d'entreprises. En tout cas, il faudra des corrections pour les dispositions peu claires ou mal adaptées à la pratique que comporte le projet.

**26.** Divers jugements prennent en considération la confiance que le reviseur inspire aux parties concernées (Prés. Charleroi, 7 mai 1986 et 12 mai 1986, non publié; Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, 612, où il est tenu compte de l'importance de la société; Prés. Charleroi, 12 juin 1986, non publié). Cette considération peut rencontrer les objectifs fondamentaux de la loi du 21 février 1985; le reviseur d'entreprises devient un homme de confiance appelé à certifier, à l'égard de la collectivité en général ou à l'égard de tiers intéressés, les documents comptables des entreprises, et à leur conférer, de ce fait, le crédit qui s'attache à une certification par un professionnel assermenté (voir, e.a., Doc. Parl., Chambre, 1982-83, n° 552/35, 5; voir également ci-dessous, n° 27).

**27.** Il ressort d'un certain nombre de cas que la délégation du personnel avait des doutes quant à l'indépendance du candidat proposé par le conseil d'administration à l'égard de l'entreprise ou à l'égard de cabinets étrangers avec lesquels il existe un lien de participation (1).

Il ressort d'un premier jugement (Prés. Bruxelles, 7 août 1986 développant en grande partie des considérations identiques) que le président du tribunal de commerce, au moment de se faire une opinion sur l'indépendance de la société de reviseurs en question, prend en considération plusieurs éléments : l'objet de la société (à savoir accomplir des missions dans la qualité de membre de l'Institut des Reviseurs d'entreprises), le fait que tous les associés doivent obligatoirement être reviseurs, la constatation que la société est affiliée à une fédération internationale de cabinets d'auditeurs indépendants et que ladite fédération a édicté des normes de revision comptable rigoureuses, internationalement admises, plus contraignantes que celles de l'IRE, la considération que la société mère soit soumise au contrôle de la SEC et que la SEC exige que tous les auditeurs qui doivent assumer la responsabilité de la revision des comptes annuels doivent assurer de manière explicite leur indépendance, l'intérêt des comptes annuels consolidés et la condition que la certification des comptes annuels du groupe s'effectue par des auditeurs dont la signature est connue internationalement, la suppression de l'audit externe confié à un cabinet très lié à la société de reviseurs, la déontologie très stricte qu'imposent l'I.R.E. et en l'occurrence aussi les autres fédérations internationales. Dans d'autres jugements, les observations de la délégation du personnel au conseil d'entreprise concernant l'indépendance du reviseur ne sont pas admises faute de preuves (Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C. 1986, 612), ou l'on se contente de dire que les reviseurs sont des spécialistes offrant toutes les garanties sur le plan de l'indépendance et de l'honnêteté (Prés. Charleroi, 7 mai 1986, non publié; Prés. Charleroi, 12 juin 1986, non publié).

-----  
1) Voir Prés. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W., 1986-87, col. 1838; Prés. Bruxelles, 7 août 1986, non publié; Prés. Charleroi, 7 mai et 12 juin 1986, non publié; Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, 612.

28. Il est opportun de commenter les règles légales, déontologiques et autres (notamment conventionnelles) qui s'imposent aux réviseurs d'entreprises en matière d'indépendance.

Il va sans dire que les contrôles en général, et les contrôles financiers en particulier, ne sauraient être fiables et crédibles que dans la mesure où la personne ou l'organisme de contrôle sont indépendants à l'égard de celui qu'ils contrôlent. Les réviseurs d'entreprises - auxquels le législateur a confié le monopole de la fonction d'attestation de l'image fidèle reflétée par les comptes annuels - doivent être des hommes indépendants, au risque de voir leur fonction perdre tout crédit et crédibilité (24).

29. Les dispositions relatives à l'indépendance du réviseur d'entreprises, tant dans l'exercice de ses tâches au conseil d'entreprise que dans sa fonction de commissaire de la société, constituent l'un des régimes les plus importants mis en place par la loi de réforme du 21 février 1985.

Il est frappant de voir combien de fois le principe de l'indépendance du réviseur d'entreprises a été rappelé et souligné lors des travaux préparatoires de la loi de réforme (25). La doctrine aussi souligne à juste titre ce principe : l'indépendance à l'égard des divers groupes d'intérêt qui sont concernés par l'entreprise est une condition essentielle de la crédibilité du réviseur d'entreprises et de la confiance dont il est l'objet (26).

---

<sup>24</sup>) MAES, J.P. et VAN HULLE, K., o.c., 27, répété à la p. 70; voir les "Concepts of professional Ethics", (édition 1985, E.T., section 52) : "Indépendance has always been a concept fundamental to the accounting profession, the cornerstone of its philosophical structure"; voir la position rigoureuse adoptée par la Commission bancaire à l'égard du réviseur d'entreprises chargé d'une mission auprès d'un établissement de crédit : en principe, le réviseur agréé ne peut exercer aucune autre fonction dans l'établissement, sauf dans deux hypothèses, à savoir dans les petits établissements de crédit et dans le cas d'établissements de droit belge ayant des filiales à l'étranger (Commission bancaire, Rapport annuel, 1983-84, 49); par ailleurs, l'exercice de toute mission relevant de la profession de réviseur d'entreprises, de missions à titre d'expert judiciaire, ou d'une fonction d'administrateur ou de gérant dans une société ou en association de réviseurs d'entreprises, est admis de plein droit (en matière d'incompatibilités, voir : Commission bancaire, Rapport annuel, 1983-84, 57, et Rapport annuel, 1985-86, 46-47).

<sup>25</sup>) voir, e.a., le rapport de la Chambre, Doc. Parl., Chambre, 1982-83, n° 552/35, 2, 4, 5, 6, 9, 10, 37 à 46, 66 à 69; voir également Doc. Parl., Chambre, 1982-83, N° 414/1, 3, 19 et 24; Doc. Parl., Sénat, 1983-84, N° 715/2, 3, 16 à 18; voir également, e.a., Rapport annuel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, 1982, 17 et 19).

<sup>26</sup>) voir e.a., KEUTGEN, G. et HUYS, M. : "Vers la réforme du revisorat", Rev. Banque, 1973, 14 et 32 et ss.; OLIVIER, H. : "Le contrôle des comptes consolidés", dans Juridische aspecten van de geconsolideerde jaarrekening, Biron, H. (éd.), Anvers, Kluwer, 1980, surtout 271-272 et 273; BENOIT-MOURY, A. : "Les pouvoirs et les responsabilités de Commissaires", R.P.S.,

En analysant ces règles légales, il convient d'observer d'abord que le principe de l'indépendance n'a pas été repris expressément dans la huitième directive (JO, 12 mai 1984). L'article 3 prévoit que l'instance compétente d'un état membre ne donnera son autorisation qu'à des personnes honorables exerçant aucune activité incompatible, en vertu de la législation nationale en vigueur, avec le contrôle légal des documents visés à l'article 1er, 1er alinéa (en l'occurrence, les comptes annuels et le rapport de gestion), (J.O., 13 mai 1978). Par contre, le principe d'indépendance étant repris à l'article 3 du projet de directive : "Les Etats membres n'accorderont la reconnaissance qu'à des personnes honorables et indépendantes".

Le principe de l'indépendance a été traduit dans la législation belge, à l'article 8, § 1, de la loi modifiée du 22 juillet 1953 ("Les réviseurs d'entreprises s'acquittent en toute indépendance par rapport aux personnes, sociétés ou institutions concernées des missions de revision qui leur sont confiées") et à l'article 64bis lois Soc. pour le commissaire-réviseur. Le commissaire-réviseur qui accepterait une mission de revision alors qu'il se trouve dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'exercice indépendant de sa fonction violerait les lois sur les sociétés (voir Lievens, J., "De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", dans Liber amicorum J. Ronse, 1986, p. 272).

A titre complémentaire, l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 énumère une série d'incompatibilités : interdiction de s'engager dans un contrat de travail; sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises, interdiction d'exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur, sauf dans des sociétés professionnelles et interprofessionnelles, interdiction d'exercer dans des liens de subordination une fonction rémunérée par les autorités publiques. Comme dernière incompatibilité, et la plus importante de celles visées dans cet article, il est signalé qu'il est interdit aux réviseurs d'entreprises d'exercer des activités incompatibles avec la dignité et l'indépendance de leur fonction.

En outre, l'article 64bis, deuxième alinéa Lois Soc. dispose que les commissaires ne peuvent accepter, ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une entreprise liée à celle-ci, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commis-

-----  
1986; II; VAN ASBROECK, R. et DE BOCK, P., o.c., 79-80; VAN RYN, J., o.c., Ann. Dr. Liège, 1985, 27; VEROUGSTRAETE I., o.c., dans Les sociétés commerciales, 263 et 284 et ss.; VAN CROMBRUGGE, S., Juridische en fiscale eenheidsbehandeling van vennootschapsgroepen, Antwerpen, Kluwer, 1984, 136-139; voir du point de vue du droit comparé, avec des analyses pertinentes pour les problèmes de responsabilité, EBKE, W.F., "In search of alternatives : comparative reflections on corporate governance and the independent auditor's responsibilities", NW UL Rev., 1984, 663 et ss., surtout 672; voir également Revue française de comptabilité, septembre 1984, n° 149 : "L'organisation professionnelle aux Pays-Bas et en France".

saire (1). Le nouveau régime légal prévu par l'article 64ter Lois Soc. relatif à la rémunération du commissaire-reviseur renforce aussi son indépendance. Ceci de même pour la suppression de la révocation ad nutum et la nomination pour une période de trois années contribuent à renforcer sa position (article 64quater Lois Soc.; voir notamment Van Asbroeck, R., et De Bock, P., o.c., 79).

