

Institut des Réviseurs d'Entreprises

**VADEMECUM DU REVISEUR D'ENTREPRISES**

**Tome I : Doctrine**

**2009**



**INSTITUT  
DES  
REVISEURS  
D'ENTREPRISES**

**VADEMECUM  
DU REVISEUR  
D'ENTREPRISES**

**Tome I : Doctrine**

**2009**



Editions Standaard  
Boîte postale 7000  
1000 Bruxelles 1  
tél.: 02 733 50 85  
fax: 03 734 09 59  
e-mail: [esi@editions-standaard.be](mailto:esi@editions-standaard.be)

**IRE**

Rue d'Arenberg 13  
1000 Bruxelles  
tél.: 02 512 51 36  
fax: 02 512 78 86  
[www.accountancy.be](http://www.accountancy.be)  
e-mail: [info@ibr-ire.be](mailto:info@ibr-ire.be)

ONT COLLABORE A LA PRESENTE EDITION

**Coordination**

D. SCHOCKAERT et S. VAN ATTENHOVEN

**Rédaction**

<i>Secrétaire général</i>	D. SZAFRAN
<i>Directeur Assurance Qualité et Surveillance</i>	I. MEUNIER
<i>Conseiller</i>	S. FOLIE
<i>Conseiller</i>	L. POLFLIET
<i>Conseiller-adjoint</i>	W. DE BRABANDERE
<i>Conseiller-adjoint</i>	J. BOGDAN
<i>Directeur Administration</i>	E. VAN MEENSEL
<i>Conseiller</i>	C. D'HONDT
<i>Responsable du Stage</i>	O. COSTA
<i>Conseiller-adjoint</i>	A. DEN DONCKER
<i>Conseiller</i>	S. VAN ATTENHOVEN
<i>Conseiller-adjoint</i>	N. HOUYOUX
<i>Responsable Relations Internationales</i>	S. VAN BELLINGHEN
<i>Responsable juridique et ICCI</i>	E. VANDERSTAPPEN
<i>Conseiller-adjoint</i>	V. YANGANDI
<i>Gestionnaire de l'information</i>	J. LAPLASSE
<i>Responsable Etudes et Formation</i>	S. QUINTART
<i>Conseiller-adjoint</i>	L. VERBOOGEN
<i>Chargé en communication –</i>	C. THIENPOND
<i>Conseiller-adjoint</i>	

**Traduction**

**Dactylografie et mise en page**

F. BERRAZI  
C. BAUWENS  
S. CARDON  
I. LIPPENS  
H. MEEUSSEN  
A. MORSA  
M. ROGEMAN

11<sup>e</sup> édition

*Editeur responsable : P. Berger – Rue d'Arenberg 13 – 1000 Bruxelles –  
Tél. 02/512.51.36*

© 2009 Tous droits réservés.

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur responsable.

Dépôt légal : D/2009/0034/311

ISBN 978 90 341 9289 9

## AVERTISSEMENT

Déjà en 2008, deux Tomes du « Vademecum 2007 » se sont présentés, notamment

- Vademecum Tome II : “*Législation, normes et recommandations* ;
- Vademecum Tome III : “*L'accès à la profession*”.

En 2010, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) présente le Tome I restant du Vademecum, sous le titre “*2009 – Tome : Doctrine*”.

Sur l'extranet, vous pourrez consulter les fichiers de ce Tome I en pdf et word.

La matière est à jour jusqu'au 30 juin 2009.

La structure du Vademecum Tome I (“*Doctrine*”) se ventile en neuf parties :

- Partie 1 : Introduction générale à l'organisation de la profession de réviseur d'entreprises ;
- Partie 2 : Le réviseur d'entreprises et le registre public ;
- Partie 3 : Administration et fonctionnement de l'Institut ;
- Partie 4 : Le rôle de l'Institut dans l'exercice de la mission de réviseur d'entreprises ;
- Partie 5 : Supervision publique ;
- Partie 6 : Déontologie ;
- Partie 7 : La fonction de commissaire ;
- Partie 8 : Missions particulières ;
- Partie 9 : Législations et réglementations particulières.

Les documents repris dans ce Vademecum sont donc le reflet des textes approuvés au 30 juin 2009. Cela ne signifie pas qu'ils sont nécessairement « à jour » au moment où vous en prendrez connaissance.

J'encourage tous les confrères, en raison des évolutions rapides qui caractérisent les diverses matières traitées, à consulter régulièrement d'autres sources de l'IRE comme l'extranet, les circulaires, les rapports annuels, etc.

Je voudrais enfin rappeler que nous apprécions les remarques formulées par nos confrères ou par d'autres lecteurs de cet ouvrage en vue d'en améliorer la structure et/ou le contenu.

La mise à jour permanente de ces nombreuses informations représente une charge de travail considérable et je tiens à remercier tous les membres du personnel de l'Institut.

Pierre P. BERGER  
Président IRE  
Septembre 2009

## LISTE DES ABREVIATIONS

<b>ABB</b>	Association belge des Banques et des Sociétés de bourse
<b>ABIP</b>	Association belge des Institutions de Pension
<b>ACCOM</b>	Comité d’avis et de contrôle de l’indépendance du commissaire
<b>AELE</b>	Association européenne de libre-échange
<b>AFM</b>	<i>Autoriteit Financiële Markten</i> (Pays-Bas)
<b>AICPA</b>	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (US)
<b>AMF</b>	Autorité des Marchés Financiers (France)
<b>ARAB</b>	Association royale des Actuaire belges
<b>BCE</b>	Banque Carrefour des Entreprises
<b>BCSS</b>	Banque Carrefour de la Sécurité sociale
<b>BNB</b>	Banque Nationale de Belgique
<b>CAG</b>	<i>Consultative Advisory Group</i>
<b>CBFA</b>	Commission bancaire, financière et des assurances
<b>CCE</b>	Conseil central de l’économie
<b>CECCAR</b>	<i>Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania</i>
<b>CE</b>	Commission européenne
<b>CEBS</b>	<i>Committee of European Banking Supervisors</i>
<b>CESR</b>	<i>Committee of European Securities Regulators</i>
<b>CIA</b>	<i>Certified Internal Auditor</i>
<b>CICA</b>	<i>Canadian Institute of Certified Accountants</i> (Canada)
<b>CNC</b>	Commission des Normes comptables
<b>CNCC</b>	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France)
<b>CRME</b>	Chambre de renvoi et de mise en état
<b>CSPE</b>	Conseil supérieur des Professions économiques
<b>CTIF</b>	Cellule de traitement des informations financières
<b>DGCD-ONG</b>	Direction Générale de la Coopération au Développement
<b>ECTS</b>	<i>European Credit Transfer System</i>
<b>ED</b>	<i>Exposure Draft</i>
<b>EFRAG</b>	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>
<b>EGAOB</b>	<i>European Group of Auditors’ Oversight Bodies</i>
<b>EIN</b>	<i>European Innovation Network</i>
<b>EIP</b>	Entités d’intérêt public
<b>FATF</b>	<i>Financial Action Task Force on Money Laundering</i>
<b>FEB</b>	Fédération des Entreprises Belges
<b>FEBELFIN</b>	Fédération belge du secteur financier
<b>FEE</b>	Fédération des Experts Comptables Européens
<b>FIDEF</b>	Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones
<b>FVIB</b>	<i>Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen</i>
<b>GAAP</b>	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
<b>GAFI</b>	Groupe d’action financière sur le blanchiment de capitaux
<b>GIE</b>	Groupement d’Intérêt Economique
<b>GPR</b>	<i>Global Peer Review</i> (TAC)
<b>H3C</b>	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (France)

<b>IAASB</b>	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
<b>IAF</b>	Institut des Auditeurs de Fraude
<b>IAPS</b>	<i>International Auditing Practice Statement</i>
<b>IAS</b>	<i>International Accounting Standards</i> (voir aussi IFRS)
<b>IASB</b>	<i>International Accounting Standards Board</i>
<b>ICCI</b>	Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises
<b>ICJCE</b>	<i>Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España</i> (Espagne)
<b>ICT</b>	<i>Information and Communication Technology</i>
<b>IEC</b>	Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux
<b>IES</b>	<i>International Education Standard</i>
<b>IFAC</b>	<i>International Federation of Accountants</i>
<b>IFRIC</b>	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
<b>IFRS</b>	<i>International Financial Reporting Standards</i> (voir aussi IAS)
<b>IIA</b>	<i>Institute of Internal Auditors</i>
<b>IIN</b>	<i>International Innovation Network</i>
<b>IOSCO</b>	<i>International Organisation of Securities Commissions</i>
<b>IPAO</b>	Institut des Professionnels Associés à l'Ordre des Experts-Comptables (France)
<b>IPCF</b>	Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés
<b>IPi</b>	Institut Professionnel des Agents Immobiliers
<b>IRACBF</b>	Institut des Réviseurs Agréés par la Commission Bancaire et Financière
<b>IRE</b>	Institut des Réviseurs d'Entreprises
<b>ISA</b>	<i>International Standards on Auditing</i>
<b>ISACA</b>	<i>Information Systems Audit and Control Association</i>
<b>ISAR</b>	<i>International Standards of Accounting and Reporting</i>
<b>ISB</b>	<i>Independence Standards Board</i> (US)
<b>ISQC</b>	<i>International Standard on Quality Control</i>
<b>OCDE</b>	Organisation de Coopération et de Développement Economiques
<b>OCM</b>	Office de Contrôle des Mutualités
<b>OEA</b>	Opérateur économique agréé
<b>OEC</b>	Ordre des Experts-Comptables (France)
<b>ONG</b>	Organisations non gouvernementales
<b>OPC</b>	Organismes de Placement Collectif
<b>PCAOB</b>	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
<b>PIB</b>	Produit intérieur brut
<b>PME</b>	Petites et moyennes entreprises
<b>SEC</b>	<i>Securities and Exchange Commission</i> (US)
<b>SeGEC</b>	Secrétariat Général de l'Enseignement Catholique
<b>SIC</b>	<i>Standing Interpretations Committee</i> (IASC)
<b>SME</b>	<i>Small and Medium-Sized Entities</i>
<b>SMO</b>	<i>Statement of Membership Obligations</i>
<b>SMP</b>	<i>Small and Medium Practices</i>
<b>SPF</b>	Service public fédéral
<b>TAC</b>	<i>Transnational Auditors Committee</i> (IFAC)
<b>UE</b>	Union européenne
<b>UNIZO</b>	<i>Unie van zelfstandige ondernemers</i>
<b>XBRL</b>	<i>eXtensible Business Reporting Language</i>

## **ABREVIATION DES TEXTES LEGISLATIFS ISSUS DE LA REFORME 2007-2008 DE LA PROFESSION D'AUDIT EN BELGIQUE**

- Arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil = **arrêté royal transposant la Directive audit**
- Arrêté royal du 25 avril 2007 modifiant le Code des sociétés en vue de la transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil = **arrêté royal modifiant le Code des sociétés**
- Arrêté royal du 25 avril 2007 portant nomination des membres du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire = **arrêté royal ACCOM**
- Arrêté royal du 30 avril 2007 portant coordination de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil = **loi coordonnée de 1953**
- Arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises = **règlement d'accès à la profession**
- Arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public = **règlement d'agrément**
- Arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises = **règlement d'ordre intérieur**
- Loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et les entreprises financières = **loi sur le comité d'audit**
- Arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises = **arrêté royal de surveillance**

# TABLE DES MATIERES

AVERTISSEMENT	5
LISTE DES ABREVIATIONS	6
ABREVIATION DES TEXTES LEGISLATIFS ISSUS DE LA REFORME 2007-2008 DE LA PROFESSION D'AUDIT EN BELGIQUE	8
TABLE DES MATIERES	9

---

## **PARTIE 1 INTRODUCTION GENERALE A L'ORGANISATION DE LA PROFESSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES**

---

<b>CHAPITRE 1 LE REVISEUR D'ENTREPRISES</b>	<b>35</b>
1. Introduction	37
2. Supervision publique	38
3. Accès à la profession	39
4. Conditions d'agrément pour les personnes physiques	40
5. Conditions d'agrément des cabinets de révision	41
6. Retrait de la qualité de réviseur d'entreprises	42
7. Registre public	43
8. Abrogation des obligations relatives aux sociétés et associations de moyens	44
9. Maintien du titre de réviseur d'entreprises lors de l'empêchement pour exécuter les missions révisorales	45
10. Rapport de transparence pour les réviseurs d'entreprises auditant des entités d'intérêt public	46
11. Assemblée générale – droit de vote	47
12. Normes et recommandations	48
13. Formation permanente	49
14. Surveillance et contrôle de qualité	50
15. Chambre de renvoi et de mise en état	51
16. Rappel à l'ordre et mesures d'ordre provisoires	52
17. Commission de discipline – majorité de non-réviseurs d'entreprises	53
18. Procédure disciplinaire	54
19. Sanctions disciplinaires	55
20. Secret professionnel	56

<b>21. Mention obligatoire des honoraires d'audit dans toutes les sociétés</b>	57
<b>22. Modalités d'entrée en vigueur</b>	58
<b>23. Points en suspens</b>	59
23.1 Rotation	59
23.2 Comité d'audit	59
23.3 Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises	59
23.4 Notion de réseau à l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953	60
<b>CHAPITRE 2 HISTORIQUE DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES</b>	69
<hr/>	
<b>PARTIE 2 LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET LE REGISTRE PUBLIC</b>	79
<hr/>	
<b>CHAPITRE 1 DEFINITION ET MISSION DU REVISEUR D'ENTREPRISES</b>	81
<b>CHAPITRE 2 ATTRIBUTION DE LA QUALITE DE REVISEUR D'ENTREPRISES A UNE PERSONNE PHYSIQUE</b>	85
<b>1. Ressortissant d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace Economique Européen</b>	87
1.1 Cadre légal	87
1.1.1 Directive audit du 17 mai 2006	87
1.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953	87
1.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007	87
1.2 Conditions d'octroi	87
1.2.1 Quant au fond	87
1.2.2 Quant à la forme	90
<b>2. Ressortissant d'un Etat tiers qui attribue sur son territoire le bénéfice de l'équivalence aux réviseurs d'entreprises ayant la nationalité belge</b>	91
2.1 Cadre légal	91
2.1.1 Directive audit du 17 mai 2006	91
2.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953	91
2.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007	91
2.2 Conditions d'admission	91
2.2.1 Quant au fond	91
2.2.2 Quant à la forme	92
<b>CHAPITRE 3 ATTRIBUTION DE LA QUALITE DE REVISEUR D'ENTREPRISES A UNE PERSONNE MORALE OU A UNE ENTITE AUTRE QU'UNE PERSONNE PHYSIQUE</b>	93
<b>1. Personne morale ou autre entité, quelle que soit sa forme juridique, ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne</b>	95
1.1 Cadre légal	95

1.1.1	Directive audit du 17 mai 2006	95
1.1.2	Loi coordonnée du 22 juillet 1953	95
1.1.3	Règlement d'agrément du 30 avril 2007	95
1.2	Conditions d'admission	96
1.2.1	Quant au fond	96
1.2.2	Quant à la forme	113
<b>2.</b>	<b>Entités de droit des pays tiers, autres qu'une personne physique</b>	<b>115</b>
2.1	Cadre légal	115
2.1.1	Directive audit du 17 mai 2006	115
2.1.2	Loi coordonnée du 22 juillet 1953	115
2.1.3	Règlement d'agrément du 30 avril 2007	115
2.2	Conditions d'admission	115
2.2.1	Quant au fond	115
2.2.2	Quant à la forme	116
<b>CHAPITRE 4</b>	<b>LA PERTE DE LA QUALITE DE REVISEUR D'ENTREPRISES</b>	<b>119</b>
<b>1.</b>	<b>Cadre légal</b>	<b>121</b>
<b>2.</b>	<b>Le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises</b>	<b>122</b>
2.1	Lorsque les conditions mises à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ne sont plus réunies ou lorsque l'honorabilité du réviseur d'entreprises est compromise	122
2.2	Lorsque le réviseur d'entreprises atteint l'âge de 70 ans	123
2.3	En cas de non-respect des obligations relatives aux cotisations ainsi qu'à d'autres obligations d'information	123
<b>3.</b>	<b>La radiation par décision de l'instance disciplinaire</b>	<b>124</b>
<b>4.</b>	<b>La démission du réviseur d'entreprises</b>	<b>125</b>
4.1	Généralités	125
4.2	Formalités au regard de la démission du réviseur d'entreprises personne physique et du cabinet de révision	125
<b>CHAPITRE 5</b>	<b>LE REGISTRE PUBLIC DES REVISEURS D'ENTREPRISES</b>	<b>127</b>
<b>1.</b>	<b>Cadre légal</b>	<b>129</b>
<b>2.</b>	<b>Structure du registre public</b>	<b>131</b>
<b>3.</b>	<b>Les informations publiées dans le registre public</b>	<b>132</b>
3.1	Concernant les réviseurs d'entreprises personnes physiques, il sera publié dans le registre public, conformément au règlement d'agrément :	132
3.2	Concernant les cabinets de révision, il sera publié dans le registre public, conformément au règlement d'agrément :	133
<b>4.</b>	<b>Actualisation des données reprises dans le registre public et dans le dossier du réviseur d'entreprises</b>	<b>136</b>
4.1	Généralités	136

4.2	Responsabilité afférente à l'actualisation des données dont l'Institut doit disposer	136
4.3	Information à fournir par les réviseurs d'entreprises en cas d'affiliation à un réseau	137
<b>5.</b>	<b>Les autorités compétentes chargées de l'agrément, de la surveillance, du contrôle de qualité, des sanctions et de la supervision publique</b>	139
<b>6.</b>	<b>Les réviseurs d'entreprises personnes physiques inscrits au registre public</b>	140
6.1	Réviseurs d'entreprises personnes physiques visés par les incompatibilités prévues à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953	140
6.1.1	Contexte réglementaire	140
6.1.2	Implications à l'égard du registre public	140
6.1.3	Obligations des réviseurs d'entreprises personnes physiques temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales	141
6.2	Interprétation de l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953	142
6.3	Relation entre un réviseur d'entreprises empêché et un cabinet de révision	142
6.4	Dérogation à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953	143
<b>7.</b>	<b>Cabinets de révision inscrits au registre public</b>	145
7.1	Modifications dans le registre public	145
7.2	Modifications concernant la représentation	146
7.2.1	Suppléant	146
7.2.2	Signature du rapport d'un confrère en son absence	146
7.3	Réorganisation des cabinets de révision	147
7.4	Cabinet de révision possédant également la qualité de société d'experts-comptables	149
7.5	Absorption d'une société d'experts-comptables	150
<b>CHAPITRE 6</b>	<b>LA REINSCRIPTION AU REGISTRE PUBLIC</b>	151
<b>1.</b>	<b>Cadre légal</b>	153
<b>2.</b>	<b>Procédure à suivre par le réviseur d'entreprises personne physique démissionnaire</b>	154
<b>3.</b>	<b>Procédure à suivre par le cabinet de révision démissionnaire</b>	156
<b>CHAPITRE 7</b>	<b>LA LISTE DES REVISEURS D'ENTREPRISES HONORAIRES</b>	157
<b>1.</b>	<b>Cadre légal</b>	159
<b>2.</b>	<b>Octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire</b>	161
<hr/>		
<b>PARTIE 3</b>	<b>ADMINISTRATION ET FONCTIONNEMENT DE L'INSTITUT</b>	163
<hr/>		
<b>CHAPITRE 1</b>	<b>ASSEMBLEE GENERALE</b>	165
<b>1.</b>	<b>Cadre légal</b>	167
<b>2.</b>	<b>Composition et compétences de l'assemblée générale</b>	168
<b>3.</b>	<b>Convocation de l'assemblée générale et élections</b>	170

<b>CHAPITRE 2</b>	<b>LE CONSEIL</b>	173
1.	Cadre légal	175
2.	Compétences du Conseil	176
<b>CHAPITRE 3</b>	<b>LE COMITE EXECUTIF</b>	179
1.	Cadre légal	181
2.	Compétences et composition du Comité exécutif	182
3.	Tâches déléguées par le Conseil au Comité exécutif	183
<b>CHAPITRE 4</b>	<b>LES FONCTIONS DE PRESIDENT, DE VICE-PRESIDENT ET DE SECRETAIRE DU CONSEIL</b>	185
1.	Cadre légal	187
2.	Les fonctions de président et de vice-président	188
3.	La fonction de secrétaire du Conseil et de trésorier	189
<b>CHAPITRE 5</b>	<b>COMPTE ANNUEL ET BUDGET</b>	191
1.	Cadre légal	193
<b>CHAPITRE 6</b>	<b>LE FINANCEMENT DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT DE L'INSTITUT</b>	195
1.	Cadre légal	197
2.	Fixation, communication et perception des cotisations pour le financement des frais de fonctionnement	198
3.	Rappel à l'ordre en cas d'inobservation des obligations de cotisation	201
4.	Frais d'administration forfaitaires consécutifs à une négligence à l'égard des obligations de cotisation	203
<b>CHAPITRE 7</b>	<b>LES COMPETENCES DU CONSEIL ET DU COMITE EXECUTIF DE L'INSTITUT A L'EGARD DES REVISEURS D'ENTREPRISES : L'INJONCTION, LE RAPPEL A L'ORDRE ET LA MESURE D'ORDRE PROVISOIRE</b>	205
1.	Contexte général	207
2.	Injonction (art. 36 de la loi coordonnée de 1953)	208
3.	Le rappel à l'ordre (art. 37 de la loi coordonnée de 1953)	209
3.1	Définition	209
3.2	Modalités d'application	209
3.2.1	Rappel à l'ordre à l'initiative du Conseil de l'Institut	209
3.2.2	Rappel à l'ordre à l'initiative de la Chambre de renvoi et de mise en état	209
3.3	Conséquences du rappel à l'ordre	210
3.4	Voies de recours	210

3.5	Maintien de la compétence des instances disciplinaires	210
3.6	Le rappel à l'ordre peut engendrer le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises (art. 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953)	211
<b>4.</b>	<b>Mesure d'ordre provisoire (art. 38 et 39 de la loi coordonnée de 1953)</b>	212
4.1	Définition	212
4.2	Modalités d'application	212
4.2.1	Mesure d'ordre provisoire à l'initiative du Comité exécutif	212
4.2.2	Mesure d'ordre provisoire à l'initiative de la Chambre de renvoi et de mise en état	212
4.2.3	Mesure d'ordre provisoire à l'initiative du Président de l'Institut	212
4.3	Conséquences de la mesure d'ordre provisoire	213
4.4	Voies de recours	213
<b>5.</b>	<b>Conclusion</b>	214

---

<b>PARTIE 4</b>	<b>LE ROLE DE L'INSTITUT DANS L'EXERCICE DE LA MISSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES</b>	215
-----------------	--	-----

---

<b>CHAPITRE 1</b>	<b>COMMISSION DU STAGE</b>	217
<b>CHAPITRE 2</b>	<b>COMMISSION DE SURVEILLANCE</b>	219
1.	Généralités	221
2.	Résumé du Règlement interne de la Commission de surveillance	222
<b>CHAPITRE 3</b>	<b>COMMISSION CONTROLE DE QUALITE</b>	229
1.	Généralités	231
2.	Normes relatives au contrôle de qualité	232
<b>CHAPITRE 4</b>	<b>COMMISSION DES NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL</b>	245
<b>CHAPITRE 5</b>	<b>COMMISSION MISSIONS PARTICULIERES</b>	249
<b>CHAPITRE 6</b>	<b>COMMISSION FORMATION</b>	253
1.	Généralités	255
2.	Norme relative à la formation permanente	257
<b>CHAPITRE 7</b>	<b>AUTRES COMMISSIONS ET GROUPES DE TRAVAIL</b>	263
1.	Principes	265
2.	Commissions	267
3.	Groupes de travail	268
4.	Comités	269

<b>CHAPITRE 8</b>	<b>COMMISSION JURIDIQUE</b>	271
<hr/>		
<b>PARTIE 5</b>	<b>SUPERVISION PUBLIQUE</b>	275
<hr/>		
<b>CHAPITRE 1</b>	<b>LA CHAMBRE DE RENVOI ET DE MISE EN ETAT</b>	279
<b>CHAPITRE 2</b>	<b>LE CONSEIL SUPERIEUR DES PROFESSIONS ECONOMIQUES</b>	283
1.	Généralités	285
2.	Composition	286
3.	Compétences	287
<b>CHAPITRE 3</b>	<b>COMITE D'AVIS ET DE CONTROLE DE L'INDEPENDANCE DU COMMISSAIRE</b>	289
1.	Généralités	291
2.	Composition	292
3.	Compétences	293
3.1	Compétence d'avis	293
3.2	Compétence d'autorisation	293
3.3	Compétence décisionnelle en matière d'introduction de dossier disciplinaire	293
4.	Financement	294
<b>CHAPITRE 4</b>	<b>LE PROCUREUR GENERAL</b>	295
<b>CHAPITRE 5</b>	<b>LE MINISTRE AYANT L'ECONOMIE DANS SES ATTRIBUTIONS</b>	299
<b>CHAPITRE 6</b>	<b>LES INSTANCES DISCIPLINAIRES</b>	303
<hr/>		
<b>PARTIE 6</b>	<b>DEONTOLOGIE</b>	307
<hr/>		
<b>CHAPITRE 1</b>	<b>ARRETE ROYAL DU 10 JANVIER 1994 RELATIF AUX OBLIGATIONS DES REVISEURS D'ENTREPRISES (M.B., 18 JANVIER 1994)</b>	309
	Avertissement	311
<b>CHAPITRE 2</b>	<b>INCOMPATIBILITES ET INDEPENDANCE</b>	313
1.	Les incompatibilités applicables au réviseur d'entreprises	317
1.1	Dispositions légales et réglementaires	317
1.1.1	Loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises	317

1.1.2.	Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE (extraits)	321
1.1.3.	Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises	322
<b>2.</b>	<b>Indépendance du réviseur d'entreprises – dispositions générales</b>	<b>324</b>
2.1	Dispositions légales et réglementaires	324
2.1.1	Loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises	324
2.1.2	Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE (extraits)	325
2.1.3	Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises	327
2.1.4	Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (extraits)	329
2.1.5	Commentaire général de la loi coordonnée de 1953 et de l'arrêté royal du 10 janvier 1994	331
2.2	Application des principes d'indépendance dans l'exercice d'une mission révisoriale	334
2.2.1	Relations de parenté et d'alliance	334
2.2.2	Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée	335
2.2.3	Mode de rémunération	337
2.2.4	Indépendance financière	337
2.2.5	Interdiction de participer aux décisions de gestion	337
2.2.6	Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration	338
<b>3</b>	<b>Cas d'application</b>	<b>340</b>
3.1	Apport en nature et expertise – Respect du secret professionnel	340
3.2	Compatibilité entre l'exercice d'une fonction d'enseignant et le contrôle d'un établissement d'enseignement	340
3.3	Expert d'un comité de gestion d'hôpital	341
3.4	Fonds de garantie – expert externe – membre du comité de gestion	342
3.5	Administrateur délégué dans une ASBL	343
3.6	Possibilité pour un réviseur d'entreprises de siéger au sein du comité consultatif d'une fondation étrangère	344
3.7	Mandat de liquidateur dans une ASBL	344
3.8	Possibilité pour un réviseur d'entreprises d'accepter la qualité de membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale	345
3.9	Compatibilité du mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA avec la profession de réviseur d'entreprises	346
3.10	Exercice de la profession par un réviseur d'entreprises sous contrat d'emploi à titre principal bénéficiant à titre accessoire d'un statut d'indépendant	346
3.11	Participation d'un réviseur d'entreprises dans une société de comptables IPCF	347
3.12	Double appartenance en Belgique ou à l'étranger	347
3.13	Interdiction de confier des mandats de commissaire en location gérance	348
<b>4.</b>	<b>Indépendance du réviseur d'entreprises – dispositions spécifiques au commissaire</b>	<b>350</b>
4.1	L'article 133 du Code des sociétés	350
4.1.1	L'article 133, § 1er et 2, du Code des sociétés – Principes généraux	350
4.1.2	L'article 133, § 3, du Code des sociétés – Période de viduité de deux ans (« <i>cooling-off period</i> »)	350

