

Etudes IRE

2004

LA SOCIETE ET SON COMMISSAIRE CAS PRATIQUES

Sous la direction de
M. vander Linden
E. Vanderstappen

P. Pauwels
J.P. Vincke

avec la collaboration de
P.P. Berger
B. De Klerck
M. De Wolf
V. Van de Walle

Editeur responsable : David Szafran
Rue d'Arenberg 13, 1000 Bruxelles
Tél. (02) 512 51 36

D/2004/0817/201

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

AVANT-PROPOS

Depuis mi-2001 il existe au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises un « *helpdesk* ». Cette initiative a pour but d'apporter un soutien effectif aux réviseurs d'entreprises lorsque, dans le cadre de leurs activités professionnelles, ils sont confrontés avec des problèmes de nature juridique et technique pour lesquels ils sont dans l'impossibilité d'obtenir un avis ailleurs. Des questions émanant de personnes qui ne sont pas réviseur d'entreprises peuvent également être traitées, pour autant qu'elles aient trait avec le fonctionnement du révisorat d'entreprises.

Les directives ou les avis officiels et formels ne peuvent évidemment être donnés que par le Conseil de l'IRE, le plus souvent après consultation d'une des commissions permanentes (Commission juridique, Commission des Normes de révision, etc.). Par voie de conséquence, les réponses du *helpdesk* n'ont pas le même poids, d'autant plus que le *helpdesk* ne dispose pas nécessairement de toute l'information connexe nécessaire pour avoir une image complète du problème soulevé.

La majorité des questions concernent le mandat du commissaire dans une société.

La présente étude constitue un recueil des questions et des réponses relatives au mandat de commissaire. Dans la mesure du possible, l'on renvoie au *Vademecum* du réviseur d'entreprises ou à la jurisprudence. La brochure est divisée en quatre parties : la nomination du commissaire, la cessation du mandat de commissaire, la rémunération du commissaire et divers cas pratiques concernant le rapport de révision.

Etant donné que les questions sont posées de manière succincte et directe, l'on a opté d'y répondre de manière pratique et *ad rem*, sans trop de considérations académiques. Les modifications de la loi *corporate governance*, ayant trait avec la matière traitée, sont examinées uniquement de manière sommaire et ce en raison des développements très récents. L'étude tient compte des matières jusqu'au 31 juillet 2003.

Les questions et les réponses ont été inventoriées, structurées, retravaillées et approfondies ultérieurement sous la direction des Messieurs Michel VANDER LINDEN, réviseur d'entreprises honoraire, et Erwin VANDERSTAPPEN, conseiller juridique au sein de l'IRE et responsable de la coordination des activités du *helpdesk*. L'étude a été réalisée en concertation avec Messieurs Paul PAUWELS, réviseur d'entreprises, et Jean Pierre VINCKE, réviseur d'entreprises.

Les textes ont été transmis pour commentaire au comité de lecture composé de Madame Veerle VAN DE WALLE, directeur juridique au sein de l'IRE, Messieurs Pierre P. BERGER, réviseur d'entreprises et secrétaire-trésorier du Conseil de l'IRE, Bruno DE KLERCK, directeur technique au sein de l'IRE et Michel DE WOLF, réviseur d'entreprises et secrétaire du Conseil de l'IRE.

J'adresse au nom du Conseil mes plus sincères remerciements à ces personnes qui ont su se rendre disponibles et partager leur savoir.

Enfin, nous envisageons de placer prochainement et de manière régulière sous le titre *Frequently Asked Questions* (FAQ) de l'extranet, une sélection des questions et réponses susceptibles de susciter un large intérêt.

4

AVANT-PROPOS

Ludo SWOLFS
Président IRE

TABLE DES MATIERES

AVANT-PROPOS	3
TABLE DES MATIERES	5
PARTIE 1. NOMINATION DU COMMISSAIRE	13
1. Champ d'application	13
1.1. Obligation de nommer un commissaire	13
1.2. Exemption de l'obligation de nommer un commissaire	23
1.3. Pouvoir individuel d'investigation et de contrôle des associés	24
1.4. Contrôle des comptes consolidés	27
1.5. Sanctions en cas d'absence de nomination d'un commissaire	29
2. Procédure de nomination	30
2.1. Sociétés sans conseil d'entreprise	30
2.2. Sociétés avec un conseil d'entreprise	31
2.3. Entités non soumises au Code des sociétés	35
2.4. Représentant permanent, suppléant et collège de commissaires	36
2.5. Nomination d'un commissaire par le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail	40
3. Acceptation de la mission de commissaire et publications obligatoires	43
3.1. Acceptation de la mission	43
3.2. Publication de la nomination du commissaire	44
4. Déontologie	46
4.1. Législation applicable	46
4.2. A quel moment le réviseur d'entreprises doit-il prendre contact avec son confrère?	46
4.3. Peut-on accepter une mission avant que les honoraires du confrère précédent aient été payés?	47

PARTIE 2. CESSATION DU MANDAT DE COMMISSAIRE	49
1. Expiration de la durée	49
1.1. Législation applicable	49
1.2. Réglementation légale pour les sociétés qui sont obligées de nommer un commissaire	49
1.3. Réglementation pour les sociétés qui ne sont pas obligées de nommer un commissaire et pour les entités non-soumises au Code des sociétés	51
1.4. Réglementation pour les ASBL qui doivent nommer un commissaire	52
1.5. Prolongation tacite?	52
1.6. Nomination rétroactive	53
2. Révocation pour juste motif par la société	54
2.1. Législation applicable	54
2.2. Une société qui est obligée de nommer un commissaire, peut-elle mettre fin anticipativement au mandat de commissaire?	54
2.3. Une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire, peut-elle mettre fin de façon anticipée au mandat de commissaire?	55
2.4. Que faut-il comprendre par «juste motif»?	55
2.5. Le souhait de la société-mère d'une société belge de remplacer le commissaire de cette dernière par un autre réviseur d'entreprises qui soit le même pour tous les membres du groupe, peut-il être considéré comme un juste motif de révocation?	56
2.6. Quelle est la procédure à suivre en matière de révocation pour juste motif?	56
2.7. Quelle est la sanction en cas de non-respect de la procédure en matière de révocation pour juste motif?	57
2.8. Quelle est la sanction en cas de méconnaissance de la compétence du conseil d'entreprise lors d'une révocation pour juste motif?	57
2.9. Quelle est la sanction en cas de non-existence d'un juste motif?	58
2.10. Quelle est l'importance des dommages et intérêts?	58
3. Démission du commissaire	59
3.1. Législation applicable	59
3.2. Le commissaire, dans une société qui est obligée de nommer un commissaire, peut-il mettre fin anticipativement à son mandat?	59
3.3. Le commissaire, dans une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire, peut-il mettre fin anticipativement à son mandat de commissaire?	60

3.4.	Qu'entend-on par démission du commissaire pour « des motifs personnels graves »?	60
3.5.	Un commissaire doit-il démissionner quand un parent proche ou allié devient administrateur dans la société contrôlée par le commissaire, même si les travaux de contrôle sont pratiquement terminés?	61
3.6.	Un commissaire peut-il démissionner quand il constate des irrégularités dans les comptes annuels?	61
3.7.	Le commissaire en fonction peut-il démissionner, vu le souhait d'une société mère de confier le contrôle des comptes à un autre réviseur?	61
3.8.	Un commissaire peut-il démissionner au moment où l'exercice comptable est pratiquement expiré?	62
3.9.	Dans le cas d'une démission après la fin de l'exercice comptable, le commissaire doit-il rédiger un rapport sur les comptes annuels de l'exercice comptable clôturé?	62
3.10.	Un commissaire peut-il démissionner à l'occasion d'une assemblée générale spéciale qui se tient quelques semaines après l'assemblée générale ordinaire?	63
3.11.	Le commissaire doit-il rédiger un rapport en cas de démission dans le courant de l'exercice comptable?	63
3.12.	Quelle est la procédure à suivre pour la démission du commissaire, hormis le cas des motifs personnels graves?	64
3.13.	Quelle est la sanction dans le cas où un rapport écrit du commissaire pour l'information de l'assemblée générale et du conseil d'entreprise concernant les motifs de sa démission fait défaut?	64
4.	Commun accord des parties	65
4.1.	Législation applicable	65
4.2.	Les parties peuvent-elles, de commun accord, mettre fin anticipativement au mandat de commissaire dans une société qui est obligée de nommer un commissaire?	65
4.3.	Les parties peuvent-elles, de commun accord, mettre fin anticipativement au mandat de commissaire dans une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire?	66
4.4.	Dans le cas de cessation de commun accord, le commissaire doit-il, lorsqu'il est en fonction à la fin de l'exercice comptable, rédiger un rapport sur les comptes annuels de l'exercice comptable clôturé?	66
4.5.	Dans le cas de cessation de commun accord du mandat de commissaire dans le courant de l'exercice comptable, le commissaire doit-il rédiger un rapport?	66

4.6.	Dans le cas d'une cessation de commun accord en cours d'exercice, le commissaire peut-il recevoir décharge? . . . . .	.66
5.	Décès du réviseur d'entreprises ou dissolution de la société de révision . . . . .	.67
5.1.	Que devient le mandat de commissaire en cas de décès du réviseur? . . . . .	.67
5.2.	Que se passe-t-il avec le mandat de commissaire en cas de dissolution de la société de révision? . . . . .	.68
6.	Fusion, scission, faillite ou liquidation de la société contrôlée . . . . .	.69
6.1.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance en raison d'une fusion par absorption de la société? . . . . .	.69
6.2.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance par l'effet d'une scission par absorption de la société? . . . . .	.70
6.3.	Le mandat de commissaire des sociétés existantes vient-il à échéance lors de la fusion par constitution d'une nouvelle société? . . . . .	.70
6.4.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance lors d'une scission par constitution de nouvelles sociétés? . . . . .	.71
6.5.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance dans une société partiellement fusionnée? . . . . .	.71
6.6.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance dans une société partiellement scindée? . . . . .	.71
6.7.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance en cas de faillite de la société? . . . . .	.72
6.8.	Le mandat de commissaire prend-il fin au moment de la mise en liquidation de la société ou le mandat continue-t-il à courir jusqu'à la clôture de liquidation? . . . . .	.72
7.	Fusion ou scission d'une société de révision . . . . .	.73
7.1.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance lors de la fusion de la société de révision? . . . . .	.73
7.2.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance lors de la scission de la société de révision? . . . . .	.74
8.	Transformation de la forme juridique de la société contrôlée, nomination d'un administrateur provisoire et désignation d'un commissaire au sursis au sein de la société contrôlée . . . . .	.75
8.1.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance en cas de transformation de la société contrôlée? . . . . .	.75
8.2.	Le mandat de commissaire vient-il à échéance en cas de nomination d'un administrateur provisoire dans la société contrôlée? . . . . .	.75

8.3. Le mandat de commissaire vient-il à échéance en cas de désignation d'un commissaire au sursis lors du concordat judiciaire de la société contrôlée?	76
9. Remplacement du représentant permanent de la société de révision	76
10. Publications	77
10.1. La fin du mandat du commissaire doit-elle être rendue publique?	77
10.2. La déclaration de nullité de la fin du mandat de commissaire, doit-elle être publiée?	77
11. Période de viduité	78
PARTIE 3. REMUNERATION DU COMMISSAIRE	79
1. Etablissement et calcul de la rémunération	79
1.1. Sociétés où il n'existe pas de conseil d'entreprise	79
1.2. Sociétés où il existe un conseil d'entreprise	81
1.3. Fixation de la rémunération par le Président du Tribunal de commerce	82
2. Modification de la rémunération en cours de mandat	83
2.1. Législation applicable	83
2.2. La rémunération du commissaire est-elle automatiquement indexée?	83
2.3. Le commissaire peut-il, en cours de mandat, augmenter ses honoraires pour cause d'activités accrues imprévues?	83
3. Rémunération en relation avec la durée du mandat	84
3.1. Législation applicable	84
3.2. Un exercice compte plus de douze mois: un commissaire peut-il adresser un état d'honoraires supplémentaire à la société?	84
3.3. Poursuite du mandat après le terme de trois ans: quelle est l'influence sur les honoraires du commissaire?	84
4. Rémunération de prestations exceptionnelles ou de missions particulières	85
4.1. Législation applicable	85
4.2. La rémunération de prestations exceptionnelles ou de missions particulières	85
4.3. Dans quel document la « petite » société doit-elle mentionner les honoraires particuliers?	88
4.4. Le principe de matérialité est-il applicable à la mention des honoraires supplémentaires dans le rapport de gestion?	88

5. Modalités de paiement .....	.89
5.1. Législation applicable .....	.89
5.2. Les honoraires sont-ils acquis <i>pro rata temporis</i>? .....	.89
5.3. La rémunération du commissaire peut-elle être prise en charge par la société-mère de la société contrôlée? .....	.89
5.4. Un réviseur d'entreprises – associé d'une société de révision – est désigné <i>intuitu personae</i> par l'assemblée générale en tant que représentant permanent; qui doit, dans ce cas, facturer: le réviseur d'entreprises en nom propre ou la société de révision? .....	.90
5.5. Qui détermine quand et de quelle façon les honoraires du commissaire sont payés? .....	.90
5.6. Le non-paiement des honoraires constitue-t-il un motif pour suspendre les travaux de contrôle? .....	.91
PARTIE 4. CAS PRATIQUES CONCERNANT LE RAPPORT DE REVISION .....	.93
1. Comment présenter la certification des comptes auprès de certaines entités publiques dont certains commissaires n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises? .....	.93
2. Intervention d'un collaborateur (exclusif) au nom d'une société de révision .....	.94
3. A qui revient la responsabilité en cas de délégation de signature? .....	.94
4. Que se passe-t-il quand il y a divergence entre le procès-verbal de la réunion du conseil d'entreprise et sa communication à l'assemblée générale? .....	.95
5. Quelle est la forme du rapport à établir destiné au comité pour la prévention et la protection au travail qui exerce la fonction du conseil d'entreprise? .....	.96
6. Le réviseur d'entreprises doit-il rédiger un rapport de révision sur les comptes d'une succursale ayant un conseil d'entreprise? .....	.96
7. Le commissaire doit-il rédiger deux rapports dans le cas où il y a concours entre le rapport sur la proposition de dissolution et le rapport de révision sur les comptes annuels? .....	.97
8. Infractions aux dispositions relatives à la consolidation: faut-il que le commissaire mentionne l'infraction, et si oui, dans quel rapport? .....	.97
9. Que se passe-t-il quand il y a désaccord entre les membres d'un collège de commissaires? .....	.98
10. Modification des comptes annuels après la signature du rapport de révision: faut-il rédiger un nouveau rapport? .....	.99
10.1. Modification par l'organe de gestion .....	.99
10.2. Modification par ou au cours de l'assemblée générale .....	.99

11. A quelle occasion le commissaire établit-il un rapport de carence, à qui l'adresse-t-il et que doit-il y mentionner?	100
12. Comment se passe la rédaction du rapport de révision lorsqu'un commissaire suppléant exerce la fonction de commissaire?	101

ANNEXES 103

1. Code des sociétés (extraits)	103
2. Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations (extraits)	113
3. Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises (extraits)	114
4. Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (extraits)	114
5. Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (extraits)	115
6. Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (extraits)	116

PARTIE 1.

NOMINATION DU COMMISSAIRE

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Obligation de nommer un commissaire

1.1.1. Législation applicable

Articles 15, 141 et 142 C. Soc.
Voir annexe.

Article 17, § 5, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif
Voir annexe.

Articles 10, § 2 et 11, § 1, alinéas 1^{er} et 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises
Voir annexe.

1.1.2. Comment déterminer le critère du chiffre d'affaires?

Au terme des articles 130 et 141 du Code des sociétés, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés privées à responsabilité limitée et les sociétés coopératives à responsabilité limitée doivent nommer un commissaire parmi les personnes physiques ou morales de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (ci-après IRE).

Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques, ne sont pas obligées de nommer un commissaire (article 141, 1^o C. Soc.). Ceci vaut également pour les groupements d'intérêt économique dont aucun membre n'est lui-même soumis au contrôle par un commissaire et pour les sociétés agricoles (article 141, 3^o et 4^o C. Soc.).

Les sociétés qui ne franchissent pas les seuils de l'article 15, § 1^{er} du Code des sociétés sont exonérées de l'obligation de désigner un commissaire (article 141, 2^o C. Soc.). Pour l'application des dispositions relatives au contrôle des comptes annuels, chaque société est considérée individuellement, sauf exceptions spécifiques *infra*, point 1.1.4.

Conformément à l'article 15, § 1^{er} du Code des sociétés, les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes:

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

sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

Le chiffre d'affaires comprend le montant, TVA non comprise, des ventes de biens et des prestations de services à des tiers relevant de l'activité habituelle de la société (article 96, I.A. de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés). Lorsque la société intervient dans les opérations en qualité de courtier, de mandataire ou de commissionnaire, il y a lieu de distinguer ce qui relève de son chiffre d'affaires propre et ce qui concerne le chiffre d'affaires d'autres sociétés.

Concrètement, si la société prend sur elle la totalité du risque des services, les produits y afférents sont à considérer comme chiffre d'affaires propre. En revanche, si la société perçoit des commissions comme intermédiaire, seules les commissions constitueront son chiffre d'affaires.

Référence:

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES, Avis n° 103/1, Chiffre d'affaires - Intermédiaires, *Bull. CNC*, n° 1, août 1977, pp. 12-14; Avis n° 103/2, Chiffre d'affaires des expéditeurs, *Bull. CNC*, n° 22, juin 1988, pp. 1-2.

1.1.3. Les critères énoncés dans l'article 15, § 1^{er} C. Soc. doivent-ils être calculés sur base consolidée afin de déterminer s'il faut nommer un commissaire?

Selon l'article 141, 2° C. Soc., les critères cités sont en principe considérés individuellement.

Exemple: A, B et C sont des entreprises liées.

	A	B	C
Chiffre d'affaires (EUR)	7.500.000	5.650.000	2.500.000
Total du bilan (EUR)	4.000.000	3.500.000	2.750.000
Personnel	60	45	20

La société A dépasse individuellement les trois limites: la société A nomme un commissaire.

Les sociétés B et C ne dépassent, individuellement, pas plus d'une des limites fixées. Les sociétés B et C ne doivent pas nommer de commissaire (*cf. infra*, point 1.1.4.).

1.1.4. Y a-t-il des exceptions au mode de calcul des critères sur base individuelle?

Le calcul sur base individuelle connaît trois exceptions:

- A. Les sociétés qui font partie d'un groupe qui est obligé d'établir et de publier des comptes consolidés (article 141, 2°, a) C. Soc.).

Exemple: B et C sont filiales de A.

	A	B	C
Chiffre d'affaires (EUR)	30.000.000	4.000.000	1.000.000
Total du bilan (EUR)	15.000.000	2.000.000	500.000
Personnel	300	40	10

La société A doit établir, faire contrôler et publier des comptes consolidés.

La société A nomme un commissaire, même sur base individuelle (article 15, § 1^{er} C. Soc.).

Les sociétés B et C nomment un commissaire sur base consolidée (article 15, § 1^{er} C. Soc.).

Cette règle est valable indépendamment du fait que la société consolidante soit de droit belge ou de droit étranger.

Références:

- INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES, *Vademecum du réviseur d'entreprises. Déontologie et normes de révision 2002*, Bruxelles, Editions Standaard, 2002, pp. 622-624.
 - H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, «Artikel 64, § 3» dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 4-5.
 - B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 10-11, n^{os} 13-14.
- B. Les sociétés à portefeuille qui tombent sous l'application de l'A.R. n° 64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille (article 141, 2°, b) C. Soc.).

L'article 134 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers a toutefois abrogé l'arrêté royal n° 64, avec effet au 1^{er} juin 2003. Cette exception est donc devenue sans objet.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 624.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 3 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 11, n^{os} 15-16.

C. Les sociétés dont les titres sont inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs (article 141, 2^o, c) C. Soc.).

Il y a lieu de noter que par les mots «cote officielle», la législation vise expressément les sociétés qui sont inscrites au premier marché, en Belgique comme à l'étranger.

Les filiales belges d'une société cotée ne sont pas en tant que telles tenues de désigner un commissaire, sauf application de la première exception de l'article 141, 2^o, C. Soc., décrite *supra* sous A. Mais, on se souviendra que les sociétés mères des groupes comprenant des sociétés cotées sont tenues, indépendamment de tout critère de taille, d'établir des comptes consolidés (article 114 C. Soc.).

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 624-625..
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 3 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 3-4.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 12, n^o 17.

1.1.5. A quel moment faut-il considérer les critères et à quel moment faut-il nommer un commissaire ?

A. Introduction

L'article 15 du Code des sociétés, qui a pris le relais de l'article 64, § 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, n'est pas facile à mettre en œuvre. La formulation actuelle du texte légal prête à confusion. En effet, aussi bien dans le paragraphe premier que dans le paragraphe deux, il est fait référence à l'exercice précédent.

L'Institut des Reviseurs d'Entreprises est d'avis que le législateur n'a en réalité pas voulu modifier la situation prévalant avant le Code des sociétés. De même, on ne peut imaginer, notamment, qu'il ait voulu s'écarter de la transposition correcte de la Quatrième Directive européenne de droit des sociétés qu'il avait opérée antérieurement. Une loi de réparation de l'article 15 du Code serait néanmoins la bienvenue.

B. Petite société

Dès à présent, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises est cependant d'avis que le texte légal, qui prête à confusion, doit être interprété, à l'instar de son prédécesseur, comme signifiant que toutes les sociétés sont grandes (et doivent donc nommer un commissaire), à moins que l'on se trouve dans l'une des deux hypothèses suivantes:

- deux exercices consécutifs sous les critères: si, au cours de deux exercices comptables successifs, la société ne dépasse pas les critères, elle sera considérée comme petite pour toute la durée du troisième exercice comptable; elle restera petite au cours du quatrième exercice, si elle n'a toujours pas dépassé les critères pendant ledit troisième exercice;
- jeune société dont on peut présumer qu'elle restera sous les critères: si, au vu spécialement de son plan financier, il est raisonnable de supposer qu'une nouvelle société ne dépassera pas les critères, elle pourra être considérée comme petite.

C. Nomination d'un commissaire

Une société qui doit être considérée comme grande procédera à la nomination d'un commissaire *immédiatement* (cf. article 131 du Code: «*A défaut de commissaires, ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, il est immédiatement pourvu à leur nomination ou à leur remplacement.*»). Dans la plupart des cas, la société qui devient grande se contentera toutefois d'y procéder au cours de la première assemblée générale ordinaire qui suit la prise de connaissance du fait qu'elle n'est plus petite.

Exemple: pendant les exercices 1, 2 et 3, la société ne dépasse pas les critères; pendant l'exercice 4, elle dépasse les critères.