**30.** Ce principe de base ainsi que les incompatibilités qui y sont liées sont acceptables pour toutes les parties qui sont intéressés à un bon fonctionnement du revisorat d'entreprises. Le reviseur d'entreprises doit en effet pouvoir se faire une opinion indépendante avec toute l'intégrité et l'objectivité requises, sans être influencé par des relations, qu'elles soient d'affaires ou personnelles. L'approche mise en oeuvre par le législateur est très claire à cet égard : il a préféré une formulation générale du principe à une casuistique qui, en raison même de la formulation très détaillée des incompatibilités, eût menacé de faire disparaître le principe de base à l'arrière-plan, voire même de l'escamoter (pour une analyse du projet initial, voir Rapport annuel, Institut des Reviseurs d'entreprises, 1981, 55-56). D'ailleurs expliciter davantage ce principe serait difficile autant que délicat. Les discussions et la division au sein de la Commission de la Chambre l'on démontré à suffisance (Doc. Parl., Chambre, 1982-83, 552/35, 37-46).

Faute de définition précise dans la loi, l'indépendance pourrait se définir comme la possibilité d'agir en toute intégrité et objectivité, l'intégrité étant par essence une qualité individuelle fondamentale pour la confiance dans le reviseur d'entreprises et l'objectivité se traduisant par une attitude indépendante dans toutes les matières où le reviseur intervient (2).

Un important principe général de droit peut en la matière s'avérer utile quand il s'agit d'explicitier davantage la règle fondamentale de l'indépendance : il est inadmissible que le contrôleur contrôle le résultat de ses propres activités. Et un point de rattachement pourra être trouvé dans la jurisprudence consacrée à l'indépendance et à l'impartialité du juge. Selon la Cour de Cassation, la règle qui prône l'indépendance et l'impartialité du juge est un principe général de droit applicable à toutes les instances judiciaires, aussi quand il s'agit, par exemple, de matières fiscales ou disciplinaires ou de procédures devant la Cour des Comptes, et ce alors que

1) Observons, à ce propos, que l'exercice de la fonction de commissaire dans une entreprise liée, ne frappe pas d'incompatibilité la revision des comptes annuels ou des états financiers consolidés ainsi que l'exercice de missions légales auprès de filiales : WYMEERSCH, E., "De houding van de Bankcommissie tegenover het groepsverschijnsel", dans : Rechten en plichten van moeder- en dochtervennootschappen, BIRON, H. (éd.), Anvers, Kluwer, 427 : l'auteur compare cette règle à la position adoptée antérieurement par la Commission bancaire : Rapport annuel, 1977-78, 149.

2) Voir la définition proposée aux Etats-Unis par la "Securities and Exchange Commission", SEC, Accounting and Reporting Manual, Rel. 7, 1986/4, n° 14.04 in fine et la définition que propose le "American Institute of Certified Public Accountants" (AICPA).

toutes les dispositions de l'article 6.1 de la Convention européenne des Droits de l'Homme ne sont pas applicables à ces matières (29). Tout juge dont on est fondé à présumer qu'il ne ferait pas preuve de l'impartialité à laquelle les parties ont droit, est tenu de s'abstenir de participer à la décision (Cass., 21 février 1979, Pas., 1979, I, 750, Arr. Cass., 1978-79, 737).

Etroitement liée à ce principe général de droit concernant l'indépendance et l'impartialité des juges, il y a la règle qui dit que nul ne peut être juge et partie à la même cause (30). Dans la jurisprudence, l'arrêt de la cour de Cassation du 13 octobre 1975 (Cass., 13 octobre 1975, Pas., 1976, I, 181, Arr. Cass., 1976, 191, note J.V.) mérite une mention toute particulière : un avocat était intervenu au tribunal correctionnel pour représenter un prévenu et avait été appelé ensuite pour siéger au tribunal. La Cour de Cassation a décidé que cette circonstance devait entraîner la nullité du jugement. La Cour a estimé qu'il ne s'agissait pas en l'occurrence d'un motif de récusation, qui aurait dû être invoqué in limine litis, mais bien de la violation d'un principe de droit qui est d'ordre public, essentiel pour l'administration de la justice et qui peut être évoqué pour la première fois au cours de l'instance devant la Cour de Cassation. Une autre règle, connexe à la dernière, veut que personne ne puisse, dans une même cause, être à la fois juge et expert (voir Cass., 14 février 1977 et 21 juin 1977, Pas., 1977, I, 634 et 1074, Arr. Cass., 1977, 657 et 1089). Les dispositions légales applicables en matière de récusation (art. 837 et ss. du Code Jud.) peuvent également être invoquées pour mieux cerner le principe d'indépendance du contrôleur évoqué ci-dessus. Remarquons que ces mêmes dispositions légales s'appliquent également sur l'expert désigné par le juge (31).

**31.** Les dispositions légales relatives à l'indépendance du reviseur d'entreprises peuvent être complétées par des normes édictées par l'Institut des Revisseurs d'Entreprises (32).

-----  
29) pour un aperçu récent de la jurisprudence, voir CLAEYS-BOUAERT, Ph., *Algemene Beginselen van het recht - Vijftien jaar rechtspraak van het Hof van Cassatie*, R.W., 1986-87, 977.

30) voir les articles 292, 293, 297 et 304 du Code Jud. et la jurisprudence de la Cour de Cassation : CLAEYS-BOUAERT, Ph., o.c., R.W., 1986-87, 979).

31) art. 966 Code Jud.; concernant l'indépendance de l'expert, LURQUIN, P., *Traité de l'expertise*, Bruxelles, Bruylant, 1985, pp. 25, 35 et 109 et ss.

32) voir OLIVIER H., o.c., dans Rechten en Plichten van moeder- en dochtervennootschappen, BIRON, H., (Edit.), 451 : voir la traduction du principe d'indépendance dans les codes de déontologie dans les pays voisins : Nederlands Instituut voor Registeraccountants, *Gedrags- en Beroepsregels van registeraccountants* (art. 22); Wirtschaftsprüferkammer, *Richtlinien für die Berufsausübung des Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer* (Richtlinie I : "unabhängigkeit und Unbefangenheit"); Institute of Chartered Accountants, *Guide to Professional Ethics* (Statement 1); Compagnie nationale des Commissaires aux comptes, (Code de conduite du commissaire aux comptes).

Les normes édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont importantes parce qu'elles cernent davantage le principe général de l'indépendance prévu par la loi et parce que, en tant que telles, elles ont une certaine pertinence juridique (1). Le Conseil peut aussi, dans ses rapports, exprimer ce qui à son opinion est incompatible avec les règles relatives à l'indépendance (voir Rapport, IRE, 1985, p. 46).

L'article 1er du règlement de discipline de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises souligne l'indépendance : "Ils doivent éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'ils doivent à leurs confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales" (art. 1er du Règlement de discipline de l'IRE, arrêté royal du 16 mars 1957, modifié par l'arrêté royal du 2 octobre 1961).

Les normes générales de revision arrêtées par le Conseil le 2 décembre 1983 (2) prévoient également des dispositions en la matière : "Le réviseur d'entreprises portera son jugement professionnel dans un esprit de totale indépendance. Il s'abstiendra de tout ce qui peut porter atteinte à cette indépendance". Cette indépendance du réviseur présente un aspect double, à savoir un premier aspect d'éthique professionnelle individuelle, qui est déterminé par l'attitude intellectuelle et l'intégrité du réviseur, et aussi un aspect objectif et social, qui dépendra notamment de la manière dont sont organisés la profession et son exercice. Cette indépendance vaut autant à l'égard du mandant (par exemple, l'assemblée générale qui l'a désigné comme commissaire-réviseur) qu'à l'égard de la direction de l'entreprise, des travailleurs et des tiers intéressés (voir le commentaire sur la norme de revision précitée). L'article 1.2.3. des normes générales de revision stipule que les règles de l'indépendance sont déterminées : a. par la loi et les règlements; b. par une norme distincte relevant de la déontologie professionnelle (Vademecum des Reviseurs d'Entreprises, II.1.01, p. 3).

L'article 7 du Code de déontologie des réviseurs d'entreprises prévoit que le réviseur d'entreprises doit exercer sa profession en toute indépendance et en conscience, en évitant de se placer dans une situation qui puisse diminuer son libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de tout son devoir. Sur base de l'article 8, le réviseur d'entreprises doit refuser une mission ou renoncer à la poursuivre dès qu'il constate l'existence d'influences, de faits ou de liens de nature à diminuer sa liberté de jugement (3).

-----  
1) voir e.a. concernant le phénomène des normes paralégales et leur pertinence juridique : BRAECKMANS, H., "Paralegale normen en Lex mercatoria", T.P.R., 1986, 1 et ss. et les références citées.

2) Voir Vademecum des réviseurs d'entreprises, p. II.1.01; voir aussi le Rapport annuel, Institut des Reviseurs d'Entreprises, 1983, pp. 34-35).

3) Vademecum des Reviseurs d'Entreprises, 61; expert auprès d'un conseil d'entreprises; voir aussi, Rapport annuel, 1981, p. 21.

Dans la note de déontologie relative aux incompatibilités, de décembre 1980, on souligne la distinction entre les activités qui sont interdites au réviseur d'entreprises (par exemple, un mandat de gérant, de directeur ou de fondé de pouvoirs d'une société commerciale) et celles qu'il ne pourrait accomplir sans mettre en question son indépendance (Vademecum des Réviseurs d'entreprises, II.3.01, p. 1). A titre d'exemple, il est rappelé que la personne chargée du contrôle externe doit être indépendante de celle qui est responsable de la comptabilité de l'entreprises (Vademecum des Réviseurs d'Entreprises, II.3.01, p. 1).