4.1.3	L'article 133, § 4, du Code des sociétés – Extension de l'interdiction posée au § 2 en raisons des liens de certaines personnes avec le commissaire	351
4.1.4	L'article 133, § 5, du Code des sociétés – Limitation des prestations de services compatibles (règle « one to one »)	352
4.1.5	L'article 133, § 6, du Code des sociétés – Dérogations à la règle « one to one »	353
4.1.6	L'article 133, § 7, du Code des sociétés – Calcul de la règle « one to one »	355
4.1.7	Article 133, § 8, du Code des sociétés – Situations de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire	357
4.1.8	L'article 133, § 9, du Code des sociétés – Prestations de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire.	359
4.1.9	L'article 133, § 10, du Code des sociétés – Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire	360
4.2	L'article 134 du Code des sociétés – Publication des honoraires	362
4.3	L'article 526bis, § 6, du Code des sociétés – Informations à fournir par le commissaire au comité d'audit concernant son indépendance	366
4.4	Normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire	366
4.5	Cas d'application	367
3.5.1	Mandats successifs de commissaire et liquidateur	367
3.5.2	Règles d'indépendance après la démission en tant que réviseur d'entreprises	368
3.5.3	Fonction d'audit interne	369
3.5.4	Assistance en cas de difficulté administrative temporaire	370
3.5.5	La notion de « montant fixe » prévue à l'article 134 du Code des sociétés	371
4.5.6	Présence aux réunions du conseil d'administration	372
<b>5.</b>	<b>Jurisprudence disciplinaire</b>	<b>373</b>
5.1	Principe de l'indépendance	373
5.2	Relations de parenté et d'alliance	373
5.2.1	Actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise	373
5.2.2	Administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société	373
5.2.3	Employé ou professionnel indépendant contribuant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation	374
5.3	Absence d'indépendance financière avec la société contrôlée	374
5.4	Absence d'indépendance en raison d'une situation financière difficile	374
5.5	Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée	374
5.6	Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration	375
<b>CHAPITRE 3</b>	<b>ACTIVITES PROFESSIONNELLES ET MISSIONS COMPATIBLES</b>	<b>377</b>
<b>1.</b>	<b>Objet de l'activité professionnelle</b>	<b>379</b>
1.1	Activité principale des réviseurs d'entreprises	379
1.1.1	Introduction	379
1.1.2	Caractère principal des missions légales	380
1.2	Activités en principe compatibles avec la profession de réviseur d'entreprises	380
1.2.1	Activités dans l'enseignement	380

1.2.2	Les fonctions d'administrateur ou de gérant d'une société civile à forme commerciale	380
1.2.3	Mandats publics	381
1.2.4	Activités professionnelles dans le domaine de l'expertise comptable et/ou la tenue de comptabilité	382
1.2.5	Avis et représentation en matière fiscale	383
1.3	Activités interdites pour le réviseur d'entreprises	385
1.3.1	Fonctions d'employé	385
1.3.2	Activités commerciales – Fonctions d'administrateur ou de gérant d'une société commerciale	385
1.3.3	Fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat	386
1.3.4	Missions prévues à l'article 166 du Code des sociétés	387
1.3.5	Toute autre activité qui est incompatible avec la dignité ou l'indépendance de leur fonction	387
1.3.6	Jurisprudence disciplinaire	388
1.4	Compatibilité de la profession de réviseur d'entreprises avec un mandat de liquidateur amiable ou judiciaire	390
1.4.1	Mandat de liquidateur amiable ou judiciaire	390
1.4.2	Commissaire, ensuite liquidateur	390
1.5	L'exercice de la fonction de curateur	391
1.6	La fonction d'administrateur provisoire	392
<b>2.</b>	<b>Autres titres professionnels</b>	393
2.1	Inscription au tableau des experts-comptables	393
2.2	Interdiction du port du titre de conseil fiscal	393
2.3	Port du titre de comptable et de fiscaliste agréé	394
<b>3.</b>	<b>Relations avec des sociétés commerciales</b>	396
3.1	Domiciliation de sociétés au cabinet d'un réviseur d'entreprises	396
3.2	Représentation d'une société commerciale	397
3.3	Participation dans une société commerciale	398
3.4	Sociétés de patrimoine	398
3.5	Conservation d'actions au porteur	399
3.6	Représentation dans une société par un réviseur d'entreprises muni d'une procuration	400
<b>4.</b>	<b>Activités diverses – cas d'application</b>	401
4.1	Cession de logiciels comptables	401
4.2	Fonctions d'agent ou d'intermédiaire commercial	403
4.3	Fonctions d'administrateur dans une ASBL	404
4.4	Membre du comité de gestion	405
4.5	Commissaire spécial de la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA)	406
4.6	Commissaire au sursis	406
4.7	Fonctions judiciaires ou d'avocat	406
<b>CHAPITRE 4</b>	<b>SECRET PROFESSIONNEL</b>	407
<b>1.</b>	<b>Généralités</b>	409
1.1	Base légale	409
1.2	Objet	410
1.3	Personnes tenues au secret professionnel	410

<b>2. Exceptions au secret professionnel</b>	411
2.1 Obligation légale de parler	411
2.1.1 Exceptions du droit des sociétés	411
2.1.2 Quelques réglementations spécifiques	412
2.2 Les exceptions liées à une procédure judiciaire	413
2.2.1 Témoignage en justice	413
2.2.2 Droits de la défense	413
2.2.3 Perquisition et nature des documents susceptibles d'être saisis	414
2.2.4 Personne déléguée par le juge d'instruction	414
2.3 L'autorisation du client	414
2.4 Communication à d'autres réviseurs d'entreprises ou professionnels	415
2.5 Consultation des documents de travail d'un réviseur d'entreprises succédé dans une mission révisoriale	415
2.6 Contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises lorsque le premier met en cause le travail du second	415
2.7 Contacts entre un réviseur d'entreprises et l'Institut et ses organes	416
2.8 Transmission d'informations entre les personnes chargées du contrôle des comptes consolidés des personnes morales consolidantes et consolidées	416
<b>3. Cas d'application</b>	417
3.1 Généralités	417
3.1.1 Contrôle de qualité	417
3.1.2 Utilisation d'informations par le personnel	417
3.1.3 Relations entre clients	417
3.1.4 Administration fiscale	418
3.1.5 Relation avec des tiers non soumis au secret professionnel	423
3.1.6 Organes de l'Institut	423
3.1.7 Copie de documents saisis	424
3.1.8 Délit d'initié	424
3.1.9 Informations confidentielles obtenues à l'occasion d'une autre mission	424
3.1.10 Demande de paiement d'honoraires et présentation des dossiers de travail	426
3.1.11 La procédure de discovery	426
3.1.12 L'information annuelle	428
3.1.13 Contacts entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec un non-réviseur d'entreprises	428
3.1.14 Impact de l'éventuelle introduction anticipée de la Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC 1)	429
3.2 Communications	430
3.2.1 Au curateur	430
3.2.2 A des experts	432
3.2.3 A un actionnaire	433
3.2.4 A un membre du conseil d'entreprise	434
3.2.5 Au commissaire au sursis	434
3.2.6 A un administrateur	436
3.2.7 A un professionnel dans le cadre d'un audit d'acquisition	436
3.2.8 A l'acquéreur de la société	437
3.2.9 Au tribunal de commerce	438
3.2.10 Désignation d'un séquestre	438
3.2.11 Organismes de Placement Collectif (OPC)	439

<b>4. L'attitude du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une enquête pénale</b>	440
4.1 L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter dans le cadre d'une information préliminaire	440
4.1.1 Description de l'information préliminaire	440
4.1.2 Interrogatoire	441
4.1.3 Demande de pièces	441
4.1.4 Visite sur place	441
4.1.5 Perquisition	442
4.1.6 Saisie	442
4.2 L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter dans le cadre d'une enquête judiciaire	443
4.2.1 Description de l'enquête judiciaire	443
4.2.2 Interrogatoire	443
4.2.3 Demande de pièces	444
4.2.4 Visite sur place	444
4.2.5 Perquisition	445
4.2.6 Saisie	445
4.3 Attitude du réviseur d'entreprises par rapport à son client lorsqu'il fait l'objet d'une mesure de perquisition concernant ce client	448
4.4 Le secret de l'instruction et l'attitude de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vis-à-vis du réviseur d'entreprises concerné	448
4.5 Présence et rôle d'un représentant du Conseil de l'Institut lors de l'ouverture de documents scellés d'un réviseur d'entreprises	450
<b>CHAPITRE 5 RELATIONS AVEC LA CLIENTELE ET HONORAIRES</b>	451
<b>1. Relations avec la clientèle et responsabilité</b>	453
1.1 Généralités	453
1.2 Responsabilité – généralités	454
<b>2. Rémunération</b>	455
2.1 Rémunération du réviseur d'entreprises : dispositions générales	455
2.1.1 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (alinéa 27)	455
2.1.2 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 (commentaire de l'art. 26)	455
2.1.3 Généralités	455
2.1.4 Autres missions des réviseurs d'entreprises	456
2.1.5 Provisions	456
2.1.6 Contestations	457
2.1.7 Pro deo	457
2.1.8 Tarification des honoraires	457
2.1.9 Action en justice en recouvrement d'honoraires	459
2.1.10 Dépendance financière	460
2.1.11 Notion d'honoraires anormalement bas	461
2.2 Rémunération du commissaire dans le secteur non marchand	463
2.3 Interdiction d'honoraires fixés autrement qu'en numéraire et de certaines autres modalités affectant la rémunération	464
<b>CHAPITRE 6 RESPONSABILITE ET ASSURANCE DE LA RESPONSABILITE CIVILE</b>	467
<b>1. Limitation de la responsabilité civile</b>	469
1.1 Introduction	469

1.2	Portée de la disposition	470
1.2.1	Disposition d'ordre public	470
1.2.2	Entrée en vigueur	471
1.2.3	« Missions réservées par ou en vertu de la loi »	471
1.2.4	Cas dans lesquels ces missions sont effectuées par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable	471
1.2.5	Extensions naturelles de la mission du commissaire	472
1.2.6	« Société cotée »	473
1.2.7	Missions contractuelles	473
<b>2.</b>	<b>Responsabilité et cabinets de révision</b>	<b>475</b>
2.1	Généralités	475
2.2	Missions légales au sens de l'article 4 de la loi coordonnée de 1953, acceptées par le cabinet de révision.	475
2.3	Autres activités compatibles acceptées par le cabinet de révision	475
2.4	Mission révisoriale ou mission compatible réalisée en son propre nom par un réviseur d'entreprises, associé dans un cabinet de révision	476
<b>3.</b>	<b>Cabinet de révision en formation</b>	<b>477</b>
3.1	Impossibilité d'accepter des missions révisoriales	477
3.2	Facturation d'honoraires	477
<b>4.</b>	<b>Assurance responsabilité civile professionnelle</b>	<b>479</b>
4.1	Obligation déontologique	479
4.2	Conditions	479
4.3	Franchise	480
4.4	Approbation du contrat d'assurance	480
4.5	Police collective de responsabilité civile souscrite par l'Institut	481
4.6	Cabinet de révision unipersonnels	481
<b>5.</b>	<b>Jurisprudence disciplinaire</b>	<b>482</b>
5.1	Principe de l'indépendance	482
5.2	Relations de parenté et d'alliance	482
5.2.1	Actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise	482
5.2.2	Administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société	482
5.2.3	Employé ou professionnel indépendant contribuant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation	483
5.3	Absence d'indépendance financière avec la société contrôlée	483
5.4	Absence d'indépendance en raison d'une situation financière difficile	483
5.5	Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée	483
5.6	Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration	484
<b>CHAPITRE 7</b>	<b>RELATIONS AVEC LES CONFRERES</b>	<b>485</b>
<b>1.</b>	<b>Principes</b>	<b>487</b>
<b>2.</b>	<b>Cas d'application</b>	<b>488</b>
2.1	Clause de non-concurrence	488
2.2	Aide aux confrères en difficultés	488
2.3	Contrôle d'un apport en nature dans une société où un confrère est commissaire	489

2.4	Obligation de contacter un confrère-prédécesseur	490
2.4.1.	Principes	490
2.4.2.	Consultation des documents de travail	490
2.4.3.	Paiement des honoraires du prédécesseur	491
<b>3.</b>	<b>Mise en cause du travail d'un confrère</b>	<b>493</b>
<b>CHAPITRE 8</b>	<b>SOLLICITATION DE SERVICES ET PUBLICITE</b>	<b>495</b>
<b>1.</b>	<b>Introduction</b>	<b>497</b>
<b>2.</b>	<b>Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (extrait)</b>	<b>498</b>
<b>3.</b>	<b>Lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publicitaires par les professions économiques</b>	<b>499</b>
3.1	Introduction	499
3.2	Principe	500
3.3	Explication	500
3.3.1	Qu'entend-on par publicité ?	500
3.3.2	Qu'entend-on par information objective ?	500
3.3.3	Qu'entend-on par « discrétion » ?	501
3.3.4	Qu'entend-on par publicité trompeuse ?	501
3.3.5	Qu'entend-on par publicité comparative ?	501
3.4	Quelques formes de diffusion d'informations publicitaires non autorisées	502
3.5	Honoraires	503
<b>4.</b>	<b>Commentaires</b>	<b>504</b>
4.1	Lignes de conduite en matière de publicité	504
4.1.1	Arrêt de la Cour de cassation du 7 mai 1999 – évolution des principes déontologiques	504
4.1.2	Evolution législative et réglementaire	505
4.2	Mention d'une spécialisation	506
4.3	Interdiction du démarchage et limitation de la publicité	507
4.4	Offres conjointes de services de nature différente	508
4.4.1	Impact de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'offres conjointes	509
4.5	Sponsoring	511
4.6	Jurisprudence disciplinaire	512
4.6.1	Offre de services non sollicitée	512
4.6.2	Contact individuel, service non compris	512
4.6.3	Références d'autres décisions définitives en matière de publicité et sollicitation de services	512
<b>CHAPITRE 9</b>	<b>RELATIONS AVEC LES MEMBRES DE L'IEC ET DE L'IPCF DANS LE CADRE DE L'EXERCICE DE LA PROFESSION</b>	<b>513</b>
<b>1.</b>	<b>Lignes de conduite concernant les relations professionnelles entre les membres de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF</b>	<b>515</b>

<b>Introduction</b>	521
<b>CHAPITRE 1 PRINCIPES COMMUNS A TOUS LES MANDATS</b>	523
<b>1. Nomination du commissaire</b>	527
1.1 Procédure de nomination du commissaire lorsqu'il existe un conseil d'entreprise	527
1.2 Procédure de nomination du commissaire lorsqu'une société cotée a l'obligation d'instituer un comité d'audit	527
1.3 Lettre de mission	528
1.4 Publications relatives à la fonction de commissaire	530
1.4.1 Principes généraux	530
1.4.2 Aspects spécifiques relatifs aux cabinets de révision et cabinets d'audit	531
1.5 Sanctions en l'absence de désignation d'un commissaire	533
1.5.1 Désignation d'un commissaire par le président du tribunal de commerce ou du tribunal de première instance	533
1.5.2 Nomination irrégulière au regard du Code des sociétés	533
1.6 Applicabilité de la législation sur les marchés publics au mandat du commissaire	534
1.6.1 Base contractuelle ou légale	535
1.6.2 Contrat portant adjudication de travaux de fournitures ou de services	536
1.6.3 Contrat à titre onéreux	536
1.6.4 Conclusion	536
<b>2. Durée du mandat de commissaire</b>	537
2.1 Principe	537
2.2 Nomination par le président du tribunal	538
2.3 Poursuite du mandat après les trois ans	539
2.4 Durée du mandat de commissaire agréé pour le contrôle des entreprises d'assurances	540
2.5 Nomination rétroactive	540
2.6 Durée d'un mandat de commissaire d'un réviseur d'entreprises au sein d'une régie communale autonome	541
2.7 Cessation des fonctions de commissaire de l'entité absorbée	542
<b>3. Révocation et démission du commissaire</b>	544
3.1 Principes relatifs à la démission	544
3.1.1 Introduction	544
3.1.2 Communication à un organe de supervision	544
3.1.3 Cas d'application	545
3.1.4 Indemnité pour cause de démission à la demande des associés de l'entité contrôlée	547
3.2 Principes relatifs à la révocation	548
3.2.1 Introduction	548
3.2.2 Communication à un organe de supervision	549
3.2.3 Cas d'application	549

3.3	Règles d'indépendance après la démission (période de viduité)	551
3.4	Devoir de publicité en cas de cessation du mandat de commissaire	551
<b>4.</b>	<b>Rémunération du commissaire</b>	<b>554</b>
4.1	Modification des honoraires en cours de mandat	554
4.1.1	Principes	554
4.1.2	Cas d'application	554
4.2	Honoraires fixés par le président du tribunal	556
4.2.1	Principes	556
4.2.2	Cas d'application	556
4.3	Rémunération du commissaire dans un groupe de sociétés	557
4.4	Honoraires non fixés par l'assemblée générale	558
4.5	Effet du non-paiement des honoraires sur l'exercice de la mission	559
4.6	Rémunération de prestations exceptionnelles ou de missions particulières	559
4.7	Durée d'exercice du mandat et rémunération	559
4.8	Exercice d'une durée supérieure à 12 mois	560
4.9	Rémunération des prestations liées à l'attestation de la liasse de consolidation	560
4.10	Frais de déplacement et frais de bureau	561
4.11	Adaptation des émoluments	562
4.12	Délai de prescription de l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises	562
4.13	Indexation de la rémunération du commissaire	563
4.14	Caractère privilégié ou non des honoraires complémentaires dans une entreprise en difficultés	564
4.15	Publication des émoluments du commissaire	564
<b>5.</b>	<b>Exercice de la mission</b>	<b>566</b>
5.1	Notion de permanence dans la mission de révision	566
5.2	Collège de commissaires	567
5.2.1	L'un des deux commissaires se trouve dans l'impossibilité de poursuivre l'exercice de sa mission	567
5.2.2	Nomination d'un second commissaire en cours de mandat du commissaire en fonction	568
5.3	Accès aux messages électroniques par le commissaire	569
5.4	Rôles respectifs du commissaire et de l'organe de gestion dans la préparation des comptes annuels	570
5.5	Contrôle des comptes annuels déposés	570
5.6	L'exercice successivement du mandat de commissaire et de liquidateur au sein de la même entité	571
5.6.1	Liquidation et poursuite du mandat de commissaire	571
5.6.2	Indépendance du commissaire	572
5.6.3	Conclusion	572
5.7	Liquidation volontaire et comptes annuels afférents à la gestion des anciens administrateurs	573
5.7.1	Généralités	573
5.7.2	Modalités des comptes sociaux – pouvoirs des administrateurs	574
5.7.3	La décharge aux administrateurs	575
5.7.4	Contrôle des comptes annuels	575
5.7.5	La décharge au commissaire	576
5.8	Infraction au droit des sociétés ou au droit des ASBL	576

<b>6. Exercice de la mission de réviseur d'entreprises vis-a-vis du conseil d'entreprise</b>	<b>577</b>
6.1 Nomination	577
6.1.1 Principes généraux	577
6.1.2 Obligation de nommer un commissaire dans les sociétés où le nombre des membres du personnel devient inférieur à 100	581
6.1.3 Nomination par le président du tribunal de commerce	585
6.1.4 Mission d'un commissaire dans une très grande ASBL, vis-à-vis du conseil d'entreprise	585
6.1.5 Recommandation concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de révision	586
6.2 Exercice de la mission	587
6.2.1 Présence du réviseur d'entreprises aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise	587
6.2.2 Présence du réviseur d'entreprises aux réunions du conseil d'entreprise	588
6.2.3 Communication à un membre du conseil d'entreprise	589
6.2.4 Intervention d'un réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise comprenant différentes entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises	590
6.3 Cas d'application	591
6.3.1 Les obligations du commissaire à l'égard du conseil d'entreprise en cas de restructuration	591
6.3.2 Exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés – accord du conseil d'entreprise	592
6.3.3 Durée du mandat dans une entreprise n'ayant pas la forme d'une société	592
6.3.4 Rapport du réviseur d'entreprises sur les comptes d'une succursale ayant un conseil d'entreprise	593
<b>7. Exercice de la mission de réviseur d'entreprises vis-a-vis du comité d'audit</b>	<b>595</b>
7.1. Rapport sur les questions importantes apparues durant l'audit	595
7.2. Rapport du commissaire sur son indépendance	595
<b>8. Décharge du commissaire</b>	<b>596</b>
8.1 Principe	596
8.2 En cours de liquidation	597
<b>9. Rapport de révision</b>	<b>599</b>
9.1 Rapport de révision à l'occasion de la première année de mandat	599
9.1.1 La société n'a pas fait précédemment l'objet d'un contrôle conforme aux normes	599
9.1.2 La société a fait l'objet d'une révision conforme aux normes	600
9.1.3 Nomination tardive du commissaire	601
9.2 Mention dans le rapport de révision en cas d'infraction au droit des sociétés : généralités	602
9.2.1 Il doit exister un risque de préjudice	603
9.2.2 Que faut-il entendre par correction ?	604
9.2.3 Importance relative	605
9.2.4 Relation entre le rapport de révision et l'information de l'assemblée générale	607

9.3	Evénements survenus après la clôture de l'exercice	607
9.3.1	Généralités	607
9.3.2	Modification des comptes après la signature du rapport de révision	608
9.4	Rapport de carence et fin du mandat	611
9.5	Signature du rapport	612
9.5.1	Délégation de signature	612
9.5.2	Rapport lorsqu'un commissaire suppléant intervient	614
9.5.3	Rapport commun établi par les réviseurs d'entreprises et les membres de la Cour des comptes	615
9.6	Conservation des documents de travail	616
<b>10.</b>	<b>Entités en difficultés</b>	618
10.1	Conseil d'entreprise	618
10.2	Aspects du droit des comptes annuels	618
<b>11.</b>	<b>Lettre d'affirmation</b>	619
11.1	Principe	619
11.2	Responsabilité des signataires	619
11.2.1	Responsabilité des signataires de la lettre d'affirmation	619
11.2.2	Responsabilité de la société audité	620
11.2.3	Secret professionnel	621
11.2.4	Refus de signer la lettre d'affirmation	622
11.2.5	Notion de « garantie »	622
<b>CHAPITRE 2</b>	<b>PARTICULARITES DES MANDATS EXERCES DANS DES SOCIETES</b>	625
<b>1.</b>	<b>Champ d'application du contrôle des comptes annuels statutaires et consolidés</b>	629
1.1	Généralités	629
1.1.1	Principes relatifs au contrôle des comptes annuels statutaires	629
1.1.2	Principes relatifs au contrôle des comptes consolidés	629
1.1.3	Défaut de nomination d'un commissaire dans la filiale d'une société mère	630
1.1.4	Obligation de désigner un commissaire dans un groupement d'intérêt économique (GIE) de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger	631
1.2	Critères relatifs à la désignation du commissaire	632
1.2.1	Introduction	632
1.2.2	Petite ou grande société	634
1.2.3	Nomination d'un commissaire	634
1.2.4	Application de l'article 196, § 2 du Code des impôts sur les revenus	635
1.2.5	Conclusion	636
1.3	Exemption pour les petites sociétés	636
1.3.1	Contexte	636
1.3.2	Sociétés qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés	638
1.4	Mandat du commissaire auprès de plusieurs sociétés d'un même groupe	640
1.5	Fin du mandat de commissaire en cas de faillite	641

1.6	Sanctions pénales	642
1.6.1	Article 170 du Code des sociétés	642
1.6.2	Article 171 du Code des sociétés	643
1.7	Application de la règle « one to one »	644
1.8	Assemblée générale	644
1.8.1	Convocation de l'assemblée générale par le commissaire	644
1.8.2	Obligation de convocation du commissaire à l'assemblée générale	645
<b>2.</b>	<b>Sociétés en difficultés</b>	<b>649</b>
2.1	Responsabilités de l'organe de gestion et du commissaire dans le cadre du Code des sociétés	649
2.1.1	Article 138 du Code des sociétés – procédure d'alerte	651
2.1.2	Article 96, 6° du Code des sociétés	655
2.1.3	Articles 332, 431, 633 et 657 du Code des sociétés	658
2.2	La loi relative à la continuité des entreprises	661
2.2.1	Champ d'application (art.3 et 4)	662
2.2.2	Le médiateur d'entreprise (art. 13)	662
2.2.3	Le mandataire de justice (art.14)	662
2.2.4	L'accord à l'amiable (art. 15)	663
2.2.5	La réorganisation judiciaire (art. 16 – 70)	663
2.2.6	Opportunités pour la profession	664
2.3	Sociétés en faillite	665
<b>3.</b>	<b>Rapport de révision</b>	<b>666</b>
3.1	Apport en société	666
3.2	Application des US GAAP et des US GAAS aux sociétés belges	666
3.2.1	Introduction	666
3.2.2	Application des normes de révision	666
3.2.3	Application des règles d'évaluation	668
3.2.4	Conclusion	669
3.3	Rôle du commissaire face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse	669
3.3.1	Introduction	669
3.3.2	Contenu de la déclaration distincte	671
3.4	Cas d'application : mention dans le rapport du commissaire d'infractions en matière de consolidation	675
3.5	Révision des comptes annuels des sociétés selon les normes ISA	676
3.5.1	Nouvel Audit Risk Model	676
3.5.2	Norme ISA 240 sur la fraude	677
3.5.3	Projet « Clarity » de l'IAASB	678
3.6	Rapport de gestion	680
3.6.1	Les nouvelles dispositions du Code des sociétés	680
3.6.2	Description des principaux risques et incertitudes dans le rapport de gestion	684