La société sera considérée comme petite pour les exercices 3 et 4, les deux exercices antérieurs étant à chaque fois demeurés sous les critères. Elle sera par contre considérée comme grande dès l'exercice 5 (la condition de deux exercices antérieurs sous les critères n'étant plus réunie). Il sera, habituellement, procédé à la nomination lors de l'assemblée générale ordinaire tenue pendant l'exercice 5.

Dans la rigueur des textes, la société devrait toutefois déjà disposer d'un commissaire dès le premier jour de cet exercice. En effet, la mission du commissaire comporte le contrôle du respect des statuts et du droit des sociétés également pour la période allant du premier jour de l'exercice à la date de la tenue de l'assemblée générale (voir Normes générales de révision, paragraphe 2.6.2.). La mission du commissaire est une mission permanente, qui n'est pas seulement destinée au contrôle des comptes annuels. Du reste, le contrôle de

ceux-ci requièrent en principe que le commissaire puisse vérifier le bilan d'ouverture de l'exercice. En outre, son intervention peut être légalement requise dans le cadre d'une opération qui interviendrait, pendant le premier exercice au cours duquel la société serait devenue grande, mais avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire: modification de l'objet social, augmentation de capital par apport en nature, etc. Dans ces circonstances, il faudra nommer le commissaire à tout le moins lors de l'assemblée générale extraordinaire convoquée pour délibérer des objets concernés (modification de l'objet social, augmentation de capital, etc.).

Certaines sociétés préféreront toutefois nommer le commissaire lors d'une assemblée générale spéciale tenue tout à la fin de l'exercice 4 ou tout au début de l'exercice 5. Quoique le Code des sociétés n'oblige pas formellement le conseil d'administration à convoquer une telle assemblée (voyez la rédaction de l'article 131), d'aucuns pourraient soutenir qu'il puisse engager sa responsabilité à cet égard, soit en ne convoquant pas d'assemblée générale, soit en ne saisissant pas le Président du Tribunal de commerce.

Alternativement, on pourrait encore imaginer, notamment pour s'épargner les formalités et coûts de convocation d'une assemblée spéciale, que si l'assemblée ordinaire tenue au cours de l'exercice 4 a déjà conscience que les seuils seront franchis au cours dudit exercice 4, elle procède dès ce moment à la nomination d'un commissaire, tout en reportant éventuellement sa prise de fonction au premier jour de l'exercice 5. Ce report de prise de fonction, s'il est légalement possible, pourrait néanmoins faire naître une certaine confusion en pratique.

D. Conclusion

En conclusion, on doit considérer qu'il n'y a pas de solution légale claire. L'usage dominant est de nommer lors de l'assemblée générale ordinaire de l'exercice 5, mais les autres solutions sont également envisageables, notamment la nomination lors de l'assemblée générale ordinaire de l'exercice 4 ou lors d'une assemblée générale spéciale tenue à la fin de l'exercice 4 ou au début de l'exercice 5.

1.1.6. Une petite société fait tout à coup partie d'un groupe obligé de consolider. Quand doit-elle nommer un commissaire?

La règle du sursis prévue par l'article 15, § 2, alinéa 2 C. Soc. est uniquement d'application pour la « petite » société qui devient « grande » après écoulement de l'année de référence.

Par contre, cette règle du sursis n'est pas d'application dans le cas où une « petite » société est soudainement reprise dans un groupe obligé de consolider. L'obligation de désigner un commissaire résulte alors du fait que les critères de la petite société doivent, soudainement, être calculés sur base consolidée.

Le commissaire désigné devra contrôler les comptes annuels à partir de l'exercice dans lequel la petite société a effectivement été reprise dans le groupe qui consolide.

En ce qui concerne le moment de la nomination, la Commission juridique est d'avis que la société doit nommer un commissaire le plus vite possible et un rapport doit être disponible à la prochaine assemblée générale ordinaire.

Exemple:

Une petite société est reprise le 15 janvier N dans un groupe qui consolide (cf. article 141, 2°, a) C. Soc.). Elle devra désigner le plus vite possible un commissaire qui contrôlera les exercices N à N+2, mais pas l'exercice N-1. En pratique, lors de l'intégration dans un groupe, une assemblée générale se réunit pour décider du changement dans la composition du conseil d'administration. Dans le cas où une assemblée n'est pas tenue, il faudra en convoquer une qui décidera, entre autres, des conflits d'intérêts.

1.1.7. *Quelles sont les obligations en Belgique d'une succursale d'une société étrangère? Une société étrangère qui établit une succursale en Belgique, est-elle soumise aux obligations relatives à la désignation d'un commissaire?*

La réponse est négative car une succursale (à l'exception des banques) établie en Belgique par une société étrangère n'est pas obligée de nommer un commissaire, quelle que soit sa taille.

Doit être considérée comme succursale: tout siège d'exploitation ou centre d'activités qui n'a pas pris la forme d'une société de droit belge (article 3, 11° de la Directive du Conseil (89/666/CEE) du 21 décembre 1989 concernant la publicité des succursales créées dans un Etat membre par certaines formes de société relevant du droit d'un autre Etat). Les obligations des succursales sont réglées par les articles 58 et 59 C. Soc.

1.1.8. *Les sociétés de personnes à responsabilité illimitée sont-elles obligées de nommer un commissaire?*

Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont au moins un associé à responsabi-

lité illimitée est une personne morale doivent nommer un commissaire si elles sont, individuellement, considérées comme « grandes » sociétés (lecture conjointe du 1° et 2° de l'article 141 C. Soc.), et cela sans préjudice aux hypothèses d'appréciation sur base consolidée prévues à l'article 141, 2° C. Soc.

1.1.9. Les sociétés à finalité sociale sont-elles obligées de nommer un commissaire?

Une société à finalité sociale prend toujours la forme d'une des sociétés citées dans l'article 2, § 2 C. Soc.

Il n'y a aucune dérogation prévue en ce qui concerne l'obligation de nommer un commissaire, s'il s'agit d'une société à finalité sociale.

Il s'en suit que les principes et règles relatifs à l'obligation de nommer un commissaire applicables aux sociétés ordinaires, le sont également aux sociétés à finalité sociale.

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 239.

1.1.10. Quels sont les effets de l'acquisition retardée de la personnalité juridique sur la nomination du commissaire?

Les sociétés acquièrent la personnalité juridique le jour du dépôt de l'acte constitutif (article 2, § 4 C. Soc.).

La question se pose de savoir si la pratique consistant à nommer un commissaire au cours d'une assemblée générale tenue immédiatement après la constitution, est encore acceptable.

Bien que la société n'ait pas encore acquis la personnalité juridique, elle existe pour les parties contractantes. Celles-ci peuvent, sur base purement contractuelle, désigner le commissaire.

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 236.

1.1.11. Quelles sont les entités, non soumises au Code des sociétés, qui sont soumises à l'obligation de désigner un commissaire?

Outre les sociétés soumises au contrôle de leurs comptes, le législateur a également étendu cette obligation à d'autres entreprises qui prennent une place

importante dans l'économie du pays. L'obligation de contrôle est mentionnée dans d'autres dispositions légales que le Code des sociétés mais les règles de nomination concordent avec celles de ce code.

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

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

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

Il s'agit ici des organismes publics de droit belge qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel.

1.1.12. Les dispositions du Code des sociétés relatives au contrôle des comptes annuels sont-elles applicables aux ASBL

L'article 17, § 5 de la loi du 27 juin 1921, modifié par la loi du 2 mai 2002, dispose que les associations sont tenues de nommer un ou plusieurs commissaires quand elles dépassent plus d'un des critères repris à cet article. Ces critères sont actuellement similaires à ceux qui figurent à l'article 15, § 1^{er} C. Soc., sauf que la notion de « recettes autres qu'exceptionnelles » remplace celle de chiffre d'affaires. La loi sur les ASBL dispose également que les commissaires sont nommés par l'assemblée générale parmi les membres de l'IRE.

Il n'y a, cependant, aucun renvoi au Code des sociétés et rien n'est prévu par exemple en matière de durée du mandat, rémunération, compétences, etc.

Il est possible de régler la durée du mandat par mention explicite dans la lettre de mission, ou, mieux encore, par disposition statutaire.

S'il existe un conseil d'entreprise au sein de l'ASBL, la situation est différente: la loi du 20 septembre 1948 renvoie explicitement aux dispositions du Code des sociétés.

1.1.13. *Quelle est la relation entre l'obligation de désigner un commissaire et le schéma des comptes annuels?*

Il n'y a pas de relation directe entre la présence d'un commissaire et l'emploi du schéma complet des comptes annuels parce que les modes de calcul des critères de taille sont différents.

Pour la désignation d'un commissaire, les critères sont calculés individuellement (sauf trois exceptions, *cf. supra*, point 1.1.4.); pour le schéma des comptes annuels, le calcul sur base consolidée est toujours la règle. Il en résulte différents cas décrits ci-après.

A. Schéma complet des comptes annuels et absence de commissaire

Une société est grande sur base consolidée mais petite sur base individuelle.

Exemple:

Les sociétés A et B sont liées mais ne forment pas un groupe ni un consortium qui consolide et ne sont pas cotées en bourse.

	A	B	Consolidation	Consolidé
Chiffre d'affaires (EUR)	5.000.000	3.000.000	(1.000.000)	7.000.000
Bilan (EUR)	2.000.000	1.250.000	(250.000)	3.000.000
Personnel	40	20	-	60

Les sociétés A et B dépassent, sur base consolidée, plus d'une des limites mais sur base individuelle elles n'en dépassent aucune.

Les sociétés A et B utilisent le schéma complet des comptes annuels.

Les sociétés A et B ne doivent pas désigner un commissaire (*cf.* article 15, § 5 et 141, 2° C. Soc.; article 99 C. Soc. *a contrario*).

B. Schéma complet des comptes annuels et présence d'un commissaire

Une société est grande sur base consolidée ainsi que sur base individuelle.

Exemple:

Les sociétés A et B comme *supra* A.

	A	B	Consolidation	Consolidé
Chiffre d'affaires (EUR)	8.000.000	2.500.000	(750.000)	9.750.000
Bilan (EUR)	4.000.000	1.250.000	(600.000)	4.650.000
Personnel	60	20	-	80

La société A utilise le schéma complet des comptes annuels et désigne un commissaire.

La société B utilise le schéma complet des comptes annuels et ne désigne pas de commissaire (*cf.* articles 15, § 5 et 141, 2° C. Soc.).

C. Schéma abrégé des comptes annuels et présence d'un commissaire

Ce cas est possible si une société, sur base individuelle, est petite et ne fait pas partie d'un groupe qui consolide, n'est pas cotée en bourse et désigne volontairement un commissaire.

Attention: le commissaire nommé volontairement figure au schéma abrégé des comptes annuels à la page A 1 et non A 1bis. A remarquer qu'il n'y a pas de mention de dépôt du rapport du commissaire sur la page A 1 tel que c'est le cas à la page C 1. Ce n'est pas une raison pour ne pas déposer le rapport de révision (*cf.* articles 141, 2° et 100, 4° C. Soc.).

Un schéma abrégé des comptes annuels et la présence de commissaire peuvent également se produire quand une société qui était grande devient petite.

La société en question qui était grande et qui devient petite ne peut pas révoquer le commissaire au motif que les critères ne sont plus dépassés. Son mandat se termine après le terme de trois ans.

1.2. Exemption de l'obligation de nommer un commissaire

1.2.1. *Législation applicable*

Article 141 C. Soc.

Voir annexe.

Article 17, § 5, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif

Voir annexe.

1.2.2. *Quelles sociétés sont exemptées de nommer un commissaire?*

L'article du Code des sociétés cité ci-dessus indique quelles sont les sociétés qui ne sont pas soumises aux obligations de contrôle des comptes annuels. La formulation négative a comme effet que les cas pratiques décrits *supra* sous le point 1.1. sont normalement *a contrario* d'application dans le point 1.2.

Il s'agit des sociétés suivantes:

A. les SNC, SCS, SCRI

- « grandes » ou « petites » dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques;
- « petites » sur base individuelle lorsqu'un ou plusieurs des associés à responsabilité illimitée est une personne morale;

B. les SPRL, SCRL, SA, SCA qui sont « petites » sur base individuelle, sauf:

- si elles font partie d'un groupe qui consolide;
- si elles sont cotées en bourse;

C. les sociétés agricoles, quelle que soit leur taille;

D. les groupements d'intérêt économique pour autant qu'aucun membre ne soit soumis au contrôle par un commissaire.

1.2.3. *Quelles entités, non soumises au Code des sociétés, sont exemptées de nommer un commissaire?*

Les organismes publics de droit belge qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel et qui doivent être considérés comme « petits » sur base individuelle, ne sont notamment pas tenus de désigner un commissaire.

1.2.4. *Quelles ASBL sont exemptées de nommer un commissaire?*

L'ASBL qui ne dépasse pas plus d'un des critères suivants n'est pas obligée de nommer un commissaire;

- en moyenne annuelle, 50 travailleurs exprimés en équivalent temps-plein;
- 6.250.000 EUR de recettes autres qu'exceptionnelles;
- 3.125.000 EUR de total du bilan.

sauf si elle occupe en moyenne annuelle plus de 100 travailleurs.

1.3. Pouvoir individuel d'investigation et de contrôle des associés

1.3.1. *Législation applicable*

Articles 165, 166, 167 C. Soc.

Voir annexe.

Article 385 C. Soc. (SCRL et SCRI)
Voir annexe.

1.3.2. Les statuts peuvent-ils exclure le droit individuel d'investigation et de contrôle des associés?

Au cas où aucun commissaire n'est nommé, les statuts ne peuvent exclure le pouvoir de contrôle des associés (article 166 C. Soc.). Les statuts peuvent prévoir la désignation obligatoire d'un commissaire sans tenir compte de la taille de la société. Ceci n'est pas contraire au Code des sociétés.

Référence:

H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, «Artikel 64, § 2» dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.

1.3.3. Peut-on, dans le cas d'une nomination volontaire, déroger aux règles applicables à une nomination obligée?

Certaines sociétés sont tentées de soumettre la nomination libre d'un commissaire à une sorte de période d'essai et de raccourcir le terme du mandat à, par exemple, un an. Bien que l'article 165 C. Soc. ne s'exprime pas explicitement à ce sujet, le statut d'un commissaire désigné librement est soumis à toutes les dispositions du Code des sociétés concernant la nomination, la rémunération, la démission, la révocation, les compétences et la responsabilité d'un commissaire. Ces dispositions doivent en effet être considérées comme d'ordre public, dans la mesure notamment où la fonction du commissaire, qui sera amené à émettre une attestation sur les comptes annuels, intéresse particulièrement les tiers.

1.3.4. Les statuts peuvent-ils réserver le pouvoir de contrôle des associés à un ou plusieurs associés?

Il est fréquent qu'un ou plusieurs associés experts en comptabilité soient désignés par d'autres associés pour effectuer le contrôle des comptes annuels et de la comptabilité. La question se pose de savoir si ce procédé peut être fixé statutairement en désignant, par exemple un associé déterminé ou en exigeant une certaine connaissance de l'associé-contrôleur.

L'article 166 C. Soc. est catégorique: tout associé garde son pouvoir individuel de contrôle, nonobstant toute stipulation contraire des statuts.

Ce n'est que dans la SCRI ou la SCRL qu'il est possible de déroger à cette disposition. Dans ces formes de société, les statuts peuvent déléguer le pouvoir de contrôle à un ou à plusieurs associés, nommés par l'assemblée générale. Les autres associés perdent de ce fait, leur pouvoir individuel de contrôle (article 385 C. Soc.).

1.3.5. *Quel rôle joue l'expert-comptable?*

En cas de représentation d'un associé par un expert-comptable, ce dernier peut intervenir indépendamment et sans la présence de cet associé. Si l'associé se fait assister, il est par contre présent au contrôle.

Cependant, le fait que la société prenne en charge la rémunération de l'expert-comptable ne signifie pas que ce dernier joue le rôle d'un commissaire, ni que le pouvoir individuel de contrôle soit retiré aux autres associés.

Références:

- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, «Artikel 64, § 2» dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 4-5.
- R. VAN BOVEN, «Le rôle de l'expert-comptable dans le pouvoir individuel d'investigation et de contrôle des associés (art. 166 C. Soc.)», *Accountancy & Tax*, 2002, n° 2, pp. 30-33.

1.3.6. *Clause d'audit dans une convention d'actionnaires: quelles sont les conséquences pour le pouvoir individuel de contrôle des associés?*

Supposons une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire et qui n'en a effectivement pas désigné.

Dans une convention d'actionnaires, une clause générale prévoit la possibilité d'un audit par un actionnaire minoritaire ou par un réviseur d'entreprises nommé par ce dernier.

La Commission juridique de l'IRE constate que le professionnel n'a pas nécessairement toutes les prérogatives que l'article 166 C. Soc. confère aux associés.

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

Tenant compte de ce qui précède, la Commission juridique est d'avis qu'une convention d'actionnaires en relation avec l'audit des comptes d'une société est possible, et que, dans cette convention d'actionnaires, un réviseur d'entreprises peut être désigné.

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 2002, pp. 200-201.

1.4. Contrôle des comptes consolidés

1.4.1. Législation applicable

Articles 145 et 146 C. Soc.
Voir annexe.

1.4.2. Contrôle des comptes consolidés par le commissaire de la société consolidante

Une société dans laquelle un commissaire est en fonction, doit – au cours du mandat de ce dernier – établir pour la première fois des comptes consolidés.

Plusieurs questions surgissent selon que le commissaire de la société consolidante ou un ou plusieurs autres réviseurs d'entreprises ayant plus d'expérience en matière de consolidation, exerceront le contrôle des comptes consolidés.

A. Le commissaire a-t-il priorité sur d'autres réviseurs?

Même si la situation la plus courante est l'exercice des deux contrôles par le commissaire de la société consolidante, ce dernier n'a pas de priorité sur d'autres réviseurs. Si un autre réviseur d'entreprises est désigné, une décision formelle de l'assemblée générale est exigée; l'assemblée est souveraine dans son choix.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 626-627.

B. Faut-il une décision de l'assemblée générale pour charger le commissaire du contrôle des comptes consolidés?

Une décision de l'assemblée générale n'est pas nécessaire dans le but de charger le commissaire de la société consolidante du contrôle des comptes consolidés.

Si l'assemblée générale n'a pas décidé de confier le contrôle des comptes consolidés à un autre réviseur d'entreprises, cette mission est implicitement comprise dans le mandat du commissaire en vertu de l'article 146 C. Soc.

C. Pour quel terme le commissaire est-il chargé du contrôle des comptes consolidés?

Puisque le contrôle des comptes consolidés fait implicitement partie de la fonction de commissaire, la mission coïncide avec le mandat de commissaire.

Exemple:

Le mandat de commissaire court pour les exercices N, N+1 et N+2. Il doit être renouvelé en N+3.

En N+1, la société doit établir des comptes consolidés qui seront contrôlés par le commissaire en fonction.

Cette mission prend fin en N+3 avec le mandat de commissaire.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 626-627.

D. Les honoraires peuvent-ils être adaptés en raison du travail supplémentaire provoqué par le contrôle des comptes consolidés?

Il est évident que le commissaire devra fournir davantage de prestations du fait du contrôle des comptes consolidés.

Si des honoraires majorés n'ont pas été établis par l'assemblée générale, conformément à l'article 134, § 1^{er} C. Soc., les activités supplémentaires sont à considérer comme l'exécution d'une mission particulière soumise aux dispositions de l'article 134, § 2 C. Soc. (*cf. infra* Partie 3. Rémunération du commissaire, point 4.2.).

1.4.3. Contrôle des comptes consolidés par un réviseur d'entreprises autre que le commissaire de la société consolidante

A. Quel organe prend la décision?

Si un ou plusieurs réviseurs d'entreprises autres que le commissaire sont désignés, ils doivent être nommés par l'assemblée générale. La même assemblée générale (article 146, alinéa 1^{er} C. Soc.) établit les honoraires.

B. Pour quel terme le réviseur d'entreprises est-il nommé?

L'article 135 C. Soc. – qui dispose que le terme du mandat de commissaire est de trois ans – est également d'application pour le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés (article 146, alinéa 3 C. Soc.).

Il est donc possible que le mandat de ce réviseur d'entreprises et celui du commissaire arrivent à échéance à des dates différentes.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, p. 627.

1.5. Sanctions en cas d'absence de nomination d'un commissaire

1.5.1. *Législation applicable*

Article 171 C. Soc.

Voir annexe.

1.5.2. *Quand et comment un réviseur d'entreprises (qui n'est pas commissaire) doit-il réagir à l'absence de nomination d'un commissaire?*

Suivant les dispositions de l'article 171, § 2 C. Soc., le réviseur d'entreprises est tenu responsable du point de vue pénal s'il a connaissance de l'infraction par la société sur le plan de l'obligation de contrôle. Sa responsabilité est en cause quand il atteste ou approuve des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés. Le réviseur d'entreprises doit informer l'organe de gestion de l'infraction avant toute attestation ou approbation. Dans sa communication il mettra en lumière l'infraction.

Les tâches de vérification ou de correction des comptes annuels visées respectivement par les lettres C. ou D. de la page 1*bis* du schéma des comptes annuels n'aboutissent formellement pas à une attestation ou à une approbation. On pourrait donc croire que ce n'est que dans le cas où la lettre de mission prévoit explicitement une attestation ou une approbation que le réviseur peut encourir une responsabilité sur base des dispositions de l'article 171, § 2 C. Soc.

Toutefois, la jurisprudence démontre qu'un professionnel de la comptabilité (par exemple un réviseur d'entreprises) pourrait, en l'absence même de culpabilité sur pied de l'article 171, § 2 C. Soc., être tenu en tant que co-auteur ou complice de l'infraction visée à l'article 171, § 1 C. Soc.

1.5.3. *Quand et comment un commissaire sortant doit-il réagir à l'absence de nomination d'un nouveau commissaire?*

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

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

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

2. PROCEDURE DE NOMINATION

2.1. Sociétés sans conseil d'entreprise

2.1.1. *Législation applicable*

Articles 130 à 132 C. Soc.

Voir annexe.

2.1.2. *Qui propose le réviseur d'entreprises?*

Les négociations avec le(s) réviseur(s) d'entreprises sont menées par l'organe de gestion de la société et les honoraires à proposer à l'assemblée générale sont discutés et fixés de commun accord.

L'organe de gestion place la nomination du commissaire à l'ordre du jour de l'assemblée générale. Le nom du (des) réviseur(s) et les honoraires proposés peuvent être repris dans le rapport de gestion et sont en tout cas communiqués oralement à l'assemblée générale et c'est cette dernière qui en définitive nomme le commissaire et établit ses émoluments.

Référence:

B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 18, n° 32.