La même note de déontologie rappelle également qu'en application de la loi du 22 juillet 1953, le réviseur d'entreprises est compétent pour prêter des services dans les domaines de la révision (sociétés commerciales et civiles) et pour d'autres missions (expertises judiciaires, conseil en administration dans les domaines administratif et financier, expertise comptable au sens strict (en l'occurrence : analyse et redressement de comptes), audit opérationnel (management audit), analyse financière, conseil fiscal dans le prolongement de missions de révision, conseils relatifs à la cession ou à la reprise d'entreprises, liquidation de sociétés, arbitrages, études de secteurs (1). En guise d'explicitation, il est rappelé que la tenue de comptabilité relève de la même discipline que la révision, mais que la volonté du législateur est compréhensible lorsqu'il s'agit de la comptabilité et de la révision d'une même entreprise. Il est clair qu'il existe une incompatibilité absolue entre la tenue de la comptabilité d'une société et la qualité de commissaire-réviseur auprès de la même société (voir Doc. Parl., Chambre, 1979-80, n° 569/1, 11).

Dans les Rapports annuels de l'Institut des Réviseurs d'entreprises de 1984 et de 1985, cette analyse a été élaborée plus avant (2). Il apparaît évident que certaines fonctions, mandats ou missions ne peuvent porter atteinte à l'indépendance du commissaire (il s'agit notamment de toutes les missions que les lois sur les sociétés confient de plein droit au commissaire : apport en nature en cas d'augmentation de capital, changement de la forme juridique, ainsi que de missions similaires découlant du rapport à adresser au conseil d'entreprise, ou de missions en application de l'arrêté ministériel du 1er mars 1983 relatif aux pièces à joindre aux demandes d'agrément des entrepreneurs, ou encore de certaines missions de nature purement conventionnelle qui ne peuvent en aucune façon porter atteinte à l'indépendance du réviseur, par exemple la certification de comptes consolidés ou l'audit d'une entreprise dans laquelle la société désire prendre une participation majoritaire). A l'inverse, le Conseil souligne qu'il existe d'autres missions qui seront présumées mettre en cause l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. Il s'agit notamment de la tenue de la comptabilité de la

---

1) Vademecum des Réviseurs d'Entreprises, III, 301, p. 2; voir également le Rapport annuel, Institut des Réviseurs d'Entreprises, III.3.01, p. 2; voir également le Rapport annuel, Institut des Réviseurs d'Entreprises, 1980, pp. 30 et ss.

2) Rapport annuel, I.R.E., 1984, 17 et Rapport annuel, I.R.E. 1985, 42-44; voir également Vademecum des Réviseurs d'Entreprises, III.3.01, p. 3.

société contrôlée, de la détention de fonds quelconques pour compte du client, de la participation, à titre de mandataire, dans une négociation appartenant à la compétence de l'organe de gestion de l'entreprise (1).

Ce qui est frappant à cet égard, c'est que plusieurs auteurs aux Pays-Bas ont également des objections à faire valoir contre une situation où le "registeraccountant" établirait et contrôlerait les comptes annuels : il n'appartient pas au "registeraccountant" qui contrôle d'assurer les tâches administratives du contrôle (2). Il est tout aussi frappant d'ailleurs de constater qu'une telle situation n'a jamais donné lieu à une condamnation dans la jurisprudence disciplinaire (3). La position adoptée aux Etats-Unis par la SEC est tout aussi rigoureuse : "Providing bookkeeping services to clients is incompatible with maintaining independence, unless performed only in emergency situations for short periods of time. (SEC, Accounting and reporting manual, Ref. 7, 1986/4; n° 14.08).

En ce qui concerne le problème délicat des avis donnés au titre de conseil fiscal, il est admis que le commissaire-reviseur donne des avis sur des matières fiscales où il a dû développer ses connaissances pour exécuter correctement sa mission. En effet, l'analyse critique des comptes du point de vue des impôts applicables a toujours été une tâche nécessaire du reviseur. Il convient cependant de prendre garde à ce que les avis donnés ne portent pas préjudice à l'indépendance de jugement du commissaire-reviseur. Il ne faudrait pas que le conseil fiscal devienne une activité principale du cabinet (4). De l'avis du Conseil de l'I.R.E., la représentation du contribuable devant les Autorités fiscales est incompatible avec la qualité de reviseur d'entreprises (Vademecum des Reviseurs d'Entreprises, III.3.01, p. 3; Rapport annuel, 1980, 33).

-----  
1) Rapport annuel, I.R.E., 1985, p. 43; voir également le Rapport annuel, 1984, 17, où il est confirmé qu'il est exclu d'être commissaire d'une société dont les comptes sont établis par un cabinet d'experts comptables avec lequel le commissaire entretient des relations de collaboration étroites, même si celles-ci sont informelles.

2) BOUKEMA, C.A., "De Tuchtrechtspraak Nivra 1970-1983", M.A.B., 1984, n° 8, 335.

3) du moins pas au cours de la période 1978-1983; BOUKEMA, C.A., o.c., M.A.B., 1984, 335).

4) Vademecum des Reviseurs d'Entreprises, III.3.01, p. 3; Rapport annuel, I.R.E., 1980, 30-34; pour une position plus rigoureuse en doctrine, voir VEROUGSTRAETE I., o.c., dans Les Sociétés commerciales, 285 : "Il (le commissaire-reviseur) ne pourrait pas donner des conseils fiscaux"; pour une appréciation des arguments, voir Shokley, R.A., "Perceptions of auditor's independence : an empirical analysis", Accounting Review, octobre 1981, 785 et ss., surtout 787-788).

La question de l'indépendance du réviseur se pose aussi dans une forme particulière, difficile à résoudre, dans l'hypothèse où les collaborateurs du réviseur seraient les conseillers d'une société où ce dernier se trouve chargé d'une mission légale : l'indépendance du réviseur d'entreprises pourrait-elle être remise en question lorsque son cabinet perçoit des honoraires pour les avis donnés ? (1). C'est à juste titre que Monsieur OLIVIER fait remarquer que la formulation d'incompatibilités pas trop rigoureuses pourrait donner lieu à des problèmes de cohérence lors de la mise en oeuvre d'associations interprofessionnelles (Olivier, H., o.c., Revue belge des Sciences commerciales, 1986, 60).

On remarquera enfin que le Conseil a déjà été amené à examiner le problème de l'indépendance telle qu'elle a été définie dans les normes de révision, et ce à l'occasion de plusieurs dossiers. C'est ainsi qu'il a pris connaissance d'une augmentation de capital d'une société anonyme dans laquelle deux réviseurs avaient souscrit des actions, alors que le commissaire de la société était un réviseur d'entreprises associé dans la même association de réviseurs. Le Conseil a interrogé le commissaire-réviseur à propos des dispositions adoptées en vue d'éviter toute influence de ses associés dans l'exercice de son mandat. Dans le cas sous revue, le réviseur a préféré demander à ses associés de céder leurs actions et sauvegarder ainsi son indépendance (Rapport annuel, Institut des Réviseurs d'Entreprises, 1984, 24-25). Dans un autre cas particulier, le Conseil a pris connaissance d'une convention de collaboration scientifique ayant un objet opérationnel susceptible de mettre en cause l'indépendance du réviseur dans l'exercice de sa mission. Il était en effet proposé de créer un centre de coordination des activités de collaboration scientifique autorisé, notamment, à effectuer des tâches de planification des contrôles requis par la consolidation des comptes de sociétés de pays différents. En considération du respect du principe de l'indépendance, le Conseil n'a pas pu marquer son accord avec le projet qui lui était soumis et a demandé au réviseur d'établir une convention modifiée en conséquence (Rapport annuel, Institut des Réviseurs d'Entreprises, 1984, 27).

**33.** Outre par la voie légale et paralogale (en ce compris la jurisprudence disciplinaire), les règles relatives à l'indépendance des réviseurs d'entreprises peuvent aussi trouver à s'appliquer par la voie conventionnelle. On sait notamment que dans les cabinets d'audit qui sont organisés au niveau international (2), la pratique veut que chaque membre signe ce qu'on appelle l'"Indépendance memorandum", dans laquelle il confirme expressément avoir connaissance, entre autres, des règles édictées par la Securities and Exchange Commission (Sec) aux Etats-Unis, et plus particulièrement de la

1) voir OLIVIER, H., "La profession de réviseur d'entreprises et son organisation" Revue belge des sciences commerciales, 1986, 60 et les réflexions dont il rappelle que Leburton les avait déjà formulées au Parlement en 1953).

2) pour un aperçu, voir par exemple le "Who audits Belgium", Accountancy, janvier 1985, n° 1; voir également "K.M.G. de nieuwe gigant", Accountancy, avril 1985, n° 4, pp. 3 et ss.

"rule 201" de la "Régulation S-X (ainsi que de l'interprétation qu'en a faite la Sec) ainsi que des "Professional Standards" publiées par le "American Institute of Certified Public Accountants" (AIPCA) (1).

La "Rule 201" promulguée par la SEC comprend, d'une part, une série d'exemples concrets d'absence d'indépendance ("The Commission will not recognize any certified public accountant or public accountant as independent who is not in fact independent. For example, an accountant will be considered with respect to any person of its parents, its subsidiaries, or other affiliates (1) in which... he, his firm or a member of his firm has, or was committed to acquire, any direct financial interest; (2) with which he, his firm, or a member of his firm was connected as a promotor, underwriter, voting trustee, director, officer or employee"). D'autre part, il est stipulé que lors de l'examen de l'indépendance, la SEC pourra prendre en compte "all relevant circumstances, including evidence bearing on all relationships between the accountant and that person or any affiliate thereof". Plusieurs auteurs ont d'ailleurs déjà souligné l'importance des règles en matière d'indépendance qui existent aux Etats-Unis (et de leur application extraterritoriale) : pour les besoins de la consolidation, il faut que les auditeurs des filiales des sociétés-mères américaines respectent les "accounting and auditing standards" qui sont en vigueur aux Etats-Unis, en ce compris les règles relatives à l'indépendance (2).

**34.** Dans le cadre de la présente analyse de la jurisprudence, on pourrait enfin souligner encore que certaines qualités du réviseur d'entreprises sont expressément prises en considération lors de la désignation.