<b>4. Déclaration du commissaire sur l'affectation du résultat et acompte sur dividendes</b>	686
4.1 Existence du bénéfice	686
4.1.1 Principes	686
4.1.2 Incorporation au capital en cours d'exercice	687
4.2 Constitution obligatoire de réserves	688
4.2.1 Réserve légale	688
4.2.2 Réserve pour actions propres	689
4.2.3 Réserve pour perte prévisible	690
4.2.4 Réserves statutaires	691
4.2.5 La prime d'émission	691
4.3 Caractère distribuable du bénéfice	692
4.3.1 Principe	692
4.3.2 Définitions	692
4.3.3 Observations relatives à l'actif net	693
4.3.4 Observations sur les réserves non distribuables	694
4.3.5 Observations sur le bénéfice distribuable	695
4.4 Modalités de la distribution	696
4.4.1 Principe	696
4.4.2 Contrôle de conformité	696
4.5 Distribution d'un acompte sur dividende	697
4.5.1 Conditions essentielles	697
4.5.2 Forme de l'état comptable et délai	699
4.5.3 Objectif de la vérification	700
4.5.4 Publicité du rapport du commissaire	700
<b>5. Opposition d'intérêts de nature patrimoniale dans les SA et les SPRL</b>	701
5.1 Conflits d'intérêt dans le chef d'un administrateur ou gérant	701
5.1.1 Champ d'application	701
5.1.2 Déroulement de la procédure	703
5.1.3 Rôle du commissaire	705
5.2 Règlement des relations intra-groupe lorsqu'une société du groupe est cotée en bourse	707
5.2.1 Quelles sociétés sont visées ?	708
5.2.2 Sont visées les « décisions et opérations »	708
5.2.3 Rôle limité du commissaire	709
<b>6. Le rôle du commissaire dans la société européenne</b>	710
<b>CHAPITRE 3 PARTICULARITES DES MANDATS EXERCES DANS DES ASSOCIATIONS ET FONDATIONS</b>	711
<b>1. Champ d'application du contrôle des comptes annuels</b>	713
1.1 Introduction	713
1.2 Le contrôle des comptes annuels des associations et fondations	713
1.2.1 Base légale	713
1.2.2 Les critères de taille	714

1.2.3	Exceptions à l'utilisation des schémas BNB pour le dépôt des comptes annuels	719
1.2.4	Nomination d'un commissaire	719
1.3	Spécificités relatives au champ d'application du contrôle dans les associations	721
1.4	Compétence du président du tribunal de première instance	722
<b>2.</b>	<b>Exercice du mandat</b>	<b>723</b>
2.1	Principe	723
2.2	Honoraires	723
2.3	Droit individuel d'investigation au regard de la qualité de vérificateur aux comptes	724
<b>3.</b>	<b>Rapport de révision</b>	<b>725</b>
3.1	Principe	725
3.2	Mention relative à l' « équivalence »	725
3.3	Inapplicabilité de l'article 138 du Code des sociétés	726
3.4	Application partielle de l'article 144 du Code des sociétés	727
3.5	La lettre d'affirmation dans le secteur non marchand	727

---

<b>PARTIE 8 MISSIONS PARTICULIERES</b>	<b>729</b>
--	------------

---

<b>CHAPITRE 1</b>	<b>APPORT EN NATURE ET QUASI-APPORT</b>	<b>731</b>
<b>1.</b>	<b>Apport en société – rapport de révision</b>	<b>733</b>
1.1	Modification par les fondateurs ou par l'organe d'administration	733
1.2	Modification par l'assemblée générale	733
<b>2.</b>	<b>Possibilité de renoncer à établir un rapport</b>	<b>735</b>
2.1	Le commissaire peut-il décliner la mission de l'apport en nature ?	735
2.2	Désignation d'un autre réviseur d'entreprises par l'organe de gestion	736
2.3	Solutions éventuelles	736
<b>3.</b>	<b>Description de l'apport en nature et du quasi-apport</b>	<b>738</b>
3.1	Description de l'apport en nature	738
3.2	Description du quasi-apport	739
<b>4.</b>	<b>Délai d'exécution de la mission</b>	<b>740</b>
<b>5.</b>	<b>Apports en nature – comptabilité de l'apporteur</b>	<b>741</b>
<b>6.</b>	<b>Apports en nature – infraction du Code des sociétés</b>	<b>742</b>
<b>7.</b>	<b>Durée de validité d'un rapport relatif à un apport en nature</b>	<b>743</b>
<b>8.</b>	<b>Apport en société d'un bien grevé d'une sûreté</b>	<b>744</b>
8.1	La dette devra être acquittée par la société bénéficiaire de l'apport	744
8.2	La dette sera acquittée par l'apporteur de l'immeuble	745
8.3	Sûreté constituée en garantie d'opérations commerciales en cours ou à venir	746
<b>9.</b>	<b>Apport de biens immobiliers loués</b>	<b>747</b>
<b>10.</b>	<b>Apport et/ou vente à une société</b>	<b>748</b>
<b>11.</b>	<b>Location-vente et apport en nature</b>	<b>749</b>

<b>12. Apport de goodwill</b>	750
12.1 Motivation du rapport de révision	750
12.2 Incidence des plafonds fiscaux	750
12.3 Pertinence des évaluations forfaitaires	751
<b>13. Apport de clientèle</b>	752
<b>14. Société en formation</b>	754
<b>15. Exemple de lettre de mission relative à une mission d'apport en nature</b>	755
<b>16. Apport de créances</b>	757
<b>17. Fusion « à l'anglaise »</b>	758
<b>18. Constitution d'une SPRL au moyen d'un apport en nature</b>	759
<b>19. Libération du capital par compensation avec un compte courant</b>	761
<b>20. Transfert d'actifs consistant en des travaux de transformation</b>	763
<b>21. Certificat fiscal (art. 442bis C.I.R. et art. 93undeciesB, C.T.V.A.)</b>	764
<b>22. Quasi-apport – champ d'application : le délai de deux ans</b>	766
<b>23. Quasi-apport : notion d'acquisition et droits de jouissance</b>	767
<b>24. Quasi-apport d'une universalité négative</b>	768
<b>25. Notion d'acquisition dans le cadre de l'activité courante de la société ou l'exception au contrôle révisoral sur un quasi-apport</b>	769
<b>26. Curateur et quasi-apport</b>	771
<b>27. Quasi-apport de biens immeubles faisant l'objet d'une saisie</b>	772
<b>28. Conflit d'intérêts en cas de quasi-apport</b>	773
<b>29. Administration fiscale</b>	775
<b>30. Nouvelles exceptions à l'intervention d'un réviseur d'entreprises en cas d'un apport en nature et d'un quasi-apport</b>	776
1. Introduction	776
2. Intervention d'un réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature (ou de quasi-apport)	776
3. Point de vue du Conseil de l'Institut	779
<b>CHAPITRE 2 FUSIONS, SCISSIONS ET APPORTS D'UNIVERSALITES OU DE BRANCHES D'ACTIVITES</b>	781
<b>1. Apport de branches d'activités</b>	783
<b>2. Continuité comptable et neutralité fiscale</b>	785
<b>3. Rapports à établir dans le cas où l'opération de fusion vise deux sociétés ayant le même commissaire</b>	786
<b>4. Transformation de forme juridique à l'occasion d'une fusion</b>	787
<b>5. Scission : engagement de solidarité</b>	788

6.	<b>Interprétation des mots « les derniers comptes annuels » dans l'article 697, § 2, 5° du Code des sociétés (procédure lors d'une fusion par absorption)</b>	789
7.	<b>Rétroactivité comptable en cas de fusion par absorption</b>	791
8.	<b>Pas de qualification d'une opération en tant que scission partielle</b>	793
9.	<b>Notion de rapport d'échange « pertinent et raisonnable » (en néerlandais : « redelijk ») en cas de fusion, telle que mentionnée à l'article 695 du Code des sociétés</b>	794
10.	<b>Fusion transfrontalière</b>	795
<b>CHAPITRE 3</b>	<b>CESSION FORCEE D' ACTIONS (<i>SQUEEZE OUT</i>)</b>	799
1.	<b>Principe</b>	801
2.	<b>Objet de la mission</b>	802
<b>CHAPITRE 4</b>	<b>CONTROLE DES COMPTES D'UNE SOCIETE MOMENTANEE</b>	803
<hr/>		
<b>PARTIE 9</b>	<b>LEGISLATIONS ET REGLEMENTATIONS PARTICULIERES</b>	809
<hr/>		
<b>CHAPITRE 1</b>	<b>SECTEUR FINANCIER</b>	811
1.	<b>Généralités</b>	813
2.	<b>Domaines de surveillance de la CBFA</b>	814
<b>CHAPITRE 2</b>	<b>COMMISSAIRE AU SURSIS</b>	817
<b>CHAPITRE 3</b>	<b>LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT ET LA CORRUPTION</b>	821
1.	<b>Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme</b>	823
1.1	Dispositions relatives à la déclaration visant les réviseurs d'entreprises et leurs collaborateurs	823
1.1.1	Principe	823
1.1.2	Limitation des paiements en espèces visée à l'article 10ter	825
1.1.3	Application de la législation anti-blanchiment au réviseur d'entreprises intervenant comme expert	826
1.1.4	Que doit-on entendre par « blanchiment de capitaux » et « financement du terrorisme » ?	826
1.2	Dispositions visant l'Institut	828
1.3	Autres dispositions visant les réviseurs d'entreprises	829
1.3.1	Identification de la clientèle (art. 4 et 5 de la loi)	830
1.3.2	Formation et développement d'un programme de contrôle	831
2.	<b>La Cellule de traitement des informations financières (CTIF)</b>	832
2.1	Généralités et financement	832

2.2	Communication d'informations à la demande de la Cellule de traitement des informations financières	833
2.3	Comment effectuer une déclaration ?	833
<b>3.</b>	<b>Responsabilités</b>	834
<b>4.</b>	<b>La législation relative à la répression de la corruption</b>	835
4.1	Généralités	835
4.2	Lutte contre la corruption	835
<b>CHAPITRE 4</b>	<b>CONTROLES ENVIRONNEMENTAUX</b>	837
<b>1.</b>	<b>Bebat, Fost Plus, Val-I-Pac</b>	839
<hr/>		
	<b>ANNEXES</b>	841
<hr/>		
	<b>ANNEXE 1</b>	
	<b>Autres services aux réviseurs d'entreprises</b>	843
1.	Fondation « Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises » (ICCI)	843
2.	Site commun de l'IRE et de l'IEC	844

# **PARTIE 1**

# **INTRODUCTION GENERALE A L'ORGANISATION DE LA PROFESSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES**

Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>Le réviseur d'entreprises</b>	<b>35</b>
<b>Chapitre 2</b>	<b>Historique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises</b>	<b>69</b>



# Chapitre 1 | Le réviseur d'entreprises

## Table des matières

<b>1. Introduction</b>	37
<b>2. Supervision publique</b>	38
<b>3. Accès à la profession</b>	39
<b>4. Conditions d'agrément pour les personnes physiques</b>	40
<b>5. Conditions d'agrément des cabinets de révision</b>	41
<b>6. Retrait de la qualité de réviseur d'entreprises</b>	42
<b>7. Registre public</b>	43
<b>8. Abrogation des obligations relatives aux sociétés et associations de moyens</b>	44
<b>9. Maintien du titre de réviseur d'entreprises lors de l'empêchement pour exécuter les missions révisorales</b>	45
<b>10. Rapport de transparence pour les réviseurs d'entreprises auditant des entités d'intérêt public</b>	46
<b>11. Assemblée générale – droit de vote</b>	47
<b>12. Normes et recommandations</b>	48
<b>13. Formation permanente</b>	49
<b>14. Surveillance et contrôle de qualité</b>	50
<b>15. Chambre de renvoi et de mise en état</b>	51
<b>16. Rappel à l'ordre et mesures d'ordre provisoires</b>	52
<b>17. Commission de discipline – majorité de non-réviseurs d'entreprises</b>	53
<b>18. Procédure disciplinaire</b>	54
<b>19. Sanctions disciplinaires</b>	55
<b>20. Secret professionnel</b>	56
<b>21. Mention obligatoire des honoraires d'audit dans toutes les sociétés</b>	57
<b>22. Modalités d'entrée en vigueur</b>	58
<b>23. Points en suspens</b>	59
23.1 Rotation	59
23.2 Comité d'audit	59
23.3 Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises	59
23.4 Notion de réseau à l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953	60



## 1. INTRODUCTION

La Directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (ci-après la « Directive audit ») définit le nouveau cadre légal dans lequel la profession de contrôleur légal des comptes est exercée (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 39-45). La Directive audit vise une plus grande harmonisation des dispositions concernant le contrôle légal des comptes annuels.

La transposition de la Directive audit a été partiellement réalisée au moyen de deux arrêtés royaux pris en exécution de l'article 102 de la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses. Les arrêtés royaux de pouvoirs spéciaux des 21 et 25 avril 2007 comprennent respectivement les modifications <sup>(1)</sup> à la loi du 22 juillet 1953 et au Code des sociétés (*M.B.*, 27 avril 2007).

La loi du 22 juillet 1953 coordonnée par l'arrêté royal du 30 avril 2007 (ci-après « la loi coordonnée de 1953 ») (*M.B.*, 24 mai 2007) a été complétée par différents arrêtés d'exécution <sup>(2)</sup> :

- a) l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises (*M.B.*, 27 avril 2007) ;
- b) l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises (*M.B.*, 30 mai 2007) ;
- c) l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public (*M.B.*, 30 mai 2007) ;
- d) l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (*M.B.*, 29 juin 2007).

---

(1) Les modifications apportées à la loi du 22 juillet 1953 par l'arrêté royal du 21 avril 2007 ont fait l'objet d'une journée d'études qui s'est tenue le 12 octobre 2007.

(2) Le 13 février 2007, le Conseil supérieur des Professions économiques a rendu un avis concernant les arrêtés royaux qui ont pour objet de transposer la Directive ainsi que sur les arrêtés royaux d'exécution. Conformément à l'ancien article 10 de la loi du 22 juillet 1953, le Conseil de l'Institut a formulé ses observations le 9 février 2007 sur les arrêtés royaux d'exécution.

## 2. SUPERVISION PUBLIQUE

La supervision publique sur l'activité du réviseur d'entreprises est considérablement renforcée. Le système de supervision publique assume la responsabilité finale dans cinq domaines : l'agrément et l'enregistrement, l'adoption de normes, la formation permanente, le contrôle de qualité, les systèmes d'enquête et disciplinaire. Le système de supervision publique doit être dirigé par des non-professionnels qui maîtrisent les matières en relation avec le contrôle légal.

Conformément à l'article 43 de la loi coordonnée de 1953, le système de supervision publique est dorénavant composé des autorités suivantes :

- a) le Ministre ayant de l'Economie dans ses attributions ;
- b) le Procureur général ;
- c) le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) ;
- d) le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) ;
- e) la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) (*cf. infra*, point 15) ; seule la CRME constitue un nouvel organe, les autres organes voyant leurs compétences renforcées ;
- f) les instances disciplinaires.

Les nouvelles dispositions législatives consacrent la volonté de séparer :

- a) d'une part la supervision sur le processus d'élaboration des normes et des recommandations de portée générale (CSPE) ;
- b) d'autre part la supervision sur les renvois disciplinaires et les dossiers individuels (CRME) ;
- c) et enfin les missions d'avis préalables (*ruling*) et d'octroi de dérogations (ACCOM).

Le CSPE et l'ACCOM ont en outre conservé leurs compétences antérieures de saisine des instances disciplinaires.

Le CSPE est chargé d'une part de la coopération nationale entre les différents organes chargés de la supervision publique et d'autre part de la coopération internationale entre les différents Etats membres (art. 77 de la loi coordonnée de 1953).

### 3. ACCES A LA PROFESSION

En ce qui concerne l'accès à la profession, un tiers du stage doit être effectué en Belgique ; les deux tiers restant peuvent l'être, soit dans un autre Etat membre de l'Union européenne (UE), soit dans un pays tiers mais dans ce dernier cas, à concurrence maximum d'un tiers de la durée du stage (art. 3, § 2 de l'A.R. du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises). Les matières prévues pour l'examen d'admission ont été adaptées aux nouveaux libellés repris dans la Directive. Les normes comptables internationales et les normes internationales d'audit font partie intégrante de l'examen d'admission (art. 13, § 2 de l'A.R. précité).

#### **4. CONDITIONS D'AGREMENT POUR LES PERSONNES PHYSIQUES**

Les conditions d'agrément applicables aux personnes physiques en vue d'acquérir la qualité de réviseur d'entreprises (art. 5 de la loi coordonnée de 1953) ont été modifiées.

Si un réviseur d'entreprises personne physique n'a pas son lieu de résidence en Belgique, il doit néanmoins disposer d'un établissement en Belgique pour permettre à l'Institut de pouvoir effectivement exercer ses missions en matière de surveillance et de contrôle de qualité (art. 5, 1° de la loi coordonnée de 1953).

Afin d'acquérir la qualité de réviseur d'entreprises, une personne physique doit être en possession d'un diplôme de niveau *master* (art. 5, 3° de la loi coordonnée de 1953).

Le lieu de prestation de serment pour tous les réviseurs d'entreprises ne dépend plus du lieu de résidence de la personne qui prête serment. La Cour d'appel de Bruxelles est compétente pour la prestation de serment de tous les réviseurs d'entreprises en français ou en néerlandais et la Cour d'appel de Liège pour la prestation de serment en allemand (art. 5, 6° de la loi coordonnée de 1953).

## 5. CONDITIONS D'AGREMENT DES CABINETS DE REVISION

Les conditions d'agrément des cabinets de révision sont considérablement modifiées, en particulier en ce qui concerne la représentation, l'actionnariat et la composition de l'organe de gestion.

En vertu de l'article 3.4. a) de la Directive audit, les personnes physiques qui effectuent dans un Etat membre le contrôle légal des comptes annuels pour le compte d'un cabinet d'audit, doivent être agréées en qualité de contrôleur légal dans cet Etat membre (art. 6, § 1<sup>er</sup>, 1° de la loi coordonnée de 1953).

Par conséquent, un cabinet de révision doit au moins compter un réviseur d'entreprises personne physique habilité à signer, sans que cette personne ne doive impérativement être actionnaire ou administrateur dudit cabinet de révision.

La majorité des droits de vote doit dorénavant être détenue par des cabinets d'audit et/ou par des contrôleurs légaux agréés dans un Etat membre de l'UE. La majorité des membres de l'organe de gestion doit également être composée de cabinets d'audit et/ou de contrôleurs légaux (art. 6, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953).

L'objet social ne doit plus nécessairement être réservé au seul exercice des missions révisorales. L'objet social ne doit toutefois pas être susceptible d'amener les tiers à se méprendre quant à la qualité de réviseur d'entreprises ou d'autres caractéristiques du cabinet (art. 6, § 2, 3° de la loi coordonnée de 1953).

Conformément à l'article 6, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, dorénavant toutes les formes juridiques sont admises pour la constitution d'un cabinet de révision à condition que les titres soient nominatifs.

## **6. RETRAIT DE LA QUALITE DE REVISEUR D'ENTREPRISES**

La qualité de réviseur d'entreprises est retirée lorsque les conditions d'admission ne sont plus réunies ou lorsque l'honorabilité du confrère ou du cabinet est sérieusement compromise (art. 8, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953).

La qualité est retirée automatiquement lorsque le réviseur d'entreprises personne physique a atteint l'âge de 67 ans (art. 8, § 2 de la loi coordonnée de 1953).

Cette limite d'âge existe tant chez les notaires que chez les magistrats. Deux mesures transitoires ont cependant été prévues.

Une première disposition transitoire (art. 102, § 1<sup>er</sup> de l'A.R. du 21 avril 2007) a été introduite pour les confrères qui ont atteint l'âge de 64 ans mais qui, à la date du 31 août 2007, n'auront pas encore dépassé l'âge de 67 ans. Dans ce cas, le 67<sup>ème</sup> anniversaire est remplacé par le 70<sup>ème</sup> anniversaire.

Une deuxième disposition transitoire (art. 102, § 2 de l'A.R. du 21 avril 2007) concerne les confrères qui auront, à la date du 31 août 2007, dépassé l'âge de 67 ans. Leur qualité de réviseur d'entreprises est dans ce cas retirée d'office au 31 août 2010.

L'article 59 de la loi du 24 juillet 2008 portant des dispositions diverses porte l'âge maximum des réviseurs d'entreprises personnes physiques de soixante-sept (67) à septante (70) ans (*M.B.*, 7 août 2008). Dès lors, dans l'article 8, § 2 de la loi coordonnée de 1953, le terme « soixante-septième » est remplacé par le terme « septantième ».

La première disposition de transition, reprise à l'article 102, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux, est abrogée par l'article 60 de la loi du 24 juillet 2008 portant des dispositions diverses.

La deuxième disposition de transition, reprise à l'article 102, § 2 de l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux, qui prévoit que les réviseurs d'entreprises personnes physiques ayant dépassé l'âge de soixante-sept (67) ans au 31 août 2007, perdent de droit la qualité de réviseur d'entreprises le 31 août 2010, est maintenue.

Le 31 août 2010, la qualité de réviseurs d'entreprises des confrères ayant dépassé au 31 août 2007 l'âge de soixante-sept (67) ans, est retirée automatiquement.

Une forme particulière de retrait automatique vise les réviseurs d'entreprises qui restent en défaut, trois mois après l'envoi d'un rappel à l'ordre (*cf. infra*, point 16) de payer tout ou partie des cotisations ou de communiquer les documents qui servent à fixer les cotisations ou les documents qu'ils sont tenus de communiquer à l'Institut (art. 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953).

## **7. REGISTRE PUBLIC**

Tous les réviseurs d'entreprises doivent être enregistrés dans le registre public (art. 10 de la loi coordonnée de 1953). Le registre public, qui remplace le tableau des membres, existe uniquement de façon électronique et devra être actualisé de façon permanente par les confrères eux-mêmes et donc plus uniquement le 31 décembre de chaque année.

Les articles 9 à 11 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public déterminent les mentions minimales qui doivent être reprises dans le registre public.

## **8. ABROGATION DES OBLIGATIONS RELATIVES AUX SOCIETES ET ASSOCIATIONS DE MOYENS**

Etant donné que d'autres personnes que des contrôleurs légaux peuvent participer au capital et à la gestion d'un cabinet de révision, les exigences relatives aux modalités de constitution ainsi que les autorisations préalables du Conseil de l'Institut pour la constitution de sociétés ou associations professionnelles ou interprofessionnelles de moyens, ont été abrogées.

## **9. MAINTIEN DU TITRE DE REVISEUR D'ENTREPRISES LORS DE L'EMPECHEMENT POUR EXECUTER LES MISSIONS REVISORALES**

Désormais, il sera possible comme dans d'autres Etats membres qu'une personne porte le titre de réviseur d'entreprises sans nécessairement effectuer des missions révisorales.

Ceci résulte de l'assouplissement des régimes d'incompatibilités. L'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953 prévoit une interdiction pour le réviseur d'entreprises d'exercer des missions révisorales (mais n'interdit plus, comme c'était le cas auparavant, le port du titre) dans les circonstances suivantes :

- a) exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision ;
- b) exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;
- c) exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.

Le point a) ne s'applique pas aux fonctions exercées dans l'enseignement. En ce qui concerne le point a) et le point b) visés une dérogation peut être accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Les confrères qui se trouvent dans une des circonstances mentionnées par l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953 sont néanmoins empêchés d'effectuer des missions révisorales mais devront évidemment respecter les principes généraux de déontologie (dignité, probité, prudence et délicatesse). Ces confrères devront également respecter les obligations de mise à jour du registre public, les exigences en matière de formation permanente et de contrôle de qualité et s'acquitter de cotisations.

## **10. RAPPORT DE TRANSPARENCE POUR LES REVISEURS D'ENTREPRISES AUDITANT DES ENTITES D'INTERET PUBLIC**

Les réviseurs d'entreprises personnes physiques et les cabinets de révision qui procèdent aux contrôles légaux des comptes annuels d'entités d'intérêt public publient sur leur site internet, au plus tard trois mois après la clôture de leur exercice comptable, un rapport annuel de transparence (art. 15 de la loi coordonnée de 1953).

Par entité d'intérêt public, il faut entendre les sociétés cotées au sens de l'article 4 du Code des sociétés, les établissements de crédit au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et les entreprises d'assurances au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances (art. 2, 7<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953).

L'article 15 de la loi coordonnée de 1953 définit les informations qui doivent au moins figurer dans ces rapports annuels de transparence. Le Conseil de l'Institut n'a pas encore introduit de dispositions spécifiques en la matière et il procédera à l'évaluation de l'application concrète de cet article après une période d'un an. Le Conseil de l'Institut est d'avis que les résultats du dernier contrôle de qualité effectué ne peuvent pas être repris dans ces rapports de transparence.

## **11. ASSEMBLEE GENERALE – DROIT DE VOTE**

Tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques ont une voix délibérative à l'assemblée générale de l'Institut (droit de vote), alors que les cabinets de révision n'ont désormais qu'une voix consultative et donc, n'ont plus de droit de vote (art. 19 de la loi coordonnée de 1953). Cette différenciation relative au droit de vote est inspirée par le fait que, désormais, des personnes autres que des contrôleurs légaux des comptes ou des auditeurs de pays tiers peuvent également faire partie de l'organe de gestion d'un cabinet de révision.

## 12. NORMES ET RECOMMANDATIONS

Les normes et recommandations n'ont d'effet qu'après l'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) et le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Ils font l'objet d'un avis publié au *Moniteur belge* (art. 30 de la loi coordonnée de 1953).

En ce qui concerne les dispositions spécifiques des normes relatives aux entités d'intérêt public, le CSPE peut consulter la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA). Cette consultation est obligatoire pour les normes relatives au contrôle de qualité et le Conseil de l'Institut adoptera une proposition en la matière qui a été transmise au CSPE dans le courant de l'année 2008. Le CSPE et le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions ont approuvé les nouvelles normes relatives au contrôle de qualité le 2 juillet et le 9 septembre 2008, qui sont entrées en vigueur le 15 septembre 2008.

En raison du fait que le Conseil de l'Institut ne dispose plus de la compétence d'approbation définitive des normes et recommandations, il est prévu que le CSPE doit entendre le représentant du Conseil de l'Institut avant de délibérer sur les projets de normes et recommandations.

Eu égard à l'accroissement des textes législatifs et réglementaires relatifs à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises, le Conseil de l'Institut peut développer, sous forme d'avis, de communications ou de circulaires, la doctrine relative aux techniques d'audit et formuler tous les avis nécessaires à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession.

### **13. FORMATION PERMANENTE**

Les exigences en matière de formation permanente sont désormais reprises dans une disposition légale (art. 14, § 4 de la loi coordonnée de 1953) et leur suivi constitue un élément obligatoire du contrôle de qualité (art. 31 et 33, § 1<sup>er</sup>, al. 2 de la loi coordonnée de 1953).

Les normes relatives à la formation permanente ont été modernisées et approuvées le 30 août 2007.

## **14. SURVEILLANCE ET CONTROLE DE QUALITE**

En vue d'un renforcement de la surveillance sur la bonne exécution des missions confiées, l'ampleur des informations à demander ainsi que l'objet des enquêtes est étendu (art. 32 de la loi coordonnée de 1953).

Chaque réviseur d'entreprises doit être soumis à un contrôle de qualité au moins tous les six ans. Les réviseurs d'entreprises qui ont parmi leurs clients des entités d'intérêt public – les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance – doivent être soumis à un contrôle de qualité au moins tous les trois ans (art. 33, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953).

L'article 34 de la loi coordonnée de 1953 confère une base juridique au fonctionnement de la Commission de surveillance et de la Commission de Contrôle de qualité. S'agissant de la comparution devant la Commission de surveillance ou devant la Commission de Contrôle de qualité, le réviseur d'entreprises est désormais tenu à répondre personnellement aux invitations à être entendu ou tenu à formuler personnellement ses observations. Il ne peut se faire représenter ou assister lors de son audition ou dans la formulation de ses observations (art. 6, § 4 et 12, § 4 de l'A.R. du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises).