2.1.3. *L'assemblée générale ne nomme pas de commissaire: quelles sont les sanctions?*

Le Code des sociétés prévoit des sanctions pénales pour les administrateurs, gérants, directeurs et mandataires de sociétés qui sciemment contreviennent aux dispositions concernant le contrôle des comptes annuels (*cf. supra*, point 1.5.).

Toutefois, il n'existe apparemment pas la moindre sanction civile ou pénale lorsque l'assemblée générale décide de ne pas pourvoir à la fonction, nonobstant la proposition qui lui est faite par l'organe de gestion (*cf.* articles 131, 135 et 171, § 1 C. Soc.). Le Code des sociétés prévoit seulement que le Président du Tribunal de commerce, siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe les émoluments et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement par l'assemblée générale (*cf.* à ce propos, *infra*, point 2.5.).

Par ailleurs, on ne peut pas exclure que la sanction pénale à charge des administrateurs, gérants ou directeurs (voire la sanction pénale aggravée) s'applique néanmoins, par exemple parce que le refus par l'assemblée générale de nommer un commissaire aurait été orchestré par eux, voire voté par eux, en leur qualité d'actionnaire.

De même, on peut s'interroger sur les possibles conséquences, en terme de responsabilité civile, spécialement en cas de faillite, qui pourraient être tirées de la poursuite par eux de leur propre mandat, alors qu'ils savaient que la société enfreignait une disposition d'ordre public du Code des sociétés.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 116.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 639-640.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 18, n° 33.

2.2. Sociétés avec un conseil d'entreprise

2.2.1. Législation applicable

Articles 151 à 164 C. Soc.

Voir annexe.

Articles 184 à 191 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001

Voir annexe.

2.2.2. Nomination sans présentation du conseil d'entreprise: recommencer la procédure ou nullité?

L'assemblée générale nomme un commissaire qui n'a pas été présenté par le conseil d'entreprise. Comment réparer cette faute?

En vertu de l'article 160 C. Soc., cette décision est nulle. En fait elle est « annulable » car la nullité doit être prononcée par le Président du Tribunal de commerce. Dans l'intervalle, on peut recommencer la procédure prescrite.

Dès que le conseil d'entreprise et l'assemblée générale ont pris leur décision, le commissaire peut entrer en fonction.

Référence:

H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 42.

2.2.3. *Faut-il un quorum de présence et une majorité au conseil d'entreprise pour prendre la décision de présentation d'un commissaire?*

L'article 156 du Code des sociétés dispose que l'organe de gestion (conseil d'administration ou gérant) propose au conseil d'entreprise un réviseur d'entreprises (ou une société de réviseurs avec un ou plusieurs représentants permanents) pour être nommé comme commissaire. Le conseil d'entreprise délibère sur cette proposition. La décision exige une double majorité, celle des voix émises par les membres nommés par les travailleurs et celle des voix émises par tous les membres du conseil d'entreprise (composé par des représentants des travailleurs et de l'employeur).

Généralement, il faudra qu'au moins la moitié des représentants des travailleurs et de ceux de l'employeur soient présents.

Il y a cependant lieu de remarquer que les modalités pratiques de fonctionnement du conseil d'entreprise sont consignées dans un règlement d'ordre intérieur au niveau de l'entreprise (article 22, § 2 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie) ou sont également réglées par la commission paritaire sectorielle. Il est donc conseillé de consulter ce règlement d'ordre intérieur afin de vérifier qu'il ne contienne pas de règles plus sévères en matière de quorum de présence.

Il ne serait d'ailleurs pas correct de présenter un commissaire à l'occasion d'une réunion du conseil d'entreprise où par exemple les membres d'une seule organisation de travailleurs seraient présents. Une telle procédure mettrait en danger la confiance dont le commissaire doit être investi. Le chef d'entreprise doit lui-même apprécier cette situation.

Enfin, il faut également envisager la situation d'une société qui disposerait de plusieurs sièges d'exploitation avec des conseils d'entreprise distincts. Dans ce cas, la majorité doit être calculée sur le total des voix. Si un seul siège d'exploitation vote contre la candidature du commissaire, ce vote négatif n'aura pas d'effet si le total des voix de ce siège et celui des autres sièges donnent néanmoins une majorité au candidat commissaire.

2.2.4. *L'organe de gestion est-il obligé de proposer plusieurs candidats?*

L'organe de gestion n'est pas obligé de proposer plusieurs candidats. Le Code des sociétés ne prévoit nulle part que le conseil d'entreprise fasse son choix entre plusieurs réviseurs d'entreprises proposés (*cf.* article 156 C. Soc.).

Si le conseil d'entreprise n'est pas d'accord avec le réviseur proposé et que l'organe de gestion maintient sa proposition, il faudra se tourner vers le Président du Tribunal de commerce.

Références:

- Président Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 605.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 34.
- B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire-réviseur*, Études IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 20-21, n° 37.

2.2.5. Le réviseur proposé par l'organe de gestion doit-il être présent à la réunion du conseil d'entreprise qui délibère de sa nomination?

A la demande d'une majorité de délégués des travailleurs du conseil d'entreprise, les candidats commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises proposés sont invités à se présenter à la réunion du conseil d'entreprise au cours de laquelle on délibère sur la présentation.

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

Il doit répondre aux questions qui lui sont posées à propos de la nature et de l'importance de sa mission au sein de la société et de son exécution (article 188 de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés).

Si par contre, le réviseur proposé n'est pas invité comme dit ci-dessus, il n'a aucune obligation d'y venir. Le réviseur est investi d'une mission de confiance. Le chef d'entreprise peut prendre l'initiative d'inviter le candidat à la réunion; dans ce cas, ce sera au réviseur d'entreprises de juger de l'opportunité de répondre (de préférence) favorablement à cette invitation.

2.2.6. Quel est le rôle du commissaire lorsque le comité pour la prévention et la protection au travail exerce les fonctions du conseil d'entreprise?

Un conseil d'entreprise doit être maintenu dans les entreprises où a été institué un conseil lors de l'élection précédente pour autant qu'elles occupent habituellement en moyenne au moins 50 travailleurs. Dans cette hypothèse, le mandat est exercé par les délégués du personnel élus au comité pour la prévention et la protection au travail.

Dès lors, les membres du comité pour la prévention et la protection au travail doivent être saisis par l'organe de gestion de la société avant de proposer le

nom d'un réviseur d'entreprises à l'assemblée générale pour l'exercice des fonctions de commissaire. De la même manière, le commissaire en fonction doit établir, conformément à l'article 151 du C. Soc., un rapport relatif à la certification de l'information économique et financière.

On peut se poser la question de savoir combien de temps le comité pour la prévention et la protection au travail continuera à exercer les missions du conseil d'entreprise, et donc combien de temps le commissaire exercera-t-il sa mission envers le conseil d'entreprise.

Le conseil d'entreprise reste en fonction aussi longtemps que l'entreprise compte plus de 50 travailleurs et ce nonobstant le fait qu'il soit composé des délégués du personnel au comité pour la prévention et la protection au travail. Il est indifférent que les membres du conseil d'entreprise aient effectivement été élus au cours des élections sociales précédentes ou que leur mandat est rempli par d'autres délégués: il suffit que, au cours des élections précédentes, un conseil d'entreprise ait été installé.

Pendant tout ce temps, le commissaire continue à exercer sa mission légale envers le conseil d'entreprise.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1993, pp. 82-83.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 760-765.

2.2.7. *Un conseil d'entreprise est créé pour la première fois dans une société dans laquelle un commissaire exerce sa fonction. Quelle procédure faut-il suivre?*

Si la société a déjà désigné un commissaire au moment où le conseil d'entreprise est institué pour la première fois, le commissaire reste en fonction jusqu'au terme de son mandat de trois ans. Dans ce cas, le conseil d'entreprise n'aura de pouvoir de co-décision qu'à la fin du mandat du commissaire en place.

Cependant, il est recommandé que le réviseur d'entreprises adresse un «*curriculum vitae*» au conseil d'entreprise, et qu'il s'y présente. Si les délégués des travailleurs le demandent, il devra aussi communiquer une note comprenant une estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer et une description de leur contenu.

Référence:

- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 20, n° 36.

2.2.8. *Quid si la composition du conseil d'entreprise est modifiée au cours du mandat du commissaire?*

La modification dans la composition du conseil d'entreprise ne donnera pas lieu à une nouvelle procédure de désignation du commissaire. Ceci découle du fait que la loi fixe pour la fonction de commissaire un terme fixe de trois ans.

Référence:

B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 20, n° 36.

2.3. Entités non soumises au Code des sociétés

2.3.1. *Législation applicable*

Articles 10, § 2, et 11, § 1, alinéas 1^{er} et 2 de la loi du 17 juillet 1975 relatif à la comptabilité des entreprises
Voir annexe.

2.3.2. *Mêmes cas pratiques*

Tel qu'il ressort de la législation citée ci-dessus, les entités non soumises au Code des sociétés sont soumises à la même obligation de nommer un commissaire que les sociétés.

La législation à laquelle il est fait référence *supra* sous 2.1.1. et 2.2.1. est *mutatis mutandis* d'application.

Pour la même raison les cas pratiques exposés *supra* sous 2.1.2. et 2.2.2. sont également d'application à ces entités.

2.4. Représentant permanent, suppléant et collège de commissaires

2.4.1. Législation applicable

Articles 130, alinéa 1^{er} et 132 C. Soc.
Voir annexe.

2.4.2. Représentant permanent

A. Qui désigne le représentant permanent de la société de révision et qui peut pourvoir à son remplacement?

Le commissaire – société civile – est nommé par l’assemblée générale.

La nomination et le remplacement du représentant permanent sont réglés par l’article 132, alinéa 1^{er} C. Soc. : « *Chaque fois qu’une mission de révision est confiée à une société civile (...), celle-ci (...) est tenue de désigner un représentant...* ».

Cela a plusieurs conséquences:

- la désignation du représentant permanent ne doit pas nécessairement figurer dans le procès-verbal de nomination par l’assemblée générale de la société contrôlée;
- le remplacement du représentant permanent relève de la compétence autonome de la société de révision;
- la société de révision ne peut pas révoquer son représentant sans désigner simultanément un successeur. Par dérogation à ce principe, l’assemblée générale qui confie la mission de commissaire à une société de révision peut explicitement décider qu’elle ne procède à cette nomination qu’en considération de la désignation *intuitu personae* de telle personne physique comme représentant permanent. Celui-ci ne pourra alors être remplacé que par décision de l’assemblée générale, le cas échéant, après accord du conseil d’entreprise.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 301-305.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 2 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 22-23.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 43, n° 86.

B. Que se passe-t-il si la société de révision n'est plus capable d'exercer sa tâche?

Une société de révision peut cesser d'exister (liquidation, radiation par l'IRE). Dans ce cas, le mandat expire et une assemblée générale de la société contrôlée doit immédiatement pourvoir à la nomination d'un nouveau commissaire. La même règle est applicable si la société de révision continue à exister mais ne peut plus exercer sa mission par défaillance (par exemple maladie prolongée de l'associé unique). Pour la base légale, *cf.* article 131 C. Soc. Voir aussi *infra*, Partie 2. Cessation du mandat de commissaire, points 5. et 7.

C. Un commissaire – personne physique – constitue une SPRL unipersonnelle. Quelles sont les conséquences?

Si la personne physique demande à la société contrôlée de transférer son mandat à sa société, il est obligé de donner sa démission à l'assemblée générale qui pourra décider de désigner la société de révision comme commissaire.

Il est tout aussi possible que le commissaire continue à exercer le mandat en tant que personne physique en son nom propre, mais qu'il facture en tant qu'associé de la société de révision. En conséquence, il cède les honoraires perçus à la société ou encore, il peut donner mandat (éventuellement tacite) à sa société, d'encaisser ses honoraires. En d'autres mots, le mandat continue simplement à être exercé par le commissaire en son nom personnel et la facturation a lieu par sa société nouvellement constituée et ce jusqu'à l'expiration de son mandat.

Il est évident que tout recours s'exercera contre le réviseur d'entreprises personne physique.

2.4.3. *Suppléant*

A. L'assemblée générale peut-elle désigner un ou plusieurs suppléants à côté du commissaire effectif?

Bien que le Code des sociétés ne prévoit rien à ce sujet, il est généralement admis que l'assemblée générale ou même les statuts peuvent prévoir une suppléance au commissaire en fonction. Le suppléant ne peut intervenir qu'à condition que le commissaire titulaire principal soit empêché.

Il est recommandé de spécifier clairement les modalités d'intervention du suppléant dans les statuts ou dans la décision de l'assemblée générale.

Références:

- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 4-5.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 19, n° 35.

B. Un commissaire est empêché pour une courte période. Un autre réviseur d'entreprises peut-il signer son rapport?

Le remplacement d'un représentant permanent est en principe possible (*cf. supra*, point 2.4.3. A.).

Pour ce qui concerne le remplacement temporaire, le réviseur légitimement empêché doit avoir la possibilité de se faire représenter par un confrère.

Ce cas est explicitement prévu par l'article 18, alinéa 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises:

«Le réviseur d'entreprises est tenu de signer en son nom propre et en faisant mention du titre de sa fonction. En cas de force majeure, le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.».

L'attention doit être attirée sur le problème de responsabilité qui découle de la délégation de signature.

Un réviseur d'entreprises ne pourrait recourir à cette formule qu'en cas de force majeure, et dans la mesure où il a accompli ou fait accomplir sous sa responsabilité, les travaux de contrôle nécessaires et s'il a pu donner son consentement personnel au contenu du rapport de révision.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1993, pp. 83-84.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 305, 703-704 et 711.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 19-20, n° 35.

2.4.4. Collège de commissaires

A. Plusieurs commissaires ont été nommés; peuvent-ils agir séparément?

Si plusieurs commissaires ont été nommés, ils forment un collège. Ils peuvent se répartir entre eux les charges du contrôle de la société (article 137, § 2, alinéa 2 C. Soc.).

Un collège de commissaires délibère et décide selon les règles habituelles des collèges. Ce qui caractérise fondamentalement la prise de décision collégiale, c'est

que les décisions ne sont prises qu'après délibération commune entre les membres. En tout cas, le collège rédige un seul rapport (article 143 C. Soc.) même s'il y a désaccord entre les membres. Ce rapport fera mention des points de vue divergents des membres du collège avec indication des raisons de ces divergences.

Références:

- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 43-44.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 100, n° 240.

B. Fonctionnement d'un collège de commissaires

L'IRE recommande les règles suivantes.

Une répartition des tâches au sein d'un collège de commissaire sera, le plus souvent, appliquée. Vu qu'il s'agit d'une décision à prendre par le collège, il est recommandé d'acter la répartition opérée, dans un document écrit dont chaque réviseur d'entreprises conserve un exemplaire. Le collège s'assurera du caractère approprié du programme de travail établi par ses membres.

Lorsqu'une répartition des tâches a été approuvée par le collège, il se justifie pour chacun de ses membres de procéder à un examen des documents de travail relatifs aux activités de contrôle accomplies par les autres membres du collège.

La répartition des tâches ne doit pas être telle qu'un membre du collège ne serait pas à même de disposer d'une connaissance suffisante de l'activité de la société ou de l'opération sur laquelle porterait un rapport.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 1173-1174.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 43-44.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 102, n° 245.

C. Que se passe-t-il si un des deux commissaires se trouve dans l'impossibilité de poursuivre l'exercice de sa mission?

Comment organiser le fonctionnement d'un collège de commissaires composé de deux réviseurs d'entreprises lorsque l'un d'entre eux est dans l'impossibilité de poursuivre l'exercice de sa mission pour des motifs personnels graves (décès, perte de la qualité de membre de l'IRE)?

Il faut faire une distinction selon que le collège de commissaires a été ou non constitué en application d'une disposition statutaire expresse dans la société considérée.

Si les statuts prévoient la nomination de plusieurs commissaires formant un collège, il est nécessaire de respecter la clause statutaire et de désigner un autre réviseur d'entreprises afin que le collège soit à nouveau en état de fonctionner.

Si la désignation d'un collège résulte de la simple décision de l'assemblée générale l'on examinera également si les statuts n'apportent pas une solution à ce genre de problème et, à défaut, l'on considérera que la désignation d'un deuxième réviseur d'entreprises en remplacement de celui qui a cessé ses fonctions n'est pas obligatoire pour l'assemblée générale.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, p. 672.

D. Est-il possible d'avoir un collège, constitué par le commissaire de la société consolidante et par un autre réviseur d'entreprises qui contrôle les comptes consolidés?

Le commissaire de la société consolidante ne contrôle pas automatiquement les comptes consolidés. Dans ce cas, le groupe peut faire appel à un autre réviseur qui aura plus d'expérience en matière de consolidation. Le groupe désire toutefois que le commissaire de la société consolidante intervienne également dans le contrôle des comptes consolidés.

Dans ce cas, les deux réviseurs d'entreprises fonctionneront en collège selon les règles propres à un tel organe.

2.5. Nomination d'un commissaire par le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail

2.5.1. Législation applicable

Articles 131, 157 et 163 C. Soc.
Voir annexe.

2.5.2. Sociétés sans conseil d'entreprise

A. Qu'entend-on par « intéressé »?

La procédure de nomination par le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail est introduite par requête. C'est le Président qui juge si la personne peut être qualifiée comme intéressé. Souvent la requête est introduite par les organes de gestion, par un actionnaire individuel, ou un groupe d'actionnaires, par des créanciers ou par des travailleurs. L'intérêt envers la société doit être prouvé.

Référence:

B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 25, n° 49.

B. Quelle est la durée du mandat du commissaire nommé par le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail?

Le Code des sociétés contient deux dispositions qui doivent être lues en relation l'une avec l'autre.

La première prévoit que le commissaire nommé par le Président exerce sa fonction jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement.

La seconde prévoit que cette nomination ou ce remplacement ne produira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur par le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail.

Ces deux dispositions ont une influence importante sur la durée du mandat du commissaire nommé par le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail:

- si l'assemblée générale confirme la nomination du réviseur, le mandat de trois ans de ce dernier ne commence à courir qu'après la prochaine assemblée générale annuelle;
- la durée légale de trois ans (article 135 C. Soc.) n'est pas applicable au mandat du réviseur nommé par le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail. Le terme peut donc en être plus court ou plus long, sauf si le Président a fixé la durée du mandat.

Selon le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, il est recommandé aux administrateurs ou gérants de saisir à nouveau le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail après une période de trois ans, par analogie avec l'article 135, alinéa 1^{er} C. Soc. Par ailleurs, une nouvelle décision sera requise si un des éléments du dispositif, par exemple le montant des honoraires, doit être modifié.

Exemple:

- l'assemblée générale ordinaire sur l'exercice N tenue le 15 mai N+1, ne nomme pas de commissaire, bien que la société y soit obligée;
- le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail nomme, sur requête d'un intéressé, un commissaire A le 20 octobre N+1;

Dans ce cas, le commissaire A contrôle l'exercice N+1, et le commissaire B, les exercices N+2 à N+4.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 645-646.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 41-42.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 32-34, nos 65-68.

2.5.3. Sociétés où il existe un conseil d'entreprise: quelle est la durée du mandat?

L'article 157 C. Soc. dispose que le commissaire, nommé par le Président du Tribunal de commerce, est chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à son remplacement. La disposition de l'article 131 C. Soc. qui prévoit que cette nomination ou ce remplacement ne produira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination par le Président (*cf. supra*, point 2.5.2. B.) n'est pas reprise par l'article 157 C. Soc.

Cela signifie-t-il que le remplacement régulier du commissaire nommé par le Président du Tribunal de commerce dans une société où il existe un conseil d'entreprise, a un effet immédiat?

Le Conseil de l'IRE constate que la disposition de l'article 131 C. Soc. est une disposition générale qui s'applique à l'ensemble du Titre VII, en relation avec le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés, donc également au Chapitre IV en matière de contrôle des sociétés dans lesquelles un conseil d'entreprise a été créé.

De ce qui précède, on peut donc admettre que ce qui a été exposé *supra* sous 2.5.2. B. concernant la durée du mandat, est également d'application pour la nomination du commissaire par le Président du Tribunal de commerce ou du Tribunal de travail quand il s'agit d'une société où il existe un conseil d'entreprise.

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 100.

3. ACCEPTATION DE LA MISSION DE COMMISSAIRE ET PUBLICATIONS OBLIGATOIRES

3.1. Acceptation de la mission

3.1.1. *Législation applicable*

Code des sociétés

Le Code des sociétés ne contient aucune disposition qui concerne l'acceptation de la mission de commissaire.

Code civil

En vertu de l'article 1984, alinéa 2 du Code civil, le contrat de mandat ne se forme que par l'acceptation du mandataire.

3.1.2. *Le mandat de commissaire doit-il être explicitement accepté?*

La relation entre le réviseur d'entreprises et son client est d'ordre contractuel. Que ce soit à l'occasion d'une mission conventionnelle ou dans l'exercice d'une mission légale, le réviseur conclut un contrat avec son client. Il importe peu que le contenu de la mission soit plus ou moins déterminé par la loi; certains éléments essentiels demeurent toujours laissés à l'autonomie des parties, même à l'occasion d'un mandat de commissaire, principalement l'acceptation réciproque de la relation contractuelle, le montant des honoraires et les modalités de paiement.

Il est donc recommandé au réviseur de remettre à son client une confirmation de la mission qui lui a été confiée. Il utilisera une lettre de mission spécifique.

Références:

- IRE, Rapp. annuel, 1992, p. 48.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 633-635.

3.1.3. *Peut-on reprendre des conditions générales du contrat dans la lettre de mission?*

La lettre de mission ne se confond pas avec les conditions générales du contrat. Le Conseil de l'IRE a toujours considéré que la pratique des conditions générales n'était pas compatible avec la considération que le titulaire d'une profession libérale doit à son client.

La lettre de mission est spécifique à chaque relation contractuelle. Elle fixe l'objet du service demandé, les modalités d'accomplissement des travaux (le

cas échéant conformément à la loi s'il s'agit d'une mission légale), les conditions d'accès à l'information, les délais, le montant ou la méthode de calcul ainsi que les modalités de paiement des honoraires et des frais.

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 49.

3.1.4. Le commissaire peut-il limiter sa responsabilité légale?

Certains réviseurs d'entreprises croient pouvoir préciser les limites de leur responsabilité.

Deux objections s'imposent:

- il est interdit aux réviseurs d'entreprises de se soustraire, soit à l'objet de leur mission légale, soit à leur responsabilité (article 9bis de la loi du 22 juillet 1953);
- par ailleurs, dans le contexte d'une mission légale, le réviseur d'entreprises remplit un rôle justifié notamment par la défense de l'intérêt général. Certes, le contrat est conclu avec la société, mais l'intervention obligatoire du réviseur découle de la volonté de protéger également tous ceux qui ont une relation actuelle avec l'entreprise. Il est illusoire de croire que la lettre de mission protégerait le réviseur contre de mauvaises interprétations de ses fonctions car ce document demeure en général inconnu de la plupart des actionnaires et, bien entendu, des tiers.