A titre d'indication, mentionnons : le réviseur travaille depuis des années dans l'entreprise, il connaît l'entreprise et il s'avère qu'il n'a pas fait l'objet de critiques au cours de ces années (Prés. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, 173 : Prés. Liège, 6 mai 1986, non publié; Prés. Hasselt, 23 mai 1986, R.W. 1986-87 col 1836; Prés. Bruxelles, 7 août 1986, non publié; Prés. Bruxelles, 13 janvier 1987, R.W. 1986-87, col. 1845. On prendra également en considération le fait que le réviseur exerce son mandat auprès de diverses filiales de la société demanderesse (Prés. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, 173). Connexe à celle qui précède, il y a aussi la considération qu'en raison de l'établissement de comptes annuels consolidés, il est opportun qu'il y ait un seul réviseur pour la société-mère et pour les filiales (Prés. Liège, 16 avril 1986, R.P.S., 1986, 173; Prés. Malines, 9 mai 1986, R.D.C., 1986, 612; voir aussi Prés. Bruxelles, 7 août 1986, non publié). Le prestige international et la réputation internationale du réviseur d'entreprises (ou de la société de réviseurs) seront également cités comme des éléments dans la désignation (Prés. Bruxelles, 7 août 1986, non publié et Prés. Bruxelles, 26

---

<sup>1</sup>) voir SEC, Accounting and reporting manual, Rel. 7, 1986/4; AIPCA, Code of professional ethics, édition 1985; voir aussi Prés. Bruxelles, 26 juin 1986, R.W. 1986-87 col. 1987.

<sup>2</sup>) DYKXHOORN, H.J. et Sinning, K.E., "Wirtschaftsprüfer, perception of auditor independence", Accounting Review, janvier 1981, 97.

juin 1986, R.W. 1986-87 col. 1837 : nécessité de faire certifier les comptes annuels des diverses entreprises par des réviseurs dont la signature est internationalement connue).

**LA RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE-REVISEUR  
ET LE CONSEIL D'ENTREPRISES**

par H. OLIVIER  
Directeur de l'IRE

## Table des matières

1. Responsabilité du commissaire-reviseur  
au regard du droit des sociétés p. 73
  - a) Responsabilité pour violation de  
la loi et des statuts
  - b) Responsabilité pour faute de contrôle
  
2. Responsabilité du commissaire-reviseur  
au regard du conseil d'entreprise p. 76
  - a) Vis-à-vis de la société
  - b) Vis-à-vis du conseil d'entreprises
  - c) Vis-à-vis des tiers

La loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat a profondément modifié le régime des commissaires-reviseurs. L'objet de ce texte consiste à étudier les modifications récentes sous l'angle de la responsabilité civile.

Le principal développement découle sans doute de l'extension de la fonction de revision aux informations économiques et financières destinées aux conseils d'entreprises. Auparavant, il serait cependant utile de commenter brièvement l'article 64octies des lois coordonnées sur les sociétés.

## **I. RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE-REVISEUR AU REGARD DU DROIT DES SOCIETES**

### Article 64octies

"Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions. Ils répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent titre ou des statuts. Ils ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions au conseil d'administration et, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance."

La première remarque importante porte sur l'existence de cette disposition légale. Jadis la loi ne comprenait aucun texte spécifique sur la responsabilité civile du commissaire. Elle renvoyait à l'article 62 qui concerne les administrateurs. Dans l'exposé des motifs de la nouvelle loi, le Gouvernement déclarait que l'article 64octies n'a pas pour but de changer fondamentalement le système en vigueur. Sa raison d'être résidait dans un alinéa qui a disparu par la suite et qui limitait la responsabilité du commissaire.

Je ne crois pas qu'il soit utile de s'arrêter longtemps à ce problème de la limitation de responsabilité car ceci nous entraînerait à de trop longs développements. Suite aux nombreuses actions judiciaires qui ont été constatées à l'étranger, la question est à l'ordre du jour dans de nombreux pays mais le législateur belge n'a pas voulu être le premier à suivre l'exemple allemand. Le Parlement a rejeté la proposition gouvernementale.

L'abandon du troisième alinéa de l'article 64octies laisse subsister cependant les deux premiers alinéa et il en résulte dès lors un régime de responsabilité calqué sur celui des administrateurs mais avec des nuances très sensibles.

## a) **Responsabilité pour violation de la loi et des statuts**

La loi prévoit une responsabilité solidaire des commissaires en fonction pour tout dommage qui serait la conséquence d'une infraction aux dispositions de la loi sur les sociétés ou des statuts. Comme pour les administrateurs cette responsabilité existe tant vis-à-vis de la société que vis-à-vis des tiers qui auraient subi un préjudice. Trois observations peuvent être faites :

### 1. Responsabilité solidaire

La solidarité est prévue pour les collèges de commissaires. Vu qu'il existe deux textes de loi distincts, il ne paraît plus possible de prononcer une condamnation solidaire des administrateurs et des commissaires. Ces fonctions sont essentiellement distinctes et la solidarité entre ces personnes ne se justifierait pas. Bien entendu, ceci n'empêcherait pas qu'une condamnation in solidum puisse être prononcée en cas de fautes communes ou concurrentes.

L'existence d'une solidarité au sein d'un collège suppose que chaque membre du collège reçoive la possibilité individuelle de dénoncer les infractions constatées, or l'article 65 prévoit un rapport unique des commissaires. Dans ce rapport ceux-ci doivent déclarer s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des lois coordonnées sur les sociétés. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

Les commissaires semblent dès lors disposer d'une certaine marge de manoeuvre dans la révélation des infractions. Ceci pourrait poser certains problèmes au sein des collèges de revision dans lesquels des divergences d'opinions se sont manifestées. Il nous paraît cependant difficile d'admettre au vu du texte rigoureux de l'article 64 qu'un des membres du collège puisse subir la loi de la majorité sur ce point.

### 2. Décharge de la responsabilité

C'est sur ce point que le texte se différencie le plus du système des administrateurs. Pour être déchargé de leur responsabilité, trois conditions doivent être réunies :

- ils ne peuvent pas avoir pris part à l'infraction;
- ils doivent prouver qu'il ont accompli les diligences normales de leur fonction;
- ils sont tenus de dénoncer l'infraction au conseil d'administration et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance.

La seconde condition est évidemment essentielle. Le commissaire-reviseur est tenu d'apporter la preuve positive de ses diligences normales. Nul ne s'étonnera dès lors de l'accent mis par le Conseil sur la bonne tenue des documents de travail et sur l'élaboration soignée du programme de contrôle.

### 3. Reste à savoir quelles sont ces diligences normales

Une première observation s'impose en ce qui concerne les infractions qui pourraient avoir été commises. L'article 77 des lois coordonnées intègre au dispositif réglementaire du droit des sociétés l'ensemble des règles concernant les comptes annuels. Toute violation des normes comptables est susceptible de devenir une violation du droit des sociétés et de provoquer la responsabilité des commissaires sur cette base.

La définition de l'article 64 §1 limite la fonction de commissaire au contrôle de la situation financière, des comptes annuels de la société et à la régularité au regard du droit des sociétés et des statuts des opérations à constater dans les comptes. En conséquence, le commissaire doit adapter ses programmes de revision afin d'effectuer la vérification du respect du droit des sociétés et des statuts pour les opérations à constater dans les comptes annuels mais pour le reste, aucune démarche positive de contrôle n'est requise. C'est seulement si une infraction est constatée à l'occasion, qu'une dénonciation devra être faite au conseil d'administration.

Ceci ne règle pas la question de savoir quelles opérations sont "à constater dans les comptes". Toutefois, les conséquences de ce système sur la planification de la revision sont évidentes. La mission du commissaire a un caractère permanent dans ce sens qu'il doit être informé de manière continue des activités sociales indépendamment du contrôle des comptes au sens strict.

Une seconde observation concerne la notion de diligence normale. On retrouve cette expression dans l'article 64 octies mais aussi dans l'article 17 de la loi comptable du 17 juillet 1975. L'interprétation des Cours et Tribunaux sera sans doute influencée par les normes de revision usuelles que le Conseil de l'IRE peut établir conformément à l'article 18bis de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut.

Les normes de revision prennent dès lors une importance de plus en plus grande même si elles n'ont pas un caractère légalement contraignant. C'est la raison pour laquelle le Conseil de l'Institut incite les membres à prêter attention au programme de travail qui doit comporter un ensemble de prestations suffisant pour permettre la délivrance d'une attestation. Les actions de la Commission de Surveillance ne sont à cet égard qu'une mesure préventive protégeant les reviseurs contre des actions en responsabilité.

#### **b) Responsabilité pour faute de contrôle**

Le premier alinéa de l'article 64octies rend le commissaire responsable envers la seule société des fautes commises dans leurs fonctions. La portée de ce texte est restrictive puisque la responsabilité contractuelle n'existe que vis-à-vis de la société et aucune solidarité n'est prévue. Toutefois, nous avons vu que dans bien des cas, une infraction à l'alinéa 2 de cet article pourra être invoquée par les tiers préjudiciés.

Je donnerai ici un seul exemple mais il est essentiel. La loi comptable prévoit que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine de la situation financière et des résultats. Si ce n'est pas le cas, il s'agit d'une infraction et toute faute de contrôle en devient du fait même une infraction autorisant les tiers à agir contre le reviseur.

La conclusion tirée par A. BENOIT MOURY dans un commentaire dans la Revue Pratique des Sociétés est la suivante : "Force est de constater qu'en raison de la multiplication des obligations légales, la responsabilité des commissaires sera le plus souvent mise en cause sur base de l'alinéa 2 de l'article 64octies" (RPS 1986, p. 43).