## **15. CHAMBRE DE RENVOI ET DE MISE EN ETAT**

Dans le cadre de la supervision publique sur les activités de surveillance et de contrôle de qualité, une nouvelle personne morale est créée, la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME), qui dispose de son propre budget et est composée de membres externes à la profession nommés par le Roi.

Cette Chambre est notamment compétente pour la mise en état de dossiers disciplinaires instruits par le Conseil de l'Institut, pour le suivi de plaintes contre un réviseur d'entreprises, pour la supervision sur les conclusions prises par le Conseil de l'Institut à l'issue de contrôles de qualité et également pour soit charger le Conseil de l'Institut d'exécuter des devoirs d'instruction complémentaires qu'il estime opportun, soit de désigner un expert à cet effet.

## **16. RAPPEL A L'ORDRE ET MESURES D'ORDRE PROVISOIRES**

Un réviseur d'entreprises peut désormais être rappelé à l'ordre par le Conseil de l'Institut lorsque des faits lui reprochés sont avérés mais ne justifient pas de sanction disciplinaire.

En outre, un système de mesure d'ordre provisoire a été instauré. Il s'agit de la possibilité d'enjoindre un réviseur d'entreprises de s'abstenir temporairement de prêter tous services professionnels ou d'une partie d'entre eux (p. ex. toutes ou certaines missions révisorales). Cette décision est prise par le Comité exécutif de l'Institut, soit d'initiative, soit à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état.

Le réviseur d'entreprises concerné dispose du droit d'interjeter appel contre ces décisions devant la Commission d'appel (art. 37 à 40 de la loi coordonnée de 1953).

## **17. COMMISSION DE DISCIPLINE – MAJORITE DE NON-REVISEURS D'ENTREPRISES**

La Commission de discipline est dorénavant composée majoritairement de membres non-réviseurs d'entreprises, à savoir : un magistrat assumant la fonction de président, un membre indépendant de la profession de réviseur d'entreprises nommé par le Roi et un réviseur d'entreprises nommé par le Conseil (art. 58 de la loi coordonnée de 1953).

## **18. PROCEDURE DISCIPLINAIRE**

Les dispositions relatives à la procédure devant la Commission de discipline et la Commission d'appel sont reprises dans l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

La procédure judiciaire est entamée par la Chambre de renvoi et de mise en état.

La Commission de discipline et la Commission d'appel peuvent ordonner la comparution personnelle du réviseur d'entreprises concerné (art. 27, § 1<sup>er</sup> de l'A.R. précité du 26 avril 2007).

## 19. SANCTIONS DISCIPLINAIRES

Désormais, des manquements ne découlant pas de l'exécution d'activités révisorales proprement dites et des manquements aux justes égards dus envers l'Institut et ses organes pourront être sanctionnés disciplinairement (art. 72 de la loi coordonnée de 1953).

En cas de renvoi d'un réviseur d'entreprises personne physique devant la Commission de discipline, le cabinet de révision que le réviseur d'entreprises représente ne pourra être renvoyé lui-même qu'en raison d'une faute distincte dans son chef. Il s'agit d'une confirmation légale d'une pratique existante.

En outre, l'article 73 de la loi coordonnée de 1953 prévoit la possibilité, en cas de suspension d'une durée maximale d'un mois, d'autoriser le cabinet de révision à poursuivre ses activités moyennant le versement à l'Institut d'un montant de 500 euros par associé ayant la qualité de réviseur d'entreprises, multiplié par le nombre de jours ouvrables de suspension.

L'Institut prend les mesures nécessaires en vue de rendre les sanctions disciplinaires dûment publiques (art. 74 de la loi coordonnée de 1953). Une version anonyme des décisions disciplinaires est disponible sur le site internet de l'Institut.

## **20. SECRET PROFESSIONNEL**

Il est prévu une exception supplémentaire au secret professionnel aux fins d'autoriser le réviseur d'entreprises amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises à prendre contact avec le dernier cité, excepté en cas d'opposition de la personne qui lui a confié la mission.

En outre, le champ d'application de la suppression du secret professionnel entre le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées en Belgique, est étendu au cas d'une personne exerçant, à l'occasion d'une consolidation, une fonction similaire à celle de commissaire dans une personne morale de droit d'un pays de l'UE (art. 79, § 2 de la loi coordonnée de 1953).

Enfin, pour ce qui concerne la suppression du secret professionnel, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer un mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés, est assimilé au commissaire.

## **21. MENTION OBLIGATOIRE DES HONORAIRES D'AUDIT DANS TOUTES LES SOCIETES**

Conformément à l'article 134, § 2 du Code des sociétés, l'annexe aux comptes annuels de toute société ayant désigné un commissaire – et non seulement les sociétés cotées et les sociétés tenues d'établir et de publier des comptes consolidés – doit mentionner les émoluments perçus par le commissaire. Les schémas imposés ont été ajustés par la Banque Nationale de Belgique (BNB).

## **22. MODALITES D'ENTREE EN VIGUEUR**

Les nouvelles dispositions légales et réglementaires sont entrées en vigueur le 31 août 2007.

## 23. POINTS EN SUSPENS

### 23.1 Rotation

Les dispositions prévues à l'article 42.2. de la Directive audit au sujet de la rotation interne du (des) représentant(s) permanent(s) d'un cabinet de révision ou du commissaire personne physique, à défaut de cabinet, dans les entités d'intérêt public ont été transposées via les normes relatives à l'indépendance.

Les dispositions relatives à la démission d'un contrôleur légal des comptes et à l'information à donner aux autorités responsables de la supervision publique (art. 38 de la Directive audit), ont été transposées par le biais d'une modification de l'article 135 du Code des sociétés.

### 23.2. Comité d'audit

La loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières (M.B., 29 décembre 2008) insert à l'article 135 du Code des sociétés un paragraphe précisant qu'en cas de révocation ou de démission du commissaire, la société contrôlée et le commissaire en informent le CSPE. Ce dernier informe dans le mois les différentes composantes du système de supervision publique prévues par l'article 43 de la loi coordonnée de 1953.

Le Conseil de l'Institut s'interroge sur l'efficacité d'une communication systématique à tous les organes de supervision publique d'informations relatives à des décisions individuelles de démission et révocation du commissaire alors que le législateur avait confié des tâches spécifiques à chacun des organes de supervision publique (compétence normative de portée générale, compétence disciplinaire dans des dossiers spécifiques, compétence d'avis, etc.)<sup>(1)</sup>.

L'article 41 de la Directive audit contient les dispositions relatives à un comité d'audit dans une entité d'intérêt public.

L'article 14 de la loi du 17 décembre 2008 insère dans le Livre VIII, Titre IV, Chapitre 1er, du Code des sociétés, une Section 3bis intitulée « Comité d'audit ».

### 23.3. Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises

L'arrêté royal du 10 janvier 1994 devra encore être adapté au regard des nouvelles dispositions de la loi.

---

(1) cf. IRE, Rapp. annuel, 2008, p. 86.

## 23.4. Notion de réseau à l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953

L'article 2, 8° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (ci-après « la loi coordonnée de 1953 ») définit le « réseau » comme suit :

« la structure plus vaste destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un réviseur d'entreprises, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles. ».

Cette définition est reprise de l'article 2, 7° de la Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (ci-après la « Directive audit ») :

« réseau : la structure plus vaste :

- destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ; et
- dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles. ».

En septembre 2007, la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) a publié une étude relative aux définitions existantes du réseau dans les Etats membres de l'UE, mais cette étude ne contient pas d'éclaircissement ou d'interprétation de la définition du réseau telle qu'à l'article 2, 7° de la Directive audit. Dans cette étude, la FEE recommande aux Etats membres de ne pas définir le réseau au-delà de ce qui figure dans la définition précitée. Cette étude constate également qu'il existe une incertitude quant aux éléments de la définition et une demande d'éclaircissement a été adressée à la Commission européenne ainsi qu'au *European Group of Auditor's Oversight Bodies* (EGAOB). La FEE fait remarquer qu'en juillet 2006, l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) a élaboré une définition du « réseau » qui est assez semblable à celle qui est contenue dans la Directive audit et par conséquent, elle recommande aux Etats membres de faire usage des notes explicatives de cette définition.

En avril 2008, la FEE a publié une étude détaillée et intitulée « *Transnational Organisations and Practices within the Accountancy Profession* ». Cette étude résume les différents points de vue de diverses organisations transnationales et de cabinets quant à l'étendue et les conséquences de la définition du « réseau » dans la Directive audit. L'étude a donc pour objet de décrire les accords relatifs à

l'organisation ainsi que les structures, sans toutefois examiner si les différentes organisations transnationales et les cabinets tombent sous cette définition dans la Directive audit. En effet, étant donné que cette définition n'est pas encore transposée en droit national au sein de nombreux Etats membres, il n'est pas possible, selon cette étude, de commenter la concordance des définitions existantes au niveau national aux lignes directrices de l'IFAC.

Actuellement, il existe en Belgique deux définitions de la notion de « réseau », à savoir d'une part celle qui est reprise à l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953 et d'autre part, celle qui résulte du lien de collaboration professionnelle au sens du Code des sociétés et de son arrêté d'exécution ainsi que de la définition de l'article 1, 5° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Une définition précise du concept de « réseau » est importante, notamment pour les motifs suivants :

1. l'établissement du rapport de transparence prévu à l'article 15, § 1er, a) de la loi coordonnée de 1953 ;
2. l'application des règles d'indépendance énoncées à l'article 133 du Code des sociétés ; et
3. les honoraires des commissaires qui doivent figurer en annexe des comptes annuels en vertu de l'article 134 du Code des sociétés.

La question qui se pose est de savoir comment la notion de « réseau » de l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953 doit être interprétée. Dans la pratique, cette question revêt un grand intérêt pour les réviseurs d'entreprises.

En particulier, les questions suivantes à propos de cette définition se posent :

**A. Comment faut-il comprendre les différents « ou », « et » ainsi que les virgules qui figurent dans le texte ? Quels critères sont cumulatifs, quels critères sont alternatifs ?**

Premièrement, il y a lieu de constater que dans les différentes traductions de la Directive audit, les conjonctions précitées ne sont pas toujours utilisées de manière conséquente.

En tout état de cause, la définition de la Directive audit est ambiguë et les deux alinéas doivent être interprétés de manière cumulative, étant donné que la conjonction « et » lie ces deux alinéas. Il existe toutefois une imprécision quant à l'interprétation du deuxième petit tiret.

En effet, d'une part il s'agit d'un partage de résultats ou de coûts (lien financier) qui, avec la coopération dont il est question dans le premier alinéa, suffirait pour pouvoir parler d'un réseau. D'autre part, le partage d'un actionnariat, d'un contrôle ou d'une direction communs (lien juridique), des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie

importante des ressources professionnelles (lien économique), combiné avec la collaboration mentionnée au premier alinéa du réseau, indique l'existence d'un réseau. Il existe toutefois des différences quant à l'interprétation de la dernière partie de la définition.

Le onzième considérant de la Directive audit énonce que les éléments permettant d'établir que l'on se trouve en présence d'un réseau devraient être évalués à la lumière de tous les éléments objectifs disponibles, comme l'existence de clients habituels communs.

Il peut être déduit de ce qui vient d'être énoncé qu'un seul critère, comme par exemple l'utilisation d'une même marque, ne suffit pas nécessairement en soi pour que l'on puisse parler de réseau si les conditions du premier alinéa de la définition ne sont pas remplies.

On peut se demander si, à côté du lien financier (partage de gains ou de coûts), un lien juridique et/ou économique doit également être établi.

Selon la Commission juridique, tant dans la définition de l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953, en français ou en néerlandais, l'utilisation des virgules dans l'énumération des critères pourrait signifier qu'il s'agit d'une addition et par conséquent, que ces critères sont cumulatifs.

Si les critères sont cumulatifs, il faut donc qu'ils soient tous remplis pour qu'il y ait un réseau. Dans la pratique, il y a peu de cabinets de révision (parmi lesquels les « *Big Four* ») qui remplissent tous ces critères.

La plupart des membres de la Commission juridique n'adhère pas à l'approche cumulative, étant donné que, selon eux, le dernier critère « ou d'une partie importante des ressources professionnelles » donne à la définition du réseau un caractère alternatif.

Actuellement, seuls les Pays-Bas et la Belgique ont transposé en droit national la définition du réseau qui figure dans la Directive audit.

En Grande-Bretagne, la définition de la notion « réseau » limite les alternatives : « *Network firm means any entity : (i) Controlled by the audit firm or (ii) Under common control, ownership or management or (iii) Otherwise affiliated or associated with the audit firm through the use of a common name or through the sharing of common professional resources.* ».

La définition allemande est clairement alternative :

« *Netzwerk ist die breitere Struktur;*

- *die auf Kooperation ausgerichtet ist und der ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft angehört und*
- *die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer*

*gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist. ».*

Selon certains membres de la Commission juridique, la définition du concept de « réseau » n'est pas claire et par conséquent, c'est la perception du public qui compte. Ainsi, à partir du moment où deux cabinets de révision ont une même société-mère, le public considérera qu'il s'agit en l'espèce d'un réseau.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut est d'avis qu'il peut y avoir deux manières d'interpréter le concept de « réseau » de la loi coordonnée de 1953 :

1. une interprétation littérale du concept de « réseau » sur la base du texte de ladite loi (en français et en néerlandais) qui revêt un caractère cumulatif quant à la prise en considération des critères ; et
2. une interprétation téléologique du concept de « réseau » (en fonction de la perception du public) qui aboutirait plutôt à une interprétation alternative des critères.

Le Conseil de l'Institut fait remarquer que l'approche alternative du concept de « réseau » est la plus conforme aux attentes des organes de supervision publique. Il fait également remarquer que les organisations internationales telles que l'IFAC et la FEE privilégient l'approche alternative et suggère expressément d'observer le document de l'IESBA de décembre 2006 intitulé *Networks and Network firms* inclut dans le *Code of Ethics*, et en particulier les exemples qui défendent la thèse alternative.

Dans le cadre de l'analyse d'un cas concret, la page 2 du document IESBA énonce ce qui suit :

*« A is an association of 120 firms, operating in 120 different countries established to provide global services to clients. Each firm is a member of A International but is a separate and distinct legal entity. As a member of A International, each firm agrees to common quality policies and procedures designed by A International and which are implemented and monitored throughout the association. Each firm uses the name A in marketing and promotional material and also when signing assurance reports. These are many common clients within the association.*

*A is a larger structure which is aimed at co-operation. The entities within the larger structure :*

- *share common quality control policies and procedures which are designed, implemented and monitored throughout the larger structure ; and*
- *use a common brand name when the firms sign assurance reports.*

*Either of these factors would be sufficient to make the association a network. ».*

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 qui modifie la loi du 22 juillet 1953 ne prévoit rien à ce sujet, étant donné qu'il s'agit d'une

transposition servile et littérale de la Directive audit. Selon le Conseil de l'Institut, seule la Cour de justice des Communautés européennes est compétente pour interpréter la Directive audit ; en cas de divergence d'interprétation entre l'approche cumulative et l'approche alternative, la Cour tranchera en principe en faveur de l'approche qui obtient le plus grand nombre d'applications au sein des langues officielles des Etats membres de l'UE.

## **B. Comment comprendre la notion de but « coopération manifeste » ?**

Il y a un manque de clarté quant à l'existence ou non d'une coopération. Peut-on dire qu'un cabinet d'audit qui s'affilie pour l'image de marque à d'autres cabinets d'audit par le biais d'une mention sur le papier à lettre, par exemple, mais sans réelle intention de coopérer, forme un réseau avec ces autres cabinets ?

Ensuite, il faudrait clarifier la portée de la coopération et préciser si, par exemple, une recommandation mutuelle, émanant de différents cabinets d'audit de manière unique ou répétée, suffit en soi pour que l'on puisse parler de réseau. La question peut se poser de savoir si des recommandations mutuelles signifient qu'il s'agit déjà d'un réseau.

On pourrait soutenir qu'une recommandation mutuelle et adoptée de manière répétitive implique l'existence « manifeste » d'une coopération.

Une autre approche consiste en ce que la coopération ait plutôt comme objet la fourniture de services par plusieurs prestataires au profit du même client ; cette coopération se traduit par une approche ou une offre commune au client, ou par le renvoi de celui-ci vers un autre prestataire.

Conformément au onzième considérant de la Directive audit le Conseil de l'Institut est d'avis que la notion de « coopération manifeste » doit, comme pour les autres critères, être évaluée au cas par cas, à la lumière de tous les éléments objectifs disponibles.

## **C. Qu'est-ce qu'une « stratégie commerciale » pour un réviseur d'entreprises, qui n'est pas commerçant dans sa fonction de réviseur ?**

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, renvoie au point 290.21 du document de l'IESBA de décembre 2006 et intitulé *Networks and Network firms* dans le *Code of Ethics* :

« Where the larger structure is aimed at co-operation and the entities within the structure share a common business strategy, it is considered to be a network. Sharing a common business strategy involves an agreement by the entities to achieve common strategic objectives. An entity is not considered to be a network firm merely because it co-operates with another entity solely to respond to jointly to a request for a proposal for the provision of a professional service. ».

#### D. Qu'est-ce qu'une marque au sens du texte de la loi ?

La question est de savoir si une référence sur le papier à lettre « *member of* » ou « *in alliance with* », suivie du nom propre, suffit pour que l'on puisse parler de marque commune.

On peut argumenter qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'une marque commune, mais le cabinet d'audit doit toutefois veiller à ne pas donner l'impression qu'il appartient à un réseau. Dans ce contexte, il convient de renvoyer aux points 290.22 et 290.23 du document de l'IESBA de décembre 2006 intitulé *Networks and Network firms* dans le *Code of Ethics* :

*« Where the larger structure is aimed at co-operation and the entities within the structure share the use of a common brand name, it is considered to be a network. A common brand name includes common initials or a common name. A firm is considered to be using a common brand name if it includes, for example, the common brand name as part of, or along with, its firm name, when a partner of the firm signs an assurance report.*

*Even though a firm does not belong to a network and does not use a common brand name as part of its firm name, it may give the appearance that it belongs to a network if it makes reference in its stationery of promotional materials to being a member of an association of firms. Accordingly, a firm should carefully consider how it describes any such memberships in order to avoid the perception that it belongs to a network. ».*

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis qu'un logo avec le nom du réseau sur le papier à lettre d'un réviseur d'entreprises est manifestement une marque. Par contre, le Conseil de l'Institut considère que la simple mention « *member of* » ou « *in alliance with* » ne suffit pas à ce que l'on puisse parler de marque commune. En outre, la Commission juridique remarque que la définition du réseau ne requiert pas que la marque soit déposée.

#### E. Comment apprécier l'importance des ressources professionnelles dont question *in fine* ?

Les points 290.25 et 290.26 du document de l'IESBA de décembre 2006 intitulé *Networks and Network firms* dans le *Code of Ethics* énoncent que :

*« Where the larger structure is aimed at co-operation and the entities within the structure share a significant part of professional resources, it is considered to be a network. Professional resources include :*

- *common systems that enable firms to exchange information such as client data, billing and time records ;*
- *partners and staff ;*
- *technical department to consult on technical or industry specific issues, transactions or events for assurance engagements ;*

- *audit methodology and audit manuals ; and*
- *training courses and facilities.*

*The determination of whether the professional resources shared are significant, and therefore the firms are network firms, should be made based on the relevant facts and circumstances. Where the shared resources are limited to common audit methodology or audit manuals, with no exchange of personnel or client or market information, it is unlikely that the shared resources would be considered to be significant. The same applies to a common training endeavor. Where, however, the shared resources involve the exchange of people or information, such as where staff are drawn from a shared pool, or a common technical department is created within the larger structure to provide participating firms with technical advice that the firms are required to follow, a reasonable and informed third party is more likely to conclude that the shared resources are significant. ».*

Conformément au onzième considérant de la Directive audit, les éléments permettant d'établir que l'on se trouve en présence d'un réseau devraient être évalués à la lumière de tous les éléments objectifs disponibles sur la base des circonstances.

S'il s'agit de l'utilisation d'une partie importante des ressources professionnelles, cela indique qu'il existe un lien économique et l'existence de ce lien dépend de la situation de fait en l'espèce.

L'existence d'une société ou association interprofessionnelle de moyens peut prouver ce lien économique.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, adhère à cette analyse et est d'avis que les ressources professionnelles les plus importantes sont constituées par le capital humain.

#### **F. Cette définition se substitue-t-elle à celles contenues dans les arrêtés royaux des 10 janvier 1994 et 30 janvier 2001 ?**

L'article 1, 5° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises stipule que :

« Personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle : toute personne avec laquelle le réviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée ; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque. ».

L'article 183quinquies de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés prévoit que :

« Pour l'application de l'article 183ter, 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. ».

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 stipule (M.B., 27 avril 2007, p. 22875) :

« Pour la sécurité juridique, il conviendra de réexaminer les définitions des liens de collaboration professionnelle prévues dans les arrêtés royaux du 10 janvier 1994 et du 30 janvier 2001, à la lumière de la nouvelle définition du réseau. ».

A la lumière de l'harmonisation européenne du contrôle légal des comptes annuels et aux fins de garantir la sécurité juridique, il est souhaitable que la définition du « lien de collaboration professionnelle » de l'article 1, 5° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 et de l'article 183quinquies de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 soit le plus possible mise en concordance avec la terminologie de la définition du réseau de l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953.

Des formulations telles que, par exemple, « toute convention qui comporte un engagement de recommandation réciproque » ou « tout contrat ou société visant

la mise en commun de ressources professionnelles » peuvent toutefois être utilisées pour interpréter ou préciser la notion de réseau.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, n'est pas d'avis que la définition du réseau des arrêtés royaux du 10 janvier 1994 et du 30 janvier 2001 est défectueuse et elle juge qu'une meilleure concordance entre d'une part ces dispositions et d'autre part, l'article 2, 8° de la loi coordonnée de 1953 apporterait une plus grande cohérence.

## Chapitre 2

# Historique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises



**1935** – A l'issue de la grande crise économique de l'entre-deux-guerres, le Parlement organise le contrôle des banques et des émissions de titres et valeurs. Cette réforme fait apparaître la fonction de « réviseur de banques ».

**1947** – La Conférence nationale de l'emploi convoquée pour jeter les bases de la reconstruction nationale propose des réformes de structure pour les entreprises et recommande notamment l'introduction d'une information économique et financière normalisée et contrôlée par un professionnel indépendant là où le conseil d'entreprise serait créé.

A la même époque, le Ministre des Affaires économiques et celui du rééquipement national chargeaient une commission d'études présidée par Henri DEPAGE d'étudier un statut pour la profession de « réviseur d'entreprises ». S'inspirant des résultats de l'étude, le Ministre DUVIEUSART déposa le 3 mars 1947 un projet de loi portant création d'un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

**1951** – Création de l'Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC) dont l'Institut deviendra membre en 1967 avec l'appui du Collège National des Experts Comptables de Belgique (C.N.E.C.B.).

**1953** – Après de multiples péripéties, les travaux parlementaires synthétisent le projet du Gouvernement ainsi que plusieurs propositions de loi déposées respectivement par les représentants des différentes familles politiques présentes au Parlement et le pouvoir législatif adopte la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Au cours de sa période d'installation, la direction de l'Institut et la responsabilité des premiers agréments furent confiées à un Conseil provisoire présidé par un magistrat, Léon BRIBOSIA, avec la participation du Baron Eugène DE BARSY, Président de la Commission bancaire, de deux professeurs de l'enseignement supérieur et de quatre experts comptables.

La même année, le Parlement devait aussi adopter la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1953 qui imposait aux sociétés qui faisaient ou avaient fait appel public à l'épargne de désigner un réviseur d'entreprises comme membre du collège des commissaires.

**1957** – Quatre années furent nécessaires pour l'approbation des deux principaux arrêtés d'exécution de la loi : le règlement de stage (24 juillet 1957) et le règlement de discipline (16 mars 1957). Cette année marque la fin des travaux du Conseil provisoire. Armand HEILPORN est appelé à la présidence de l'Institut.

**1958** – Signature du Traité de Rome ; le Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE est constitué au sein de l'UEC pour traiter de façon autonome les matières professionnelles relevant de la compétence des autorités communautaires. Pendant dix ans, il sera animé par Léon SAXE qui deviendra aussi président de l'IRE. De 1969 à 1987, le Groupe d'Etudes siégera dans les locaux de l'IRE.

**1960** – L'assemblée générale appelle René VAN IPER à la présidence de l'Institut. Le Parlement est saisi d'un projet de loi confiant aux membres de l'Institut une nouvelle et très importante mission, celle du contrôle des apports ne consistant pas en numéraire. Le projet débouchera sur la loi du 30 juin 1961 applicable à toutes les sociétés anonymes. La mission sera étendue en 1967 aux SPRL et en 1989 aux sociétés coopératives.

**1963** – Léon SAXE accède à la présidence de l'Institut. Une première édition du Vademecum est diffusée auprès des membres, initiative qui sera poursuivie jusqu'à nos jours. C'est également en 1963 que le Gouvernement prend l'initiative de réunir une Commission d'études pour la révision de la législation sur la comptabilité des commerçants. Les travaux de cette Commission influenceront de façon importante l'élaboration de la Loi comptable de 1975.

**1966** – L'Institut vit des heures difficiles. Il lui est reproché de ne pas consacrer une énergie suffisante à la formation de stagiaires et à la promotion d'une information financière de haut niveau.

La crise est ouverte lorsque le Ministre des Affaires économiques propose une réforme transformant l'Institut en association professionnelle et confiant à la Commission bancaire la tutelle sur le commissariat aux comptes. Ce projet est rapidement abandonné mais un an plus tard, le contrôle sur les sociétés à portefeuille introduit une surveillance directe de la Commission bancaire sur les états financiers des holdings.

**1967** – L'assemblée générale adopte un plan stratégique destiné à accroître le nombre de membres et la taille des cabinets. La première association entre réviseurs est immédiatement créée entre MM. BERGER, BLOCK, KIRSCHEN, SCHELLEKENS & Co.

**1970** – Au cours de son second mandat, Léon SAXE décède et il est remplacé par Joannes J. SCHELLEKENS. Le Conseil poursuit les objectifs de redressement de l'Institut aux yeux des responsables politiques. Il présente un projet d'expansion lors de l'assemblée générale extraordinaire du 14 novembre 1970.

Ce projet poursuit trois objectifs : élargissement du nombre de membres, adaptation du contenu de la fonction de révision et développement de la doctrine professionnelle dans un centre académique.

**1972** – Le projet d'expansion arrive trop tard pour éviter la publication d'un avis critique sur la profession par le Conseil central de l'économie. Cet avis des partenaires sociaux aura une influence considérable sur l'évolution de la profession. La nature des propositions et les solutions possibles provoquent des divergences d'opinion au sein de l'Institut qui prend ses distances avec certaines associations membres du C.N.E.C.B. Dans l'immédiat, l'avis du Conseil central de l'économie ne débouche cependant sur aucun projet législatif.

**1975** – L'assemblée générale appelle Jules ROCHETTE à la fonction présidentielle confirmant le souhait de développer une réponse positive à l'avis du Conseil central de l'économie. Ce renouveau ira de pair avec l'apparition d'une

réglementation comptable dont la loi organique porte la date du 17 juillet 1975. L'Institut est étroitement associé à l'élaboration de cette réglementation par la participation d'un membre du Conseil, aux travaux de la Commission des Normes comptables.