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 1992, pp. 49-50.

3.2. Publication de la nomination du commissaire

3.2.1. Législation applicable

Articles 74 et 76, alinéa 1^{er} C. Soc.

Voir annexe.

3.2.2. Qui répond de la publication de la nomination du commissaire?

La publication aux Annexes du Montiteur belge de la nomination ou de la cessation de la fonction d'un commissaire relève de la compétence de l'organe de gestion de la société contrôlée.

Il importe cependant que le réviseur d'entreprises concerné soit particulièrement attentif à cette publication qui a une influence sur sa responsabilité et qui pourrait, dans certains cas, ne pas être conforme à la législation en vigueur.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 635.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 43.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 39, n° 81.

3.2.3. *La nomination est-elle inexistante en l'absence de publication?*

Si la nomination du commissaire n'a pas été publiée, elle n'est pas opposable aux tiers. La société peut néanmoins prouver qu'un tiers en avait connaissance (article 76, alinéa 1^{er} C. Soc.). Malgré tout, sans publication, la nomination reste valable entre les parties contractantes: la société et le réviseur d'entreprises. Le commissaire peut exercer son mandat envers son mandant.

3.2.4. *Faut-il publier la mission de contrôle des comptes consolidés?*

De la lecture littérale de l'article 146 C. Soc., on peut déduire que lorsque le commissaire de la société est chargé du contrôle des comptes consolidés, la période de cette deuxième mission coïncide avec celle de son mandat de commissaire. Il ne faut pas de décision particulière de l'assemblée générale. Il s'en suit qu'il n'y a pas lieu de faire une publication spéciale dans les Annexes du Moniteur belge.

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

Le Code des sociétés ne prévoit aucune disposition obligeant à publier la nomination du réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés. L'article 74, 2°, b) C. Soc. concerne la publication par extrait du procès-verbal de l'assemblée générale qui a nommé le commissaire.

3.2.5. *Dans quel délai faut-il publier la nomination du commissaire?*

L'article 74, 2°, b) C. Soc. exige que soit déposé et publié l'extrait des actes relatifs à la nomination et à la cessation des fonctions des commissaires. Ceci vaut pour les SA, SPRL, SCRL et SCA. Un extrait du procès-verbal de

l'assemblée générale est déposé dans le dossier de la société et publié aux Annexes du Moniteur belge.

Le dépôt se fait dans la quinzaine de la date du procès-verbal et la publication a lieu dans les quinze jours du dépôt (article 74 C. Soc. renvoyant aux articles 68 et 73 C. Soc.).

3.2.6. *Peut-on satisfaire à l'obligation de publication par la mention à la première page des comptes annuels?*

Si le législateur exige que la publication se fasse dans les Annexes du Moniteur belge, c'est pour que la nomination du commissaire soit opposable à tous les tiers. Bien que les comptes annuels soient rendus publics par leur dépôt à la Banque Nationale de Belgique, cette publication ne touche que ceux qui consultent les comptes annuels. La mention dans les comptes annuels de la présence d'un commissaire peut éventuellement prouver qu'un tiers a pris connaissance de la nomination, mais il ne peut pas être satisfait à l'obligation générale de publication de la nomination du commissaire simplement en mentionnant son nom dans les comptes annuels (*cf.* article 76 C. Soc.).

4. DEONTOLOGIE

4.1. Législation applicable

Article 24 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises
Voir annexe.

4.2. A quel moment le réviseur d'entreprises doit-il prendre contact avec son confrère?

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

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

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

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 595 et 1026-1027.

4.3. Peut-on accepter une mission avant que les honoraires du confrère précédent n'aient été payés?

Le non-paiement d'honoraires du confrère auquel on succède ne peut pas être par lui seul, un motif suffisant pour empêcher l'acceptation de la mission. Il appartiendra cependant au successeur de s'interroger sur les motifs du retard de paiement car ceci pourrait influencer sa propre décision d'accepter ou non le mandat ou la mission.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 596 et 1026-1027.

PARTIE 2.

CESSATION DU MANDAT DE COMMISSAIRE

1. EXPIRATION DE LA DUREE

1.1. Législation applicable

Articles 135, 156 à 162 C. Soc.
Voir annexe.

1.2. Réglementation légale pour les sociétés qui sont obligées de nommer un commissaire

1.2.1. *Le commissaire peut-il, dans une société qui est obligée de nommer un commissaire, être nommé pour un terme plus long ou plus court que trois ans?*

La durée du mandat de commissaire est fixée par la loi à un terme de trois ans renouvelable (article 135, alinéa 1^{er} C. Soc.). Ce délai est à la fois un délai légal minimal et maximal.

Par conséquent, il n'est pas possible de nommer un réviseur d'entreprises comme commissaire pour un terme autre que trois ans.

Dans son *Rapport annuel* de l'année 1985, le Conseil de l'IRE a considéré que cette disposition devait être interprétée de façon à ce que le commissaire soit appelé à faire rapport sur trois comptes annuels successifs. Toute autre interprétation qui viserait à donner au terme « année » un sens étroit d'année civile de 365 jours serait le plus souvent inapplicable faute de correspondre à la réalité statutaire des sociétés.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1985, pp. 46-47.
- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 644.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 2.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 58-59, nos 128-129.

1.2.2. Comment est calculé le terme de trois ans?

Le principe est que le terme de trois ans court de l'assemblée générale ordinaire qui a nommé le commissaire jusqu'à l'assemblée générale ordinaire qui doit se prononcer sur les troisièmes comptes annuels pour lesquels le commissaire doit rédiger un rapport de révision.

L'objectif est que le commissaire fasse rapport sur trois comptes annuels successifs. Normalement, ceci correspondra au contrôle de trois années calendrier, mais dans des circonstances exceptionnelles, l'exercice comptable pourra être plus court ou plus long que l'année calendrier. Ainsi, le premier exercice comptable d'une société nouvellement constituée peut être plus court ou plus long que l'année calendrier. Le commissaire doit aussi effectuer le contrôle sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice comptable. Le commissaire reste en fonction jusqu'à la réunion de l'assemblée générale qui se prononce sur les comptes annuels sur lesquels le commissaire fait son rapport.

Quand le commissaire est nommé à l'occasion d'une assemblée générale spéciale, cette appréciation peut poser problème. Dans le cas où il est nommé après la clôture de l'exercice, les mois entre la nomination et le premier rapport de révision ne doivent pas être considérés comme la première année.

Le Conseil de l'IRE estime que, lorsque l'exercice comptable est écoulé au moment de la nomination, la durée de trois ans devrait commencer à la date de l'assemblée générale ordinaire suivante. Dans les autres cas, il convient de laisser à l'assemblée générale qui nomme le commissaire, le soin de préciser la date d'expiration de son mandat qui sera soit supérieure soit inférieure de quelques mois à trois années.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 644-645.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 2.
- B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 59-60, n°s 130-131.

1.2.3. Quel est le moment de la cessation du mandat?

Le terme de la fonction de commissaire expire après trois exercices comptables, lors de la plus prochaine assemblée générale ordinaire.

Avant qu'il ne cesse ses fonctions, il doit faire rapport sur l'exercice de sa mission. Si les comptes annuels ne sont pas établis à temps par l'organe de gestion, le commissaire doit continuer à exercer ses fonctions jusqu'à la tenue d'une assemblée générale qui pourra se prononcer sur les comptes annuels et/ou

sur son remplacement régulier, et en tout cas à laquelle il pourra faire rapport sur l'exécution de son mandat, en vue d'obtenir la décharge. Ce délai doit rester raisonnable; à défaut, le commissaire pourra au besoin convoquer lui-même une assemblée générale (articles 268 (SPRL) et 532 (SA et SCA) C. Soc.).

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 646-647.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.
- B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 60, n° 132.

1.2.4. Durée du mandat d'un réviseur d'entreprises chargé de la tâche de commissaire qui est nommé par le Président du Tribunal de commerce

Cf. supra, Partie 1. Nomination du commissaire, point 2.5.

1.3. Réglementation pour les sociétés qui ne sont pas obligées de nommer un commissaire et pour les entités non soumises au Code des sociétés

Une société qui, en vertu des articles 141 et 142 du Code des sociétés n'est pas obligée de nommer un commissaire ou une entité qui n'est pas soumise au Code des sociétés, nomme librement un commissaire: peut-elle le faire pour un terme plus court que trois ans?

Une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire mais qui souhaite cependant le faire, se soumet volontairement au régime de contrôle tel que prévu aux articles 130 et s. du Code des sociétés. Par conséquent, elle doit appliquer toutes les prescriptions de ces dispositions. Elle ne peut pas appliquer certaines prescriptions volontairement et d'autres pas. L'une d'elles est la nomination du commissaire pour un terme renouvelable de trois ans.

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

Référence:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 647-648.

1.4. Réglementation pour les ASBL qui doivent nommer un commissaire

Quelle est la durée du mandat de commissaire dans une ASBL qui doit nommer un commissaire?

L'article 17, § 5 de la loi du 27 juin 1921, modifié par la loi du 2 mai 2002, dispose que les associations sont tenues de nommer un ou plusieurs commissaires quand elles dépassent les critères repris à cet article. Ces critères correspondent actuellement à ceux qui figurent à l'article 15, § 1^{er} C. Soc., sous réserve que la notion de « recettes autres qu'exceptionnelles » remplace celle de chiffre d'affaires. La loi sur les ASBL dispose également que les commissaires sont nommés par l'assemblée générale parmi les membres de l'IRE.

Il n'y a, par contre, aucun renvoi au Code des sociétés et rien n'est prévu par exemple en matière de durée du mandat, rémunération, pouvoirs, etc.

Il est possible de régler la durée du mandat par mention explicite dans la lettre de mission, ou, mieux encore, par disposition statutaire.

S'il existe un conseil d'entreprise au sein de l'ASBL, la situation est différente: la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie renvoie explicitement aux dispositions du Code des sociétés.

1.5. Prolongation tacite?

Un commissaire peut-il à la fin de son mandat continuer à exercer sa fonction sans que l'assemblée générale et/ou le conseil d'entreprise ne confirme(nt) sa fonction ou le remplace(nt) par un autre commissaire?

Vu que les articles 130 et s. du Code des sociétés exigent une décision de l'assemblée générale en ce qui concerne la personne, le nombre et la rémunération des commissaires, il ne peut pas être question d'une prolongation tacite du mandat de commissaire. La renomination doit être prévue à l'agenda de l'assemblée générale pour que les actionnaires puissent pouvoir en délibérer.

Si la société a un conseil d'entreprise, la procédure de l'article 156, alinéa 2 du Code des sociétés, doit en outre être respectée.

Si un commissaire reste *de facto* en fonction pour une période (plus longue), sans que son mandat ne soit prolongé en temps utile, ceci peut être régularisé par une décision d'une assemblée générale spéciale, de préférence avant la fin de l'exercice comptable, vu qu'une nomination avec effet rétroactif doit être considérée comme possible.

Références:

- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, p. 61, nos 134-135.

1.6. Nomination rétroactive

Est-il possible de nommer un commissaire pour le contrôle des comptes annuels d'un exercice déjà clôturé?

Il arrive parfois qu'un commissaire nommé par l'assemblée générale soit invité à effectuer le contrôle des comptes d'un exercice clôturé. Juridiquement, cette procédure ne pose pas de problèmes. Il va de soi que le réviseur devra tenir compte de cette nomination tardive au niveau de son programme de contrôle et de son rapport.

La durée du mandat ne commence cependant pas à courir au début de l'exercice comptable sur lequel porte le premier rapport du réviseur. Selon les principes définis ci-dessus (*cf. supra*, point 1.2.), le délai de trois ans, éventuellement arrondi, sera compté à partir de la date effective de nomination. Le réviseur qui serait, par exemple, nommé le 15 février de l'année N prétendument pour les années N-1, N et N+1, devra englober dans son contrôle l'année N+2, le délai ayant commencé à courir à partir du 15 février de l'année N. Il est utile de préciser que le contrôle de l'année N-1 a lieu comme réviseur d'entreprises sous la forme d'une « mission particulière ».

Le principe de la nomination rétroactive déroge cependant à l'article 135 C. Soc. Dans le cas d'une nomination rétroactive, le commissaire sera tenu d'effectuer le contrôle de quatre exercices comptables. Par conséquent, une telle nomination doit rester exceptionnelle et se limiter au maximum à un exercice comptable supplémentaire aux trois exercices comptables permis.

Il ne nous semble en effet pas possible que le réviseur d'entreprises contrôle l'année N-2 dans le cadre de son mandat de commissaire en conséquence de sa nomination à l'année N. Cependant, si la société le souhaite, le réviseur d'entreprises peut effectuer rétroactivement le contrôle de l'année N-2, mais sous la forme d'une « mission particulière ». Si le réviseur d'entreprises ne reçoit pas cette mission, il peut s'en tenir, pour le contrôle des chiffres d'ouverture de l'année N-1, à la recommandation du Conseil de l'IRE concernant l'« acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises ».

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 646-647 et p. 1017.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 60, n° 131.

2. REVOCATION POUR JUSTE MOTIF PAR LA SOCIETE

2.1. Législation applicable

Articles 135, 136, 156 à 160 C. Soc.

Voir annexe.

2.2. Une société qui est obligée de nommer un commissaire, peut-elle mettre fin anticipativement au mandat de commissaire?

Si la société est obligée de nommer un commissaire en vertu des articles 141 et 142 du Code des sociétés, elle ne peut révoquer son commissaire en cours de mandat que pour juste motif. La révocation est décidée par l'assemblée générale (article 135 C. Soc.).

Selon l'article 135, alinéa 1^{er} C. Soc. : «*Les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable. Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale.*».

Les justes motifs sont analysés *infra* au point 2.4.

En tout état de cause, si l'assemblée générale décide de révoquer le commissaire pour juste motif, les articles 141 et s. C. Soc. restent d'application et un nouveau commissaire devra généralement être nommé. Si la société décide de ne plus nommer de commissaire alors qu'une telle nomination demeure obligatoire, il faut attirer l'attention sur la responsabilité pénale de l'organe de gestion prévue par l'article 171, § 1^{er} C. Soc.

La procédure de révocation à respecter par l'assemblée générale est décrite par l'article 136 C. Soc. (*cf. infra*, point 2.6.).

En outre, si la société a un conseil d'entreprise, le commissaire ne peut, en cours de mandat, être révoqué que sur proposition ou avis conforme du conseil d'entreprise statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs (article 159, alinéa 1^{er} C. Soc.).

L'accord du conseil d'entreprise est requis sous peine de nullité (article 160 C. Soc.).

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1985, pp. 46-47.
- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 652.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 3-4.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 44, n^{os} 87-88.

2.3. Une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire, peut-elle mettre fin anticipativement au mandat de commissaire?

Non (*cf. supra*, point 2.2.), sauf révocation pour juste motif, auquel cas il ne sera pas nécessaire de remplacer le commissaire révoqué.

2.4. Que faut-il comprendre par «juste motif»?

Les justes motifs sont des circonstances à attribuer au commissaire par lesquelles il ne peut plus jouir de la confiance des actionnaires. Il s'agit par exemple du fait de délaisser le mandat pour maladie, empêchement, incompatibilité ou omission du tableau de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Un simple défaut subjectif de confiance est en soi insuffisant. Ce défaut doit être corroboré par des faits démontrables et vérifiables par un juge qui sont de nature à rendre la poursuite du mandat impossible.

Le fait que la société ne réunisse plus les critères rendant obligatoire la désignation du commissaire ne peut pas être considéré comme un juste motif de révocation (*cf.* arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 novembre 1989, *R.P.S.*, 1990, p. 178).

Compte tenu du caractère impératif de l'article 135 C. Soc., aucune clause statutaire ne peut restreindre la liberté d'appréciation du juge quant au caractère légitime du motif de révocation. Le contrôle judiciaire de la légitimité de la révocation du commissaire ne s'effectuera qu'*a posteriori*.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 652-654.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 3-4.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 45-47, n^{os} 91-96.

2.5. Le souhait de la société-mère d'une société belge de remplacer le commissaire de cette dernière par un autre réviseur d'entreprises qui soit le même pour tous les membres du groupe, peut-il être considéré comme un juste motif de révocation?

Ni la modification de l'actionnariat, ni l'inclusion de la société dans le périmètre de consolidation d'une autre société mère ne peuvent justifier la révocation. La même chose vaut pour toute manœuvre visant à provoquer la démission du commissaire en place en vue de le remplacer par un confrère entretenant des relations de collaboration professionnelle avec l'auditeur légal de la société mère.

Dans la pratique, il n'est cependant pas interdit que le commissaire lui-même démissionne (*cf. infra*, point 3.7.).

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 652.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 3-4.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 45, n° 91.
- B. TILLEMANN, "Nieuwe aandeelhouders, nieuwe commissaris-revisor", note sous Cour d'appel d'Antwerpen, 3 mai 1993, *T.R.V.*, 1996, pp. 321-331.

2.6. Quelle est la procédure à suivre en matière de révocation pour juste motif?

L'article 136 du Code des sociétés comprend des garanties spécifiques pour le commissaire confronté à une proposition de révocation pour juste motif.

Si l'assemblée générale est appelée à délibérer sur la révocation d'un commissaire, l'inscription de cette question à l'ordre du jour doit immédiatement être notifiée à l'intéressé. Le commissaire peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles. Ces observations sont annoncées dans l'ordre du jour et elles sont mises à la disposition des associés, conformément aux articles 269, 381 et 535 C. Soc. Un exemplaire de ces observations est également transmis sans délai aux personnes qui ont accompli les formalités requises pour être admises à l'assemblée.

La société peut, par requête adressée au Président du Tribunal de commerce et notifiée préalablement au commissaire, demander l'autorisation de ne point communiquer aux associés les observations qui sont irrelevantes ou de nature à nuire injustement au crédit de la société. Le Président du Tribunal de commerce entend la société et le commissaire en chambre du conseil et statue en audience publique. Sa décision n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel.

2.7. Quelle est la sanction en cas de non-respect de la procédure en matière de révocation pour juste motif?

L'assemblée générale qui est tenue, par exemple sans qu'il ne soit donné connaissance au commissaire que l'assemblée se prononcera sur sa révocation, ou pour laquelle aucun ordre du jour approprié n'a été rédigé, manque de validité juridique.

Même s'il existait des motifs légaux dans le chef de la société, ces motifs sont contenus dans une décision prise illégalement et, qui, dès lors, est annulable (articles 64 et 178 à 180 C. Soc.).

La révocation illicite donne d'ailleurs au commissaire le droit d'obtenir des dommages et intérêts (article 135, alinéa 1^{er} *in fine* C. Soc.).

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, p. 658.

2.8. Quelle est la sanction en cas de méconnaissance de la compétence du conseil d'entreprise lors d'une révocation pour juste motif?

Si la société a un conseil d'entreprise, le commissaire ne peut, en cours de mandat, être révoqué que sur proposition ou avis conforme du conseil d'entreprise statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs (article 159, alinéa 1^{er} C. Soc.).

L'accord du conseil d'entreprise est requis sous peine de nullité (article 160 C. Soc.). La nullité sera prononcée par le Président du Tribunal de commerce du siège de la société, siégeant comme en référé.

Après cette déclaration de nullité, il n'existe pas d'autre alternative que la réintégration du commissaire dans ses fonctions.

Références:

- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 4.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 50, n^{os} 106-107.

2.9. Quelle est la sanction en cas de non-existence d'un juste motif?

Lorsque le commissaire est démis de ses fonctions sans juste motif, il paraît néanmoins difficilement concevable que cette décision soit annulée ou suspendue.

En l'absence de juste motif, le commissaire démis aura droit à des dommages et intérêts (article 135, alinéa 1^{er} *in fine* C. Soc.).

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 656.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 4.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 51-52, n^{os} 108-110.

2.10. Quelle est l'importance des dommages et intérêts?

L'article 135, alinéa 1^{er} *in fine* C. Soc. stipule: «*Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale.*».

La révocation illicite donne, par conséquent, au commissaire le droit d'obtenir des dommages et intérêts. Selon l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 16 mai 2000 (*R.W.*, 2000-01, n^o 33, p. 1241-1244) ces dommages-intérêts comprennent par exemple, non seulement les honoraires qui pouvaient être sollicités pendant la partie du mandat non-encore expirée mais également les honoraires dus pour des prestations qui ne faisaient pas partie du mandat, mais qui, en vertu de la loi, auraient dû être confiées au commissaire.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 657-658.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 4-5.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 52, n^o 111.

3. DEMISSION DU COMMISSAIRE

3.1. Législation applicable

Article 135, alinéa 2 C. Soc.
Voir annexe.

3.2. Le commissaire, dans une société qui est obligée de nommer un commissaire, peut-il mettre fin anticipativement à son mandat?

Sauf motifs personnels graves, les commissaires ne peuvent démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de leur démission (article 135, alinéa 2 C. Soc.).

Diverses circonstances peuvent amener le réviseur d'entreprises à mettre anticipativement fin à la mission de trois ans qui lui a été confiée. Ceci peut être la conséquence de divergences fondamentales avec la direction de la société, qui sont de nature telle que le réviseur estime qu'il ne puisse plus assumer la responsabilité de l'attestation des comptes annuels. Ceci peut également se présenter lors de la réorganisation du contrôle dans le cadre d'un groupe de sociétés.

Tel que mentionné à l'article 135, alinéa 2 du Code des sociétés, le commissaire ne peut, hors le cas de motifs personnels graves, que démissionner à l'occasion d'une assemblée générale et pour autant qu'il ait fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission. Si la démission est acceptée par l'assemblée générale, celle-ci devra néanmoins procéder à la nomination d'un nouveau commissaire pour autant que la société demeure obligée de nommer un commissaire.

Enfin, si la société a un conseil d'entreprise, le commissaire doit informer par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission (article 159, alinéa 2 C. Soc.).

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 652.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 53-54, n^{os} 113-114.

3.3. Le commissaire, dans une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire, peut-il mettre fin anticipativement à son mandat de commissaire?

Idem, *supra*, point 3.2., sauf que la société ne sera, le cas échéant, pas obligée de remplacer le commissaire.

3.4. Qu'entend-on par démission du commissaire pour «des motifs personnels graves»?

Des motifs personnels graves permettent au commissaire de démissionner sans qu'aucun délai ne soit respecté. Il ne doit pas attendre la plus prochaine assemblée générale.

Néanmoins, la démission aura pour conséquence qu'une assemblée générale spéciale devra décider du remplacement du commissaire démissionnaire à moins que n'existe un collège de commissaires, qu'un commissaire suppléant ait été nommé ou que la société ne soit pas obligée de nommer un commissaire.