## **II. RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE-REVISEUR AU REGARD DU CONSEIL D'ENTREPRISES**

Le second aspect de notre réflexion consiste à savoir si l'extension de la fonction du commissaire-reviseur en direction des conseils d'entreprises constitue également un accroissement de sa responsabilité civile et le cas échéant à quel titre.

La loi du 20 septembre 1948 ne contient apparemment aucune disposition relative à la responsabilité civile. Elle comprend plusieurs textes de nature pénale mais aucun d'eux ne concerne le reviseur. Dès lors, les fautes commises dans l'exécution de ce mandat n'engagent le reviseur que sur base du droit commun.

#### **a) Vis-à-vis de la société**

Le commissaire-reviseur qui fait rapport au conseil d'entreprise exécute une mission qui lui a été contractuellement confiée par l'assemblée générale de la société.

On peut se demander si l'article 64octies, alinéa 1er des lois sur les sociétés peut être invoqué bien que la mission de certification des informations à l'intention du conseil d'entreprise relève d'une autre loi. A notre avis, cette question doit recevoir une réponse positive. En effet, les articles 15ter §6 et 15quater de la loi du 20 septembre 1948 font référence aux articles 64 §1, 64bis à octies et 65 des lois coordonnées. La volonté clairement exprimée par le législateur est d'appliquer à la mission de certification des informations fournies au conseil l'ensemble des dispositions légales qui concerne la fonction de commissaire.

J'observe que ceci a pour conséquence d'appliquer à des ASBL, sociétés mutualistes, sociétés publiques toutes les dispositions relatives à la nomination, démission, rémunération, indépendance et en ce compris le régime de responsabilité.

L'article 64octies ne se transpose pas aisément dans le cadre de la loi de 1948. Si le premier alinéa peut trouver application, il est plus difficile de trouver des cas de violation de la loi sur les sociétés ou des statuts qui ne soient pas en même temps des fautes au regard de la fonction de commissaire proprement dite.

La principale source de difficultés nous paraît résider dans les rapports écrits du reviseur au conseil d'entreprise et qui seraient transmis à des tiers. Si par ce biais le reviseur venait à faire des déclarations causant un préjudice injustifié à la société, celle-ci pourrait le cas échéant lui en demander réparation en se basant sur l'article 64octies al.1.

#### **b) Vis-à-vis du conseil d'entreprise**

La nouvelle mission est prévue principalement à l'avantage des membres du conseil d'entreprise nommé par les travailleurs. Ceux-ci participent à la nomination du reviseur et reçoivent son rapport. Dès lors on devrait s'attendre à ce que le reviseur engage vis-à-vis d'eux sa responsabilité civile, or on ne trouve aucune disposition en ce sens dans la loi.

Des difficultés de nature juridique peuvent peut-être expliquer cette situation encore qu'elle n'en reste pas moins paradoxale. En effet, le conseil d'entreprise n'est pas un organe de la société et n'a pas de

personnalité juridique lui permettant de défendre des intérêts propres. Si un préjudice était prouvé, on se demanderait qui peut être le bénéficiaire des dommages-intérêts.

En conclusion, ce n'est pas que par le droit de récusation dans la procédure de nomination ou la demande de révocation que le conseil d'entreprise pourrait manifester son désaccord avec le reviseur.

### c) **Vis-à-vis des tiers**

On sait que les tiers peuvent tenter une action en responsabilité sur base de l'article 64octies, alinéa 2 concernant les violations du droit des sociétés et des statuts. Rien de particulier sur ce point en matière de conseil d'entreprise.

On peut cependant se demander ce qui se passerait si un tiers, créancier de la société par exemple venait à prendre connaissance d'un rapport de certification remis au conseil d'entreprise. Si ce rapport devait s'avérer trompeur et source de préjudice pour le tiers, celui-ci trouverait-il une base juridique à son action ? Il est possible d'invoquer l'article 1382 du Code civil, c'est-à-dire le droit commun de la responsabilité.

C'est une nouvelle raison pour prêter une grande attention à ce rapport de certification à propos duquel il est peu probable que la confidentialité évoquée par l'article 33 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 puisse être invoquée.

Pour cette raison nous terminerons ce texte par quelques remarques relatives à la présentation du rapport de certification.

\*

Le Conseil de l'Institut, de même que le Conseil Supérieur du Revisorat ont reconnu l'importance du rapport de certification et ont commencé des travaux en vue de faire une recommandation aux membres avant les réunions du printemps 1987 au cours desquelles les premiers rapports relatifs à l'information annuelle seront déposés.

Du point de vue de l'Institut, il paraît important de situer le rapport dans le cadre de la responsabilité revisorale. Nous venons de constater que celle-ci peut être mise en cause lorsque les rapport circulent en dehors de l'entreprise.

La préoccupation exprimée dans le document de travail du CBNCR sur la mission du reviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise mais aussi au cours des deux premiers jours de ce séminaire concerne certaines informations non financières imposées par l'arrêté royal du 27 novembre 1973. Ces informations sont requises en termes généraux, laissant souvent beaucoup de place à

l'appréciation du fournisseur de l'information et corrolairement une tâche bien difficile au reviseur qui selon la théorie comptable doit aussi pouvoir apprécier le caractère pertinent des informations.

L'analyse des responsabilités éventuelles nous permet néanmoins de constater que les domaines contestés sont ceux où le reviseur court peut être le moins de "risques de revision" et de "risques de responsabilité civile", sauf bien entendu dans le domaine des états prévisionnels.

La préoccupation des partenaires sociaux et principalement des organisations syndicales semble être d'empêcher le reviseur de se retrancher derrière des questions techniques pour éviter de s'exprimer sur tout ou partie des informations remises au conseil d'entreprise. Les problèmes de responsabilité ne semblent pas pris au sérieux. Toutefois, il semble admis que le rapport de certification comporte tous les commentaires sur le travail que le reviseur a pu ou n'a pas pu effectuer compte tenu des circonstances et de la nature de l'information.

On peut constater, et ceci ne doit pas nous étonner, que les questions techniques sur lesquelles la littérature scientifique et professionnelle surtout américaine mais européenne aussi, a insisté ne sont pas prises en considération. Une approche souple et nuancée paraît acceptable sur des questions aussi essentielles que "scope limitation", "assurance négative", "image fidèle", etc.

Pour défendre cette position, certains se réfèrent aux travaux préparatoires de la loi de 1985 où cette référence est précieuse lorsqu'il sera question de responsabilité. Les commentaires du rapport VERHAEGEN sont extrêmement intéressants. On lit :

"Il faut entendre par certification l'attestation, faite par le reviseur, après avoir effectué les contrôles d'usage conformément aux règles de la profession et compte tenu des prescriptions légales et réglementaires en la matière, que les documents présentés et les informations fournies donnent une image fidèle de la situation qu'ils entendent refléter."

Cette définition est parfaite en ce qui concerne les comptes annuels. Elle correspond en tout point à la doctrine professionnelle et juridique et pourrait justifier toutes nos craintes. Mais le texte ajoute aussitôt :

"Le contenu de la certification est susceptible d'être nuancé en fonction de l'objet des informations et des dispositions légales applicables. Normalement, elle pourra être formelle et simple pour les informations qui résultent directement de la comptabilité, des comptes annuels et des documents justificatifs. Dans d'autres cas, elle portera plutôt sur l'application correcte des méthodes généralement admises et sur l'utilisation de bases de référence reconnues. Elle pourrait éventuellement être une déclaration d'abstention, lorsque le reviseur estime que l'information fournie ne relève pas de sa compétence professionnelle."

Ce commentaire n'est évidemment plus du tout conforme à la doctrine internationale. Ces nuances porteront inévitablement préjudice à la clarté de l'opinion. N'y a-t-il pas de contradiction entre cette conception et l'article de la loi de 1953 selon laquelle le reviseur ne peut pas limiter sa responsabilité.

Il n'est pas dans mon intention de vider ce problème qui est toujours en discussion au sein des organes responsables. Dans le cadre de cet exposé consacré aux responsabilités civiles, j'ai le sentiment que l'élément essentiel du débat n'est pas seulement un rapport standardisé de certification contenant les réserves indispensables. Cette recommandation pourrait être complétée par une déclaration très claire et publique du Conseil de l'Institut constatant des limites axiomatiques de la certification de certaines informations dans le cadre précis de cette mission, que ces limites soient ou non exprimées dans le rapport.

Contrairement à la situation qui prévaut dans le régime juridique d'autres pays la jurisprudence belge juge la faute professionnelle en appliquant la théorie de l'appréciation marginale. Une attitude formaliste qui attacherait une force extrême au concept "certification" n'est pas concevable au vu des travaux parlementaires. Le risque me paraît plus faible encore si cet extrait du rapport VERHAEGEN était mis en évidence par l'Institut dans ses publications.

Il va de soi que cette interprétation qui prend quelque liberté avec la doctrine professionnelle internationale pourra faire l'objet de critiques. Certains ne manqueront pas de relever qu'une certaine confusion en découlera en ce qui concerne l'attestation des comptes annuels proprement dite.

## **RAPPORT SUR LES GROUPES DE DISCUSSION**

Paul BEHETS  
Reviseur d'entreprises

## Table des matières

1. Evaluation générale	p. 85
2. Questions relatives aux procédures de nomination	p. 87
3. Aspect de procédure	p. 89
4. Présentation des documents au conseil d'entreprise	p. 91
5. Informations trimestrielles	p. 93
6. Concernant la nature des informations	p. 94
7. Les relations du reviseur d'entreprises avec les tiers	p. 96
8. Le rapport de certification	p. 97
9. Le programme de contrôle	p. 98

## 1. EVALUATION GENERALE

Lors du séminaire de formation permanente, organisé les 13 et 14 novembre 1986 à Antwerpen, pour les réviseurs d'entreprises néerlandophones et les 27 et 28 novembre à Louvain-La-Neuve pour les réviseurs d'entreprises francophones, deux après-midi de discussion étaient prévus pour débattre de la position, de la relation et de l'attitude des réviseurs d'entreprises chargés d'une mission permanente de révision, à l'occasion de laquelle ils sont amenés à faire rapport au conseil d'entreprise, conformément à la loi du 20 septembre 1948, modifiée par la loi du 21 février 1985.