Le Conseil modifie la structure du Centre académique et crée le Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Revisorat avec la collaboration effective de professeurs de l'enseignement supérieur et de représentants des milieux économiques et administratifs. Les travaux seront menés dans le domaine juridique, la formation, les normes de révision et la doctrine comptable. Entre-temps, les premières normes sont publiées concernant la présentation des comptes annuels certifiables, les normes générales de révision, les normes de contrôle des comptes consolidés et le contrôle des apports ne consistant pas en numéraire.

Le contrôle des banques fait l'objet d'une importante modification et la loi organise le contrôle légal des entreprises d'assurances.

**1977** – La présidence de l'Institut est assumée par Oswald VAN DER MEULEN qui fait des relations internationales de l'Institut, une de ses priorités.

L'IRE est membre co-fondateur de l'*International Federation of Accountants*.

**1978** – Lors de la manifestation académique organisée à l'occasion du vingt-cinquième anniversaire de l'Institut, le Chef de Cabinet du Ministre des Affaires économiques apporte une reconnaissance officielle aux efforts réalisés pour répondre aux observations du Conseil central de l'économie. Il évoque certaines pistes de réflexion pour l'élaboration d'une réforme des structures professionnelles qui ne remettrait pas en cause l'existence de l'Institut et de l'auto-réglementation.

Le Conseil des Ministres de la CEE adopte la Quatrième Directive de droit des sociétés, relative aux comptes annuels.

**1980** – L'assemblée générale appelle André HOSTE aux fonctions de président. Les stagiaires réviseurs d'entreprises, dont le nombre a augmenté de façon significative au cours des dernières années, décident de créer une association. Les contacts établis avec le Ministère des Affaires économiques permettent d'entamer des travaux de révision de la loi organique de l'IRE en concertation avec le C.N.E.C.B. et les partenaires sociaux. Une réforme en profondeur des procédures de stage et de surveillance est mise à l'étude.

**1983** – La présidence de l'Institut est assurée par Vincent PEETERS. Le Gouvernement dépose le 21 février 1983 sur le bureau de la Chambre des Représentants un projet de réforme du revisorat soutenu par la profession toute entière.

Les normes générales de révision de 1976 subissent une réforme en vue de les harmoniser avec les principes définis par l'IFAC. Le Conseil des Ministres de la

CEE adopte la Septième Directive relative aux comptes consolidés des entreprises.

**1984** – Le Parlement adopte une importante modification des lois coordonnées sur les sociétés commerciales en application de la deuxième directive CEE renforçant le rôle des réviseurs dans les opérations d'augmentation de capital. Le Conseil de l'IRE adopte la norme sur le contrôle confraternel qui modifie de façon importante les procédures de surveillance de l'activité des membres.

Le Conseil des Ministres de la CEE adopte la Huitième Directive, relative aux qualifications des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels.

**1985** – Promulgation de la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat d'entreprises. Création de l'Institut des Experts-Comptables et du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises dont le premier président est Frans VANISTENDAEL, professeur à la KULeuven. La période transitoire en faveur des experts-comptables permet d'augmenter sensiblement le nombre de membres par l'inscription de quelques 250 personnes. La nouvelle loi permet d'inscrire au tableau des sociétés ayant adopté la forme d'une SNC, d'une SPRL ou d'une société coopérative. Plusieurs cabinets font immédiatement usage de cette faculté.

**1986** – L'assemblée générale appelle Alfred PENNA aux fonctions de président de l'Institut. Le contrôle des comptes annuels s'étend dans le secteur non-marchand, et d'abord dans les hôpitaux. Plus tard, les mêmes obligations concerneront les maisons de repos, les maisons pour handicapés, les mutualités, les partis politiques, les organismes de coopération au développement, etc. Les arrêtés royaux d'exécution de la réforme du revisorat d'entreprises sont publiés et, en particulier, un nouveau règlement d'ordre intérieur et un nouveau règlement de stage.

Création de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), dont l'IRE est membre fondateur, par la fusion de l'Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers et du Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE.

**1989** – La responsabilité de la présidence est confiée à Karel VAN OOSTVELDT. Plusieurs réformes importantes sont amorcées et notamment la réorganisation des services de formation et le développement des procédures de contrôle confraternel. Le Centre Belge de Normalisation de la Comptabilité et du Revisorat est appelé à s'effacer en faveur d'un service d'études et de formation intégré dans la structure de l'Institut.

**1990** – L'arrêté royal du 6 mars 1990 régit l'élaboration et la publication des comptes consolidés. D'importantes modifications sont apportées à la réglementation des marchés financiers influençant de façon importante l'exercice de la profession.

**1991** – Le Parlement adopte une modification du droit des sociétés tendant à redéfinir les missions respectives des réviseurs d'entreprises et des experts-

comptables. Cette réforme génère une réflexion en profondeur sur les structures professionnelles, conduisant à l'organisation de la profession de comptable agréé et à l'extension de la compétence du Conseil supérieur du Revisorat à l'expertise comptable.

Le premier Forum du revisorat à Gand jette les bases d'un nouveau plan stratégique pour l'Institut. Le Conseil adopte, d'une part, les normes relatives à la certification des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise et, d'autre part, les normes relatives à la certification des comptes consolidés.

**1992** – L'assemblée générale appelle Raymond EECKHOUT aux fonctions de président de l'Institut.

**1993** – Les compétences du Conseil supérieur du Revisorat sont à nouveau renforcées par la loi du 29 juin 1993.

L'Institut célèbre son 40<sup>ème</sup> anniversaire et organise, le 18 novembre 1993 à Liège, le deuxième Forum du revisorat relatif à la problématique des relations interprofessionnelles.

**1994** – L'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises est adopté le 10 janvier 1994. Le confrère Georges TIMMERMAN est nommé vice-président de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), ce qui souligne la reconnaissance internationale de l'Institut. Le service Etudes de l'Institut est étendu et les activités de publication de l'Institut sont revitalisées.

**1995** – Paul BEHETS est élu président de l'Institut. Le troisième Forum est organisé en novembre 1995 à Anvers autour du thème de l'*expectation gap*.

**1996** – La Commission européenne publie le Livre vert sur le rôle, la position et la responsabilité de la personne chargée du contrôle légal dans l'UE. Il s'agit d'aboutir à des normes d'audit élevées et comparables et de fournir la base pour l'approche de l'UE en vue de l'établissement de normes internationales.

**1997** – Le quatrième Forum est organisé à Genval, le 27 novembre 1997 autour du thème « L'audit demain ». L'Institut est représenté dans le Comité éthique, ainsi que dans le Comité formation de l'IFAC. Un site internet commun est créé avec l'Institut des Experts-comptables. La révision approfondie, entamée en 1996, des normes relatives au rapport de révision, est achevée. L'IRE, l'IEC et l'IPC mettent ensemble à la disposition des professionnels et des entreprises des moyens pour se préparer au passage à l'euro.

**1998** – Jean-François CATS est élu président. Les conseils de l'IRE et de l'IEC concluent un accord de passerelle entre les deux Instituts. Le cinquantenaire de la loi du 20 septembre 1948 sur les conseils d'entreprise est commémoré par l'organisation d'une journée d'études. La loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993 est étendue aux réviseurs.

**1999** – Le Gouvernement sollicite la collaboration de la profession lors de la crise de dioxine. Les compétences du Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable sont étendues aux comptables agréés, ainsi qu'aux professions fiscales et il est rebaptisé Conseil supérieur des Professions économiques. La Commission du gouvernement *Corporate Governance* est constituée.

**2000** – Le directeur général de l'Institut, Henri OLIVIER, est sollicité par la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) pour remplir la fonction de secrétaire général et quitte l'Institut le 1<sup>er</sup> janvier 2000.

David SZAFRAN rejoint l'Institut en tant que secrétaire général. La Commission européenne adopte le 15 novembre 2000 sa recommandation relative au contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne. Le cinquième Forum, organisé à Bruxelles les 5 et 6 décembre 2000, traite de l'internationalisation de la profession.

**2001** – Ludo SWOLFS devient président de l'Institut.

**2002** – Le 16 mai 2002, la Commission européenne adopte la recommandation « Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux ».

Le 19 juillet 2002, le Parlement européen et le Conseil adoptent le règlement sur l'application des normes comptables internationales. La loi *corporate governance* du 2 août 2002 contient entre autres quelques dispositions complémentaires concernant l'indépendance du commissaire et prévoit la constitution d'un Comité d'avis et de contrôle. Le past-président de l'Institut, Jean-François CATS, est élu membre du Conseil de l'*International Federation of Accountants* (IFAC).

**2003** – Le sixième Forum a comme thème la protection de l'actionnaire et a commémoré le cinquantenaire de l'Institut.

Les arrêtés royaux d'exécution de la loi du 2 août 2002 sont adoptés le 4 avril 2003, les principes de l'indépendance sont précisés. Une nouvelle règle relative à la proportion devant être respectée entre les services d'audit et de non audit en termes d'émoluments est introduite.

Par une lettre datée du 22 juillet 2003, Sa Majesté le Roi autorise l'Institut à porter le titre « Royal ».

**2004** – André KILESE devient président de l'Institut.

La loi du 12 janvier 2004 étend le champ d'application *ratione materiae* et *ratione personae* de la loi du 11 janvier 1993 relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux. Par une loi-programme du 9 juillet 2004, certains articles du Code des sociétés sont appliqués par analogie au contrôle des comptes annuels pour les « très grandes » associations et fondations. Cette mission est confiée aux réviseurs d'entreprises.

**2005** – La loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 30 décembre 2005 (Ed. 2)) prévoit, entre autres, des dispositions visant à limiter la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises, ainsi que des nouvelles dispositions relatives à la protection du titre et au secret professionnel.

**2006** – Le législateur belge a approuvé la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses, qui a modifié les règles d'indépendance (période de carence de deux ans, absence de conséquences extraterritoriales, champ d'application plus restreint des services incompatibles, mode de calcul plus globalisé de la règle « *one to one* », exceptions à la règle « *one to one* », etc.).

**2007** – Pierre P. BERGER devient président de l'Institut.

La plus grande réforme de la profession d'audit depuis 1985, en fonction de la Directive audit du 17 mai 2006 (loi coordonnée de 1953, divers nouveaux arrêtés royaux) dont essentiellement le renforcement de la surveillance publique de la profession d'audit, visant à séparer :

- d'une part, la supervision sur le processus d'élaboration des normes et recommandations de portée générale par le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE), ainsi que par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions ;
- d'autre part, la supervision sur les renvois disciplinaires et les dossiers individuels par la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) ;
- et enfin, les missions d'avis préalables (*ruling*) et d'octroi de dérogations par le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM).



## **PARTIE 2**

# **LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET LE REGISTRE PUBLIC**

### Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>Définition et mission du réviseur d'entreprises</b>	<b>81</b>
<b>Chapitre 2</b>	<b>Attribution de la qualité de réviseur d'entreprises à une personne physique</b>	<b>85</b>
<b>Chapitre 3</b>	<b>Attribution de la qualité de réviseur d'entreprises à une personne morale ou à une entité autre qu'une personne physique</b>	<b>93</b>
<b>Chapitre 4</b>	<b>La perte de la qualité de réviseur d'entreprises</b>	<b>119</b>
<b>Chapitre 5</b>	<b>Le registre public des réviseurs d'entreprises</b>	<b>127</b>
<b>Chapitre 6</b>	<b>La réinscription au registre public</b>	<b>151</b>
<b>Chapitre 7</b>	<b>La liste des réviseurs d'entreprises honoraires</b>	<b>157</b>



# Chapitre 1

## Définition et mission du réviseur d'entreprises



L'article 2 de la loi coordonnée de 1953 contient la définition du réviseur d'entreprises, à savoir un réviseur d'entreprises personne physique ou un cabinet de révision, inscrit au registre public de l'Institut.

Un cabinet de révision est une personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, inscrite au registre public de l'Institut ; autre qu'une personne physique (art. 2, 2°).

L'article 4 de la loi coordonnée de 1953 décrit la tâche principale du réviseur d'entreprises comme étant *« toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci »*.

Dans l'article 2, 17° de la loi coordonnée de 1953, une mission révisorale est définie comme suit : *« sans préjudice de l'article 4 de cette loi, toute mission qui a pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère des comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entité ou une institution ; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'intention des membres du conseil d'entreprise »*.



## Chapitre 2

# Attribution de la qualité de réviseur d'entreprises à une personne physique

### Table des matières

<b>1. Ressortissant d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace Economique Européen</b>	87
1.1 Cadre légal	87
1.1.1 Directive audit du 17 mai 2006	87
1.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953	87
1.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007	87
1.2 Conditions d'octroi	87
1.2.1 Quant au fond	87
1.2.2 Quant à la forme	90
<b>2. Ressortissant d'un Etat tiers qui attribue sur son territoire le bénéfice de l'équivalence aux réviseurs d'entreprises ayant la nationalité belge</b>	91
2.1 Cadre légal	91
2.1.1 Directive audit du 17 mai 2006	91
2.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953	91
2.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007	91
2.2 Conditions d'admission	91
2.2.1 Quant au fond	91
2.2.2 Quant à la forme	92



# **1. RESSORTISSANT D'UN ETAT MEMBRE DE L'UNION EUROPEENNE OU D'UN AUTRE ETAT QUI EST PARTIE A L'ACCORD SUR L'ESPACE ECONOMIQUE EUROPEEN**

## **1.1 Cadre légal**

### *1.1.1 Directive audit du 17 mai 2006*

La Directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil (ci-après la « Directive audit » en abrégé) énonce à l'article 3.3. relatif à l'agrément des contrôleurs légaux que sans préjudice de l'article 11, les autorités compétentes des Etats membres ne peuvent agréer en tant que contrôleurs légaux des comptes que des personnes physiques remplissant au moins les conditions prévues à l'article 4 et aux articles 6 à 10.

### *1.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953*

L'article 5 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (ci-après la « loi coordonnée de 1953 » en abrégé) prévoit les conditions d'obtention par les personnes physiques de la qualité de réviseur d'entreprises.

### *1.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007*

La demande d'admission en qualité de réviseur d'entreprises doit être accompagnée d'un dossier, conformément à l'article 2 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public (ci-après le « règlement agrément » en abrégé).

## **1.2 Conditions d'octroi**

### *1.2.1 Quant au fond*

Les conditions d'application pour l'obtention par les personnes physiques de la qualité de réviseur d'entreprises, sont reprises à l'article 5 de la loi coordonnée de 1953.

Dans le contexte de l'internationalisation de la profession, il n'est pas requis qu'un réviseur d'entreprises, « dans l'hypothèse où il n'est pas domicilié en Belgique, ait la nationalité belge ». Si un réviseur d'entreprises personne physique n'est pas domicilié en Belgique, il doit au moins disposer d'un

établissement en Belgique aux fins de permettre à l'Institut d'exercer effectivement ses missions de surveillance et de contrôle de qualité (art. 5, 1<sup>o</sup>).

En outre, il est énoncé à l'article 8, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 que la qualité de réviseur d'entreprises est retirée par le Conseil de l'Institut si les conditions relatives à l'octroi de cette qualité ne sont plus réunies, de sorte qu'il n'est pas sans intérêt pour le réviseur d'entreprises personne physique de garder un établissement en Belgique quand il n'y est pas domicilié.

L'article 32, § 3 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises énonce également que :

*« Dans le cas où le réviseur d'entreprises personnes physique n'est pas domicilié en Belgique ou le cabinet de révision avec lequel il est en relation n'a pas un établissement en Belgique, celui-ci doit disposer en Belgique d'un établissement. Les dossiers, actes, documents et correspondance se rapportant à l'activité professionnelle en Belgique doivent y être conservés sauf éloignement temporaire pour les besoins de la mission et sous la responsabilité du réviseur d'entreprises. ».*

Dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 7 juin 2007, il est également précisé à l'égard de la disposition précitée que :

*« Vu l'absence, dans l'état actuel des choses, d'harmonisation de la protection du secret professionnel dans l'Union européenne, il est prévu qu'en vue de l'exercice de la surveillance et du contrôle de qualité des réviseurs d'entreprises par l'Institut, ceux-ci doivent disposer en Belgique d'un établissement où ils conservent leurs dossiers, actes, documents et correspondance se rapportant à l'activité professionnelle en Belgique. L'Institut leur fera parvenir toute correspondance à cette seule adresse. ».*

L'établissement semble donc clairement être le lieu où les réviseurs d'entreprises conservent leurs dossiers, actes, documents et correspondances se rapportant à l'activité professionnelle en Belgique. L'Institut peut dès lors faire parvenir toutes les communications officielles se rapportant, d'une manière ou d'une autre, à leur qualité de réviseur d'entreprises, à cette adresse. <sup>(1)</sup>

Le réviseur d'entreprises personne physique qui ne mentionne aucun domicile en Belgique dans le registre public et qui fournit comme adresse d'établissement celle d'un cabinet de révision, sans être en relation avec ce cabinet en tant qu'associé, employé ou autre, devra pour cela obtenir l'accord formel de ce cabinet de révision.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 249-250.

Il va de soi que le réviseur d'entreprises personne physique devra toujours indiquer son adresse belge comme adresse de correspondance pour l'Institut <sup>(1)</sup>.

Pour être admis en tant que réviseur d'entreprises, la personne physique doit être âgée de vingt-cinq ans au moins et de soixante-cinq ans au plus (art. 5, 2° et 7°).

L'admission n'est octroyée qu'aux personnes physiques fiables. Cela implique que ces personnes n'ont pas été privées de leurs droits civils et politiques, n'ont pas été déclarées en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation et n'ont pas encouru une peine d'emprisonnement, même conditionnelle, de trois mois au moins pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités, pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, pour une infraction au Code des sociétés, à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, à leurs arrêtés d'exécution, à la législation fiscale ou aux dispositions étrangères ayant les mêmes objets (art. 5, 3°).

En outre, la personne physique doit être porteuse d'un diplôme de *master* – un diplôme de *bachelor* est par conséquent insuffisant – délivré par une université ou un établissement supérieur économique de type long (art. 5, 4°) et doit également avoir accompli le stage organisé par le règlement de stage et avoir réussi un examen d'aptitude (art. 5, 5°).

La Cour d'appel de Bruxelles est compétente pour la prestation de serment de tous les réviseurs d'entreprises en français et en néerlandais et la Cour d'appel de Liège pour la prestation de serment en allemand (art. 5, 6°). Etant donné que la Cour d'appel de Bruxelles est compétente pour la prestation de serment, le réviseur d'entreprises est par conséquent libre de prêter serment en français ou en néerlandais, et donc de choisir sa langue, non obstat le domicile du réviseur d'entreprises.

Il est prévu un délai maximum d'un an entre la décision d'admission au serment et la prestation de serment effective. Une personne qui est admise au serment doit rapidement se conformer aux obligations relatives à la formation permanente, si elle souhaite exercer la profession.

Enfin, la personne physique doit être liée à un cabinet de révision ou disposer d'une organisation qui permet de respecter la loi coordonnée de 1953 et ses arrêtés d'exécution (art. 5, 8°).

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 195.

### *1.2.2 Quant à la forme*

Une personne physique peut demander, par un écrit signé et adressé à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, son admission à la qualité de réviseurs d'entreprises.

Cette demande est accompagnée d'un dossier réunissant les pièces nécessaires pour juger les conditions d'admission, ainsi que d'autres données et documents qui d'après l'Institut sont nécessaires dans le cadre de l'appréciation de la demande.

Sur présentation d'un extrait du procès-verbal de la prestation de serment, le réviseur d'entreprises est inscrit au registre public à partir du jour de sa prestation de serment. (art. 2 du règlement d'agrément).

Le Conseil statue sur la demande au plus tard trois mois après que le demandeur ait introduit toutes les pièces requises (art. 4 du règlement d'agrément).

Lorsque le Conseil constate que le demandeur ne remplit pas les conditions requises pour l'inscription dans le registre public, il lui notifie sa décision motivée. Le demandeur dispose d'un délai de 30 jours calendrier pour introduire un recours auprès de la Commission d'Appel (art. 5 du règlement d'agrément).

## **2. RESSORTISSANT D'UN ETAT TIERS QUI ATTRIBUE SUR SON TERRITOIRE LE BENEFICE DE L'EQUIVALENCE AUX REVISEURS D'ENTREPRISES AYANT LA NATIONALITE BELGE**

### **2.1 Cadre légal**

#### *2.1.1 Directive audit du 17 mai 2006*

L'article 44 de la Directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil (ci-après la « Directive audit » en abrégé) offre aux autorités compétentes – sous réserve de réciprocité – la possibilité d'agréer un contrôleur de pays tiers, à condition que cette personne prouve qu'elle répond à des exigences équivalentes à celles visées à l'article 4 et aux articles 6 à 13.

#### *2.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953*

L'article 7, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 prévoit les conditions d'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises pour les personnes physiques de pays tiers.

#### *2.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007*

La demande d'admission à la qualité de réviseur d'entreprises, par une personne physique de pays tiers, doit être accompagnée d'un dossier, conformément à l'article 6 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif au règlement d'agrément.

### **2.2 Conditions d'admission**

#### *2.2.1 Quant au fond*

L'article 7, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 énumère les conditions d'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises pour les personnes physiques de pays tiers :

« 1<sup>o</sup> être ressortissant d'un Etat qui accorde aux réviseurs d'entreprises belges, sur son territoire, le bénéfice de la réciprocité en ce qui concerne les conditions d'accès à la profession ;

2<sup>o</sup> être âgé de vingt-cinq ans au moins ;

- 3° *remplir les conditions fixées à l'article 5, 4° et 5°, de la loi et à l'arrêté royal à prendre en exécution de l'article 29 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises ;*
- 4° *n'avoir ni en Belgique, ni dans le pays où elles sont autorisées à exercer le contrôle légal des états financiers d'entreprises, été déclarées en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation, ou condamnées à des peines provoquant l'interdiction d'une activité professionnelle équivalente à celle de réviseur d'entreprises ;*
- 5° *s'engager à avoir en Belgique un établissement où les activités professionnelles seront effectivement exercées et où les actes, documents et correspondance s'y rapportant, seront conservés ;*
- 6° *prêter le serment prévu à l'article 5, 6°, de la loi devant la Cour d'appel de Bruxelles ou de Liège ;*
- 7° *s'engager à respecter toutes les règles déontologiques applicables aux réviseurs d'entreprises ;*
- 8° *être âgé de soixante-cinq ans au plus. ».*

### 2.2.2 *Quant à la forme*

L'article 6 du règlement d'agrément contient une liste des documents que les personnes physiques de pays tiers doivent transmettre à l'appui de leur demande :

- « 1° *un extrait d'acte de naissance et un certificat de nationalité ;*
- 2° *une attestation délivrée par l'autorité compétente de l'Etat concerné, certifiant que la personne est autorisée à exercer dans cet Etat le contrôle légal des états financiers d'entreprises et, lorsque le traité concerné le prévoit, une copie certifiée conforme de son diplôme ;*
  - 3° *une attestation concernant l'honorabilité professionnelle délivrée par un fonctionnaire compétent de l'Etat où elle est autorisée à exercer le contrôle légal des états financiers d'entreprises. Si la délivrance d'une telle attestation n'est pas réglée dans l'Etat concerné, l'intéressé transmet, avant la prestation de serment, à la Cour d'appel de Bruxelles ou de Liège, une déclaration écrite dans laquelle il affirme satisfaire à la condition prévue à l'article 7, § 1, 4° de la loi. ».*

## Chapitre 3

# Attribution de la qualité de réviseur d'entreprises à une personne morale ou à une entité autre qu'une personne physique

### Table des matières

<b>1. Personne morale ou autre entité, quelle que soit sa forme juridique, ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne</b>	95
1.1 Cadre légal	95
1.1.1 Directive audit du 17 mai 2006	95
1.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953	95
1.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007	95
1.2 Conditions d'admission	96
1.2.1 Quant au fond	96
1.2.2 Quant à la forme	113
<b>2. Entités de droit des pays tiers, autres qu'une personne physique</b>	115
2.1 Cadre légal	115
2.1.1 Directive audit du 17 mai 2006	115
2.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953	115
2.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007	115
2.2 Conditions d'admission	115
2.2.1 Quant au fond	115
2.2.2 Quant à la forme	116



# **1. PERSONNE MORALE OU AUTRE ENTITE, QUELLE QUE SOIT SA FORME JURIDIQUE, AYANT SON SIEGE DANS UN ETAT MEMBRE DE L'UNION EUROPEENNE**

## **1.1 Cadre légal**

### *1.1.1 Directive audit du 17 mai 2006*

La Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil (ci-après la « Directive audit » en abrégé) énonce, à l'article 3.4. relatif à l'admission de cabinets d'audit européens que d'une part, les personnes physiques qui effectuent des contrôles légaux de comptes annuels au nom d'un cabinet d'audit sont admises dans cet Etat membre en tant que contrôleurs légaux et d'autre part, que la majorité des droits de vote doit être détenue par des cabinets d'audit agréés dans un Etat membre ou par des contrôleurs légaux et que la majorité – d'un maximum de 75 % – des membres de l'organe d'administration ou de direction doit être composée de cabinets d'audit agréés dans un Etat membre ou de contrôleurs légaux.

### *1.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953*

L'article 6 de la loi coordonnée de 1953 prévoit les conditions d'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises pour les personnes morales ou toutes autres entités, quelle que soit leur forme juridique.

### *1.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007*

La demande d'admission à la qualité de réviseur d'entreprises pour les personnes morales doit être accompagnée d'un dossier, conformément à l'article 3 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif au règlement d'agrément.

## 1.2 Conditions d'admission

### 1.2.1 Quant au fond

#### A. Généralités

##### a. Conditions d'admission – décision de principe <sup>(1)</sup>

L'article 6 de la loi coordonnée de 1953 énumère les conditions qui doivent être remplies par une personne morale ou une autre entité quelle que soit sa forme juridique ou « nationalité » qui souhaite devenir réviseur d'entreprises.

La question se pose de savoir si les conditions d'admission du nouvel article 6, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 doivent être mentionnées dans les statuts du cabinet de révision.

Sur la proposition du Comité exécutif, le Conseil de l'Institut a approuvé la décision de principe qui suit relative à l'inscription de cabinets de révision au registre public :

- a) vu que les conditions d'admission sont limitatives, la loi ne permet pas d'exiger qu'une mention soit reprise dans les statuts, d'autant plus que les cabinets n'ayant pas de personnalité juridique (et par conséquent pas de statuts) peuvent être inscrits en qualité de cabinet de révision ;
- b) si les conditions d'admission ne sont plus remplies, le cabinet doit demander son omission ;
- c) le Conseil de l'Institut informe le Procureur général de la décision d'inscription et de son droit d'interjeter appel conformément à l'article 64, § 2 de la loi coordonnée de 1953.

##### b. Sociétés de révision déjà inscrites au tableau des membres <sup>(2)</sup>

A l'occasion de l'entrée en vigueur du nouvel article 6, la question s'est posée de savoir si les sociétés de révision déjà existantes en date du 31 août 2007 et inscrites au tableau des membres, doivent adapter leurs statuts à la nouvelle législation.

Le Conseil de l'Institut est d'avis que les statuts des sociétés de révision déjà inscrites au tableau des membres en date du 31 août 2007 contiennent des dispositions plus strictes que ce que la nouvelle législation impose, de sorte qu'aucune adaptation n'est requise.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 256.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 256-257.