Des motifs personnels graves se situent la plupart du temps dans un contexte médical. Les motifs personnels sont ceux qui concernent la personne du commissaire, et non sa mission dans la société concernée: la maladie, l'indisponibilité déontologique – telle que par exemple l'impossibilité de se déclarer indépendant –, la perte de la qualité de réviseur d'entreprises, l'injonction du Conseil de l'IRE conformément à l'article 18^{quater} de la loi du 22 juillet 1953 ou une décision des instances disciplinaires de l'IRE.

La volonté d'obtenir un mandat plus lucratif ne constitue pas un motif personnel grave.

Des divergences fondamentales avec la direction de la société ou la réorganisation du contrôle dans le cadre d'un groupe de sociétés ne peuvent pas non plus être considérées comme des motifs personnels graves.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 652.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 53-54, n° 114.

3.5. Un commissaire doit-il démissionner quand un parent proche ou allié devient administrateur dans la société contrôlée par le commissaire, même si les travaux de contrôle sont pratiquement terminés?

La disposition déontologique d'interdiction d'accepter une mission ou de la continuer dans le cas où l'indépendance du commissaire ne peut plus être garantie, doit être considérée comme relevant des motifs personnels graves. Le commissaire devra sans délai présenter sa démission, indépendamment du moment auquel l'assemblée générale a lieu.

La constitution d'un collège de commissaires n'offre ici aucune solution. Même dans le cas d'un collège de commissaires, les règles en matière d'indépendance doivent être respectées par chacun des membres du collège qui cosignent le rapport.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 653-654.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64^{quater} » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.

3.6. Un commissaire peut-il démissionner quand il constate des irrégularités dans les comptes annuels?

Il appartient au commissaire de décider si, dans les circonstances de l'espèce, il doit donner sa démission, sachant que les renseignements qu'il doit fournir pour justifier sa démission devront vraisemblablement être communiqués aux associés de la société et aux commissaires qui lui succéderont, mais qu'ils ne seront pas publiés ensemble avec les comptes annuels.

Référence:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 654 et 1092.

3.7. Le commissaire en fonction peut-il démissionner vu le souhait d'une société mère de confier le contrôle des comptes annuels à un autre réviseur d'entreprises?

Quand la société-mère souhaite qu'un autre réviseur d'entreprises du groupe soit chargé du contrôle des comptes annuels de la filiale, le commissaire présentera éventuellement lui-même sa démission, même s'il n'est pas légalement obligé de le faire. Une telle démission doit intervenir à l'occasion d'une assemblée générale pour qu'il n'y ait pas d'interruption dans le contrôle de la filiale.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 652-653.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quinquies » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, pp. 3-4.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 55-56, n° 119.

3.8. Un commissaire peut-il démissionner au moment où l'exercice comptable est pratiquement expiré?

Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'une telle démission aura pour conséquence qu'une grande partie des travaux de révision accomplis sera pratiquement infructueuse. Le nouveau commissaire disposera d'ailleurs d'insuffisamment de temps pour mener sa mission de contrôle à bien. Afin de ne pas interrompre la continuité du contrôle, une démission peut difficilement intervenir au moment où l'exercice comptable arrive pratiquement à échéance: une telle démission est en principe à exclure.

Une solution souvent possible est que, si la société le souhaite, deux réviseurs forment un collège pour l'accomplissement de la mission de contrôle. Il y a lieu de remarquer que, même s'il existe un collège, les règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice de la mission révisoriale doivent être réunies dans le chef de chacun des membres du collège cosignataires du rapport de révision.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 653.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quinquies » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 4.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 55-56, n° 119.

3.9. Dans le cas d'une démission après la fin de l'exercice comptable, le commissaire doit-il rédiger un rapport sur les comptes annuels de l'exercice comptable clôturé?

Le Conseil de l'IRE estime inacceptable que le mandat soit achevé de façon anticipée sans que le commissaire ne rédige un rapport sur les comptes annuels de l'exercice comptable déjà clôturé, dans le cas où le commissaire était encore en fonction à la fin de l'exercice comptable.

C'est uniquement de cette manière que sa responsabilité quant à la période déjà accomplie pourra être clairement délimitée et que la décharge pourra être obtenue.

Références:

- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quinquies » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 4.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 55-56, n° 119.

3.10. Un commissaire peut-il démissionner à l'occasion d'une assemblée générale spéciale qui est tenue quelques semaines après l'assemblée générale ordinaire?

Selon le Conseil de l'IRE, le texte du Code des sociétés ne s'oppose pas à ce que le commissaire démissionne à l'occasion d'une assemblée générale qui n'est pas l'assemblée générale ordinaire, à condition que le commissaire fasse rapport à cette assemblée générale. La possibilité de démissionner dans de telles circonstances doit être appréciée à la lumière de ce qu'exige un bon exercice du mandat de commissaire.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 653.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 55-56, n° 119.

3.11. Le commissaire doit-il rédiger un rapport en cas de démission dans le courant de l'exercice comptable?

Cette situation n'est pas réglée dans le Code de sociétés.

Si dans le cours de l'exercice comptable le commissaire cesse son mandat, il est recommandé qu'il rende compte et par conséquent rédige un rapport sur les travaux déjà exécutés dans le cadre de son mandat durant l'exercice comptable en cours.

C'est uniquement de cette manière que sa responsabilité quant à la période déjà accomplie pourra être clairement délimitée lorsque la décharge sera votée (*cf.* aussi *infra*, point 4.6.).

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 653.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quinquies » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 4.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 55-56, n° 119.

3.12. Quelle est la procédure à suivre pour la démission du commissaire, hormis le cas des motifs personnels graves?

Conformément aux articles 135, alinéa 2 et 159, alinéa 2 C. Soc., le commissaire doit faire rapport par écrit à l'assemblée générale et au conseil d'entreprise des raisons de sa démission. La démission ne produira ses effets qu'à la date de l'assemblée générale. Par application analogique des articles 283, 5° (SPRL), 410, 4° (SCRL) et 553, 5° (SA) C. Soc., il doit être admis que cette pièce doit être déposée au siège de la société au minimum quinze jours avant l'assemblée générale. De plus, la démission du commissaire doit être mentionnée à l'ordre du jour de l'assemblée générale.

Référence:

B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 55, n° 117.

3.13. Quelle est la sanction dans le cas où un rapport écrit du commissaire pour information de l'assemblée générale et du conseil d'entreprise concernant les motifs de sa démission fait défaut?

Le défaut de motivation de la démission peut entraîner la responsabilité du commissaire et d'éventuelles sanctions disciplinaires.

Une démission irrégulière du commissaire peut éventuellement engendrer des dommages résultant de la mise en œuvre de formalités supplémentaires pour nommer un nouveau commissaire. La société pourrait exiger un dédommagement.

Références:

- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quinquies » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 4.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 55-56, n° 119.

4. COMMUN ACCORD DES PARTIES

4.1. Législation applicable

Article 135 C. Soc.
Voir annexe.

4.2. Les parties peuvent-elles, de commun accord, mettre fin anticipativement au mandat de commissaire dans une société qui est obligée de nommer un commissaire?

Le Code des sociétés reste muet à propos de la cessation du mandat de commissaire à la suite d'un accord amiable entre les parties concernées.

En vertu du droit commun des obligations, une telle cessation doit être possible, à condition que d'une part le commissaire, et d'autre part l'assemblée générale, marquent leur accord.

En pratique, il y a lieu de distinguer s'il existe ou non un conseil d'entreprise.

S'il existe un conseil d'entreprise et qu'un règlement a été trouvé entre la société et le commissaire, le commissaire doit informer par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission (article 159, alinéa 2 C. Soc.).

En cas de cessation du mandat de commun accord, les principes de l'article 135, alinéa 2 C. Soc. demeurent en outre d'application. Cet article dispose que, sous réserve de motifs personnels graves, la démission doit être donnée à l'occasion d'une assemblée générale. Celle peut être l'assemblée ordinaire ou une assemblée spéciale à convoquer.

Pour ce qui concerne le rapport, le Conseil de l'IRE considère inacceptable que le mandat soit terminé de façon anticipative sans que le commissaire ne fasse rapport sur les comptes annuels de l'exercice comptable déjà écoulé, dans le cas où le commissaire était encore en fonction à la fin de l'exercice comptable (*cf. supra*, point 3.9.).

Référence:

B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 58, nos 125-126.

4.3. Les parties peuvent-elles, de commun accord, mettre fin anticipativement au mandat de commissaire dans une société qui n'est pas obligée de nommer un commissaire?

Idem, *supra*, point 4.2. excepté que la société, le cas échéant, n'est pas obligée de remplacer le commissaire.

4.4. Dans le cas de cessation de commun accord, le commissaire doit-il, lorsqu'il est en fonction à la fin de l'exercice comptable, rédiger un rapport sur les comptes annuels de l'exercice comptable clôturé?

Afin de garantir la continuité du contrôle, il est difficilement acceptable qu'il soit mis fin au mandat anticipativement sans que le commissaire ne fasse rapport sur les comptes annuels de l'exercice comptable déjà écoulé, dans le cas où le commissaire était encore en fonction à la fin de l'exercice comptable.

4.5. Dans le cas de cessation de commun accord du mandat de commissaire dans le courant de l'exercice comptable, le commissaire doit-il rédiger un rapport?

Si, dans le cours de l'exercice comptable, le mandat de commissaire prend fin de commun accord, le commissaire doit rendre compte et par conséquent, rédiger un rapport sur les travaux déjà effectués dans le cadre de son mandat durant l'exercice comptable en cours (*cf. supra*, point 3.11.).

4.6. Dans le cas d'une cessation de commun accord en cours d'exercice, le commissaire peut-il recevoir décharge?

Selon l'article 554 C. Soc., l'assemblée générale décide, après approbation des comptes annuels, d'accorder la décharge aux administrateurs et aux commissaires, par vote spécial. La décharge est seulement valable quand la situation réelle de la société n'est pas occultée par une quelconque omission ou donnée inexacte dans les comptes annuels et, pour ce qui concerne les opérations extrastatutaires ou contraires au Code des sociétés, si celles-ci sont explicitement indiquées dans la convocation.

En vertu de cette disposition, l'assemblée générale exercera sa compétence en matière de décharge seulement après que les comptes annuels de l'exercice comptable concerné aient été approuvés. En principe, la décharge sera par conséquent décidée au moment de l'assemblée générale qui se prononce sur les comptes annuels, c'est-à-dire, l'assemblée générale ordinaire annuelle.

De ce qui précède et, en vertu de l'article 554 C. Soc., une décharge définitive peut seulement être donnée par l'assemblée générale ordinaire annuelle après prise de connaissance de la situation réelle de la société et après éventuelle constatation des opérations qui sont contraires à la loi ou aux statuts.

Il y a bien une alternative si, lors de l'assemblée générale spéciale, les actionnaires s'engagent à donner décharge à l'assemblée générale ordinaire (annuelle) après qu'ils aient pris connaissance des comptes annuels.

Cette pratique est appliquée quand un administrateur, dans le courant de l'exercice comptable, démissionne et souhaite être sûr qu'il obtiendra la décharge (cf. O. RALET, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1996, p. 247 et 248, n° 167).

Les conséquences de cet engagement sont les suivantes. Le commissaire peut encore être tenu pour des faits spécifiques qui apparaissent lors de la présentation et de la discussion ultérieure des comptes annuels. Ces faits, qui auraient été passés sous silence par le commissaire au moment où l'engagement a été pris, doivent engager sa responsabilité.

Il doit enfin être également précisé que la décharge (anticipée ou définitive) vaut seulement à l'égard de la société et n'est pas opposable aux tiers.

5. DECES DU REVISEUR D'ENTREPRISES OU DISSOLUTION DE LA SOCIETE DE REVISION

5.1. Que devient le mandat de commissaire en cas de décès du réviseur?

Pour ce qui concerne le commissaire personne physique, le mandat vient à échéance de plein droit en cas de décès du commissaire. Ceci résulte d'ailleurs de l'article 2003, alinéa 3 du Code civil, selon lequel le mandat finit par la mort du mandataire. Il s'agit ici d'un principe applicable dans l'hypothèse d'un mandat confié à un commissaire personne physique.

En cas de décès du commissaire, afin d'éviter la convocation d'une assemblée générale spéciale et de garantir la continuité du contrôle, des commissaires suppléants peuvent être nommés (cf. *supra*, Partie 1. Nomination du commissaire, point 2.4.2.).

Références:

- H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 31.

- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 62, n^{os} 136-139.

5.2. Que se passe-t-il avec le mandat de commissaire en cas de dissolution de la société de révision?

Si le commissaire est une personne morale, il faut en principe assimiler la dissolution de la personne morale à la mort d'une personne physique. La dissolution de la société de révision ne mettra toutefois pas immédiatement fin au mandat. L'article 7bis de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises stipule en effet que les sociétés en liquidation peuvent rester inscrites au tableau des membres pour une année. Vu que les sociétés de révision sont seulement rayées de plein droit à la fin de cette période, il ne sera mis fin de plein droit au mandat de commissaire, qu'un an après la date de dissolution.

Les sociétés de révision unipersonnelles ne sont, en principe, pas dissoutes du fait du décès de leur associé unique (*cf.* articles 237 et 344 C. Soc.). Un problème se posera toutefois si les héritiers ou légataires ne sont pas eux-mêmes réviseurs d'entreprises.

En pratique, on désignera, dès lors, dans la plupart des sociétés de révision qui sont des sociétés unipersonnelles, un gérant suppléant ayant la qualité de réviseur pour assurer la continuité de la représentation au sein de la société de révision. Du reste, l'adoption d'une clause relative à la nomination d'un gérant suppléant dans les statuts d'une société unipersonnelle est recommandée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

En cas de dissolution de la société de révision, afin d'éviter la convocation d'une assemblée générale spéciale et de garantir la continuité du contrôle, des commissaires suppléants peuvent être nommés (*cf. supra*, Partie 1. Nomination du commissaire, point 2.4.2.).

Les règles en matière de cessation du mandat de commissaire, ne sont pas d'application lors du décès du représentant permanent, ou de la fin de l'exercice de la profession par le représentant permanent. Le mandat de commissaire dans le chef de la société de révision continue. Dans de telles situations, la société de révision nommera simplement un autre réviseur d'entreprises personne physique comme représentant permanent. Si le mandat n'est pas intuitu personae dans le chef de la personne physique, la société de révision pourra librement choisir le remplaçant du représentant permanent sans qu'une assemblée générale de la société soumise au contrôle, ne doive nécessairement être convoquée. Un remplacement résulte de la décision exclusive de la société de

révision. Le nom du nouveau représentant permanent doit être publié dans les Annexes du Moniteur belge (article 132, alinéa 2 C. Soc.).

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 304-305.
- H. OLIVIER en V. VAN DE WALLE, « Artikel 64, § 1 » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 31.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 62, n^{os} 136-139.

6. FUSION, SCISSION, FAILLITE OU LIQUIDATION DE LA SOCIETE CONTROLEE

6.1. Le mandat de commissaire vient-il à échéance en raison d'une fusion par absorption de la société?

Lorsqu'une société est absorbée lors d'une fusion par absorption, le mandat du commissaire dans cette société prend fin.

L'opération de fusion entraîne d'ailleurs nécessairement la disparition d'au moins une des sociétés concernées.

Lors d'une fusion, selon le principe de continuité, tous les droits et obligations de la société absorbée sont transférés de plein droit à la société absorbante. On peut dès lors se demander si le principe de continuité est également valable pour les fonctions de commissaire.

Selon la Commission juridique de l'IRE, les fonctions de commissaire sont étroitement liées à la structure même de la société; il ne peut dès lors être question d'un transfert de la fonction de commissaire qui prend fin de plein droit lors de la dissolution de la société.

La Commission juridique se base sur l'article 704 C. Soc. Cet article concerne le maintien en fonction des organes d'administration et de contrôle pour l'approbation des comptes annuels afférents à la période comprise entre la date de clôture du dernier exercice comptable et la date de prise d'effet de la fusion.

L'alinéa 3 de l'article 704 C. Soc. ajoute que les actionnaires ou associés de la société absorbante se prononcent sur la décharge des organes d'administration ou de contrôle de la société absorbée. Cette précision légale n'a de sens que dans la mesure où la mission de ces organes prend fin (T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 369, n^o 541.)

Par ailleurs, il y a lieu d'observer que la réalisation d'une opération de fusion est susceptible de modifier de façon considérable les circonstances dans lesquelles le mandat de commissaire de la société absorbante doit être effectué. La dimension de la société absorbante sera normalement plus grande et toute opération de regroupement entraîne nécessairement des adaptations administratives qui augmentent les risques d'erreurs comptables. En conséquence, il est légitime de revoir les conditions dans lesquelles le commissaire est appelé à poursuivre son mandat.

L'assemblée générale pourra décider de désigner le commissaire de la société absorbée pour exercer des fonctions en collège avec le commissaire de la société absorbante. Quand il existe un conseil d'entreprise dans la société absorbée, une telle solution peut favoriser la continuité de la relation avec le conseil d'entreprise.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 648-650.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 66, n^{os} 148-149.

6.2. Le mandat de commissaire vient-il à échéance par l'effet d'une scission par absorption de la société?

Idem *supra*, point 6.1.

6.3. Le mandat de commissaire des sociétés existantes vient-il à échéance lors de la fusion par constitution d'une nouvelle société?

En cas de fusion par constitution d'une nouvelle société, il est mis fin au mandat des organes d'administration et de contrôle des sociétés existantes (T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 241, n^o 340).

Dans la société nouvellement constituée, il faudra nommer un commissaire si la société est obligée de nommer un commissaire (*cf. supra*, Partie 1. Nomination du commissaire, point 1.1.). Il est possible de nommer un réviseur d'entreprises qui n'intervenait dans aucune des sociétés antérieures.

Référence:

- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 66, n^{os} 149-150.

6.4. Le mandat de commissaire vient-il à échéance lors d'une scission par constitution de nouvelles sociétés?

En cas de scission par constitution de nouvelles sociétés, il est mis fin au mandat des organes d'administration et de contrôle des sociétés existantes (T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 241, n° 340).

Dans les sociétés nouvellement constituées, il faudra nommer un commissaire si la société est obligée d'en nommer un (*cf. supra*, Partie 1. Nomination du commissaire, point 1.1.). Il est possible de nommer un réviseur d'entreprises qui n'intervenait pas dans la société antérieure.

6.5. Le mandat de commissaire vient-il à échéance dans une société partiellement fusionnée?

Vu que le contenu concret des opérations assimilées à la fusion dans le sens de l'article 677 C. Soc. n'est jusqu'à présent pas connu en Belgique, cette question n'est pas traitée.

6.6. Le mandat de commissaire vient-il à échéance dans une société partiellement scindée?

Une scission partielle est une opération qui consiste à transférer une partie de l'avoir social d'une société A à une société B et à ce qu'en outre les actionnaires de la société A, tout en gardant leurs actions A, reçoivent aussi de nouvelles actions B. La société A qui n'a transféré de cette façon qu'une partie de son avoir social continue donc d'exister; elle subit cependant une réduction de l'avoir social qui est égale à la partie de son avoir social transférée à la société B.

Vu que la société continue d'exister, ses organes de gestion et de contrôle subsistent. La scission partielle n'entraîne par conséquent pas de changement au mandat de commissaire de la société qui est partiellement scindée.

Les prestations à accomplir par le commissaire étant éventuellement substantiellement réduites, une modification des honoraires pourrait être envisagée.

6.7. Le mandat de commissaire vient-il à échéance en cas de faillite de la société?

La Commission juridique de l'IRE considère que la faillite rend la poursuite du mandat de commissaire impossible dans son objet principal. Maintenir le commissaire en fonction pour répondre à des besoins spécifiques mal définis lui fait courir un risque qu'il n'est pas obligé d'accepter car il n'est pas inhérent à la relation contractuelle. Dès lors, le commissaire a de justes motifs de démissionner au jour de la déclaration de faillite. Cette procédure supposerait cependant la réunion de l'assemblée générale conformément à l'article 136 C. Soc.

Dans la mesure où les associés ou certains d'entre eux souhaiteraient, après le jugement déclaratif de faillite, convoquer une assemblée générale pour délibérer de la protection des droits des actionnaires via la (re)nomination d'un commissaire, il leur appartiendrait de saisir directement le Tribunal de commerce afin que celui-ci désigne un mandataire *ad hoc* chargé de cette tâche.

Par ailleurs, si le curateur souhaite bénéficier de l'assistance du commissaire dans l'exercice de ses fonctions de curateur, ceci est parfaitement possible sur la base d'un contrat particulier dont l'objet serait sans aucun doute distinct du contrat de commissaire. Dans ce cas, il faut cependant rappeler que le commissaire ou l'ancien commissaire est tenu par le secret professionnel. Selon l'avis du Conseil de l'IRE, le dossier de révision est confidentiel également si le réviseur d'entreprises exerce une mission distincte pour la curatelle.

En conclusion, s'il est unanimement admis que la faillite autorise d'une part le curateur à mettre fin au contrat et d'autre part le commissaire à démissionner, une doctrine majoritaire plaide même pour la cessation immédiate et de plein droit du mandat devenu sans objet.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 564-565 et 650.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 67, n° 151.

6.8. Le mandat de commissaire prend-il fin au moment de la mise en liquidation de la société ou le mandat continue-t-il à courir jusqu'à la clôture de liquidation?

Lors de la dissolution, le mandat du commissaire ne vient pas à expiration. Cela signifie que le commissaire reste au moins en place jusqu'à la fin de son

mandat de trois ans. La mission du commissaire consistant à contrôler les comptes annuels chaque année (article 142 C. Soc.) et à rédiger un rapport de révision, est maintenue (article 143 C. Soc.), bien que la société soit en liquidation. La législation prévoit qu'en cours de liquidation, le liquidateur doit soumettre les comptes annuels à l'assemblée générale des actionnaires sans les faire approuver. Le Titre IX relatif à la dissolution et à la liquidation, ainsi que le Titre VI relatif aux comptes annuels et comptes consolidés, et le Titre VII relatif au contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés font partie du même Livre IV du Code des sociétés. Les dispositions relatives à la dissolution et à la liquidation et les dispositions précitées doivent par conséquent être lues ensemble.

Lorsque la durée du mandat de trois ans est expirée et que la liquidation n'est pas encore terminée à ce moment-là, l'assemblée générale des actionnaires devra décider si le commissaire est renommé, si un autre commissaire doit être désigné, ou si aucun commissaire ne doit plus être désigné (lorsque la société ne répond plus aux critères requérant la désignation d'un commissaire).