Les discussions, en groupes de travail ont été centrées sur quelques questions pratiques. Nous résumerons les réponses qui y ont été apportées dans le présent rapport.

Il existe au sein de la profession des réviseurs, une incertitude assez grande quant à la manière dont il faudra traduire concrètement les diverses dispositions réglementaires. Cette incertitude semble essentiellement résulter de :

- l'étendue et du manque de clarté de la réglementation existante concernant l'institution, le fonctionnement et les informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises, ainsi que de l'absence de commentaires clairs;
- l'ignorance relative dans laquelle les réviseurs se trouvent actuellement quant aux divers aspects de l'exécution de ces nouvelles missions;
- l'expérience limitée qu'ont pu acquérir les réviseurs dans les relations qu'on leur demande d'entretenir avec les délégués des travailleurs;
- le fait que les réviseurs d'entreprises sont avant tout des experts dans des domaines techniques qui ne relèvent pas directement de la compétence ou du champ d'activité des conseils d'entreprises;
- l'incertitude relative des réviseurs d'entreprises, dans leur nouvelle situation, pris "entre l'employeur et les travailleurs", que l'on ressent parfois comme peu confortable.

Les discussions et les échanges d'idées qui ont eu lieu n'ont certainement pas permis de résoudre tous les problèmes et de répondre à toutes les questions. Bien au contraire : certains participants se sont trouvés confrontés à des interrogations nouvelles. Quoi qu'il en soit, ces carrefours de discussion auront suscité une prise de conscience plus grande et une sensibilisation plus importante aux nouvelles missions et aux responsabilités supplémentaires qu'elles entraînent pour les réviseurs d'entreprises.

## 2. QUESTIONS RELATIVES AUX PROCEDURES DE NOMINATION

- 2.1. A propos des renseignements à fournir au conseil d'entreprise concernant la candidature du reviseur d'entreprises, on estime en général que l'information peut être plus large que celle prévue par la loi.

Le point le plus controversé à cet égard, concerne la communication des références et la mention d'autres mandats exercés par le reviseur d'entreprises. Généralement, on estime que cette communication se recommande, non pas à titre de publicité, mais parce que pouvant justifier d'une activité dans certains secteurs et d'une expérience qu'on a pu y acquérir. Certains vont même jusqu'à y voir une preuve d'indépendance. En tout cas, cette communication devra se limiter à une mention pure et simple, sans commentaire.

L'indication des liens du reviseur d'entreprises avec des ensembles plus grands, déployant leurs activités au niveau national ou international, est également considérée comme importante et de nature à contribuer à mieux une garantie de qualité.

Les mêmes observations valent également pour ce qui est des renseignements concernant l'organisation du cabinet dont le reviseur d'entreprises fait partie.

- 2.2. Les informations concernant les conditions auxquelles la mission sera exécutée seront de préférence communiquées par écrit, même si la loi ne le prévoit pas. Ce qui est en cause, c'est la clarté d'une information qui ne laisse subsister aucun doute.

Un commentaire oral des informations communiquées par écrit est également important. On fait observer, à ce propos, que l'objectivité des procès-verbaux de séances n'est pas toujours garantie à cent pour cent, et que l'on doit donc être attentif à ce point.

- 2.3. Tous les groupes de discussion sont unanimes à estimer que les déclarations faites par le reviseur d'entreprises au cours de la séance de présentation lient celui-ci, et que des dérogations aux positions initialement communiquées devront être justifiées. Le problème de l'objectivité des procès-verbaux des séances se pose également ici; le reviseur d'entreprises devra y consacrer l'attention voulue.

L'intention n'est pas que le reviseur d'entreprises se justifie chaque fois devant les conseils d'entreprises, mais bien que la réalité soit consignée de manière objective, sans fioritures; il faut s'abstenir de commenter des points qui ne seraient pas certains (ex. calendrier rigoureux).

- 2.4. Quant aux 24 thèses adoptées par le Conseil Central de l'Economie, la plupart des groupes de discussion ont estimé que celles-ci, d'une manière générale, suivaient les dispositions légales ou réglementaires et que les reviseurs d'entreprises doivent les approuver, encore que certaines de ces thèses puissent être considérées comme obsolètes.

Toutefois, l'approbation de ces thèses n'implique pas une extension de la mission du reviseur d'entreprises, dont la tâche a été légalement définie comme une mission de certification et d'explication. En aucun cas, le reviseur d'entreprises n'a un devoir d'information concernant d'éventuelles infractions à la loi qu'il aurait pu constater à l'occasion de l'exercice de son mandat (sauf pour ce qui est légalement prévu ou pourrait influencer l'image fidèle); il n'a pas davantage la compétence de communiquer des informations que le chef d'entreprise n'aurait pas communiquées.

D'une façon générale, les groupes de discussion considèrent que le reviseur d'entreprises doit s'en tenir strictement aux limites de sa mission et de sa responsabilité.

### 3. ASPECT DE PROCEDURE

Les questions concernant la procédure ont porté, pour l'essentiel, sur les points suivants :

- la participation aux réunions préparatoires avec les délégués des travailleurs;
- les destinataires des rapports;
- le respect des délais;
- les recherches spéciales à la demande des délégués des travailleurs ou pour répondre à des questions écrites posées directement par les travailleurs;
- le secret professionnel;

Pour tous les points, on s'accorde à dire qu'il y a lieu d'appliquer les dispositions réglementaires avec une certaine souplesse et que le reviseur d'entreprises doit tout d'abord s'en tenir aux limites de sa mission de certification et d'explication.

C'est ainsi que la participation aux réunions préparatoires est possible, mais non obligatoire. Cette possibilité dépendra des accords conclus avec les deux parties, qui doivent en être informées préalablement. (Garder l'équilibre). Il faut aussi que la chose soit faisable budgétairement.

En règle générale, les rapports seront transmis au président ou au secrétaire du conseil d'entreprise. On fait remarquer qu'il y aurait intérêt à ce que ces points fassent l'objet d'un accord préalable traduit dans un règlement d'ordre intérieur qui serait arrêté à l'occasion de l'organisation des travaux.

Surtout dans le respect des délais, on plaide en faveur d'une certaine souplesse, essentiellement parce que ceux-ci sont beaucoup trop brefs. A cet égard, il se manifeste une double préoccupation :

- il importe d'inciter la direction de l'entreprise à observer le délai dans toute la mesure du possible;
- le reviseur d'entreprises veillera à exécuter complètement ses contrôles et à faire rapport dans des délais raisonnables.

Le reviseur d'entreprises devra veiller à ce que la procédure ne soit pas bloquée en raison d'une interprétation trop stricte de la réglementation, notamment en ce qui concerne les délais. Le cas échéant, il lui appartiendra de faire des réserves dues au manque de temps ne lui permettant pas de mener ses contrôles à leur terme. Il s'impose alors de réinscrire le point de l'ordre du jour d'une prochaine séance et de prévoir un rapport complémentaire.

Une suggestion est faite à l'IRE pour que celui-ci intervienne auprès du pouvoir législatif pour obtenir des calendriers plus réalistes.

En ce qui concerne les recherches spéciales et les questions posées directement par les délégués des travailleurs, les groupes de discussion sont généralement d'avis que le reviseur d'entreprises a intérêt à ne pas sortir du cadre de sa mission; il incombe au chef d'entreprise de donner des informations et des commentaires supplémentaires.

Si, après s'être mis d'accord avec les deux parties, le reviseur d'entreprises, devait donner suite à une interrogation particulière ou accepter une tâche spéciale, il se limitera aux informations certifiables, traduites en chiffres, et de nature comptable. Il faudra également qu'un accord préalable soit intervenu concernant le supplément d'honoraires qu'implique la mission particulière.

Les positions sur le respect du secret professionnel sont assez convergentes : le reviseur d'entreprises commente les informations, sans les fournir; ces commentaires ne relèvent pas du secret professionnel pour autant que l'information donnée et les commentaires faits ne sortent pas du cadre du conseil d'entreprise. Etant donné la confidentialité des délibérations au sein du conseil d'entreprise, toutes les informations prévues par la loi peuvent être considérées comme autorisées.

Quant à la discrétion du reviseur d'entreprises, celle-ci est définie généralement comme étant de la prudence et la diplomatie, ainsi qu'un souci de ne pas donner des commentaires susceptibles de porter préjudice à l'entreprise.

#### 4. PRESENTATION DES DOCUMENTS AU CONSEIL D'ENTREPRISE

Il apparaît difficile, et peu opportun d'ailleurs, d'arrêter des schémas et des modèles fixes pour le rapport que le reviseur d'entreprises fera sur les informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise.

Ces informations, en effet, seront fonction de la spécificité de chaque entreprise, tant en ce qui concerne son fonctionnement et ses structures, qu'en ce qui concerne les relations internes.

En tout état de cause, le reviseur d'entreprises exposera clairement la méthodologie de sa revision, de préférence en se référant aux normes de revision de l'IRE. Il présentera ses constatations de manière claire et sans ambiguïté, en mettant en oeuvre certains ratios financiers, à condition de pouvoir les expliquer clairement, en se gardant de tout excès, tant en volume qu'en technicité.

Un groupe de discussion a estimé qu'une déclaration négative était admissible, formulée comme suit : "Nous n'avons pas constaté des erreurs ni des contradictions importantes".

La préférence des reviseurs d'entreprises va à un bref rapport écrit reprenant les points essentiels, commenté oralement, éventuellement avec le recours à un rétro-projecteur ou à d'autres méthodes pédagogiques (la situation variera d'une entreprise à l'autre).