Lorsque des sociétés de révision déjà inscrites en date du 31 août 2007 veulent offrir à d'autres personnes que des contrôleurs légaux ou des cabinets d'audit la minorité des droits de vote attachés à leurs actions et/ou la minorité des sièges au sein de leur organe de direction, elles devront préalablement procéder à une modification de leurs statuts.

*c. Dossier d'admission <sup>(1)</sup>*

L'arrêté royal du 15 mai 1985 a été abrogé (art. 36 du règlement d'ordre intérieur).

Conformément à l'article 3, § 1<sup>er</sup> et § 2 du règlement d'agrément, la demande d'admission en qualité de réviseur d'entreprises d'une personne morale, introduite en exécution de l'article 6 de la loi coordonnée de 1953, doit être adressée à l'Institut.

Le Conseil de l'Institut est d'avis que toutes les demandes d'admission en qualité de cabinet de révision doivent contenir à partir du 31 août 2007 un dossier avec les données reprises à l'article 3 précité du règlement d'agrément.

En ce qui concerne le numéro d'entreprise et le numéro de l'unité d'établissement d'un cabinet de révision nouvellement constitué (art. 3, § 2, 3<sup>o</sup> du règlement d'agrément), le Conseil de l'Institut, sur proposition du Comité exécutif, est toutefois d'avis que l'obtention de ces numéros n'est pas une condition préalable pour inscrire le cabinet de révision au registre public.

## **B. Représentant permanent**

*a. Principe*

Les personnes physiques qui effectuent le contrôle légal des comptes au nom du cabinet d'audit doivent avoir la qualité de réviseur d'entreprises (art. 6, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953).

L'article 16, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi coordonnée de 1953 énonce que chaque fois qu'une mission révisoriale est confiée à un cabinet de révision, ce cabinet de révision est tenu de désigner un représentant permanent réviseur d'entreprises personne physique. Ce réviseur d'entreprises personne physique doit être en relation avec ce cabinet en tant qu'associé ou autre, et sera par conséquent chargé de l'exécution de ladite mission au nom et pour compte du cabinet de révision. Dans l'exécution de cette mission révisoriale, le réviseur d'entreprises, personne physique, qui représente le cabinet de révision, détient seul le pouvoir de signature pour le compte du cabinet de révision.

Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 257.

nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire du cabinet de révision qu'il représente.

L'article 16 de la loi coordonnée de 1953 reprend l'article 132, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des sociétés. Les dispositions de l'article 132, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des sociétés ont été insérées dans la loi du 22 juillet 1953 parce que cette loi vise toutes les missions révisorales, et pas seulement les missions de contrôle. Par contre, l'article 132 du Code des sociétés se limite aux missions de contrôle.

*b. Qui peut être le représentant permanent ?*

– Généralités

Conformément à l'article 16 de la loi coordonnée de 1953, le représentant permanent doit être un réviseur d'entreprises personne physique qui est en relation avec ce cabinet en tant qu'associé ou autre.

– Réviseur d'entreprises-employé

En conséquence du nouvel article 16 de la loi coordonnée de 1953, la question se pose de savoir qui peut être le représentant permanent d'un cabinet de révision et, en particulier, ce qu'il faut comprendre par « *en relation avec ce cabinet en tant qu'autre* » ou « *avoir une autre qualité dans le cabinet de révision* ».

Le rapport au Roi ne fournit aucun éclaircissement quant à la notion de « *autre* » dans l'article 16 de la loi coordonnée de 1953. Il ne fournit également aucune explication quant à la notion « *autre qualité* » dans l'article 132 du Code des sociétés.

Le terme « *autre* » provient de l'article 17, 1. e) relatif aux informations du registre public sur les cabinets d'audit :

« *e) nom et numéro d'enregistrement de tous les contrôleurs légaux des comptes employés par le cabinet ou en relation en tant qu'associé ou autre* » (en néerlandais : *naam en registratienummer van alle wettelijke auditors die bij het auditkantoor werkzaam zijn of die als vennoot of anderszins aan het kantoor verbonden zijn*). ».

De la formulation « **employés par le cabinet ou en relation en tant qu'associé ou autre** » (en néerlandais : *bij het auditkantoor werkzaam zijn of die als vennoot of anderszins aan het kantoor verbonden zijn*), il peut être déduit qu'"qu'une personne en relation avec le cabinet en tant qu'autre" peut ne pas avoir de contrat de travail avec le cabinet.

Un argument supplémentaire au point de vue selon lequel un réviseur d'entreprises ayant un contrat de travail (réviseur d'entreprises-employé) ne peut agir comme représentant permanent en vertu de la nouvelle législation, provient du fait qu'il ne peut pas signer une attestation ou une certification au nom de son employeur (art. 21 non-amendé, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'A.R. du 10 janvier 1994).

Par conséquent, il peut être conclu que pour les missions révisorales et les missions de contrôle, le représentant permanent d'un cabinet de révision doit toujours être un réviseur d'entreprises personne physique qui, directement ou indirectement, est associé, gérant ou administrateur du cabinet, ou une personne qui, sur base indépendante, est en relation avec le cabinet.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, approuve l'argumentation précitée sur la base de la problématique de la responsabilité. Le Conseil de l'Institut remarque en effet qu'un employé, sur base de l'article 18 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, est uniquement responsable pour une faute lourde ou une faute légère et répétée. Conformément à l'article 1384, alinéa 3, du Code civil, l'employé peut en outre se retourner contre son employeur pour les dégâts qu'il a causés. Par conséquent, une personne physique qui, en tant qu'employé, signerait un rapport révisoral et dont la responsabilité serait réduite pourrait, dans certaines circonstances, bénéficier d'une application moins stricte du droit des responsabilités, alors que le Code des sociétés prévoit une responsabilité identique à celle des administrateurs pour les mêmes faits <sup>(1)</sup>.

Rien n'empêche toutefois un réviseur d'entreprises ayant un contrat de travail d'exercer en son nom et pour son propre compte des activités professionnelles, dans la mesure où son contrat de travail le lui permet et pour autant qu'il ait effectué les démarches nécessaires pour pouvoir exercer, à titre secondaire, son activité d'indépendant (demande d'un numéro T.V.A., sécurité sociale, etc.).

Le confrère concerné exercera partiellement le métier dans le cadre d'un contrat à temps partiel et, pour la part restante, il aura le statut d'indépendant.

Dans la dernière hypothèse, le réviseur d'entreprises doit, avant d'accepter une mission, veiller à disposer des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement, conformément aux règles de déontologie professionnelle (art. 14, § 3, 1<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953). Le confrère peut également, dans le cadre de son activité d'indépendant, conclure une collaboration avec la société qui l'emploie. Pour éviter toute confusion, il faut néanmoins partir du principe que cette activité ne peut pas être exercée de manière gratuite et qu'en pareil cas, le réviseur d'entreprises concerné effectuera lui-même les prestations de contrôle.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 53-55.

– Cabinets de révision unipersonnels

La représentation, pour les missions révisorales, d'une société de contrôle au sein de laquelle un ou plusieurs cabinets de révision unipersonnels participent, doit avoir lieu conformément à l'article 16 de la loi coordonnée de 1953, qui est suffisamment clair. La disposition précitée énonce que chaque fois qu'une mission révisorale est confiée à un cabinet de révision, ce cabinet de révision est tenu de désigner un représentant réviseur d'entreprises personne physique, qui doit être en relation avec ce cabinet en tant qu'associé ou autre. Avec cela, le législateur vise à ce que ce représentant soit chargé de l'exécution de la mission au nom et pour le compte de la société. L'article 132 du Code des sociétés prévoit une formulation similaire pour les missions de contrôle.

Pour autant qu'on puisse admettre qu'un rapport de révision soit signé « le cabinet de révision A, représenté par le cabinet de révision B », encore faudrait-il ajouter que le cabinet de révision B qui exécute la mission de révision soit lui-même représenté par son associé ou par une personne ayant une autre relation avec ce cabinet, monsieur B. Dans ces circonstances, le Conseil de l'Institut a jugé préférable que la « société intermédiaire » soit rendue transparente et que monsieur B pouvait être désigné directement comme représentant du cabinet de révision A, même si ce dernier ne dispose pas directement et à titre personnel de qualité d'associé, ou même s'il a une autre relation avec ce cabinet. <sup>(1)</sup>

*c. Plusieurs représentants permanents*

A la question de savoir si plusieurs représentants peuvent être désignés, le Conseil a répondu ce qui suit.

Le texte de l'article 16 de la loi coordonnée de 1953 et de l'article 132 du Code des sociétés, dans lesquels il est question de la nomination d'un représentant, ne contiennent aucune indication selon laquelle il serait exclu de nommer plusieurs représentants permanents. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat que l'objectif du législateur était d'organiser une responsabilité solidaire entre le cabinet de révision et le réviseur d'entreprises responsable, dans l'intérêt de l'entreprise contrôlée ainsi que dans celui des sociétés en général. Ces dernières ne peuvent que tirer profit du fait que la garantie qui leur est offerte soit élargie par le biais de la responsabilité solidaire de plusieurs personnes.

Plusieurs raisons objectives peuvent amener une société à nommer plusieurs représentants, par exemple lorsque la société a un conseil d'entreprise dans deux régions différentes, ou encore lorsque le commissaire doit certifier les comptes annuels de la société ainsi que les comptes annuels consolidés, etc. <sup>(2)</sup>

Lorsque plusieurs représentants permanents ont été désignés, le nom de chacun d'eux doit faire l'objet d'une publication et ils exerceront leur mission en

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 38.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 31.

collège. Ils supporteront l'un et l'autre une responsabilité personnelle sur le plan pénal, civil et disciplinaire et en conséquence, les réviseurs d'entreprises désignés devront signer les rapports de révision. Toutefois, la Commission juridique n'exclut pas dans cette hypothèse que l'un des deux réviseurs d'entreprises puisse donner procuration à l'autre en matière de signature au cas où il serait légitimement empêché.<sup>(1)</sup>

*d. Publication de la désignation et de la cessation*

Conformément à l'article 16 de la loi coordonnée de 1953 et à l'article 132 du Code des sociétés, la désignation et la cessation des fonctions de représentant permanent doivent être publiées aux Annexes du *Moniteur belge*, comme s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre.

Lorsque le cabinet de révision a été désigné comme commissaire, celui-ci doit désigner un 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.

Dans tous les autres cas, le représentant peut être librement désigné par le cabinet de révision. Si le représentant permanent est remplacé avant l'expiration du mandat, l'assemblée générale de la société soumise au contrôle ne doit pas nécessairement se réunir dans une telle hypothèse. Un remplacement peut, par exemple, être la conséquence d'une décision exclusive du cabinet de révision. Le nom de nouveau représentant permanent doit bien entendu être publié dans les Annexes du *Moniteur belge* (art. 132, alinéa 2 C. Soc.).

En ce qui concerne le suppléant et la signature d'un rapport d'un confrère absent, (*cf. infra*, Chapitre 5, point 7.2.2.)

## **C. Associés et actionnaires**

*a. Qualité d'associé*

L'article 2, 14° de la loi coordonnée de 1953 définit un "associé" comme « *le réviseur d'entreprises personne physique qui apporte son activité professionnelle au cabinet de révision* ».

Ceci signifie que seule une personne physique inscrite au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peut recevoir la qualité d'associé en contrepartie de l'apport de son activité professionnelle.

---

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 1993, p. 89.

*b. Qualité d'actionnaire*

Un « actionnaire » est par contre décrit comme « *une personne qui participe au capital d'un cabinet de révision* » (art. 2, 15° de la loi coordonnée de 1953).

Ceci implique qu'une personne physique ou une personne morale, ayant ou non la qualité de réviseur d'entreprises, peut avoir la qualité d'actionnaire en contrepartie d'un apport autre que professionnel.

A titre d'exemple, un actionnaire est un cabinet de révision qui participe au capital d'un autre cabinet de révision.

*c. Réviseur d'entreprises temporairement empêché*

Le Conseil de l'Institut est d'avis qu'un réviseur d'entreprises personne physique qui est confronté à l'une des situations énumérées à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953, et dès lors empêché d'exercer des missions révisorales, ne peut pas agir en qualité d'associé d'un cabinet de révision. Il peut toutefois exercer la fonction d'actionnaire et/ou membre de l'organe de gestion au sein d'un cabinet de révision. <sup>(1)</sup>

*d. Majorité des droits de vote entre les mains des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux*

L'article 6, § 1<sup>er</sup>, 2° de la loi coordonnée de 1953 énonce que la majorité des droits de vote doit être entre les mains des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux.

Par conséquent, les personnes qui n'ont pas la qualité de contrôleur légal ou qui, à l'image d'un réviseur d'entreprises honoraire, n'ont plus cette qualité, ne peuvent détenir qu'une minorité des droits de vote dans un cabinet de révision.

L'exigence selon laquelle la majorité des droits de vote doit être détenue par des contrôleurs légaux est le seul critère, il est donc théoriquement possible que des personnes n'ayant pas la qualité de contrôleur possèdent par exemple 99 % des actions d'un cabinet de révision, mais seulement dans la mesure où ils détiennent un maximum de 49 % des droits de vote.

Un cabinet d'audit peut donc être constitué et admis en Belgique sans même qu'il y ait un réviseur d'entreprises ayant la qualité d'associé.

L'exigence selon laquelle la majorité des droits de vote doit être détenue par des contrôleurs légaux ou des cabinets d'audit (belges ou européens) a pour conséquence que d'un point de vue pratique, les actions doivent être nominatives afin de pouvoir en identifier les détenteurs.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 262-263.

*e. Exercice du droit de vote dans un cabinet de révision <sup>(1)</sup>*

L'exigence prévue à l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 2° de la loi coordonnée de 1953 que la majorité des droits de vote dans un cabinet de révision doit être détenue par des contrôleurs légaux ou des cabinets d'audit, doit être respectée à tout moment et donc pas uniquement à l'occasion d'une assemblée générale d'un cabinet de révision.

En outre, le droit de vote exercé par le mandataire est supposé être accompli par le mandant.

De ce qui précède, l'on peut déduire que l'article 6 de la loi coordonnée de 1953 a été enfreint lorsque, lors d'une assemblée générale, la majorité des droits de vote est exercée par un réviseur d'entreprises qui a été mandaté par une société détenant la majorité des actions et des droits de vote, mais n'ayant pas la qualité de cabinet d'audit.

*f. Suppression du caractère exclusif de la participation en qualité d'associé personne physique <sup>(2)</sup>*

– Qualité d'associé dans plusieurs cabinets de révision

L'ancien article 29, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 énonçait qu'un réviseur d'entreprises qui est associé dans une société de révision n'exerce la profession qu'en qualité d'associé.

L'article 29 précité a été abrogé par l'article 35, § 2 du règlement d'ordre intérieur. Le nouveau règlement d'ordre intérieur est entré en vigueur le 31 août 2007.

L'article 9, § 1<sup>er</sup>, 2° du règlement d'agrément énonce que le registre public contient le nom, l'adresse d'établissement, le site internet et le numéro d'enregistrement des cabinets de révision qui emploient le réviseur d'entreprises personne physique, ou avec lequel celui-ci est en relation en tant qu'associé ou autre.

Par conséquent, selon le Conseil de l'Institut, un réviseur d'entreprises personne physique peut être associé dans plus d'un cabinet de révision.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 195-196.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 257-258

– Présomption d'exercice d'un mandat pour le compte du cabinet

Conformément aux usages et aux dispositions statutaires des cabinets de révision et à l'organisation du contrôle de qualité et de la surveillance, il existe une présomption selon laquelle un mandat, exercé en nom propre par un réviseur d'entreprises, est exercé pour le compte du cabinet avec lequel celui-ci est en relation en tant qu'associé ou autre.

Cette présomption peut être renversée en fournissant la preuve du contraire, par exemple dans le cas où le réviseur d'entreprises est en relation en tant qu'associé ou autre avec plusieurs cabinets de révision.

Dans tous les cas, la facturation aux tiers des prestations ne peut se réaliser que par le biais d'un réviseur d'entreprises, et non par le biais d'une société de moyens. Il est par ailleurs interdit pour un réviseur d'entreprises de louer la gestion de ses mandats à un cabinet de révision. Le Conseil de l'Institut, sur avis de la Commission juridique, estime que cette pratique constitue une approche commerciale contraire à la dignité du réviseur d'entreprises, conformément à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

## **D. L'organe d'administration**

### *a. Généralités*

Conformément à l'article 3.4. c) de la Directive audit, la majorité des membres de l'organe d'administration doit être composée de cabinets d'audit et/ou de contrôleurs légaux agréés dans un Etat membre. Lorsque l'organe d'administration n'est composé que de deux membres, au moins l'un d'entre eux doit être un cabinet d'audit ou un contrôleur légal. Lorsqu'un cabinet d'audit est membre de l'organe d'administration, ce cabinet est représenté, conformément à l'article 132 du Code des sociétés, par une personne physique agréée en tant que contrôleur légal (art. 6, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953).

Un cabinet d'audit peut être constitué et agréé en Belgique sans qu'un seul professionnel agréé en Belgique n'exerce un mandat d'administrateur au sein de ce cabinet.

Les personnes qui n'ont pas la qualité de contrôleur légal peuvent d'ailleurs siéger dans l'organe d'administration du cabinet de révision.

### *b. Pluralité de mandats d'administrateur*

Etant donné que le caractère exclusif de la participation en tant qu'associé est abrogée (*cf. supra*, point 2.2. C. f.) et l'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953 stipule qu'un réviseur d'entreprises peut exercer un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles qui ont adopté la forme d'une société commerciale, il est dorénavant admis qu'un réviseur d'entreprises puisse exercer

sans limite le mandat de gérant ou administrateur dans plus de deux cabinets de révision inscrits au registre public, ainsi que dans d'autres sociétés civiles.

c. *Personne morale-administrateur*

L'ancien article 14, 4° de l'arrêté royal du 15 mai 1985 portant exécution des dispositions transitoires insérées par la loi du 21 février 1985 dans la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises stipulait que les gérants et administrateurs d'une société de révision devaient être des personnes physiques.

L'arrêté royal précité du 15 mai 1985 a été abrogé par l'article 36 du règlement d'ordre intérieur. Le nouveau règlement d'ordre intérieur est entré en vigueur le 31 août 2007.

Par conséquent, le Conseil de l'Institut n'a aucune objection à ce qu'un cabinet de révision – moyennant respect des dispositions de l'article 61, § 2 du Code des sociétés – soit nommé administrateur, gérant ou liquidateur d'un autre cabinet de révision.

Le Conseil considère toutefois que cela ne peut pas avoir d'influence sur ce qui a trait à la nomination, par un cabinet de révision, de ses représentants *pour les missions de contrôle et les missions révisorales*, telles que définies à l'article 132 du Code des sociétés et à l'article 16 de la loi coordonnée de 1953. Conformément à l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 1° de la loi coordonnée de 1953, des exigences de transparence plus strictes sont fournies à ce niveau vis-à-vis des tiers et par voie de conséquence, les cabinets de révision doivent nécessairement désigner des réviseurs d'entreprises personnes physiques en tant que représentants pour des missions de contrôle et des missions révisorales.

Dans ce contexte, et afin de garantir autant que possible cette transparence, le Conseil autorise depuis assez longtemps qu'un réviseur d'entreprises personne physique puisse être désigné comme représentant pour une mission de contrôle confiée à un cabinet de révision (A), au sein duquel lui-même n'est ni associé, ni gérant et ni administrateur, lorsque ce réviseur d'entreprises personne physique possède néanmoins l'une de ces qualités dans un autre cabinet de révision (B) qui est associé du premier cabinet (A) <sup>(1)</sup>. Cette solution peut même dorénavant être étendue au cas où le réviseur d'entreprises-personne physique est associé, gérant ou administrateur d'un cabinet de révision (B) qui est lui-même gérant ou administrateur du cabinet de révision auquel une mission de contrôle a été confiée. L'interprétation de l'article 132 du Code des sociétés à la lumière du nouvel article 61, § 2 renforce cette conclusion.

En outre, sur base du prescrit de l'article 16 de la loi coordonnée de 1953 et de l'article 132 du Code des sociétés tel que modifié, on peut dire que pour les missions révisorales et les missions de contrôle, le représentant permanent d'un cabinet de révision doit toujours être un réviseur d'entreprises personne physique

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 37.

qui, directement ou indirectement, est associé, gérant ou administrateur du cabinet, ou une personne qui, sur base indépendante, est en relation avec le cabinet (*cf. supra*, point 1.2.1.B.b.).

## **E. Honorabilité**

L'article 6, § 2 de la loi coordonnée de 1953 énumère les circonstances dans lesquelles l'honorabilité d'une personne morale ou d'une entité est mise en cause et sur base desquelles, de l'appréciation du Conseil, la qualité de réviseur d'entreprises peut être retirée.

(*Cf. infra*, chapitre 4, point 2.1.)

## **F. Objet**

### *a. Principes*

L'article 6, § 2, 3° de la loi coordonnée de 1953 stipule que : « *Par exception au § 1<sup>er</sup>, la personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, ne peut être admise en qualité de réviseur d'entreprises si, de l'appréciation du Conseil, son honorabilité est mise en cause à la suite d'un des éléments suivants ou d'éléments analogues : la dénomination, l'objet ou d'autres clauses statutaires de la personne morale ou de l'autre entité, quelle que soit sa forme juridique, sont susceptibles d'amener les tiers à se méprendre quant à sa qualité de réviseur d'entreprises ou à d'autres caractéristiques de la personne morale ou de l'entité.* ».

Sur base de l'article 6, § 2, 3° de la loi coordonnée de 1953, un cabinet de révision peut avoir un objet social qui soit plus large que l'exercice de missions révisorales.

La question peut se poser de savoir si l'objet social d'un cabinet de révision peut être partiellement de nature commerciale.

Selon le Conseil de l'Institut, cela n'est pas possible, étant donné que, conformément à l'article 13, § 2, *b)* de la loi coordonnée de 1953, un réviseur d'entreprises ne peut exercer une activité commerciale directement ou indirectement, sous réserve d'une dérogation accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable de l'ACCOM.<sup>(1)</sup>

La clause statutaire suivante en matière d'objet social a été soumise pour approbation au Conseil<sup>(2)</sup> :

*« La société a pour objet : l'exercice de la fonction de réviseur d'entreprises en société (...); l'achat, la gestion et la vente de toutes valeurs mobilières et immobilières, de tous droits sociaux et en général, toutes les opérations relatives*

---

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 2007, p. 258-259.*

(2) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 2004, p. 231-232 ; IRE, Rapp. annuel, 2006, p. 275.*

*à la gestion de valeurs immobilières et mobilières qui peuvent être obtenues en pleine propriété, en usufruit, en nue propriété, et toutes les possibilités de droit connexes, dans la mesure où l'activité concernée ne prend pas la nature d'une activité commerciale complémentaire. ».*

La question qui se pose est de savoir si une telle clause est déontologiquement acceptable, étant donné qu'il n'est pas spécifié si les activités se situent dans le cadre de l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises.

Le Conseil est d'avis que la description de l'objet peut contenir des activités complémentaires même si elles ne sont pas en relation avec l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises, à condition que des activités commerciales ne soient pas visées.

Le Conseil estime nécessaire d'attirer l'attention sur le fait que ce point de vue doit être interprété dans le sens que ces activités complémentaires ne peuvent pas avoir un caractère systématique.<sup>(1)</sup>

*b. Sociétés commerciales qui ont modifié leur objet*

Dans un cas particulier, plusieurs réviseurs d'entreprises avaient acquis l'entière des actions d'une société commerciale existante. Ils ont demandé l'inscription de cette société après avoir modifié l'objet social ainsi que certaines dispositions statutaires pour se conformer aux exigences liées au statut d'un cabinet de révision. Le Conseil a admis que la loi n'exclut pas ce genre de procédé. Il a constaté que la société répondait aux exigences requises pour l'inscription.

Un pareil changement ne pourrait en aucun cas être considéré comme l'adoption d'une autre forme juridique au sens de l'article 775 du Code des sociétés : la forme juridique n'est *in casu* pas visée. L'objet, tel qu'il apparaît dans les statuts, est déterminant quant à la nature de la société, de sorte que l'objet civil ou commercial d'une société pourrait être modifié par le biais d'une modification des statuts prenant la forme d'une modification de l'objet social. L'article 559 du Code des sociétés permet une telle modification des statuts si un certain nombre de conditions sont remplies notamment en ce qui concerne les règles de majorité et n'exclut aucune modification d'objet social (p. ex., le passage d'une activité commerciale à une activité civile). Le changement doit donc s'effectuer *in casu* via un changement d'objet.

Le Conseil a saisi l'occasion pour souligner qu'il n'est pas favorable à la transformation en cabinet de révision de sociétés commerciales dont l'objet social a été tout à fait étranger aux activités révisorales<sup>(2)</sup>. Le Conseil a également défini les conditions minimales pour l'acceptation d'un tel dossier qui

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 275.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 33-34.

doit être entièrement conforme aux exigences posées par la loi coordonnée de 1953 :

- la radiation de la qualité commerciale et la cessation de l'unité d'établissement de la société transformée dans la Banque-Carrefour des Entreprises ;
- la confirmation que la comptabilité est tenue conformément à la loi, que les réserves sont réelles et que la situation financière est saine.

Dans le cas où les comptes annuels démontrent un actif net en dessous du capital minimum tel qu'imposé par le Code des sociétés, le Conseil accepte l'inscription de cette société seulement après qu'une restructuration financière soit exécutée pour apurer les pertes du passé. <sup>(1)</sup>

### **G. Forme juridique**

Conformément au nouvel article 6, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, toute personne morale ou une autre entité quelle que soit sa forme juridique, ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne, peut obtenir la qualité de réviseur d'entreprises.

En ce qui concerne la constitution d'un cabinet de révision, toutes les formes juridiques sont dorénavant admises, à condition que les actions soient nominatives.

Conformément à l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du règlement d'agrément, le registre public mentionnera la forme juridique du cabinet de révision.

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 transposant la Directive audit prévoit, en ce qui concerne l'article 103, que :

*« Les articles 28 à 33 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'entreprises, tels qu'ils existaient avant la modification de cette loi par le présent arrêté royal, sont abrogés. L'article 33 prévoyait que la qualité de réviseur d'entreprises n'était accordée à une société que si sa forme juridique est une SPRL, une SCRL ou une SNC.*

*Sur la base de l'article 3 in fine de la Directive, les Etats membres ne peuvent prévoir des conditions supplémentaires que relativement à la gestion d'un cabinet d'audit. Ceci implique que les Etats membres ne peuvent pas imposer d'exigences relatives à la forme juridique du cabinet d'audit. Toutes les formes de sociétés mentionnées à l'article 2 du Code des sociétés sont autorisées à condition que les actions soient nominatives. ».*

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 56.

Dans le contexte belge, les formes juridiques suivantes peuvent être admises et mentionnées dans le registre public <sup>(1)</sup> :

- la société de droit commun ;
- la société momentanée ;
- la société interne ;
- la société en nom collectif, en abrégé SNC ;
- la société en commandite simple, en abrégé SCS ;
- la société privée à responsabilité limitée, en abrégé SPRL ;
- la société coopérative à responsabilité limitée, en abrégé SCRL ;
- la société coopérative à responsabilité illimitée, en abrégé SRI ;
- la société anonyme, en abrégé SA ;
- la société en commandite par actions, en abrégé SCA ;
- le groupement d'intérêt économique, en abrégé GIE ;
- la société européenne, en abrégé SE ;
- la société coopérative européenne, en abrégé SCE ;
- l'association sans but lucratif, en abrégé ASBL ;
- l'association internationale sans but lucratif, en abrégé AISBL ;
- la fondation privée.