L'article 194 C. Soc. prévoit que, lorsque la liquidation est terminée – moment qui ne coïncide pas nécessairement avec la date de clôture des comptes annuels – les liquidateurs doivent établir les comptes, qui doivent être contrôlés par le commissaire. S'il n'y a plus de commissaire en fonction, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation, pour lequel ils peuvent se faire assister d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable.

Il ressort clairement de l'article 194 C. Soc. que le commissaire, s'il y en a un, reste en fonction au moins jusqu'à l'expiration de la durée du mandat de trois ans. Les articles 142 et 143 C. Soc. restent alors intégralement applicables.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 495-496.

7. FUSION OU SCISSION D'UNE SOCIÉTÉ DE RÉVISION

7.1. Le mandat de commissaire vient-il à échéance lors de la fusion de la société de révision?

En principe, la fusion de la société de révision ne provoquera pas la fin du mandat de commissaire (article 682, 3° C. Soc.). Contrairement à ce qui se passe lors d'une transmission universelle à cause de mort, les contrats *intuitu personae* comme celui de commissaire seront transférés à la société

absorbante. Par le simple fait de la fusion, tous les contrats qui ont été conclus avec des tiers sont transférés de plein droit par la société absorbée. Il n'y a pas d'autres formalités – par exemple intervention d'une assemblée générale – prescrites par l'article 683 C. Soc. Par conséquent, les mandats en cours de la société de révision absorbée sont en principe transférés à la société de révision absorbante et poursuivis comme tels, sans que ce changement doive être acté dans un procès-verbal des sociétés révisées par le cabinet. Bien entendu, les sociétés contrôlées devront être informées de la réorganisation qui est intervenue.

Vu que l'article 682 C. Soc. n'est pas d'ordre public, un accord individuel pourrait prévoir que certains contrats ne seront pas transférés en cas de fusion. Dans la lettre de mission, il pourrait ainsi être prévu que le mandat de commissaire est uniquement transféré à la société de révision absorbante après approbation par l'assemblée générale de la société dont la société de révision absorbée est commissaire.

Dans l'hypothèse où la société de révision absorbée a été nommé commissaire en considération *intuitu personae* du représentant permanent qu'elle se proposait de désigner, ce dernier continuera en principe d'être le représentant permanent de la société de révision absorbante pour ce qui concerne ce mandat de commissaire. Pour être représentant permanent de la société de révision absorbante, la personne en question doit cependant être associée, administrateur ou gérant dans cette société de révision. Ce qui précède vaut aussi pour ce qui concerne le représentant permanent qui n'est pas nommé *intuitu personae*, et que la société de révision absorbante pourrait alors remplacer librement par un autre (*cf. infra*, point 9.).

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 323.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 63, n° 140.

7.2. Le mandat de commissaire vient-il à échéance lors de la scission de la société de révision?

Idem *supra*, point 7.1., sauf qu'il y a lieu de préciser, normalement via le projet de scission, quelle société issue de la scission poursuivra quels mandats de commissaire.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 323.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 63, n° 140.

8. TRANSFORMATION DE LA FORME JURIDIQUE, NOMINATION D'UN ADMINISTRATEUR PROVISOIRE ET D'UN COMMISSAIRE AU SURSIS AU SEIN DE LA SOCIETE CONTROLEE

8.1. Le mandat de commissaire vient-il à échéance en cas de transformation de la société contrôlée?

Conformément à l'article 775 C. Soc., une société, qui est constituée dans une des formes juridiques prévue à l'article 2, § 2 et qui adopte une autre forme juridique, continue d'exister dans sa personnalité juridique malgré sa nouvelle forme.

La transformation d'une société en une autre forme juridique n'a donc pas d'influence sur le mandat de commissaire.

Le mandat de commissaire est également maintenu quand le changement de forme a pour conséquence que la société, en raison de sa forme juridique, n'est plus obligée de nommer un commissaire. Ceci est par exemple le cas lors d'une transformation en une société en nom collectif ou en une société en commandite simple.

Le fait que la société ne réponde plus aux critères qui obligent une société à nommer un commissaire, ne peut, en effet, pas être considéré comme un juste motif de révocation (*cf.* arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 novembre 1989, *R.P.S.*, 1990, p. 178).

Referentie:

B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 68, n° 145-146.

8.2. Le mandat de commissaire vient-il à échéance en cas de nomination d'un administrateur provisoire dans la société contrôlée?

La nomination d'un administrateur provisoire à la place ou aux côtés de l'organe de gestion, n'influence pas le fonctionnement du contrôle de la société et, par conséquent, le commissaire continue à exercer son mandat.

Référence:

B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 65, n° 147.

8.3. Le mandat de commissaire vient-il à échéance en cas de désignation d'un commissaire au sursis lors du concordat judiciaire de la société contrôlée?

La nomination d'un commissaire au sursis n'influence pas le fonctionnement du contrôle de la société et par conséquent le commissaire continue à exercer son mandat.

Conformément aux paragraphes 3.2. et 3.4. de la «Note technique en matière de missions relatives au concordat judiciaire», la fonction de commissaire au sursis ne peut pas être exercée par le commissaire de la société. Le commissaire au sursis doit prendre contact avec le commissaire après sa désignation.

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 1998, pp. 299-300.

9. REMPLACEMENT DU REPRESENTANT PERMANENT DE LA SOCIETE DE REVISION

Le mandat de commissaire d'une société vient-il à échéance par le remplacement du représentant permanent de la société de révision?

Les règles relatives à la cessation du mandat de commissaire ne s'appliquent pas au remplacement du représentant permanent.

L'assemblée générale de la société contrôlée peut exiger qu'une personne déterminée soit choisie; dans ce cas, le mandat est *intuitu personae* dans le chef de la personne physique. A défaut, le représentant est librement choisi par la société de révision et en cas de changement de représentant permanent avant l'expiration du mandat, il ne sera pas nécessaire de convoquer une assemblée générale de la société soumise au contrôle.

Un changement sera alors la conséquence de la décision exclusive de la société de révision. Toutefois, il sera nécessaire de publier le nom du nouveau représentant permanent aux Annexes du Moniteur belge (art. 132, alinéa 2 C. Soc.). Pour la nomination du représentant permanent, *cf. supra*, Partie 1. Nomination du commissaire, point 2.4.2. A.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 304-305.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 43, n° 86.

10. PUBLICATIONS

10.1. La fin du mandat du commissaire doit-elle être rendue publique?

L'article 74, 2°, b) du C. Soc. exige la publication des actes concernant la cessation du mandat des commissaires dans les SA, SPRL, SCRL et SCA par le dépôt d'un extrait de l'acte dans le dossier de la société et par la publication de celui-ci dans les Annexes du Moniteur belge.

L'article précité parle explicitement des «actes relatifs à la cessation des fonctions». L'expiration du mandat ne doit dès lors pas être publié, vu qu'aucun acte concernant la cessation des fonctions n'est disponible.

Lors de la révocation par la société, l'acte consiste dans le procès-verbal de l'assemblée générale qui décide de la révocation du commissaire.

En cas de démission volontaire par le commissaire, il s'agit d'une déclaration écrite où le commissaire mentionne les raisons de sa démission à l'assemblée générale.

La publication peut influencer le règlement des litiges en matière de responsabilité. Le dépôt doit donc avoir lieu dès que possible. Le Code des sociétés ne prévoit cependant pas de délai. Le cas échéant, le commissaire pourrait exiger par voie judiciaire que sa démission soit déposée par les administrateurs.

Références:

- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64quinquies » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 5.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 67-68, nos 152-154.

10.2. La déclaration de nullité de la fin du mandat de commissaire, doit-elle être publiée?

La décision judiciaire coulée en force de chose jugée ou exécutoire par provision, par laquelle la suspension ou la nullité de la décision de l'assemblée générale de révocation du commissaire a été prononcée, est publiée par le dépôt d'un extrait et la publication de l'extrait aux Annexes du Moniteur belge (article 179, § 2 C. Soc.).

Référence:

- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 68-69, n° 158.

11. PERIODE DE VIDUITE

Un réviseur d'entreprises peut-il exercer successivement le mandat de commissaire et de liquidateur au sein de la même société?

Le nouvel alinéa 3 de l'article 133 du Code des sociétés précise que :

«Jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaires, ils ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à leur contrôle, ni auprès d'une société ou personne liée au sens de l'article 11.».

La Commission juridique de l'IRE est d'avis que, par les termes «*mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction*», le législateur a voulu interdire quelle fonction que ce soit au sein de la société contrôlée ou des sociétés ou personnes liées; en d'autres mots, il a voulu instaurer une interdiction de portée très large.

En outre, la mise en liquidation entraîne de plein droit la fin du mandat des administrateurs et gérants. La gestion et la représentation de la société sont à partir de la mise en liquidation confiées à un ou plusieurs liquidateurs. Le mandat de liquidateur est, dès lors, sous ce regard, à rapprocher de celui d'administrateur ou de gérant.

De ce qui précède, la Commission juridique estime que l'exercice, successivement, par un réviseur d'entreprises du mandat de commissaire et du mandat de liquidateur dans la même société, est contraire à l'article susmentionné.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 496-498.

PARTIE 3.

REMUNERATION DU COMMISSAIRE¹

1. ETABLISSEMENT ET CALCUL DE LA REMUNERATION

1.1. Sociétés où il n'existe pas de conseil d'entreprise

1.1.1. Législation applicable

Article 134 C. Soc.
Voir annexe.

Article 9 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises.
Voir annexe.

Articles 22, alinéa 1^{er} et 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises
Voir annexe.

1.1.2. Quelles sont les directives de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE) en matière de tarification des honoraires?

Les modalités et les conditions de la rémunération du réviseur d'entreprises sont établies et contrôlées par le Conseil de l'Institut (article 9 de la loi du 22 juillet 1953). Cela signifie-t-il que l'IRE a publié des barèmes qui doivent être suivis par les réviseurs d'entreprises?

En 1986, le Président de l'IRE a envoyé une circulaire aux membres comprenant un tableau suggérant un nombre moyen d'heures de travail en fonction des données comptables. Ces chiffres étaient indicatifs et actuellement ils ne sont plus utilisés par la Commission de surveillance de l'IRE, étant donné le peu de valeur de ce genre de barèmes. En effet, il est impossible de se référer uniquement à des données chiffrées pour déterminer l'ampleur des contrôles à effectuer.

¹ Cette matière est en pleine évolution. La loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés modifie l'article 134, § 2 et § 4 C. Soc. Au moment de la rédaction, l'arrêté d'exécution relatif au rapport de gestion n'est pas encore publié.

En outre, l'établissement éventuel d'une tarification des honoraires du réviseur d'entreprises, porterait atteinte au principe de libre concurrence. De plus, la qualité des contrôles exécutés ne serait pas améliorée pour autant.

Afin de contrôler les honoraires, l'IRE oblige néanmoins ses membres à lui communiquer chaque mission permanente de contrôle.

C'est en définitive au réviseur lui-même de juger le nombre de prestations nécessaires afin de satisfaire aux Normes générales de révision et aux recommandations diverses édictées par l'IRE. Dans ce but, il faut qu'il porte toute son attention sur l'analyse des risques, l'évaluation du contrôle interne à la société audité et le programme de travail à mettre en œuvre *in casu* par le commissaire.

Références:

- Rapport au Roi précédant l'A.R. du 10 janvier 1994, *M.B.*, 18 janvier 1994.
- IRE, *Rapp. annuel*, 1994, pp. 49-51.
- IRE, *Rapp. annuel*, 1996, pp. 269-270.
- IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 55.
- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 92 et 1028.

1.1.3. Faut-il publier le montant des honoraires du commissaire?

La rémunération allouée au commissaire ne doit pas être publiée dans les Annexes du Moniteur belge. Ceci n'empêche pas qu'elle doive être mentionnée au procès-verbal de l'assemblée générale (et, le cas échéant, communiquée au conseil d'entreprise *cf. infra*, point 1.2.). Ce qui précède est d'application, tant pour la nomination que pour le renouvellement du mandat ainsi que pour chaque modification.

En ce qui concerne les sociétés cotées, la Commission bancaire et financière estime dans sa circulaire FMI/2003-02 que l'ordre du jour de l'assemblée générale, appelée à se prononcer sur la nomination du commissaire, doit mentionner le montant de la rémunération attribuée au commissaire.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 636.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 73, n° 172.
- COMMISSION BANCAIRE ET FINANCIERE, Circulaire FMI/2003-02, Obligations incombant aux émetteurs belges d'instruments financiers admis aux négociations sur un marché réglementé belge, juillet 2003, p. 13.

1.1.4. La rémunération du commissaire peut-elle être établie en reprenant des conditions générales?

Le Conseil de l'IRE a toujours été d'avis que la pratique de conditions générales n'était pas compatible avec la considération qu'un titulaire d'une profession libérale doit à son client. Il est souhaitable de prévoir plutôt, mais systématiquement, une lettre de mission spécifique pour chaque relation contractuelle.

Il y sera notamment prévu, au-delà de l'objet du service sollicité, les modalités qui permettent d'exécuter les travaux de contrôle (*cf. supra*, Partie 1. Nomination du commissaire, point 3.1.3.).

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 1992, pp. 50-51.

1.2. Sociétés où il existe un conseil d'entreprise

1.2.1. Législation applicable

Article 158 C. Soc.

Voir annexe.

Article 187, alinéa 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

Voir annexe.

1.2.2. Les développements exposés sous 1.1.2. à 1.1.4. ci-dessus sont également d'application dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise.

1.2.3. Le conseil d'entreprise doit-il approuver la rémunération du commissaire?

La communication « à titre d'information » implique que le conseil d'entreprise n'a pas le pouvoir de déterminer, ni même d'approuver le montant de la rémunération du commissaire.

La communication de la rémunération et éventuellement la présentation d'une estimation des prestations, doit permettre d'éclairer le conseil d'entreprise de manière aussi complète que possible sur les conditions dans lesquelles le commissaire remplira sa mission.

Si le conseil d'entreprise n'a pas tous ces apaisements, il est en droit de refuser le candidat présenté par l'organe de gestion.

Référence:

Comm. Bruxelles, 6 juin 1996, *R.D.C.*, 1998, p. 598.

1.3. Fixation de la rémunération par le Président du Tribunal de commerce

1.3.1. Législation applicable

Articles 131 et 157 C. Soc.

Voir annexe.

1.3.2. *Le Président du Tribunal de commerce est-il tenu par le budget « temps » établi par le réviseur d'entreprises?*

Si l'usage veut que les réviseurs d'entreprises donnent au Président du Tribunal de commerce l'estimation du nombre d'heures nécessaires à l'accomplissement de leur mission, cette estimation n'est qu'indicative. Le Président du Tribunal de commerce peut recueillir tout renseignement utile à cette fin et se laissera guider, d'une part par l'intérêt de la société et, d'autre part par le souci de garantir au réviseur d'entreprises qu'il pourra accomplir sa mission en respectant les normes de l'IRE.

Références:

- Comm. Bruxelles, 6 juin 1996, *R.D.C.*, 1998, p. 598.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 662-663.

1.3.3. *Le réviseur d'entreprises peut-il inviter l'assemblée générale à approuver une rémunération plus élevée que celle fixée par le Président du Tribunal de commerce?*

Le motif de cette demande pourrait être le fait que la somme fixée par le Président du Tribunal de commerce dans sa décision de nomination est considérée comme insuffisante par le réviseur d'entreprises pour remplir les exigences du contrôle. En principe, la rémunération fixée par le Président du Tribunal de commerce ne peut être modifiée que par lui-même.

Si, en revanche, la nomination par le Président du Tribunal de commerce est confirmée par l'assemblée générale, celle-ci peut modifier la rémunération, même avec effet immédiat.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1986, pp. 66-67.
- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 663.
- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 74, n° 176.

2. MODIFICATION DE LA REMUNERATION EN COURS DE MANDAT

2.1. Législation applicable

Article 134, § 1, seconde et troisième phrase C. Soc.
Voir annexe.

2.2. La rémunération du commissaire est-elle automatiquement indexée?

L'indexation de la rémunération n'est pas automatique mais doit être prévue explicitement dans la décision de l'assemblée générale ou du Président du Tribunal de commerce.

Si cela n'est pas le cas, l'indexation n'est pas applicable. Il est conseillé au réviseur d'entreprises de reprendre les modalités de l'indexation dans la lettre de mission.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, pp. 243-244.
- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 670.

2.3. Le commissaire peut-il, en cours de mandat, augmenter ses honoraires pour cause d'activités accrues imprévues?

Le principe est que la rémunération du commissaire consiste en une somme fixe établie au début de la mission par l'assemblée générale, mais quand surgissent des circonstances imprévues impliquant des travaux de contrôle supplémentaires, le commissaire a droit à des honoraires supplémentaires.

Dans ce cas, se pose la question de savoir si l'on peut faire application de l'article 134, § 2 C. Soc. permettant la rémunération du commissaire pour des prestations exceptionnelles ou s'il faut que l'assemblée générale modifie officiellement le montant des émoluments (*cf. infra*, point 4.2.).

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 66.
- IRE, *Rapp. annuel*, 1988, pp. 43-44.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 660-662.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64ter » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 3.
- B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 77, n^{os} 184-185.

3. REMUNERATION EN RELATION AVEC LA DUREE DU MANDAT

3.1. Législation applicable

Aucune.

3.2. Un exercice compte plus de douze mois: un commissaire peut-il adresser un état d'honoraires supplémentaire à la société?

En premier lieu, il faut se demander si le mandat de commissaire est aussi prolongé quand l'exercice est prolongé, ou bien s'il faut interpréter littéralement les mots «...un terme de trois ans...» de l'article 135, alinéa 1^{er} C. Soc.

Le Conseil de l'IRE a conclu que le terme «trois ans» doit s'interpréter dans le sens de «trois exercices sociaux», ce qui peut être déduit de l'article 142 C. Soc. qui met en relation les comptes annuels et la fonction de commissaire.

Ensuite il faut admettre qu'il est logique d'adapter les honoraires lorsque les conditions qui ont prévalu à l'acceptation du mandat, sont modifiées (*cf. infra*, point 4.2.).

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1996, pp. 137-138 et 240.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 644-645.

3.3. Poursuite du mandat après le terme de trois ans: quelle est l'influence sur les honoraires du commissaire?

Supposons que l'assemblée générale qui doit approuver les comptes annuels et entendre le rapport de révision, soit prorogée. Si la poursuite du mandat engendre des prestations supplémentaires imprévues, la solution est identique à celle décrite *supra*, point 3.2. Dans le cas contraire, le commissaire ne peut pas prétendre à des honoraires supplémentaires.

Référence:

- B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire-reviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 80, n° 194.

4. REMUNERATION DE PRESTATIONS EXCEPTIONNELLES OU DE MISSIONS PARTICULIERES

4.1. Législation applicable

Articles 133, alinéa 9 et 134, § 2 C. Soc.

Voir annexe.

Article 183^{ter} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés

Voir annexe.

4.2. La rémunération des prestations exceptionnelles ou des missions particulières

4.2.1. Prestations exceptionnelles

Il s'agit de missions confiées par le Code des sociétés au commissaire.

Une distinction peut être faite comme suit.

A. Prestations dans le prolongement de la mission de contrôle

Le commissaire est amené à exécuter des prestations imprévues qui n'étaient pas connues au début de son mandat quand sa rémunération a été fixée.

Différentes circonstances peuvent être la cause de ces prestations.

A titre d'exemples:

- un exercice en cours est prolongé occasionnant des activités imprévues;
- la structure de l'entreprise est modifiée: reprise d'une autre société, fusion, etc.;
- constitution d'un conseil d'entreprise dans le courant du mandat;
- établissement de comptes consolidés dans le courant du mandat.

On peut du reste se demander si la définition de prestations exceptionnelles ne pourrait pas être étendue à tous les cas où le commissaire est obligé de faire des prestations inattendues et/ou imprévues (*cf. supra*, point 2.3.).

De tels cas peuvent se présenter, en pratique, par exemple quand l'organisation et les procédures mises en place s'écartent de manière importante de l'information communiquée au réviseur d'entreprises afin de lui permettre d'estimer ses honoraires.

Toutefois, il faut rappeler qu'avant de fixer ses honoraires, le réviseur d'entreprises doit veiller à acquérir un minimum d'information et de connaissance en rapport avec les activités et l'organisation de la société. Il consultera à cet effet les comptes annuels et les rapports disponibles concernant les exercices précédents et s'informerá sur la nature et sur la qualité des procédures existantes en matière de comptabilité, d'administration et de contrôle interne. Le fait d'accepter une mission à des conditions qui peuvent mettre en danger sa bonne exécution, peut être considéré comme contraire à la déontologie de la profession.

Il est vrai que le montant fixé de la rémunération ne peut pas tenir compte de toutes les circonstances qui exigent des activités plus étendues et qui surviennent à l'improviste. La solution pourrait peut-être résider dans l'application de l'article 134, § 2 C. Soc., à savoir la mention dans le rapport de gestion des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières convenus avec l'organe de gestion. Une assemblée générale ultérieure peut aussi régulariser la situation.

Cette problématique fait actuellement l'objet d'une réflexion approfondie au sein de l'IRE; il ne paraît dès lors pas souhaitable de trancher ici entre l'application de l'article 134, § 1^{er} (modification par l'assemblée générale) ou celle de l'article 134, § 2 (décision de l'organe de gestion relatée dans le rapport de gestion).

B. Prestations qui concernent des missions se trouvant en-dehors de la mission de contrôle normale, mais qui sont confiées par le Code des sociétés au commissaire

Les missions les plus fréquentes concernent le quasi-apport, l'apport en nature à l'occasion d'une augmentation de capital, la limitation ou la suppression du droit de préférence, les fusions et les scissions (pour une liste complète de ces missions, veuillez consulter IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 820-824). Toutes les missions tombent sous l'application de l'article 134, § 2 C. Soc.

4.2.2. Missions particulières

Ces missions particulières exécutées par le commissaire ou son réseau ne sont pas détaillées par le Code des sociétés. Les missions visées ne peuvent pas être de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire.

L'arrêté royal du 4 avril 2003 (M.B., 19 mai 2003) ajoute un article 183ter à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

L'article nouveau contient de manière limitative, les prestations qui sont de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire.

Le commissaire ne peut se déclarer indépendant dans le cas où lui-même ou une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou une société ou personne liée au commissaire au sens de l'article 11 du Code des sociétés:

- « 1. prend une décision ou intervient dans le processus décisionnel dans la société contrôlée;
2. assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée;
3. élabore, développe, met en oeuvre ou gère des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée;
4. réalise des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée, si celles-ci constituent un élément important des comptes annuels;
5. participe à la fonction d'audit interne;
6. représente la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres;
7. intervient dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée. ».

4.2.3. Obligation de transparence selon les catégories

Depuis l'entrée en vigueur de l'article 134 C. Soc., tel que modifié par la loi du 2 août 2002, l'objet et les émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies par le commissaire, sont mentionnés comme auparavant dans le rapport de gestion mais selon les catégories prévues par le Roi.