Pour l'essentiel, le reviseur d'entreprises veillera à ce que les informations fournies soient comprises par les délégués des travailleurs, sans qu'il ne doive trop entrer dans les détails.

Le cas échéant, il informera la direction des points manquant absolument de clarté ou par trop techniques que les informations pourraient contenir.

D'une manière générale, on admet que la tâche du reviseur d'entreprises se trouvera simplifiée lorsque le rapport du chef d'entreprise au conseil d'entreprise contient des informations suffisantes et correctes. Ce qui peut paraître une boutade, tient simplement à rappeler qu'il incombe au chef d'entreprise, et non au reviseur d'entreprises de fournir les informations.

Lorsqu'il existe des conflits entre les travailleurs et l'employeur, le reviseur d'entreprises adoptera systématiquement une attitude de neutralité. Si le conflit devait porter sur les

informations certifiées ou sur le rapport du reviseur d'entreprises, celui-ci, après s'être dûment informé, devra adopter une attitude prudente, conforme aux normes de revision et à la déontologie.

En cas de limitation volontaire des informations, à la suite d'un consensus au sein du conseil d'entreprise, ou lorsqu'on constate que ce conseil d'entreprise, en fait, n'existe que sur le papier, le reviseur d'entreprises assumera en tout état de cause ses responsabilités, et mettra éventuellement en mouvement la procédure de sanction prévue par la loi (information du conseil d'administration et, après un mois, du conseil d'entreprise). Il ne peut rester passif.

Toutefois, le reviseur d'entreprises n'est pas tenu d'informer le Ministère des Affaires Economiques ou d'autres instances des infractions commises.

Cette position est nuancée dans le sens qui suit : si le conseil d'entreprise ne siège pas, mais se voit transmettre (par écrit) des informations, le reviseur d'entreprises pourra se contenter de certifier celles-ci.

## 5. INFORMATIONS TRIMESTRIELLES

La prise de position relative au rôle du reviseur d'entreprises concernant l'information trimestrielle du conseil d'entreprise est peu claire et assez divergente.

Les opinions vont d'une certification obligatoire, à une certification des informations annuelles exclusivement, en passant par une certification sur demande.

Dans l'hypothèse où la certification est donnée, il s'avère qu'il n'y a pas d'accord quant à la forme que celle-ci doit prendre : certification orale ou écrite. Se pose ici la question de la valeur d'une certification orale, compte tenu de la responsabilité du reviseur d'entreprises.

Les participants apprécieraient que l'IRE puisse émettre des directives claires en la matière.

La question de la présence du reviseur d'entreprises aux réunions du conseil d'entreprise au cours desquelles les informations trimestrielles sont discutées n'a été abordée que très brièvement. On estime que le reviseur d'entreprises peut toujours être présent, mais qu'il n'est tenu d'assister aux réunions qu'à la demande du président ou de la majorité des membres du conseil d'entreprise. Il prévoira en tout cas dans son programme de contrôle un budget-temps suffisant pour ces présences.

## 6. CONCERNANT LA NATURE DES INFORMATIONS

- 6.1. Pour fournir des informations au sein d'entités plus importantes ou d'entreprises exerçant leurs activités dans une relation de groupe quelconque, il se pose des questions particulières qui tiennent au fonctionnement des conseils d'entreprises. Soit qu'au sein d'une seule et même entreprise, plusieurs conseils d'entreprises aient été installés pour les diverses entités techniques, soit encore qu'il existe un seul conseil d'entreprise pour plusieurs entreprises ou sociétés formant entre elles un groupe, soit encore que l'entreprise fasse partie d'un groupe étranger.

La responsabilité des informations fournies repose entre les mains du chef d'entreprise; le reviseur d'entreprises doit vérifier si le conseil d'entreprise est correctement et objectivement informé. Les caractéristiques des liens de groupe devront être intégrées dans les informations fournies, ce qui veut dire : des informations suffisantes sur l'entité spécifique qui dispose de son propre conseil d'entreprise, ou, le cas échéant, les informations concernant le groupe. Dans ce domaine, il n'est pas exclu que les reviseurs d'entreprises interviennent en collège devant un seul conseil d'entreprise.

La mission du reviseur d'entreprises auprès des entreprises commerciales ou industrielles est une mission globale, dans laquelle l'aspect conseil d'entreprise ne constitue qu'un volet. En exécutant sa mission de revision en vue de la certification des comptes annuels de l'entreprise, le reviseur d'entreprises-commissaire se sera informé complètement des liens spécifiques qui caractérisent l'entreprise et il aura pris contact, le cas échéant, avec les confrères chargés du contrôle en Belgique ou à l'étranger.

Bien entendu, le dossier de revision qu'il aura ainsi constitué lui permettra de mieux évaluer les informations fournies au conseil d'entreprise. S'il ressort de cette évaluation que les informations fournies ne sont pas correctes, il appartiendra au reviseur d'entreprises de lancer la procédure de sanction.

On fait observer par ailleurs que tant qu'il n'y aura pas d'obligation de consolidation, le reviseur d'entreprises pourra se contenter de garder le silence à ce propos.

- 6.2. Lorsqu'il est interrogé spécifiquement sur les prix de transferts, les frais de management, les droits d'exploitation, etc..., le reviseur d'entreprises adoptera une attitude prudente, son intervention ne pouvant impliquer un jugement de la politique suivie, mais uniquement un jugement sur les informations fournies par la direction.
- 6.3. Quant il s'agit d'une entreprise en difficultés, la confidentialité des informations se trouve évidemment renforcée, mais le reviseur d'entreprises devra veiller néanmoins à ce que la direction communique en temps opportun les éventuelles informations occasionnelles. S'il devait en outre constater que les informations trimestrielles fournies n'étaient plus conformes à la réalité (la continuité de l'entreprise !), il en fera la remarque dans sa certification. Toutefois, la prudence s'impose dans ce domaine, étant donné le haut degré de confidentialité de ces informations qui pourraient sans doute porter préjudice à la société si elles étaient communiquées prématurément.

Dans le cas où la direction de l'entreprise présente son plan de restructuration au conseil d'entreprise, le reviseur d'entreprises devra donner son opinion sur les données certifiables.

- 6.4. Le problème de l'attitude à adopter par le reviseur d'entreprises concernant les questions spécifiques portant sur le coût, n'a été traité que sommairement par les groupes de discussion, la législation étant jugée relativement complexe et sujette à interprétations sur ce point.

Le reviseur s'en tiendra tout d'abord aux règles d'évaluation de l'entreprise, et il pourra se contenter de faire état des pourcentages et des graphiques. Une règle pragmatique est proposée : sur base des informations qui lui sont communiquées, le conseil d'entreprises devrait pouvoir apprécier si l'augmentation ou la diminution du chiffre d'affaires résulte de l'évolution des prix ou des volumes.

- 6.5. Pour ce qui est des informations à caractère social, relatives au personnel, il s'avère que le reviseur se trouve manifestement entre deux feux. Du côté syndical, on fait valoir que ces informations sont contrôlables et doivent dès lors être certifiées.

Du côté de la FEB, par contre, on souligne que les reviseurs d'entreprises ne sont pas des inspecteurs sociaux, et qu'il existe par ailleurs suffisamment d'instances de contrôle qui agissent au niveau des entreprises.

Les reviseurs d'entreprises estiment qu'en cette matière, il y a lieu de solliciter l'avis du Conseil Supérieur.

## 7. LES RELATIONS DU REVISEUR D'ENTREPRISES AVEC LES TIERS

Dans le contexte de la mission du reviseur d'entreprises face au conseil d'entreprise, ont été désignés comme tiers lors des discussions :

- l'Inspection des affaires économiques;
- les experts mentionnés à l'article 34 de l'AR du 27 novembre 1973.

7.1. D'une manière générale, on estime qu'un dialogue souple avec les fonctionnaires du Ministère des Affaires Economiques doit être possible lorsque la chose est nécessaire. Les domaines d'activités ne sont toutefois pas identiques, même s'ils sont voisins, essentiellement pour l'interprétation des textes de loi.

Le reviseur d'entreprises s'estimera tenu au secret professionnel et l'attitude qu'il adoptera devant à une question directe posée par l'Inspection des affaires économiques ne se distinguera pas de celle qu'il adoptera face à l'administration fiscale ou à un actionnaire individuel.

En marge des relations avec l'Inspection des affaires économiques, une remarque souligne l'importance qu'il y a à éviter les court-circuits possibles. C'est ainsi que les Affaires Economiques devraient s'abstenir de délivrer des attestations de conformité concernant les informations fournies au sein des entreprises, ces déclarations pouvant entrer en conflit avec les constatations faites par les reviseurs.

Il est proposé que l'Inspection ne fasse parvenir des lettres aux entreprises que dans les cas où elle aurait des observations à faire.

7.2. A l'égard des experts que les syndicats pourraient déléguer au conseil d'entreprise, l'attitude du reviseur d'entreprises restera neutre. Sa mission porte sur la certification et l'explication, elle n'implique pas la communication d'informations supplémentaires; c'est le rôle du chef d'entreprise. Dans le respect de ce qui précède, il sera répondu clairement aux questions posées par un expert : s'agissant d'informations supplémentaires, c'est le chef d'entreprise qui répondra, quand il s'agit d'explications, les réponses seront données par le chef d'entreprise et par le reviseur.

## 8. LE RAPPORT DE CERTIFICATION

Le rapport de certification a pour objet d'attester l'exactitude et le caractère complet des informations fournies. Il s'agit d'une exigence expressément prévue par la loi. Toutefois, cette certification ne se conçoit pas indépendamment de celle des comptes annuels, les informations et les données qui y conduisent étant en grande partie parallèles.

En cette matière, il faut d'abord se préoccuper de l'esprit de la loi. Son application formelle compte moins que l'image fidèle dont les informations doivent être le reflet.