## H. Dénomination

### a. *Décision de principe* <sup>(2)</sup>

Le Conseil de l'Institut a approuvé la décision de principe suivante en ce qui concerne la dénomination des cabinets de révision.

La seule condition posée par la nouvelle législation relative à la dénomination d'un cabinet de révision est que cette dernière ne soit pas susceptible d'amener les tiers à se méprendre quant à la qualité de réviseur d'entreprises ou à d'autres caractéristiques de la personne morale ou de l'entité (art. 6, § 2, 3<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953).

De manière générale, la dénomination ne peut pas être contraire aux bonnes mœurs.

Le mot "audit" et la mention du nom d'un lieu ne sont pas susceptibles d'amener les tiers à se méprendre quant à la qualité de réviseur d'entreprises ou à d'autres caractéristiques de la personne morale ou de l'entité.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 254-255.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 260.

b. *Cabinet de révision unipersonnel*<sup>(1)</sup>

Le terme “réviseurs d'entreprises” dans la dénomination d'une société unipersonnelle est, selon le Comité exécutif, contraire au prescrit de la décision du Conseil de l'Institut publiée dans le *Rapport annuel*, 2002 (p. 55) et dans le *Rapport annuel*, 2003 (p. 181), selon laquelle la dénomination d'une société unipersonnelle doit correspondre à la réalité.

Le Conseil de l'Institut est également d'avis que sous la nouvelle législation, entrée en vigueur le 31 août 2007, l'utilisation du pluriel reste prohibée à moins qu'il soit démontré que la société unipersonnelle compte parmi ses collaborateurs au moins un réviseur d'entreprises en plus de l'associé réviseur d'entreprises. En effet, la dénomination ne peut pas être susceptible d'amener les tiers à se méprendre quant à la qualité de réviseur d'entreprises ou à d'autres caractéristiques de la personne morale ou de l'entité (art. 6, § 2, 3<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953).

**I. Personnes morales ou autres entités, quelle que soit leur forme juridique, non enregistrées**<sup>(2)</sup>

L'article 6, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 prévoit, à l'instar de la Directive audit que : « *La qualité de réviseur d'entreprises est accordée par le Conseil à toute personne morale ou une autre entité quelle que soit sa forme juridique, ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne, (...)* ».

Le fait que dans le registre public il soit fait référence d'une manière ou d'une autre à une « *personne morale ou une autre entité quelle que soit sa forme juridique* » qui n'est pas inscrite dans le registre des réviseurs d'entreprises, pourrait avoir comme conséquence que des tiers puissent penser à tort qu'une telle « *personne morale ou autre entité* » ait la qualité de réviseur d'entreprises. Le registre public ne peut, en aucun cas, donner cette impression.

Le Conseil de l'Institut a également décidé que toute « *personne morale ou autre entité quelle que soit sa forme juridique* » susceptible de donner l'impression d'être inscrite en Belgique dans le registre public, doit demander à l'Institut de lui accorder la qualité de réviseur d'entreprises en respectant l'article 6, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, et ce, en introduisant une demande d'inscription dans le registre public conformément à l'article 3 du règlement d'agrément.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 260-261.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 262.

## J. Société unipersonnelle

### a. *Circulaire D.010/88 du 22 janvier 1988*

Depuis la loi du 14 juillet 1987 – l'actuel article 211 et suivants du Code des sociétés – il est possible pour une seule personne physique de constituer une société une société privée à responsabilité limitée (SPRLU). Par voie de conséquence, la question s'est posée de savoir si, et sous quelles conditions, une telle société peut être inscrite dans le registre de l'Institut.

Après une analyse approfondie des dispositions légales et réglementaires et après consultation d'avis juridiques, le Conseil a adopté les points de vue suivants :

- 1° Une société unipersonnelle peut être inscrite dans le registre public comme toute autre SPRL ;
- 2° La constitution d'une société unipersonnelle peut poser problème dans l'hypothèse où le seul associé venait à décéder ou à perdre la qualité de réviseur d'entreprises. Comme dans le cas de la SPRL avec plusieurs personnes, le Conseil a octroyé un certain délai pour transmettre les actions à l'occasion d'un décès, avant qu'il ne fasse application de l'article 8 de la loi coordonnée de 1953 pour retirer la qualité de réviseur d'entreprises de la société. La durée de ce délai est déterminée en fonction des circonstances ;
- 3° L'octroi d'un tel délai de régularisation à l'occasion d'un décès est d'ailleurs dépendant du fait que l'associé unique ait nommé préalablement un gérant-réviseur d'entreprises suppléant, qui, sans compromettre la continuité, allait garantir la gestion de la société jusqu'à ce que la majorité des droits de vote liés aux actions soient complètement transmises à une ou plusieurs personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises. A défaut de gérant suppléant dont la nomination aurait été publiée aux Annexes du *Moniteur belge* et communiquée à l'Institut, la qualité de réviseur d'entreprises sera retirée à la société au moment du décès de l'associé unique.

### b. *Signature par une société unipersonnelle*

(Cf. *supra*, point 1.2.1.B.b.)

*c. Gérant suppléant*

Le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> a depuis l'introduction de la SPRL unipersonnelle dans le droit belge en 1987 – l'actuel article 211 et suivants du Code des sociétés – accepté qu'une SPRL unipersonnelle, constituée par une seule personne physique, puisse être inscrite au registre public.

Le Conseil souhaite rappeler l'intérêt de nommer un gérant suppléant dans une SPRL unipersonnelle.

Malheureusement, le Conseil a dû constater à plusieurs reprises que l'exercice de l'activité dans le cadre de la SPRL unipersonnelle pouvait causer des problèmes dans l'hypothèse où le seul associé soit venait à décéder, soit venait à perdre la qualité de membre de l'Institut.

*d. Qualité de gérant suppléant dans un cabinet de révision<sup>(2)</sup>*

La Commission Contrôle de qualité a invité la Commission juridique à statuer sur les conséquences juridiques de la qualité de gérant suppléant.

Plus particulièrement, la Commission juridique a été saisie de la question de savoir si un réviseur d'entreprises, actif dans un cabinet de révision, a également un lien de collaboration professionnelle avec un autre cabinet de révision au sein duquel il est uniquement gérant suppléant.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut estime qu'il serait utile de préciser ce que l'on entend par « gérant suppléant » dans un cabinet de révision unipersonnel, à savoir le gérant inactif qui n'agit qu'en cas spécial de décès ou de radiation de l'associé et gérant unique dans un cabinet de révision ; vise-t-on uniquement le cas du gérant « inactif » qui n'agira que dans le cas spécial du décès ou de la radiation de l'associé et gérant unique d'une SPRL unipersonnelle ?

Le Conseil est d'avis qu'un réviseur d'entreprises, actif dans un cabinet de révision, n'a pas de lien de collaboration professionnelle avec un autre cabinet de révision au sein duquel il est uniquement gérant suppléant, amené à suppléer seulement au moment du décès ou de la radiation du seul associé et gérant du cabinet de révision. Dans cette hypothèse, il n'y a aucune volonté de coopération actuelle dans le chef du gérant suppléant.

La situation serait toutefois différente si le gérant suppléant était amené à suppléer plus largement la gérance effective du cabinet de révision engendrant un lien de collaboration professionnelle avec celui-ci.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 229-230.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 55-56.

## 1.2.2 Quant à la forme

Article 3 du règlement de reconnaissance stipule :

« § 1. Toute personne morale ou entité, quelle que soit sa forme juridique, qui remplit les conditions fixées par la loi et les règlements peut demander par un écrit signé adressé à l'Institut son admission à la qualité de réviseur d'entreprises. La demande d'admission en qualité de réviseur d'entreprises, introduite en exécution de l'article 6 de la loi, doit être adressée à l'Institut. Cette demande est accompagnée d'un dossier réunissant les pièces nécessaires pour juger les conditions d'admission.

§ 2. Le dossier doit comporter ce qui suit :

- 1° les statuts ou, le cas échéant, une convention équivalente de la personne morale ou de l'entité ;
- 2° les comptes annuels de la personne morale ou de l'entité des 5 derniers exercices ou depuis sa constitution si celle-ci remonte à moins de 5 ans ;
- 3° la dénomination, la forme juridique, le numéro d'entreprise et l'adresse du siège social et, le cas échéant, l'adresse du site internet, l'adresse de chaque établissement en Belgique avec son numéro de l'unité d'établissement auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises, tout autre enregistrement en tant que cabinet d'audit auprès des autorités compétentes d'autres Etats membres de l'Union européenne ou de la Belgique ou en tant qu'entité d'audit dans des pays tiers, y compris le(s) nom(s) de l'autorité (des autorités) d'enregistrement et, s'il y a lieu, le(s) numéro(s) d'enregistrement et le réseau auquel appartient la personne morale ou l'entité ;
- 4° le nom et le numéro d'enregistrement de tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques employés par le cabinet de révision ou en relation en tant qu'associés ou autre, ceci, le cas échéant, par établissement en Belgique ;
- 5° le nom et l'adresse professionnelle de tous les propriétaires et actionnaires ;
- 6° le nom, l'adresse et les coordonnées de contact du réviseur d'entreprises personne physique responsable au sein de l'entité de l'organisation des travaux de contrôle ;
- 7° le nom et l'adresse professionnelle de tous les membres de l'organe d'administration ou de direction ;
- 8° la description des activités et la justification ou la décision que les activités ont, ou auront en cas d'admission, trait à l'exercice de missions de révision visées à l'article 4 de la loi et à l'exercice d'activités compatibles avec la qualité de réviseur d'entreprises ;

9° *la justification du respect des conditions imposées à la personne morale ou à l'entité, à son organe de gestion ainsi qu'à ses propriétaires et actionnaires par l'article 6 de la loi ;*

10° *une description précise de l'organisation et du fonctionnement de la personne morale ou de l'entité, de ses méthodes de travail et des systèmes internes de contrôle de qualité qu'elle a mis en place ;*

11° *tous les éléments permettant de vérifier le respect des dispositions des articles 13 et 14 de la loi ;*

12° *les autres données et documents qui d'après l'Institut seront nécessaires pour le besoin de l'appréciation de la demande.*

*§ 3. Le Conseil peut requérir de la personne morale ou de l'entité qu'elle complète son dossier par l'introduction de tous documents ou informations qui lui sont nécessaires pour se prononcer sur la demande d'admission. Il peut décider d'entendre les représentants de la personne morale ou de l'entité aux jour et heure qu'il fixe.*

*§ 4. La personne morale ou l'entité est inscrite comme cabinet de révision dans le registre public à partir du jour de la décision favorable du Conseil. ».*

## 2. ENTITES DE DROIT DES PAYS TIERS, AUTRES QU'UNE PERSONNE PHYSIQUE

### 2.1 Cadre légal

#### 2.1.1 Directive audit du 17 mai 2006

La Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil (ci-après la « Directive audit » en abrégé) traite, dans son article 45, de l'enregistrement d'entités d'audit de pays tiers.

#### 2.1.2 Loi coordonnée du 22 juillet 1953

L'article 7, § 2 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 fixe les conditions d'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises pour les entités de droit de pays tiers autres que personnes physiques.

#### 2.1.3 Règlement d'agrément du 30 avril 2007

La demande d'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises par une entité de droit d'un pays tiers, autre qu'une personne physique, doit être accompagnée d'un dossier conformément à l'article 7 du règlement d'agrément.

### 2.2 Conditions d'admission

#### 2.2.1 Quant au fond

L'article 7, § 2 de la loi coordonnée de 1953 énumère les conditions auxquelles les entités de droit d'un pays tiers, autres qu'une personne physique, doivent satisfaire pour obtenir la qualité de réviseur d'entreprises :

- « 1° tous les associés, ainsi que les gérants et administrateurs, doivent être autorisés dans l'Etat où ils ont leur établissement principal à exercer le contrôle légal des états financiers d'entreprises ; si un associé est une personne morale, la même condition s'applique aux associés de cette dernière ;
- 2° avoir leur siège et leur établissement principal dans un Etat qui accorde aux réviseurs d'entreprises belges le bénéfice de la réciprocité sur son territoire en ce qui concerne l'accès à la profession ; elles doivent être autorisées à exercer dans cet Etat, le contrôle légal des états financiers d'entreprises ;
- 3° être constituée sous une forme, sous un statut et à des conditions comparables à ceux qui permettent aux réviseurs d'entreprises de s'associer

*en Belgique ; elle s'engage pour l'exercice de ses activités de réviseur d'entreprises en Belgique, à se faire connaître par une raison qui ne peut comporter que le nom d'une ou plusieurs personnes physiques associées, gérants ou administrateurs ou le nom d'une ou plusieurs personnes physiques ayant eu la qualité d'associé ;*

- 4° au moins un administrateur ou gérant de la société doit être réviseur d'entreprises et être chargé de la gestion d'un établissement en Belgique ; dans le cas d'une pluralité de personnes chargées de cette gestion, la majorité de celles-ci doit être réviseur d'entreprises ;*
- 5° tous les associés, administrateurs et gérants qui exercent habituellement une activité professionnelle en Belgique doivent être réviseur d'entreprises ;*
- 6° s'engager à avoir en Belgique un établissement où les activités professionnelles seront effectivement exercées et où les actes, documents et correspondance s'y rapportant, seront conservés ;*
- 7° s'engager à ne pas exercer en Belgique, ni directement, ni indirectement des activités incompatibles avec la qualité de réviseur d'entreprises ;*
- 8° s'engager à respecter l'article 132 du Code des sociétés, chaque fois qu'une mission de révision leur est confiée en Belgique. ».*

### *2.2.2 Quant à la forme*

L'article 7 du règlement agrément contient une liste des documents à fournir par les entités de droit d'un pays tiers, autre qu'une personne physique, à l'appui de leur demande :

- « 1° les statuts de la personne morale, l'identité de ses associés, gérants ou administrateurs et les derniers comptes annuels ;*
- 2° une attestation délivrée par l'autorité compétente de l'Etat concerné, certifiant que l'entité ainsi que ses associés, gérants et administrateurs, sont autorisés dans cet Etat à exercer le contrôle légal des états financiers d'entreprises ;*
- 3° le nom des associés, administrateurs et gérants qui ont la qualité de réviseurs d'entreprises et qui exercent habituellement une activité professionnelle en Belgique ;*
- 4° la description précise de ses activités et la justification ou la décision que ces activités sont, ou seront en cas d'admission, limitées à l'exercice d'activités compatibles avec la qualité de réviseur d'entreprises ;*
- 5° la description précise de l'organisation et du fonctionnement de l'établissement belge de l'entité de droit d'un pays tiers, autre qu'une*

*personne physique, des collaborations qu'elle s'est acquise, de ses méthodes de travail et des systèmes internes de contrôle de qualité ;*

- 6° *un document signé par l'organe compétent de l'entité de droit d'un pays tiers, autre qu'une personne physique, confirmant les engagements mentionnés à l'article 7, § 2, 6°, 7° et 8° de la loi. ».*



## Table des matières

<b>1. Cadre légal</b>	121
<b>2. Le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises</b>	122
2.1 Lorsque les conditions mises à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ne sont plus réunies ou lorsque l'honorabilité du réviseur d'entreprises est compromise	122
2.2 Lorsque le réviseur d'entreprises atteint l'âge de 70 ans	123
2.3 En cas de non-respect des obligations relatives aux cotisations ainsi qu'à d'autres obligations d'information	123
<b>3. La radiation par décision de l'instance disciplinaire</b>	124
<b>4. La démission du réviseur d'entreprises</b>	125
4.1 Généralités	125
4.2 Formalités au regard de la démission du réviseur d'entreprises personne physique et du cabinet de révision	125



## 1. CADRE LEGAL

La perte de la qualité de réviseur d'entreprises peut résulter a) du retrait de la qualité de réviseur d'entreprises, b) de la radiation en exécution d'une décision des instances disciplinaires ou encore c) de la démission présentée par le réviseur d'entreprises.

Le **retrait de la qualité** de réviseur d'entreprises est régi par l'article 8 de la loi coordonnée de 1953.

Le retrait de l'admission d'un contrôleur légal ou d'un cabinet d'audit est prévu à l'article 5 de la Directive audit.

Par application de l'article 5, alinéa 3 de la Directive audit et de l'article 8, § 4 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953, la décision de retrait, coulée en force de chose jugée, ainsi que les motifs de ce retrait, sont communiqués par l'Institut aux autorités compétentes de l'Etat membre où la personne, dont la qualité est retirée, est admise en tant que contrôleur légal ou cabinet. <sup>(1)</sup>

Les instances disciplinaires peuvent imposer, conformément à l'article 73, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, la sanction disciplinaire de la **radiation**. Les conséquences de cette sanction disciplinaire sont en outre spécifiées à l'article 33, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises.

La **démission** du réviseur d'entreprises est régie par les articles 17 et 18 du règlement d'agrément.

---

(1) Voir commentaire sur l'article 16 dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal portant transposition de la Directive audit.

## **2. LE RETRAIT DE LA QUALITE DE REVISEUR D'ENTREPRISES**

Le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises peut, conformément à l'article 8 de la loi coordonnée de 1953, avoir lieu dans les situations suivantes.

### **2.1 Lorsque les conditions mises à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ne sont plus réunies ou lorsque l'honorabilité du réviseur d'entreprises est compromise**

La qualité de réviseur d'entreprises est retirée par le Conseil si les conditions mises à son octroi ne sont plus réunies ou lorsque son honorabilité est sérieusement compromise (art. 8, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953).

Les conditions d'octroi ne sont plus remplies lorsque :

- le réviseur d'entreprises personne physique ne remplit plus les conditions énumérées à l'article 5, sauf pour ce qui a trait à la limite maximale de l'âge ;
- le cabinet de révision ne remplit plus les conditions prévues à l'article 6, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953.

L'honorabilité du réviseur d'entreprises est compromise lorsque :

- le réviseur d'entreprises personne physique se retrouve dans les circonstances définies à l'article 5, 3<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953 ;
- le cabinet de révision se retrouve dans les circonstances reprises à l'article 6, § 2 de la loi coordonnée de 1953, qui stipule que :

*« 1<sup>o</sup> la personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, est déclarée en faillite, a obtenu un concordat judiciaire, est dissoute judiciairement ou a fait l'objet d'une mesure judiciaire ou administrative équivalente en Belgique ou à l'étranger ;*

*2<sup>o</sup> la personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, a fait l'objet en Belgique d'une condamnation pénale ou disciplinaire coulée en force de chose jugée, en application des lois et règlements visés à l'article 5, 3<sup>o</sup>, d'au moins 1.500 euros, même avec sursis, ou à l'étranger d'une peine définitive qui y entraînerait, pour un cabinet d'audit, la déchéance de cette qualité ;*

*3<sup>o</sup> la dénomination, l'objet ou d'autres clauses statutaires de la personne morale ou de l'autre entité, quelle que soit sa forme juridique, sont susceptibles d'amener les tiers à se méprendre quant à sa qualité de réviseur d'entreprises ou à d'autres caractéristiques de la personne morale ou de l'entité ;*

*4<sup>o</sup> l'un de ses associés ou l'un des membres de l'organe de gestion se trouve dans l'une des situations visées à l'article 5, 3<sup>o</sup>, à moins que, dans le mois de la mise en demeure qui est faite par le Conseil, la personne concernée*

*démisionne, selon les cas, en tant qu'associé et/ou en tant que membre de l'organe de gestion de celui-ci. ».*

Dans les circonstances précitées, le Conseil ne peut retirer la qualité de réviseur d'entreprises qu'après l'avoir invité à faire parvenir ses observations dans un délai de quinze jours. Le Conseil motive sa décision. L'intéressé peut interjeter un recours devant la Commission d'appel à l'encontre de cette décision. <sup>(1)</sup>

## **2.2 Lorsque le réviseur d'entreprises atteint l'âge de 70 ans**

L'article 8, § 2 de la loi coordonnée de 1953 énonce que : *«La qualité de réviseur d'entreprises est retirée le jour du soixante-septième anniversaire des réviseurs d'entreprises personnes physiques.»*

L'article 102, § 2 de l'arrêté royal portant transposition de la Directive audit contient la disposition transitoire suivante :

*« § 2. Pour les personnes physiques ayant dépassé l'âge de soixante-sept ans le jour de l'entrée en vigueur du présent arrêté royal modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, la qualité de réviseur d'entreprises est retirée trois ans après l'entrée en vigueur du présent arrêté royal. ».*

## **2.3 En cas de non-respect des obligations relatives aux cotisations ainsi qu'à d'autres obligations d'information**

L'article 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953 énonce que : *« La qualité de réviseur d'entreprises est retirée lorsque les réviseurs d'entreprises restent en défaut, trois mois après le rappel à l'ordre prévu à l'article 37, de payer tout ou partie des cotisations ou de communiquer les documents qui servent à la fixation des cotisations, ou encore de communiquer des renseignements ou documents qu'ils sont tenus de communiquer à l'Institut. ».*

Le fait de rester en défaut de payer tout ou partie des cotisations ou de communiquer les documents qui servent à la fixation des cotisations ou encore de communiquer des renseignements ou documents que les réviseurs d'entreprises sont tenus de communiquer à l'Institut, est par conséquent une condition donnant lieu à un retrait automatique trois mois après l'envoi d'un rappel à l'ordre. <sup>(2)</sup>

Etant donné que le retrait automatique par le Conseil de l'Institut, lorsqu'il y a défaut de payer des cotisations, ou de communiquer des renseignements ou des documents, est une décision d'une autorité administrative, il existe la possibilité d'interjeter un recours en annulation à l'encontre de cette décision devant le Conseil d'Etat. <sup>(3)</sup>

(1) Voir commentaire sur l'article 16 dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal portant transposition de la Directive audit.

(2) *Ibid.*

(3) *Ibid.*

### **3. LA RADIATION PAR DECISION DE L'INSTANCE DISCIPLINAIRE**

Conformément à l'article 73, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, les instances disciplinaires peuvent infliger la radiation ; en outre, celle-ci emporte l'interdiction d'exercer en Belgique la profession de réviseur d'entreprises, en vertu du § 4.

L'article 33, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises énonce en outre que :

*« La radiation pour motifs disciplinaires devenue définitive, entraîne de plein droit la perte de la qualité de réviseur d'entreprises. Le réviseur d'entreprises radié ne peut solliciter sa réadmission qu'après un délai de dix ans, et après avoir, dans le cas d'une personne physique, réussi l'épreuve prévue à l'article 5, 5° de la loi. ».*

Cette dernière phrase signifie que la personne impliquée devra à nouveau réussir l'examen d'aptitude.

En ce qui concerne cet examen d'aptitude, l'article 34 du règlement accès à la profession stipule que :

*« § 1<sup>er</sup>. L'examen d'aptitude comprend une épreuve écrite et une épreuve orale.*

*Le contenu de l'épreuve écrite est défini par la Commission du stage.*

*L'épreuve orale comporte le commentaire de l'épreuve écrite et une interrogation sur la pratique de la profession, les missions, les responsabilités et la déontologie des réviseurs d'entreprises.*

*§ 2. Le jury appréciera non seulement la capacité technique du candidat, mais aussi sa compréhension des besoins manifestés par les utilisateurs des rapports révisoraux et son aptitude à faire face aux responsabilités d'un réviseur d'entreprises dans la vie sociale. ».*

## 4. LA DEMISSION DU REVISEUR D'ENTREPRISES

### 4.1 Généralités

L'article 17, alinéa 1<sup>er</sup>, du règlement agrément énonce que le réviseur d'entreprises personne physique et le cabinet de révision démissionnaire perd la qualité de réviseur d'entreprises à partir du jour où le Conseil notifie au réviseur d'entreprises que sa démission est acceptée.

Le Conseil de l'Institut prend – comme cela est défini à l'article 17, alinéa 2, *in fine* – au plus tard dans les trois mois de l'envoi de la lettre, une décision relative à l'acceptation ou au refus de la démission. Il peut refuser la démission s'il existe des indices que les déclarations visées à l'alinéa précédent seraient fausses (article 17, alinéa 4, du règlement agrément).

Conformément à l'article 18, § 1<sup>er</sup> (...) *tout réviseur d'entreprises personne physique démissionnaire peut solliciter du Conseil sa réinscription au registre public, pourvu qu'il remplisse les conditions prévues aux articles 5, 1<sup>o</sup> à 3<sup>o</sup>, et 13, de la loi, à la date de sa demande, et qu'il ait satisfait aux obligations de formation permanente.*

Le cabinet de révision qui a perdu la qualité de réviseur d'entreprises pour des motifs autres que disciplinaires peut, conformément à l'article 9 du règlement agrément, demander à tout moment sa réinscription au registre public conformément à l'article 3 du règlement agrément.

La demande de réinscription au registre public fait l'objet du chapitre 6, ci-après.

### 4.2 Formalités au regard de la démission du réviseur d'entreprises personne physique et du cabinet de révision

La qualité de réviseur d'entreprises n'est pas liée à la collaboration avec un cabinet de réviseurs d'entreprises ; elle est personnelle. Par conséquent, tant qu'un réviseur d'entreprises n'a pas personnellement notifié son intention de démissionner, il reste tenu au respect de toutes les règles déontologiques et aux obligations de cotisations imposées à tous les réviseurs d'entreprises.<sup>(1)</sup>

Les formalités<sup>(2)</sup> qui doivent être respectées par le *réviseur d'entreprises personne physique* et par le *cabinet de révision* en cas de démission sont spécifiées dans l'article 17, alinéa 2, du règlement agrément :

*Pour être valable, la démission doit être présentée au Conseil et contenir la déclaration que le réviseur d'entreprises démissionnaire a mené à bien toutes les missions dont il avait été chargé comme réviseur d'entreprises ou qu'il les a*

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 61.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 261-262.

*confiées à un autre réviseur d'entreprises, ainsi que la déclaration qu'il n'a pas accepté de mandat ou de fonction visés par l'article 133, § 3 du Code des sociétés. (...).*

Le *cabinet de révision* démissionnaire devra en outre, conformément à l'article 17, alinéa 3, du règlement agrément, *“apporter la preuve que les statuts, ou le cas échéant la convention équivalente, ne réfèrent plus à l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises.”*.

## Table des matières

<b>1. Cadre légal</b>	129
<b>2. Structure du registre public</b>	131
<b>3. Les informations publiées dans le registre public</b>	132
3.1 Concernant les réviseurs d'entreprises personnes physiques, il sera publié dans le registre public, conformément au règlement d'agrément :	132
3.2 Concernant les cabinets de révision, il sera publié dans le registre public, conformément au règlement d'agrément :	133
<b>4. Actualisation des données reprises dans le registre public et dans le dossier du réviseur d'entreprises</b>	136
4.1 Généralités	136
4.2 Responsabilité afférente à l'actualisation des données dont l'Institut doit disposer	136
4.3 Information à fournir par les réviseurs d'entreprises en cas d'affiliation à un réseau	137
<b>5. Les autorités compétentes chargées de l'agrément, de la surveillance, du contrôle de qualité, des sanctions et de la supervision publique</b>	139
<b>6. Les réviseurs d'entreprises personnes physiques inscrits au registre public</b>	140
6.1 Réviseurs d'entreprises personnes physiques visés par les incompatibilités prévues à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953	140
6.1.1 Contexte réglementaire	140
6.1.2 Implications à l'égard du registre public	140
6.1.3 Obligations des réviseurs d'entreprises personnes physiques temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales	141
6.2 Interprétation de l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953	142
6.3 Relation entre un réviseur d'entreprises empêché et un cabinet de révision	142
6.4 Dérogation à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953	143
<b>7. Cabinets de révision inscrits au registre public</b>	145
7.1 Modifications dans le registre public	145
7.2 Modifications concernant la représentation	146
7.2.1 Suppléant	146
7.2.2 Signature du rapport d'un confrère en son absence	146
7.3 Réorganisation des cabinets de révision	147
7.4 Cabinet de révision possédant également la qualité de société d'experts-comptables	149
7.5 Absorption d'une société d'experts-comptables	150



## 1. CADRE LEGAL <sup>(1)</sup>

Le considérant 8 de la Directive audit énonce que : « *Afin de protéger les tiers, tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit agréés devraient être inscrits dans un registre accessible au public contenant les informations essentielles relatives aux contrôleurs légaux et aux cabinets d'audit.* ».