Lors de la rédaction de cette étude, l'arrêté royal attendu n'avait pas encore été publié.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, p. 666.

4.3. Dans quel document la « petite » société doit-elle mentionner les honoraires particuliers?

La petite société n'est pas obligée d'établir un rapport de gestion (article 94, alinéa 1^{er}, 1^o C. Soc.). Néanmoins, dans certaines circonstances, elle peut avoir un commissaire: nomination sur base volontaire, poursuite du mandat d'une société qui devient petite (*cf. supra*, Partie 1. Nomination du commissaire, point 1.1.13.).

Dès lors, faut-il mentionner et publier les honoraires particuliers dans un autre document (par exemple l'annexe des comptes annuels)?

Le texte de l'article 134, § 2 C. Soc. est précis: il est rendu compte uniquement dans le rapport de gestion. Aucune autre disposition ne concerne la mention dans quelque autre document à défaut de rapport de gestion.

Référence :

IRE, *Rapp. annuel*, 2000, pp. 221-225.

4.4. Le principe de matérialité est-il applicable à la mention des honoraires supplémentaires dans le rapport de gestion?

Aucun principe de matérialité n'est repris dans le texte de l'article 134, § 2 C. Soc. Ceci signifie que tous les honoraires, même (les plus) minimes, tombent sous l'application de l'article susmentionné.

5. MODALITES DE PAIEMENT

5.1. Législation applicable

Aucune.

5.2. Les honoraires sont-ils acquis *pro rata temporis*?

Lorsque les actionnaires majoritaires changent, il s'en suit parfois un remplacement du commissaire (*cf. supra*, Partie 2. Cessation du mandat de commissaire, point 2.5.). A quelle partie des honoraires contractuels ce dernier a-t-il droit, sans tenir compte d'éventuels dommages-intérêts?

Ce problème surviendra certainement lorsque le remplacement se fait au cours d'un exercice social.

Le Conseil de l'IRE approuve le principe que les honoraires sont acquis *pro rata temporis*. Il convient de tenir compte de la partie du programme de révision qui a été accomplie par le commissaire remplacé et de celle à accomplir par le remplaçant.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, p. 667.

5.3. La rémunération du commissaire peut-elle être prise en charge par la société-mère de la société contrôlée?

En principe, cette technique n'est pas acceptable, sauf si les conditions suivantes sont remplies:

- l'assemblée générale de la société filiale contrôlée doit fixer la rémunération du commissaire lorsqu'elle décide de sa nomination;
- la même assemblée générale doit expressément accepter les modalités de facturation;
- c'est le commissaire qui perçoit effectivement la totalité des honoraires fixés par l'assemblée générale.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, pp. 225-226.
- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 664.

5.4. Un réviseur d'entreprises – associé d'une société de révision – est désigné *intuitu personae* par l'assemblée générale en tant que représentant permanent; qui doit, dans ce cas, facturer: le réviseur d'entreprises en nom propre ou la société de révision?

Ce cas est exposé *supra* dans la Partie 1. Nomination du commissaire, point 2.4.2. La constitution d'une société de révision suppose que les membres associés cessent toute activité de réviseur d'entreprises pour compte propre. Cette condition trouve son origine dans l'article 29, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises. Le principe d'exclusivité s'applique même lorsqu'un associé a été désigné en nom personnel.

Il y a deux possibilités de facturation:

- le réviseur d'entreprises facture en son nom et rapporte les honoraires perçus à la société;
- ou, le réviseur d'entreprises mandate la société en vue de facturer et de percevoir les honoraires.

En pratique, la première option ne pourra pas être exécutée. Cette solution implique que le réviseur « individuel » soit encore assujéti à la TVA, ce qui n'est, bien souvent, pas le cas. Il devrait en effet être assujéti à la TVA pour facturer ses honoraires.

Dans la pratique, on constate que c'est effectivement la société de révision qui facture.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 42.
- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 298.

5.5. Qui détermine quand et de quelle façon les honoraires du commissaire sont payés?

Le réviseur d'entreprises conviendra, de préférence avec l'organe de gestion de la société contrôlée, des modalités de paiement. C'est ainsi que les honoraires peuvent être payés en tranches ou globalement, anticipativement ou *a posteriori*. L'exécution de prestations ou l'établissement d'un rapport ne sont pas nécessairement prépondérants. Il est conseillé de consigner les conditions dans la lettre de mission.

Le paiement d'acomptes sur honoraires est usuel pour les missions et activités de la profession.

Si aucune condition de paiement n'a été prévue, les honoraires sont dus au moment où le réviseur fait rapport sur l'accomplissement de son mandat. C'est la règle en droit commun pour le mandataire.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 579-580.
- H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « Artikel 64ter » dans *Artikelsgewijze commentaar vennootschapsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1997, p. 2a.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, pp. 79-80, nos 192-193.

5.6. Le non-paiement des honoraires constitue-t-il un motif pour suspendre les travaux de contrôle?

Selon le Conseil de l'IRE, le non-paiement des honoraires ne constitue pas un motif permettant au commissaire de suspendre l'accomplissement du mandat.

Le commissaire devrait néanmoins en informer l'assemblée générale, au besoin la convoquer et donner sa démission après avoir adressé un rapport approprié à l'assemblée générale.

Références:

- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 665.
- B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire-réviseur*, Etudes IRE, Droit 3/97, Bruxelles, IRE, p. 79, n° 191.

PARTIE 4.

CAS PRATIQUES CONCERNANT LE RAPPORT DE REVISION

Cette partie de l'étude ne constitue pas une analyse globale du contenu ou de la forme du rapport de révision du commissaire. Ces aspects sont définis par le Code des sociétés (articles 144, 148 et 151 C. Soc.) et par les Normes générales de révision (IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 881-910).

1. COMMENT PRESENTER LA CERTIFICATION DES COMPTES AUPRES DE CERTAINES ENTITES PUBLIQUES DONT CERTAINS COMMISSAIRES N'ONT PAS LA QUALITE DE REVISEUR D'ENTREPRISES?

Des réviseurs d'entreprises sont parfois appelés à certifier les comptes dans une société ou une entreprise où d'autres commissaires, non-réviseurs d'entreprises, doivent également certifier les mêmes comptes. Il s'agit par exemple de membres de la Cour des comptes ou de commissaires du gouvernement. Dans ce cas, faut-il rédiger un seul rapport, signé par tous les commissaires? Un réviseur d'entreprises peut-il signer de ce fait, avec d'autres commissaires non-réviseurs d'entreprises?

Les non-réviseurs d'entreprises ne sont pas des commissaires dans le sens du Code des sociétés; leur tâche est différente et ils ne sont pas soumis aux normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises dont ils ne sont pas membres.

Il n'est donc pas question d'établir un rapport commun dans lequel les comptes seraient certifiés collectivement et la responsabilité du réviseur diluée dans une décision collégiale.

Pour les personnes morales de droit public, la situation est d'ailleurs réglée par le Code des sociétés dont l'article 874, § 2 dispose qu'au sein d'une personne morale de droit public où est créé un collège de commissaires dont tous les membres n'ont pas la qualité de réviseur d'entreprises, les commissaires désignés en leur qualité de réviseur d'entreprises, établissent un rapport distinct.

Référence:

IRE, *Rapp. annuel*, 1982, pp. 79-80.

2. INTERVENTION D'UN COLLABORATEUR (EXCLUSIF) AU NOM D'UNE SOCIETE DE REVISION

Un réviseur d'entreprises, collaborateur exclusif d'une société de révision, peut-il, au nom de cette dernière, signer les rapports de révision?

En principe, ce réviseur d'entreprises ne peut pas signer de rapports au nom de la société de révision, par manque de pouvoir de la représenter. Si le réviseur d'entreprises collaborateur est effectivement nommé commissaire par la société contrôlée en plus de la société de révision, il peut établir et signer un rapport de révision avec le représentant de la société de révision (en collègue). Ce dernier rapport ne peut être imprimé sur papier à entête de la société de révision, mais sur un papier sur lequel figurent les deux noms des commissaires concernés agissant en collègue.

Référence :

IRE, *Rapp. annuel*, 1997, pp. 259-260.

3. A QUI REVIENT LA RESPONSABILITE EN CAS DE DELEGATION DE SIGNATURE?

Déléguer son pouvoir de signature (article 18 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises) ne signifie nullement déléguer la responsabilité. Le commissaire qui délègue sa signature reste entièrement responsable. Si le commissaire n'est plus en mesure d'assumer sa responsabilité, il préférera démissionner.

En cas de délégation, la signature sera toujours précédée d'une formule indiquant cette délégation.

Les circonstances dans lesquelles la délégation de signature peut intervenir sont exclusivement l'éloignement du commissaire ou toute autre cause de force majeure. En revanche, la délégation de signature ne pourra pas être invoquée en cas de suspension disciplinaire du réviseur d'entreprises.

La délégation est limitée à la signature du rapport, et ne s'étend pas à l'organisation de la mission et à l'appréciation de ses constatations et conclusions.

Références :

- IRE, *Rapp. annuel*, 1997, pp. 43-45.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 703-704.

4. QUE SE PASSE-T-IL QUAND IL Y A DIVERGENCE ENTRE LE PROCES-VERBAL DE LA REUNION DU CONSEIL D'ENTREPRISE ET SA COMMUNICATION A L'ASSEMBLEE GENERALE?

Une déclaration importante faite par les délégués des travailleurs, est reprise au procès-verbal de la réunion du conseil d'entreprise durant laquelle les informations annuelles ont été fournies. La communication faite aux actionnaires (article 16 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise) l'est par extrait du procès-verbal et la déclaration importante des délégués des travailleurs n'y est pas reprise.

Si le président de l'assemblée générale omet d'informer les actionnaires de remarques importantes figurant au procès-verbal du conseil d'entreprise, l'entreprise est passible des sanctions prévues par l'article 37 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 (cet arrêté royal renvoie à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie).

Le commissaire doit-il réagir sur cette carence et, si oui, de quelle façon et dans quels rapports?

Normalement, le commissaire aura finalisé son rapport de révision sur les comptes annuels (article 144 C. Soc.) et celui sur l'information financière et économique destinée au conseil d'entreprise (article 151, 2° C. Soc.). Ces rapports sont en effet commentés pendant la réunion du conseil d'entreprise, à laquelle le commissaire assiste et qui a lieu avant l'assemblée générale (article 16 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973).

Dans l'hypothèse où la déclaration faite par les délégués des travailleurs concerne des éléments contrôlés par le commissaire (comptabilité, comptes annuels, documents vérifiables) et certifiés par lui (article 151 C. Soc.), il aura au besoin, lors de la réunion du conseil d'entreprise, donné des explications sur la base de la tâche qui lui est confiée par l'article 151, 3° du Code des sociétés.

Au cas où il partage l'opinion des travailleurs, on peut s'attendre à ce qu'il émette des réserves dans son (ses) rapport(s), au besoin en émettant un (des) rapport(s) complémentaire(s) à peine d'encourir la responsabilité prévue à l'article 140 C. Soc.

Au cas où il ne partage pas l'opinion des travailleurs, il ne peut pas les empêcher de maintenir leur position.

Quant à la communication incomplète aux actionnaires du contenu du procès-verbal de la réunion du conseil d'entreprise, il ne s'agit pas d'une violation du Code des sociétés, mais à l'arrêté royal du 27 novembre 1973 pris en exécution

de la loi du 20 septembre 1948, et le commissaire ne doit donc pas en faire mention dans la deuxième partie de son rapport de révision de l'année suivante. Il se recommande toutefois qu'il communique la violation dudit arrêté royal du 27 novembre 1973 auprès de l'organe de gestion (après l'assemblée générale), et qu'il prenne en considération les risques pécuniaires qui découlent pour l'entreprise des sanctions prévues par la loi du 20 septembre 1948.

5. QUELLE EST LA FORME DU RAPPORT A ETABLIR DESTINE AU COMITE POUR LA PREVENTION ET LA PROTECTION AU TRAVAIL QUI EXERCE LA FONCTION DU CONSEIL D'ENTREPRISE?

Le comité pour la prévention et la protection au travail exerce la mission du conseil d'entreprise lorsque l'entreprise a eu un conseil d'entreprise lors des élections sociales précédentes mais occupe actuellement moins de 100 et plus de 50 travailleurs. Le commissaire en fonction doit au moins présenter un rapport concernant le contrôle des informations économiques et financières. Quelle forme ce rapport doit-il prendre?

L'exercice de la mission du conseil d'entreprise par le comité pour la prévention et la protection au travail n'implique pas qu'il soit nécessaire d'établir un autre rapport, par exemple en version plus courte. Le rapport à présenter doit être identique à celui destiné au conseil d'entreprise.

6. LE REVISEUR D'ENTREPRISES DOIT-IL REDIGER UN RAPPORT DE REVISION SUR LES COMPTES D'UNE SUCCURSALE AYANT UN CONSEIL D'ENTREPRISE?

Le conseil d'entreprise d'une succursale d'une société étrangère établie en Belgique reçoit, en tant qu'information annuelle, les comptes de ladite succursale. Le réviseur d'entreprises certifie cette information. Doit-il également dans ce cadre faire rapport sur les comptes?

Les comptes de la succursale ne peuvent pas être considérés comme de véritables comptes annuels. Toutefois, ils répondent en substance à la notion de comptes annuels. Le Conseil de l'IRE est d'avis que le réviseur d'entreprises doit s'exprimer de façon explicite sur l'image fidèle des comptes et le respect de la législation comptable applicable à la succursale.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1999, pp. 84-85.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 767-768.

7. LE COMMISSAIRE DOIT-IL REDIGER DEUX RAPPORTS DANS LE CAS OU IL Y A CONCOURS ENTRE LE RAPPORT SUR LA PROPOSITION DE DISSOLUTION ET LE RAPPORT DE REVISION SUR LES COMPTES ANNUELS?

Une assemblée générale extraordinaire est tenue en application de l'article 633 C. Soc. (perte du capital social). L'ordre du jour prévoit également l'approbation des comptes annuels du dernier exercice clôturé. Le commissaire a remis son rapport de révision sur les comptes annuels et, dans la seconde partie de son rapport, il fait mention du problème de discontinuité de la société. Dans ce cas, faut-il que le commissaire établisse un rapport supplémentaire en application de l'article 181 C. Soc.?

Lorsqu'une assemblée générale extraordinaire est convoquée en application de l'article 633 C. Soc. et qu'elle décide la dissolution de la société, la procédure de l'article 181 C. Soc. doit être suivie. Un rapport doit être établi par le conseil d'administration: proposition de dissolution et état de la situation active et passive. Cette dernière ne peut être remplacée par les derniers comptes annuels approuvés, dans la mesure où les règles d'évaluation seraient différentes en application de l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

En outre, les comptes annuels peuvent avoir été clôturés à une date remontant à plus de trois mois, ce qui excéderait le délai prévu dans le cadre de l'article 181 C. Soc. Enfin, les normes de révision respectivement applicables (les Normes relatives au contrôle lors de la proposition de dissolution et les Normes générales de révision), prévoient un schéma de conclusion non totalement interchangeable.

Le commissaire doit donc établir deux rapports séparés: l'un sur les comptes annuels et l'autre sur la situation active et passive jointe à la proposition de dissolution.

8. INFRACTIONS AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA CONSOLIDATION: FAUT-IL QUE LE COMMISSAIRE MENTIONNE L'INFRACTION, ET SI OUI, DANS QUEL RAPPORT?

Le commissaire d'une société qui a été exemptée de consolidation en vertu de l'article 113 C. Soc. (sous-consolidation) constate que la société mère n'a pas déposé les comptes consolidés dans le délai de sept mois prévu par l'article 113, § 2, 4°, a) C. Soc. Le commissaire ne peut plus mentionner cette infraction dans son rapport, vu que les comptes annuels qu'il a contrôlés et le rapport qui s'y rapporte, sont déjà déposés. Que doit-il faire?

C'est la société exemptée qui est responsable de la publication des comptes consolidés du groupe auquel appartient la société contrôlée (article 113, § 2, 4^o, a) C. Soc.). Le commissaire de la société exemptée ne peut mentionner l'infraction qu'au moment où elle est commise. Il le fera dans son rapport de révision (deuxième partie) de l'exercice suivant.

Il y a lieu de noter que les dispositions de base en matière de consolidation ont été intégrées dans le Code des sociétés et que les autres dispositions réglementaires sont insérées dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

La responsabilité des administrateurs s'étend donc incontestablement aux comptes consolidés et les infractions dans ce domaine doivent dès lors faire l'objet d'une mention dans le rapport du commissaire dès que ces infractions sont constatées.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, pp. 104-106.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 724-725.

9. QUE SE PASSE-T-IL QUAND IL Y A DESACCORD ENTRE LES MEMBRES D'UN COLLEGE DE COMMISSAIRES?

Dans un collège de commissaires, les membres peuvent ne pas être d'accord au sujet du rapport de révision comme, par exemple, l'emploi ou non d'un paragraphe explicatif, la formulation ou non d'une réserve, d'une abstention ou d'une déclaration négative. Faut-il, dans ce cas, rédiger un double rapport, chacun avec un jugement différent?

Comme exposé dans la Partie 1. Nomination du commissaire, point 2.4.4. A., les décisions par le collège sont prises après délibération commune de l'ensemble des membres. En tout cas, le collège n'établit qu'un seul rapport (article 143 C. Soc.), même s'il y a désaccord entre les membres.

Le rapport du collège de commissaires doit expliquer de façon non équivoque, les circonstances et les raisons pour lesquelles les membres respectifs du collège ont une opinion différente, ainsi que l'impact sur la déclaration faite par le collège des commissaires. Il est clair que les membres du collège doivent essayer d'éviter une telle situation.

Enfin, le membre qui est en désaccord avec les autres peut présenter sa démission à l'assemblée générale après l'en avoir informée par écrit (article 135, alinéa 2 C. Soc.). Il aura, auparavant, signé la déclaration du collège.

10. MODIFICATION DES COMPTES ANNUELS APRES LA SIGNATURE DU RAPPORT DE REVISION: FAUT-IL REDIGER UN NOUVEAU RAPPORT?

10.1. Modification par l'organe de gestion

Si les comptes annuels faisant l'objet du rapport du commissaire sont modifiés par l'organe de gestion avant de les soumettre à l'assemblée générale, le rapport du commissaire doit en tenir compte et un nouveau rapport sera établi.

Il n'est, en effet, pas admissible que le rapport de révision concerne des documents différents de ceux sur lesquels l'assemblée doit se prononcer. Si le commissaire n'est pas en mesure d'établir dans le temps requis, un nouveau rapport fondé, il fera une déclaration d'abstention sur les comptes annuels modifiés par l'organe de gestion. En tout cas, le nouveau rapport contiendra une référence à la date et au contenu du rapport précédent.

10.2. Modification par ou au cours de l'assemblée générale

L'assemblée générale a les pouvoirs d'approuver ou de ne pas approuver les comptes annuels (article 554 C. Soc.). Si l'approbation est refusée, l'organe de gestion peut recourir à la possibilité lui conférée par l'article 555 C. Soc. de proroger la décision de l'assemblée générale à trois semaines.

Ceci peut permettre à l'organe de gestion d'établir des comptes annuels modifiés et au commissaire de rédiger un nouveau rapport de révision.

En revanche, on peut se poser la question de savoir si l'assemblée générale a les pouvoirs de modifier les comptes annuels séance tenante.

Selon le Conseil de l'IRE, cela est certainement possible quand la modification concerne une proposition de répartition bénéficiaire.

Dans ce cas, le Conseil se prononce en faveur des alternatives suivantes:

- soit, le commissaire peut se prononcer immédiatement sur la modification. Il demande que sa déclaration soit actée au procès-verbal de l'assemblée générale et qu'un extrait de ce procès-verbal soit joint à son rapport qui sera publié par les soins de la société;
- soit, le commissaire ne peut pas se prononcer sur la version modifiée des comptes annuels. Il laisse acter sa déclaration d'abstention au procès-verbal de l'assemblée générale et demande à la société que cette déclaration soit publiée à la suite de son rapport.

Dans les deux cas, il est conseillé au commissaire de confirmer par écrit à la société son point de vue et sa requête de publication supplémentaire.

Référence:

IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 705-707.

11. A QUELLE OCCASION LE COMMISSAIRE ETABLIT-IL UN RAPPORT DE CARENCE, A QUI L'ADRESSE-T-IL ET QUE DOIT-IL Y MENTIONNER?

L'organe de gestion omet de convoquer l'assemblée générale dans le délai prescrit. Ni les comptes annuels, ni le rapport de gestion ne sont disponibles. Le commissaire est donc dans l'impossibilité d'exercer sa fonction. Il établit un rapport de carence qu'il fait parvenir en première instance à l'organe de gestion. Si ce dernier ne réagit pas, il convoquera une assemblée générale (article 268 ou 532 C. Soc.) et communiquera son rapport de carence aux actionnaires.

Dans son rapport, le commissaire doit clairement mentionner les infractions au Code des sociétés et mettre en évidence la responsabilité pénale de l'organe de gestion qui ne soumet pas les comptes annuels à l'assemblée générale dans les délais légaux.

Références:

- IRE, *Rapp. annuel*, 1993, pp. 184-185.
- IRE, *Vademecum*, 2002, pp. 710-711.

12. COMMENT SE PASSE LA REDACTION DU RAPPORT DE REVISION LORSQU'UN COMMISSAIRE SUPPLEANT EXERCE LA FONCTION DE COMMISSAIRE?

Les circonstances dans lesquelles intervient un commissaire suppléant sont décrites dans la Partie 1. Nomination du commissaire, point 2.4.3. Puisque chacun des commissaires aura accompli une partie de la mission de révision, ils devront tous les deux établir un rapport dans lequel ils rendent compte de leur mission. L'assemblée générale pourra, sur la base de ces rapports, leur donner décharge. Ce rapport séparé, établi par chaque réviseur d'entreprises, concerne ainsi leurs activités respectives mais il ne peut être considéré comme «une déclaration sur les comptes annuels». Seul celui qui est effectivement en fonction au moment de l'assemblée générale établira un rapport sur les comptes annuels dans lequel il déclarera s'être basé sur les activités de son confrère.

Dans certaines circonstances, il pourra être acceptable de rédiger un rapport unique, signé par les deux réviseurs d'entreprises. Les réviseurs d'entreprises déclarent dans ce rapport qu'ils s'appuient sur leurs travaux respectifs.

Références :

- IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 198.
- IRE, *Vademecum*, 2002, p. 711.