En ce qui concerne les irrégularités et les infractions à la loi qu'il aurait pu constater, le réviseur d'entreprises n'est pas tenu, en principe, de les signaler au conseil d'entreprise.

Toutefois, il reprendra dans son rapport les mentions nécessaires dans la mesure où les infractions constatées sont susceptibles d'influencer l'image fidèle, observations qui devront d'ailleurs également être faites dans son rapport sur les comptes annuels à l'assemblée générale.

## 9. LE PROGRAMME DE CONTROLE

Il n'a pas été possible de déduire des débats une position uniforme concernant la forme et le contenu des programmes de contrôle visant spécialement la mission face au conseil d'entreprise. L'unanimité s'est faite uniquement sur la nécessité d'un programme de contrôle.

Cette position se justifie, bien entendu, par le caractère limité de l'expérience que les réviseurs d'entreprises ont pu acquérir dans cette mission.

L'intégration d'un programme de contrôle spécifique dans le programme global de contrôle du commissaire semble, à première vue, la solution qui s'impose. Encore qu'il reste alors des lacunes quant à l'opinion sur les informations trimestrielles.

L'approche pratique du contrôle sur les informations trimestrielles ne suscite guère l'enthousiasme parmi les confrères, en raison du caractère insaisissable de la matière et/ou des budgets-temps considérables qu'il faudrait consacrer à une évaluation correcte.

On apprécierait beaucoup que l'IRE prenne une initiative en ce domaine.

En ce qui concerne la certification des informations occasionnelles, on ne suggère pas de routines de contrôle spécifiques, mais on se contente de renvoyer à la mission globale. Certains estiment que dans ce domaine on pourrait utilement recourir à la déclaration de la direction au réviseur.

Budget horaire minimum : le plus souvent 40 à 50 heures pour une entreprise moyenne.

**AVIS DU  
CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES**

## **AVIS SUR LA CONTINUATION DE LA MISSION DE COMMISSAIRE-REVISEUR OU DE REVISEUR D'ENTREPRISES APRES LE RENOUELEMENT DES CONSEILS D'ENTREPRISES LORS DES ELECTIONS SOCIALES DE 1987.**

A l'occasion des élections sociales de 1987 se pose la question de savoir si une nouvelle procédure de désignation doit intervenir pour tous les commissaires-reviseurs et reviseurs d'entreprises qui ont été précédemment désignés.

Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il n'y a pas de raison pour recommencer la procédure de désignation du commissaire-reviseur ou du reviseur d'entreprises après les élections sociales de 1987. Il résulte clairement des articles 3 et 12 de la loi du 21 février 1985 que le mandat d'un reviseur est fixé à 3 ans et ce excepté le cas où des motifs légaux rendent impossible l'exercice ultérieur de la mission, la tenue des élections sociales ne constituant par elle-même pas une raison valable pour interrompre les mandats en cours.

Ce principe est d'application aussi bien pour le cas où le conseil d'entreprise existant est renouvelé en tout ou en partie à la suite des élections sociales, que lorsqu'un conseil d'entreprise est élu pour la première fois au sein de l'entreprise à l'occasion de ces élections sociales.

Le reviseur d'entreprises doit agir en tant qu'homme de confiance aussi bien de la direction de l'entreprise que des travailleurs représentés par leurs délégués au sein du conseil d'entreprise. Pour ces raisons, la recommandation suivante s'adresse tant aux chefs d'entreprises qu'aux reviseurs. Il s'agit de mettre à la disposition des nouveaux membres élus au conseil d'entreprise la documentation écrite relative au reviseur en fonction, documentation sur base de laquelle le précédent conseil d'entreprise s'était, avant les élections sociales, prononcé au sujet de sa candidature. Ceci devrait être fait lors de la première réunion du conseil d'entreprise après les élections sociales et, en tout cas, avant la réunion du conseil d'entreprise au cours de laquelle les informations économiques et financières de l'entreprise doivent être discutées. Cette recommandation a pour but de donner confiance aux nouveaux membres du conseil d'entreprise quant à la personne de reviseur en fonction. Il est souhaitable que tous les nouveaux membres du conseil d'entreprise, sans exception, reçoivent cette recommandation de la direction de l'entreprise.

Lorsqu'à la suite des élections sociales, un nombre considérable de membres du conseil d'entreprise est remplacé, on doit en outre recommander que le reviseur en fonction se présente à ces nouveaux membres à la première réunion suivant les élections sociales et, en tout cas, avant la réunion au cours de laquelle les informations économiques et financières de l'entreprise doivent être discutées.

Lorsqu'à l'occasion des élections sociales un conseil d'entreprise est créé pour la première fois au sein de l'entreprise, où il n'existait auparavant pas de conseil d'entreprise, il convient de recommander que le réviseur d'entreprises communique au conseil d'entreprise un "curriculum vitae" ainsi que, si les délégués des travailleurs le demandent, une note comprenant une estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer et une description de leur contenu (information mentionnée à l'art. 4/2°bis de l'AR du 17.03.86 concernant la présentation de candidats-réviseurs). Il faut en outre recommander que le réviseur en fonction se présente au nouveau conseil d'entreprise lors d'une de ses premières réunions.

Ces recommandations tendent à améliorer et à accroître la compréhension mutuelle et la confiance entre le réviseur et les délégués des travailleurs au conseil d'entreprise.

\*

## **AVIS RELATIF A LA PRESENCE DES REVISEURS D'ENTREPRISES AUX REUNIONS PREPARATOIRES DU CONSEIL D'ENTREPRISES**

### Position du problème

1. A propos de l'intervention des réviseurs d'entreprises au conseil d'entreprise et plus précisément vis-à-vis des représentants des travailleurs au conseil d'entreprise s'est posée la question de savoir quelle est la nature et la fréquence des contacts que le réviseur peut avoir avec différentes fractions ou avec des membres individuels du conseil d'entreprise.

### Intention du législateur

2. Il ne ressort ni du texte de la loi, ni des documents parlementaires que le réviseur d'entreprises aurait l'obligation ou se verrait interdire d'assister aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise. Il résulte cependant très clairement de ces documents parlementaires que l'intervention des réviseurs d'entreprises doit en principe avoir lieu pour le conseil d'entreprise dans son ensemble et non pour certains membres de celui-ci. (Doc. Parl., Chambre des Représentants, 1982-83, 552 n° 35, Rapport Verhaegen, p. 17 in fine).  
En outre, la présence du réviseur d'entreprises aux réunions du conseil d'entreprise n'est légalement pas obligatoire et cette présence doit avoir un "caractère exceptionnel" (Doc. Parl., Chambre des Représentants, 1982-83 n° 35, Rapport Verhaegen, p. 19). Le refus d'un réviseur d'entreprises d'assister à des réunions préparatoires distinctes doit dès lors être considéré comme justifié, lorsqu'il est fondé sur le jugement professionnel dudit réviseur.

Il est cependant évident que le réviseur d'entreprises a le droit d'assister aux réunions plénières du conseil d'entreprise et qu'il y est tenu lorsque le chef d'entreprise ou une majorité des représentants des travailleurs le lui demandent.

#### Recommandation du Conseil Supérieur

3. Le Conseil Supérieur estime que le réviseur d'entreprises doit établir une relation de confiance avec les deux parties représentées au conseil d'entreprise. Si, dans le cadre de cette relation de confiance, le réviseur d'entreprises estime qu'il est utile qu'il prenne part à des réunions préparatoires au conseil d'entreprise, il peut y assister. Le législateur lui-même a admis la possibilité de contacts informels entre le réviseur d'entreprises et un ou plusieurs membres du conseil d'entreprise en vue de l'explication et de la communication d'informations (Doc. Parl., Chambre des Représentants, 1982-83, 552 n° 35, p. 18 abinitio).  
Le Conseil Supérieur estime qu'il doit s'agir de contacts au cours desquels le réviseur d'entreprises fait un exposé au sujet de documents et de méthodes de travail qu'il utilise afin de familiariser les délégués des travailleurs avec ceux-ci. Lors de ces réunions, le réviseur d'entreprises doit éviter toute situation de nature à mettre en péril la confiance soit de l'employeur, soit des représentants des travailleurs. Vu les situations très diverses susceptibles de se présenter, l'appréciation concrète doit être abandonnée au jugement professionnel propre du réviseur d'entreprises.
4. Etant donné qu'il est impossible d'empêcher que des travailleurs individuels ou des groupes de travailleurs prennent en fait contact avec le réviseur d'entreprises en-dehors du conseil d'entreprise, celui-ci doit veiller, à ce que, lors de chacun de ces contacts séparés, de même que lors des réunions préparatoires au conseil d'entreprise, il ne prenne jamais la place du chef d'entreprise en communiquant des informations que seul le chef d'entreprise a le droit de communiquer et ne remplisse pas des tâches qu'il est légalement tenu de remplir vis-à-vis de l'ensemble du conseil d'entreprise, sur base de l'art. 15 bis de la loi du 20/09/1948.
5. Il en résulte également que, lors des réunions du conseil d'entreprise, le réviseur ne peut pas se référer à des communications faites par qui que ce soit lors des réunions préparatoires ou de contacts individuels. En outre, le réviseur d'entreprises ne peut être tenu d'exprimer son avis au sujet de communications qui lui auraient été faites lors de ces réunions préparatoires ou lors de contacts individuels.
6. Si, lors de réunions préparatoires ou à l'occasion d'autres contacts séparés, des informations sont communiquées au réviseur d'entreprises par d'autres personnes que le chef d'entreprise, il incombe au réviseur d'apprécier, d'un point de vue professionnel, si'il lui appartient d'utiliser ces informations dans le cadre de sa mission revisorale. S'il estime qu'il

peut en faire usage, il a l'obligation de ne pas révéler la source de ses informations au chef d'entreprise, à moins que la partie concernée le relève de cette obligation.

Ceci implique que la source de ces informations soit couverte par le secret professionnel.