ANNEXES

1. Code des sociétés (extraits)
2. Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations (extraits)
3. Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises (extraits)
4. Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (extraits)
5. Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (extraits)
6. Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (extraits)

1. CODE DES SOCIETES

Article 15

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

- *nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle: 50;*
- *chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée: 6.250.000 euros;*
- *total du bilan: 3.125.000 euros;*

sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

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

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

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

§ 3. Lorsque l'exercice a une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le montant du chiffre d'affaires à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, visé au § 1er, est multiplié par une fraction dont le dénominateur est douze et le numérateur le nombre de mois compris dans l'exercice considéré, tout mois commencé étant compté pour un mois complet.

§ 4. La moyenne des travailleurs occupés, visée au § 1er, est le nombre moyen des travailleurs en équivalents temps plein, inscrits à la fin de chaque mois de l'exercice considéré au registre du personnel tenu en vertu de l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 relatif à la tenue des documents sociaux.

Le nombre des travailleurs en équivalents temps plein est égal au volume de travail exprimé en équivalents occupés à temps plein, à calculer pour les travailleurs occupés à temps partiel sur la base du nombre contractuel d'heures à prester par rapport à la durée normale de travail d'un travailleur à temps plein comparable (travailleur de référence).

Lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale d'une société sont des produits non visés par la définition du poste « chiffre d'affaires », il y a lieu, pour l'application du § 1er, d'entendre par « chiffre d'affaires », le total des produits à l'exclusion des produits exceptionnels.

Le total du bilan visé au § 1er est la valeur comptable totale de l'actif tel qu'il apparaît au schéma du bilan qui est déterminé par arrêté royal en vertu de l'article 92, § 1er.

§ 5. Dans le cas d'une société liée à une ou plusieurs autres, au sens de l'article 11, les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan, visés au § 1er, sont déterminés sur une base consolidée. Quant au critère en matière de personnel occupé, le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées est additionné.

§ 6. (...). »

Article 74

« Sont déposés et publiés conformément aux articles précédents:

1° ...

2° l'extrait des actes relatifs à la nomination et à la cessation des fonctions:

a) ...

b) des commissaires; ... »

Article 76, alinéa 1^{er}

« Les actes et indications dont la publicité est prescrite ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de leur publication par extraits ou par mention aux Annexes du Moniteur belge, sauf si la société prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance. »

Article 130

« Les commissaires sont nommés parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, par l'assemblée générale.

Toute décision de nomination ou de renouvellement du mandat d'un commissaire prise sans respecter l'alinéa 1er est nulle. La nullité est prononcée par le président du tribunal de commerce du siège social de la société siégeant comme en référé. »

Article 131

« A défaut de commissaires, ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, il est immédiatement pourvu à leur nomination ou à leur remplacement. A défaut, le président du tribunal de commerce, siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe l'émolument et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement. Une telle nomination ou un tel remplacement ne produira toutefois ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président. »

Article 132

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

La désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre. »

Article 133, alinéa 9

« Le Roi détermine, par arrêté délibéré en Conseil des ministres pris à l'initiative du ministre de l'Economie et du ministre de la Justice, après avis du Conseil supérieur des professions économiques et de l'Institut des réviseurs d'entreprises, de manière limitative les prestations visées à l'alinéa précédent qui sont de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire. »

Article 134

« § 1er. Les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ces émoluments consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des réviseurs d'entreprises. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties.

§ 2. L'objet et les émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies par le commissaire au sein de la société dont il contrôle les comptes annuels ou d'une société belge ou d'une personne belge liée à cette société au sens de l'article 11 à une filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes annuels, visée aux articles 142 et 146, sont mentionnés dans le rapport annuel selon les catégories prévues par le Roi.

§ 3. En dehors de ces émoluments, les commissaires ne peuvent recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit.

La société ne peut leur consentir des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à leur profit.

§ 4. L'objet et les émoluments liés aux tâches, mandats ou missions accomplis par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, d'office, dans des liens de collaboration ou par une société ou une personne liée au commissaire visée à l'article 11, au sein de la société dont le commissaire contrôle les comptes annuels ou d'une société belge ou d'une personne belge liée avec cette société au sens de l'article 11 ou d'une filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes annuels, visée aux articles 142 et 146, sont mentionnés dans le rapport annuel selon les catégories prévues par le Roi. »

Article 141

« Le présent chapitre n'est pas applicable:

- 1° aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple et aux sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques;*
- 2° aux petites sociétés au sens de l'article 15, étant entendu que, pour l'application du présent chapitre, chaque société sera considérée individuellement, sauf:*
 - a) les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés;*
 - b) les sociétés à portefeuille qui tombent sous l'application de l'arrêté royal no 64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille;*
 - c) les sociétés dont les titres sont inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeur;*
- 3° aux groupements d'intérêt économique dont aucun membre n'est lui-même soumis au contrôle par un commissaire;*
- 4° aux sociétés agricoles. »*

Article 142

« Le contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent code et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels doit être confié à un ou plusieurs commissaires. »

Article 145

« Sauf dispositions contraires dans d'autres législations, le présent chapitre n'est pas applicable à l'égard:

- 1° des institutions de crédit régies par la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, de la Banque nationale de Belgique, de l'Institut de réescompte et de garantie et de la Caisse des dépôts et consignations;*
- 2° des sociétés régies par l'arrêté royal no 64 du 10 novembre 1967 organisant le statut des sociétés à portefeuille;*

3° des entreprises d'investissement visées dans la loi du 6 avril 1995 relative aux marchés secondaires, au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placements;

4° des groupements d'intérêt économique;

5° des sociétés agricoles. »

Article 146

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

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

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

Article 151

« Dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés ayant pour mission:

1° de faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion, conformément aux articles 143 et 144;

2° de certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables;

3° d'analyser et d'expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise,

quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société;

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 l'organe de gestion, 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.»

Article 152

«L'organe de gestion transmet au réviseur d'entreprises copie des informations économiques et financières qu'il communique par écrit au conseil d'entreprise.»

Article 153

«L'ordre du jour et le procès-verbal des réunions du conseil d'entreprise où des informations économiques et financières sont fournies ou discutées, sont communiqués au réviseur d'entreprises en même temps qu'aux membres.»

Article 154

«Le réviseur d'entreprises peut assister aux réunions du conseil d'entreprise.

Il est toutefois tenu d'y assister lorsqu'il y est invité par l'organe de gestion ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux.»

Article 155

«Lorsqu'un commissaire doit être désigné dans une société en vertu du présent titre, la mission visée aux articles 151 à 154 est exercée par ce commissaire.»

Article 156

«Les commissaires de la société visée à l'article 155 sont nommés sur présentation du conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur proposition de l'organe de gestion et statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs.

Il en est de même pour le renouvellement de leur mandat.»

Article 157

« Si les majorités visées à l'article 156, alinéa 1er, ne peuvent être obtenues au sein du conseil d'entreprise sur cette proposition et de manière générale, à défaut de nomination d'un ou de plusieurs commissaires présentés en application de l'article 156, alinéa 1er, le président du tribunal de commerce dans le ressort duquel la société a établi son siège, statuant à la requête de tout intéressé et siégeant comme en référé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe l'émolument et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire et les missions visées aux articles 151 à 154 jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à son remplacement.

Cette 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, conformément à l'article 156, alinéa 1er. »

Article 158

« Le montant de la rémunération des commissaires est communiqué à titre d'information au conseil d'entreprise. Cette rémunération rétribue les fonctions de commissaire et les missions que celui-ci effectue en vertu des articles 151 à 154. A la demande des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux, le réviseur présente au conseil une estimation du volume des prestations requises pour l'exercice de ces fonctions et missions. »

Article 159

« Le commissaire ne peut, en cours de mandat, être révoqué que sur proposition ou avis conforme du conseil d'entreprise statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs.

En cas de démission, le commissaire doit informer par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission. »

Article 160

« Toute décision de nomination, de renouvellement de mandat ou de révocation prise sans respecter les articles 156 à 159 est nulle. La nullité est prononcée par le président du tribunal de commerce du siège social de la société siégeant comme en référé. »

Article 161

« Dans les sociétés où aucun commissaire n'a été nommé, l'assemblée générale nomme un réviseur d'entreprises chargé de la mission visée aux articles 151 à 154. »

Article 162

« Sauf dérogation par le présent code, les articles 130 à 140 sont applicables aux réviseurs d'entreprises nommés dans les sociétés où il n'existe pas de commissaire. »

La présentation, le renouvellement du mandat et le renvoi ont lieu conformément aux articles 156 à 160. »

Article 163

« La mission du président du tribunal de commerce visée aux articles 157 et 159 est exercée, à l'égard des sociétés civiles qui ont pris une des formes visées au livre V, par le président du tribunal du travail dans le ressort duquel la société a établi son siège, siégeant comme en référé. »

Article 164

« § 1er. Le Roi peut arrêter des modalités d'application des articles 151 à 163. Il peut prévoir que ces articles ou certaines des règles de ces articles ne sont applicables que dans la mesure où le conseil d'entreprise n'en a pas décidé autrement. »

§ 2. Avant d'arrêter les mesures réglementaires prévues par le § 1er, le Roi prend l'avis, soit du Conseil national du Travail, soit de la commission paritaire compétente ou, à son défaut, des organisations représentatives, des chefs d'entreprise, des travailleurs et des cadres.

Lorsque ces mesures soulèvent, indépendamment de l'aspect social, des questions d'intérêt économique, le Roi prend également l'avis, soit du Conseil central de l'économie, soit de la commission consultative spéciale compétente.

Les organismes consultés en vertu du présent article font parvenir leur avis dans les deux mois de la demande qui leur en est faite, à défaut de quoi, il peut être passé outre. »

Article 165

«Au cas où, en application de l'article 141, aucun commissaire ne doit être nommé, l'organe de gestion est néanmoins tenu de soumettre à l'organe compétent la demande d'un ou de plusieurs associés visant à la nomination d'un commissaire, chargé des fonctions visées à l'article 142.»

Article 166

«Au cas où aucun commissaire n'est nommé, chaque associé a, nonobstant toute stipulation contraire des statuts, individuellement les pouvoirs d'investigation et de contrôle des commissaires. Il peut se faire représenter ou se faire assister par un expert-comptable.»

Article 171

«§ 1er. Les administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires de sociétés qui sciemment contreviennent aux dispositions du chapitre II du présent titre relatif au contrôle des comptes annuels ou du chapitre III du présent titre relatif au contrôle des comptes consolidés sont punis d'une amende de cinquante à dix mille euros.

Ils sont punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille euros ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse.

§ 2. Ceux qui, en qualité de commissaire, de réviseur ou d'expert indépendant, attestent ou approuvent des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats de sociétés, lorsque les dispositions visées au § 1er ne sont pas respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées, seront punis d'une amende de cinquante à dix mille euros.

Ils seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille euros ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse.

§ 3. Les sociétés seront civilement responsables des condamnations à l'amende prononcées en vertu du § 1er contre leurs administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires.»

«Par dérogation à l'article 166, les statuts peuvent prévoir que les pouvoirs d'investigation et de contrôle des associés individuels sont délégués à un ou plusieurs associés chargés de ce contrôle. Ces associés chargés du contrôle sont nommés par l'assemblée générale des associés. Ils ne peuvent exercer aucune autre fonction, ni accepter aucun autre mandat dans la société. Ils peuvent se faire représenter par un expert-comptable externe. La rémunération de l'expert-comptable externe incombe à la société s'il a été désigné avec son accord ou si cette rémunération a été mise à sa charge par décision judiciaire. Dans ces cas, les observations de l'expert-comptable externe sont communiquées à la société.»

2. LOI DU 27 JUIN 1921 SUR LES ASSOCIATIONS SANS BUT LUCRATIF, LES ASSOCIATIONS INTERNATIONALES SANS BUT LUCRATIF ET LES FONDATIONS

Article 17, § 5

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

1° 50 travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps-plein inscrits au registre du personnel tenu en vertu de l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 précité;

2° 6.250.000 EUR pour le total des recettes autres qu'exceptionnelles, hors taxe sur la valeur ajoutée;

3° 3.125.000 EUR pour le total du bilan.

Les commissaires sont nommés par l'assemblée générale parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des réviseurs d'entreprises.

Les montants susmentionnés peuvent être adaptés par le Roi à l'évolution de l'indice des prix à la consommation.»

3. LOI DU 22 JUILLET 1953 CREATANT UN INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Article 9

«Les modalités et les conditions de la rémunération du réviseur sont établies et contrôlées par le conseil de l'Institut.»

4. LOI DU 17 JUILLET 1975 RELATIVE A LA COMPTABILITE DES ENTREPRISES

Article 10, § 2, alinéas 1^{er} et 2

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

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

Article 11, § 1^{er}, alinéas 1^{er} et 2

«Les organismes publics de droit belge qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel, à l'exception des entreprises visées à l'article 15, § 1er, de cette loi, sont tenus de se conformer au Code des sociétés et à ses arrêtés d'exécution en ce qui concerne la forme, le contenu, le contrôle et le dépôt des comptes annuels consolidés et du rapport de gestion consolidé.

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

5. ARRETE ROYAL DU 10 JANVIER 1994 RELATIF AUX OBLIGATIONS DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Article 22, alinéa 1^{er}

« Les réviseurs d'entreprises ne peuvent de quelque façon que ce soit, attribuer ou percevoir des commissions, des courtages ou d'autres avantages en rapport avec leurs missions. »

Article 23

« Le montant des honoraires du réviseur d'entreprises doit être déterminé en fonction de la complexité de la mission, de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises dans le respect des normes de l'Institut. »

Article 24

« Avant d'accepter tout mandat ou mission, le réviseur d'entreprises doit s'informer, auprès de l'entreprise ou de l'institution concernée, sur le fait qu'un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze mois écoulés d'une mission révisoriale dans la même entreprise.

Chaque fois qu'un réviseur d'entreprises est amené à effectuer des travaux dans une société ou organisme dans lequel un autre réviseur d'entreprises exerce des fonctions de commissaire ou une mission légale de révision, il ne peut accomplir des travaux sur place qu'après avoir informé ce dernier de préférence par écrit de son intervention.

Cette règle est applicable quel que soit l'objet de cette mission, y compris l'expertise judiciaire, mais sans préjudice des règles de droit qui les régissent.

Tout réviseur d'entreprises appelé à succéder à un confrère a le devoir quelle que soit la mission, de se mettre préalablement en rapport avec lui par écrit. Le réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission est tenu d'autoriser la consultation de ses documents de travail par son confrère.»

6. ARRETE ROYAL DU 30 JANVIER 2001 PORTANT EXECUTION DU CODE DES SOCIETES

Article 183bis

« Sans préjudice des interdictions contenues dans le Code des sociétés, dans la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et dans les arrêtés pris en exécution desdites lois, l'article 183ter contient de manière limitative les prestations qui sont de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire au sens de l'article 133, alinéa 9, du Code des sociétés. »

Article 183ter

« Sans préjudice des dispositions des articles 3, 7bis et 8 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et des dispositions contenues dans les articles 4 à 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et sans préjudice des autres dispositions de l'article 133 du Code des sociétés, le commissaire ne peut se déclarer indépendant dans le cas où lui-même ou une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou une société ou personne liée au commissaire au sens de l'article 11 du Code des sociétés:

- 1° prend une décision ou intervient dans le processus décisionnel dans la société contrôlée;
- 2° assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée;
- 3° élabore, développe, met en œuvre ou gère des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée;
- 4° réalise des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée, si celles-ci constituent un élément important des comptes annuels;
- 5° participe à la fonction d'audit interne;
- 6° représente la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres;
- 7° intervient dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée.»

Article 183^{quater}

«L'article 183^{ter} est également applicable aux sociétés et aux personnes visées à l'article 133, alinéa 8 du Code des sociétés.»

Article 183^{quinquies}

«Pour l'application de l'article 183^{ter}, est considéré comme un lien de collaboration sous l'angle professionnel, la collaboration suivante organisée par un commissaire avec une personne morale ou physique:

1° toute société visant à exercer la profession de réviseur d'entreprises et dans laquelle le commissaire est actionnaire, associé, administrateur ou gérant;

2° toute association ou société au sens de l'article 8, § 4 de la loi du 22 juillet 1953 formée entre un ou plusieurs réviseurs d'entreprises, dont l'un au moins est commissaire, et d'autres personnes qui ne possèdent pas cette qualité ou une qualité reconnue équivalente;

3° toute société ou personne avec laquelle la société ou l'association au sens du 1° ou 2° est liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés;

4° toute fonction d'associé, d'actionnaire, d'administrateur, de gérant ou de membre d'une société, d'une association ou une personne visée au 1° à 3°, qui fait partie de l'équipe chargée de la mission d'audit;

5° tout contrat de travail conclu par le commissaire avec un réviseur d'entreprises;

6° tout réviseur d'entreprises avec lequel la société, l'association ou la personne, au sens du 1°, 2° ou 3°, a conclu un contrat de travail;

7° tout contrat contenant le droit d'utiliser une raison sociale commune ou d'y faire référence;

8° tout contrat comportant un engagement de recommandation réciproque;

9° tout contrat ou société visant la mise en commun de ressources professionnelles.»

Article 183^{sexies}

«Sans préjudice des dispositions de l'article 133 du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, l'article 183^{ter} n'est pas applicable aux prestations accomplies en faveur d'une société lorsque les conditions cumulatives suivantes sont réunies:

1°) *cette société est liée à une société contrôlée par le commissaire au sens de l'article 11 du Code des sociétés;*

2°) *les prestations ont été effectuées avant que cette société ne soit liée à une société contrôlée par le commissaire au sens de l'article 11 du Code des sociétés;*

3°) *les prestations visées ci-dessus ont été effectuées par le commissaire ou par une personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail ou avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration;*

4°) *les comptes de cette société n'étaient pas contrôlés par le commissaire durant la période pendant laquelle les prestations visées ci-dessus ont été effectuées;*

5°) *les honoraires relatifs aux prestations visées à l'article 183ter réalisées en faveur de cette société ne dépassent pas les honoraires visés à l'article 134, § 1^{er}, du Code des sociétés; l'appréciation du rapport des rémunérations et des émoluments est à effectuer globalement au niveau de la société dont le commissaire vérifie les comptes et de ses filiales.»*

Article 184

«§ 1. Le présent livre est applicable à chaque société dans laquelle un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, sauf accord contraire concernant la procédure de présentation des candidats commissaire ou réviseur d'entreprises, acté dans un procès-verbal trois mois au moins avant la date à laquelle doit intervenir la désignation de commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises au sein de la société, par l'assemblée générale des actionnaires ou à défaut par l'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou par le chef d'entreprise.

§ 2. Lorsqu'une société comprend plusieurs conseils d'entreprise et que ceux-ci se réunissent séparément, les dispositions du § 1^{er} s'appliquent à chacun de ces conseils d'entreprise séparément.

Lorsqu'une société comprend plusieurs conseils d'entreprise et que ceux-ci se réunissent séparément, les autres dispositions du présent livre s'appliquent uniquement aux conseils d'entreprise qui n'ont pas arrêté, dans le délai prévu au § 1^{er}, un accord contraire concernant la procédure de présentation des candidats commissaire ou réviseur d'entreprises.

§ 3. *Lorsqu'une réunion commune du conseil d'entreprise est convoquée conformément à l'article 15 de la convention collective de travail du 9 mars 1972 coordonnant les accords nationaux et les conventions collectives de travail relatifs aux conseils d'entreprise, conclus au sein du Conseil national du Travail, convention rendue obligatoire par arrêté royal du 9 mars 1972, les dispositions du présent livre s'appliquent à cette réunion commune.*

§ 4. *Lorsqu'un seul conseil d'entreprise existe pour plusieurs entités juridiques, la date prise en considération pour le calcul du délai prévu au § 1^{er} est celle à laquelle la première désignation pour une de ces entités juridiques doit intervenir.»*

Article 185

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

Article 186

«Si la réunion du conseil d'entreprise prévue à l'article 185 ne donne lieu à aucun accord sur le(s) candidat(s) commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises proposé(s), il faudra à nouveau délibérer sur la proposition au plus tard lors de la dernière réunion du conseil d'entreprise précédant la date à laquelle la désignation doit intervenir au sein de la société.

Si on ne tient plus d'assemblée ordinaire du conseil d'entreprise avant cette date, il faut le cas échéant convoquer une assemblée extraordinaire du conseil d'entreprise.

L'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou le chef d'entreprise peuvent le cas échéant proposer un ou plusieurs nouveaux candidats commissaires-réviseurs ou réviseurs d'entreprises.»

Article 187

« Toutes les informations écrites que le(s) candidat(s) commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises ont communiquées à l'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou au chef d'entreprise doivent être communiquées aux membres du conseil d'entreprise en même temps que les invitations aux réunions prévues aux articles 185 et 186. »

En plus des informations visées à l'alinéa 1^{er}, les membres du conseil d'entreprise doivent recevoir un « curriculum vitae », ainsi que, si une majorité de délégués des travailleurs le demande, une note comprenant une estimation de l'importance et de la rémunération des prestations à effectuer et une description de leur contenu. »

120

ANNEXES

Article 188

« A la demande d'une majorité de délégués des travailleurs du conseil d'entreprise, les candidats commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises proposés sont invités à se présenter à la réunion du conseil d'entreprise au cours de laquelle on délibère sur la présentation. Le candidat commissaire ou réviseur d'entreprises doit être présent à la réunion du conseil d'entreprise à laquelle il est invité afin de se présenter. »

Il doit répondre aux questions qui lui sont posées à propos de la nature et de l'importance de sa mission au sein de la société et de son exécution. »

Article 189

« Lorsqu'une société comprend plusieurs conseils d'entreprise, ces conseils sont réputés, pour la détermination de la majorité prescrite par l'article 156, alinéa 1^{er} du Code des sociétés, former un seul collège électoral, indépendamment du fait qu'ils se prononcent séparément ou en réunion commune sur les candidatures qui leur sont proposées. »

Article 190

« Lorsqu'un seul conseil d'entreprise existe pour plusieurs entités juridiques, la délibération de cet unique conseil d'entreprise s'applique à toutes les entités juridiques pour lesquelles le conseil d'entreprise souhaite adopter la même décision à propos des candidatures qui lui ont été présentées. »

En ce cas, la date prise en considération pour le calcul des délais prévus aux articles 185 et 186 est celle à laquelle la première désignation pour une de ces entités juridiques doit intervenir.»

Article 191

«Le présent livre est aussi applicable à toutes les entreprises, autres que les sociétés, visées à l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, sauf accord contraire concernant la procédure de présentation des candidats commissaire ou réviseur d'entreprises, acté dans un procès-verbal trois mois au moins avant la date à laquelle doit intervenir la désignation de commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises au sein de l'entreprise, par l'assemblée générale des actionnaires ou à défaut par l'organe statutaire compétent pour l'administration de l'entreprise ou par le chef d'entreprise.»