Dans le chapitre III de la Directive audit, les principes de base relatifs au registre public (art. 15), à l'inscription au registre (art. 16 et 17), à la mise à jour des données contenues dans le registre (art. 18) et à la responsabilité des données contenues dans le registre (art. 19) font en outre l'objet de développements approfondis.

Dans l'article 15 de la Directive audit, l'accent est mis sur le fait qu'en vue de protéger les tiers, tous les contrôleurs légaux et cabinets d'audit agréés doivent être inscrits dans un registre accessible au public et contenant toutes les données essentielles sur les contrôleurs et les cabinets d'audit.

Le législateur a transposé cette disposition dans l'article 10 de la loi coordonnée <sup>(2)</sup> de 1953, qui énonce que :

« § 1<sup>er</sup>. *Le Conseil tient à jour un registre public dans lequel sont enregistrés les réviseurs d'entreprises.*

*Les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés conformément à l'article 7, § 4 sont mentionnés en cette qualité dans le registre public de manière distincte.*

§ 2. *Les informations requises sont enregistrées sous forme électronique. Toute personne peut les consulter à tout moment sur le site internet de l'Institut.*

§ 3. *Chaque réviseur d'entreprises personne physique et chaque cabinet de révision est identifié dans le registre public par un numéro personnel.*

§ 4. *Le registre public contient le nom et l'adresse des autorités compétentes chargées de l'agrément, de la surveillance, du contrôle de qualité, des sanctions et de la supervision publique.*

§ 5. *Les modalités relatives à l'actualisation et à l'accès au registre public sont déterminées par le Roi.* ».

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 241-249.

(2) Arrêté royal du 30 avril 2007 portant coordination de la loi 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises et de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition des dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil.

Le registre public de l' « Institut des Réviseurs d'Entreprises » remplace la liste des membres de l' « Institut des Réviseurs d'Entreprises ». Ce registre public est entré en vigueur le 31 août 2007.

## 2. STRUCTURE DU REGISTRE PUBLIC <sup>(1)</sup>

Le registre public contient les informations suivantes :

- les réviseurs d'entreprises personnes physiques (art. 9, § 1<sup>er</sup> du règlement d'agrément) ;
- les contrôleurs de pays tiers enregistrés conformément à l'article 7, § 4 de la loi coordonnée de 1953 (inscrits en cette qualité auprès d'une autorité compétente en dehors de l'UE) (art. 9, § 2 du règlement d'agrément) ;
- les cabinets de révision (art. 10, § 1<sup>er</sup> du règlement d'agrément) ; et
- les entités d'audit de pays tiers (inscrites en cette qualité auprès d'une autorité compétente en dehors de l'UE) enregistrées conformément à l'article 7, § 4 de la loi coordonnée de 1953 (art. 10, § 2 du règlement d'agrément).

Le Conseil de l'Institut a décidé de prévoir dans le registre public à l'égard des réviseurs d'entreprises personnes physiques, deux volets, à savoir :

- celui des réviseurs d'entreprises personnes physiques pouvant effectuer des missions révisorales ; et
- celui des réviseurs d'entreprises personnes physiques temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales pour des raisons d'incompatibilité tel que visé à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953.

L'empêchement prendra cours le jour où le réviseur d'entreprises personne physique se déclare être empêché et prendra fin le jour où le réviseur d'entreprises affirme pouvoir à nouveau exercer des missions révisorales dans le respect des obligations qui en découlent.

Ceci est communiqué moyennant l'actualisation de ses données personnelles.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 243-244.

### **3. LES INFORMATIONS PUBLIEES DANS LE REGISTRE PUBLIC**

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> est d'avis que l'application des articles 9 et 10 du règlement d'agrément relatifs aux informations devant au moins être publiées dans le registre public doit, respectivement à l'égard des réviseurs d'entreprises personnes physiques et à l'égard des cabinets de révision, fournir une garantie maximale pour la vie privée des personnes enregistrées.

Le Conseil de l'Institut estime que, dans ce cadre, la possibilité doit être donnée aux personnes physiques concernées de ne pas publier les informations relatives à leur adresse privée. Par le terme "domicile" doit être entendu une adresse où chaque notification, avis ou communication peut être adressé. L'article 16, alinéa 1<sup>er</sup>, a) de la Directive audit reprend également la notion d'« adresse ». Chaque personne enregistrée aura dès lors la possibilité de publier soit l'adresse de son domicile, soit l'adresse de son bureau.

Ce qui précède ne signifie toutefois pas que les coordonnées du domicile ne doivent pas être communiquées à l'Institut.

#### **3.1 Concernant les réviseurs d'entreprises personnes physiques, il sera publié dans le registre public, conformément au règlement :**

*a. En vertu de l'article 9, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du règlement d'agrément :*

- le nom : le nom de famille et le prénom ;
- le domicile : l'adresse (rue, numéro de maison, code postal de la commune et nom de la commune) et le pays, concordant avec le lieu où la personne est inscrite dans le registre de la population, ou, en cas de demande expresse, l'adresse où la personne a son bureau ;
- le groupe linguistique choisi : français ou néerlandais ;
- l'année de la prestation de serment ;
- le numéro d'enregistrement auprès de l'Institut.

En outre, la personne enregistrée peut reprendre les coordonnées de contact facultatives suivantes :

- liées au domicile : un numéro de téléphone et un numéro de fax ;
- non-liées au domicile : un numéro de portable et une adresse e-mail.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 244-248.

- b. *En vertu de l'article 5, 1° de la loi coordonnée de 1953 et de l'article 9, § 1<sup>er</sup>, 2° du règlement d'agrément :*
- l'adresse d'établissement en Belgique dans le respect de l'article 5, 1° de la loi coordonnée de 1953 <sup>(1)</sup> et, s'il y a lieu, le nom (complété par la forme juridique), l'adresse d'établissement, le site internet et le numéro d'enregistrement des cabinets de révision qui emploient le réviseur d'entreprises personne physique, ou avec lequel celui-ci est en relation en tant qu'associé (réviseur d'entreprises personne physique qui apporte son activité professionnelle au cabinet de révision) ou autre.
- c. *En vertu de l'article 9, § 1, 3° du règlement d'agrément :*
- tout autre enregistrement en tant que contrôleur légal des comptes auprès des autorités compétentes d'autres Etats membres de l'Union européenne et comme contrôleur dans des pays tiers (en dehors de l'UE), en ce compris le(s) nom(s) de l'autorité (des autorités) d'enregistrement et, s'il y a lieu, le(s) numéro(s) d'enregistrement.
- d. *En vertu d'une décision du Conseil de l'Institut du 9 janvier 2009, prise conformément à l'article 13 du règlement d'agrément :*
- le cas échéant, l'appartenance à un réseau et la liste des noms et des adresses des cabinets membres de ce réseau en Belgique, ainsi qu'une description générale des parties du réseau se trouvant en dehors de la Belgique, ou l'indication du lieu où ces informations sont accessibles au public. <sup>(2)</sup>

### **3.2 Concernant les cabinets de révision, il sera publié dans le registre public, conformément au règlement d'agrément :**

- a. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 1° du règlement d'agrément :*
- le numéro d'enregistrement, l'année d'inscription, le nom, l'adresse du siège social et le numéro d'entreprise auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises.

En outre, le cabinet de révision enregistré peut, à titre facultatif, reprendre les coordonnées de contact suivantes, liées à l'adresse du siège social : un numéro de téléphone et un numéro de fax.

(1) L'article 5, 1° de la loi coordonnée de 1953 dispose que : « (...)dans l'hypothèse où la personne n'est pas domiciliée en Belgique, elle doit y disposer d'un établissement ».

(2) Cf. commentaire à ce propos repris dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, MB, 29 juin 2007, p. 29105.

b. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du règlement d'agrément :*

- la forme juridique de la personne juridique enregistrée.

c. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> du règlement d'agrément :*

- les coordonnées de contact : l'adresse où le premier interlocuteur à contacter peut être notifié, complétée à titre facultatif par son numéro de téléphone, son numéro de fax, son numéro de portable et son adresse e-mail ;
- le nom du premier interlocuteur à contacter : le nom de famille et prénom. Dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public précise en outre que : « *Par le terme premier interlocuteur à contacter (art. 10, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>), on entend le réviseur d'entreprises personne physique qui, au sein de l'entité, est responsable de l'organisation des activités d'audit.* » ;
- le cas échéant, l'adresse du site internet du cabinet de révision.

d. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> du règlement d'agrément :*

- l'adresse de chaque établissement en Belgique avec son numéro de l'unité d'établissement auprès de la Banque-Carrefour des Entreprises.

Le cabinet de révision inscrit peut reprendre, à titre d'informations facultatives liées à l'adresse de l'établissement : un numéro de téléphone et un numéro de fax.

e. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du règlement d'agrément :*

- le nom (nom de famille et prénom) et le numéro d'enregistrement de tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques employés par le cabinet de révision ou en relation en tant qu'associés (réviseur d'entreprises personne physique qui apporte son activité professionnelle au cabinet de révision) ou autre, et ce, sans aucune distinction par ordre alphabétique.

f. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> du règlement d'agrément :*

- le nom (nom de famille et prénom de la personne physique, ou la forme juridique et le nom de la personne morale) et l'adresse professionnelle de tous les propriétaires et actionnaires (personnes qui participent au capital du cabinet de révision), et ce, sans aucune distinction par ordre alphabétique.

g. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 7° du règlement d'agrément :*

- le nom (nom de famille avec le prénom de la personne physique, ou la forme juridique et le nom de la personne morale) et l'adresse professionnelle de tous les membres de l'organe d'administration ou de direction, et ce, sans aucune distinction par ordre alphabétique.

h. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 8° du règlement d'agrément :*

- le cas échéant, l'appartenance à un réseau et la liste des noms et des adresses des cabinets membres de ce réseau en Belgique, ainsi qu'une description générale des parties du réseau se trouvant en dehors de la Belgique, ou l'indication du lieu où ces informations sont accessibles au public.<sup>(1)</sup>

i. *En vertu de l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 9° du règlement d'agrément :*

- tout autre enregistrement comme cabinet d'audit auprès des autorités compétentes d'autres Etats membres (dans l'UE) et comme entité d'audit auprès de pays tiers (en dehors de l'UE), en ce compris le(s) nom(s) de(s) autorité(s) d'enregistrement et, s'il y a lieu, le(s) numéro(s) d'enregistrement.

---

(1) Cf. commentaire à ce propos repris dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, *MB*, 29 juin 2007, p. 29105.

## **4. ACTUALISATION DES DONNEES REPRISES DANS LE REGISTRE PUBLIC ET DANS LE DOSSIER DU REVISEUR D'ENTREPRISES**

### **4.1 Généralités**

Les données publiées dans le registre public, accessibles au public sur le site internet de l'Institut, sont alimentées par une base de données. Cette base de données contient les informations que les réviseurs d'entreprises, dans le respect des articles 2 à 15 du règlement d'agrément, ont fournies et/ou actualisées. Chaque personne enregistrée pourra actualiser ses données personnelles sous forme électronique.

Conformément à l'article 11, § 1<sup>er</sup> du règlement d'agrément, le registre public indiquera également pour chaque réviseur d'entreprises la date de la dernière mise à jour qui a été apportée aux données du registre public. <sup>(1)</sup>

Le Conseil de l'Institut a décidé en 2007 de mettre à la disposition des réviseurs d'entreprises personnes physiques et des cabinets de révision des formulaires <sup>(2)</sup> électroniques en vue du transfert au registre public (art. 22, § 2 du règlement d'agrément) et de l'actualisation par les réviseurs d'entreprises des banques de données de l'Institut, y compris les données du registre et certaines données du dossier (art. 15, al. 3 du règlement d'agrément) <sup>(3)</sup>.

### **4.2 Responsabilité afférente à l'actualisation des données dont l'Institut doit disposer <sup>(4)</sup>**

Conformément à l'article 15, alinéa 1<sup>er</sup> du règlement d'agrément, les réviseurs d'entreprises communiqueront spontanément à l'Institut, dans le mois, toutes modifications intervenues dans les données visées aux articles 9 (informations du registre en ce qui concerne le réviseur d'entreprises personne physique), 10 (informations du registre en ce qui concerne le cabinet de révision), 13 (informations complémentaires du registre demandées par le Conseil) et 14 (données du dossier) du règlement susmentionné.

En ce qui concerne le cabinet de révision, c'est le réviseur d'entreprises personne physique mentionné dans le registre comme « premier interlocuteur à contacter » qui assurera l'actualisation de toutes les données moyennant le formulaire électronique « actualisation » du cabinet de révision. C'est aussi le cas *a fortiori* pour la mise à jour des données qui doivent être publiées dans le registre public

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 248.

(2) Ces formulaires électroniques sont à présent disponibles sur l'extranet de l'Institut sous "Registre – Actualisation". Pour les réviseurs d'entreprises personnes physiques sous "Mijn gegevens – Mes données" et pour le premier interlocuteur d'un cabinet de révision sous "Mijn kantoren – Mes bureaux".

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 193.

(4) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 193-194.

pour les réviseurs d'entreprises personnes physiques employés par le cabinet de révision ou en relation en tant qu'associé ou autre (cf. art. 10, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du règlement d'agrément).

Le tout a pour corollaire indirect que le réviseur d'entreprises personne physique qui est employé dans un cabinet de révision ou qui est en relation avec un cabinet de révision en tant qu'associé ou autre, ne peut, certes, actualiser lui-même les données qui s'y rapportent directement. Il devra faire appel aux cabinets de révision avec lesquels il est en relation. Pour la mise à jour de ces données spécifiques, il existe donc de facto une responsabilité partagée entre un cabinet de révision et le réviseur d'entreprises personne physique qui est en relation avec ce cabinet. Le réviseur d'entreprises reste bien entendu tenu à la mise à jour de toutes les autres données personnelles, pour lesquelles il continue d'assumer la responsabilité finale (cf. art. 9, § 1<sup>er</sup> du règlement d'agrément), en utilisant son formulaire électronique « actualisation ».

### 4.3 Information à fournir par les réviseurs d'entreprises en cas d'affiliation à un réseau

Chaque réviseur d'entreprises (personne physique ou morale) qui est membre d'un réseau, tel que visé par **l'article 2, 8<sup>o</sup> de la loi coordonnée du 22 juillet 1953**, doit publier dans le registre public vis-à-vis de ce réseau les éléments suivants <sup>(1)</sup> (en utilisant le formulaire "actualisation", qui est disponible sur l'extranet de l'Institut sous la rubrique "Registre") :

- *L'affiliation à un réseau ; et*
- *la liste des noms et des adresses* des cabinets membres de ce réseau en Belgique, ainsi qu'une description générale des parties du réseau se trouvant en dehors de la Belgique <sup>(2)</sup> ; **ou**
- *l'hyperlien* vers la partie du site internet où l'information relative au réseau et la liste des noms et des adresses des cabinets membres de ce réseau en Belgique, ainsi qu'une description générale des parties du réseau se trouvant en dehors de la Belgique peuvent être retrouvés.

L'article 2, 8<sup>o</sup> de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 définit le réseau comme suit : « la structure plus vaste destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un réviseur d'entreprises, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles ».

(1) Ceci conformément à l'article 10, § 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup> de l'arrêté royal relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public pour les cabinets de révision ou la décision prise par le Conseil le 9 janvier 2009, telle que communiquée par la communication aux réviseurs d'entreprises « cotisations aux frais de fonctionnement de l'Institut en 2009 – obligation pour les réviseurs personnes physiques de mentionner le réseau auquel ils appartiennent » du 30 janvier 2009.

(2) Voir : commentaire reprise dans le rapport au Roi de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Cette définition de réseau est une reprise de la définition prévue à l'article 2, 7° de la Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (« Directive audit »).

Après avoir consulté la Commission juridique de l'Institut, le Conseil est d'avis que la notion de réseau définie dans la loi du 22 juillet 1953 peut être interprétée de deux manières :

- une interprétation littérale sur la base du texte de la loi précitée (en français et en néerlandais) implique un caractère cumulatif en ce qui concerne la prise en considération des critères ; et
- une interprétation téléologique (en fonction du point de vue du public) conduirait plutôt à une interprétation alternative des critères.

Le Conseil estime qu'en Belgique, l'interprétation téléologique et alternative répond le mieux aux attentes des organes de supervision publique. En outre, l'on constate que les organisations internationales telles que l'IFAC et la FEE préfèrent l'interprétation alternative et recommandent même expressément d'adopter le document de l'IESBA de décembre 2006 relatif aux *Networks and Network firms* repris dans le *Code of Ethics*, et en particulier les exemples qui préconisent l'interprétation alternative.

## 5. LES AUTORITES COMPETENTES CHARGEES DE L'AGREMENT, DE LA SURVEILLANCE, DU CONTROLE DE QUALITE, DES SANCTIONS ET DE LA SUPERVISION PUBLIQUE <sup>(1)</sup>

Article 10, § 4 de la loi coordonnée de 1953 dispose que : « *Le registre public contient le nom et l'adresse des autorités compétentes chargées de l'agrément, de la surveillance, du contrôle de qualité, des sanctions et de la supervision publique.* ».

Le registre public mentionne donc l'organe chargé :

- de l'agrément, de la surveillance et du contrôle de qualité des réviseurs d'entreprises : le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;
- des sanctions : la Commission de discipline et la Commission d'appel ;
- de la supervision publique <sup>(2)</sup> :
  - le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions (normes et recommandations) ;
  - le Procureur général (admission et inscription au registre) ;
  - le Conseil supérieur des Professions économiques (normes et recommandations) ;
  - le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (avis en matière d'indépendance du commissaire, dérogation à la règle « *one to one* » et renvoi devant les instances disciplinaires en matière d'indépendance du commissaire) ;
  - la Chambre de renvoi et de mise en état (formation permanente, contrôle de qualité et systèmes d'enquête) ;
  - la Commission de discipline et la Commission d'appel (systèmes disciplinaire).

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 248-249.

(2) Cf. Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil.

## 6. LES REVISEURS D'ENTREPRISES PERSONNES PHYSIQUES INSCRITS AU REGISTRE PUBLIC

### 6.1 Réviseurs d'entreprises personnes physiques visés par les incompatibilités prévues à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953

#### 6.1.1 Contexte réglementaire <sup>(1)</sup>

L'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953 prévoit :

« Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions de révision dans les situations suivantes :

- a) exercer **la fonction d'employé**, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision ;
- b) **exercer une activité commerciale** directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;
- c) exercer la fonction de **Ministre ou de Secrétaire d'Etat**. ».

Le Conseil de l'Institut est d'avis que les réviseurs d'entreprises personnes physiques peuvent et doivent se déclarer empêchés d'exercer des missions révisorales quand ils se trouvent dans l'une des situations susmentionnées, et uniquement dans ces situations. Pour autant qu'ils respectent les obligations valant pour tous les réviseurs d'entreprises, ils peuvent, dans ces conditions, rester inscrits au registre public de l'Institut.

#### 6.1.2 Implications à l'égard du registre public <sup>(2)</sup>

Le Conseil de l'Institut estime nécessaire que le registre public fasse clairement mention de cet empêchement temporaire d'exercer des missions révisorales, pour pouvoir garantir de la sorte la transparence à l'égard de tiers.

L'empêchement débutera le jour où le réviseur d'entreprises personne physique se déclare être empêché et prendra fin le jour où le réviseur d'entreprises affirme pouvoir à nouveau exercer des missions révisorales en respectant les obligations qui y découlent.

La loi coordonnée de 1953 et ses arrêtés d'exécution restent, bien entendu, applicables au réviseur d'entreprises personne physique empêché.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 251-252.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 252.

Il incombe dès lors aux réviseurs d'entreprises personnes physiques de mettre à jour sans délai les informations contenues dans le registre public à l'égard de l'empêchement temporaire.

Le fait qu'un réviseur d'entreprises personne physique se déclare être empêché n'exclut pas qu'il soit propriétaire et/ou actionnaire d'un cabinet de révision, ni qu'il soit membre de l'organe dirigeant ou de l'organe de gestion d'un cabinet de révision, sous réserve qu'il ne peut dans aucun des deux cas disposer d'une voix majoritaire.

### *6.1.3 Obligations des réviseurs d'entreprises personnes physiques temporairement empêchés d'effectuer des missions révisorales <sup>(1)</sup>*

Les obligations qui incombent aux réviseurs d'entreprises personnes physiques en raison de leur inscription au registre public peuvent être distinguées comme suit :

- les obligations incombant à tous les réviseurs d'entreprises, à savoir les obligations de base ;
- les obligations incombant, en outre, aux réviseurs d'entreprises exerçant des missions révisorales ; et
- les obligations incombant, en outre, aux réviseurs d'entreprises exerçant des missions au sein d'entités d'intérêt public.

Ci-après suit un aperçu non exhaustif des obligations incombant à tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques :

- le respect des conditions d'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises, telles que prévues à l'article 5 de la loi coordonnée de 1953, ce qui implique notamment que la personne n'étant pas domiciliée en Belgique, doit disposer d'un établissement en Belgique ;
- le respect de l'obligation d'actualisation des informations contenues dans le registre public et dans le dossier du réviseur d'entreprises (art. 10 de la loi coordonnée de 1953 et art. 15 du règlement d'agrément) ;
- le respect des obligations de cotisation (art. 12 de la loi coordonnée de 1953) ;
- s'abstenir de poser des actes incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de sa fonction (art. 13, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953) ;
- le respect des obligations de formation permanente en vue de l'exercice de missions révisorales (art. 14, § 4 et art. 31 de la loi coordonnée de 1953) ;

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 253.

- se soumettre à la surveillance et au contrôle de qualité par l'Institut (art. 33, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953) ;
- le respect des obligations de transmission d'informations relatives aux procédures et la communication d'informations ou de documents (*cf.* notamment art. 32, § 2 et art. 41 la loi coordonnée de 1953).

## **6.2 Interprétation de l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953 <sup>(1)</sup>**

Le Conseil de l'Institut a considéré – en raison des règles européennes de libre circulation et de non-discrimination – que l'article 13, § 2, a) de la loi coordonnée de 1953 doit être lu comme :

*« § 2 Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions de révision dans les situations suivantes :*

- a) exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises (ou contrôleur légal)
- b) ou d'un autre cabinet de révision ; » (ou cabinet d'audit)

## **6.3 Relation entre un réviseur d'entreprises empêché et un cabinet de révision**

L'article 2, 14<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953 définit le terme "associé" par : *« le réviseur d'entreprises personne physique qui apporte son activité professionnelle au cabinet de révision. »*

Le Conseil de l'Institut est d'avis qu'un réviseur d'entreprises personne physique qui est confronté à l'une des situations énumérées à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953, et dès lors empêché d'exercer des missions révisorales, ne peut pas agir en qualité d'associé d'un cabinet de révision. <sup>(2)</sup>

Le Conseil de l'Institut a décidé en outre qu'un réviseur d'entreprises empêché ne peut agir ni en qualité d'associé d'un cabinet de révision, ni en qualité d'« employé » par un cabinet de révision ou « en relation en tant qu'autre » <sup>(3)</sup>. Il peut toutefois exercer la fonction d'actionnaire et/ou membre de l'organe de gestion au sein d'un cabinet de révision.

---

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 2007, p. 263.*

(2) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 2007, p. 262-263.*

(3) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 2008, p. 194*

## 6.4 Dérogation à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953 <sup>(1)</sup>

En ce qui concerne la possibilité pour un réviseur d'entreprises d'exercer un mandat de gérant ou administrateur, l'ancien article 7*bis* de la loi du 22 juillet 1953 prévoyait une interdiction totale pour un réviseur d'entreprises d'exercer le mandat précité.

Depuis le 31 août 2007, il est interdit au réviseur d'entreprises d'effectuer des missions révisorales lorsqu'il exerce une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale (art. 13, § 2, *b*) de la loi coordonnée de 1953). Dans ce cas, le réviseur d'entreprises est temporairement empêché.

Toutefois, une dérogation à l'article 13, § 2, *b*) précité peut être accordée par le Conseil de l'Institut au réviseur d'entreprises qui souhaite continuer à effectuer des missions révisorales, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) (art. 13, § 3 de la loi coordonnée de 1953).

L'article 13, § 2, de la loi permet actuellement aux réviseurs d'entreprises d'exercer, sans restriction, un mandat d'administrateur dans une société *civile* à forme commerciale. Il subordonne par contre l'accomplissement de missions révisorales par un réviseur d'entreprises qui exerce une activité *commerciale*, directement ou indirectement, par exemple en qualité d'administrateur d'une société *commerciale*, à une dérogation individuelle.

Cette distinction entre les activités et mandats civils d'une part, commerciaux d'autre part, paraît être essentiellement pertinente au regard des articles 5, 6 et 8 de la loi coordonnée de 1953, qui excluent qu'un failli ou ancien failli ne puisse être ou demeurer inscrit au registre public (le cas échéant, en tenant compte, des sanctions qui peuvent découler pour l'administrateur d'une société faillie de l'application des dispositions de l'A.R. n° 22 du 24 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités). Il serait dommageable en effet pour l'intérêt public qu'un réviseur d'entreprises, en charge de missions révisorales permanentes, soit brutalement privé du droit de les exercer, à la suite d'une faillite personnelle ou de la faillite de la société dont il serait l'administrateur.

Dès lors, le Conseil de l'Institut entend, en matière de dérogations, prendre en compte, essentiellement, le risque, matérialisé dès à présent par des éléments concrets (clignotants), que la société dont le réviseur d'entreprises souhaite être administrateur, tombe en faillite. Au moment de l'octroi d'une éventuelle dérogation, il invitera d'ailleurs les réviseurs d'entreprises concernés à veiller à présenter leur démission de leur fonction d'administrateur dès que les circonstances seraient modifiées et laisseraient craindre une faillite à court ou moyen terme.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 63-65.

Le Conseil entend également ne pas octroyer de dérogations dans les cas où l'exercice du mandat d'administrateur pourrait heurter le principe de dignité qui préside à la profession (art. 13 de la loi coordonnée de 1953) : contenu de l'objet social, irrégularités manifestes au regard du Code des sociétés ou d'autres législations, etc.

## 7. CABINETS DE REVISION INSCRITS AU REGISTRE PUBLIC

### 7.1 Modifications dans le registre public

Conformément à l'article 15, alinéa 1<sup>er</sup>, du règlement d'agrément, les réviseurs d'entreprises communiquent spontanément à l'Institut, dans le mois, toutes modifications intervenues, lesquelles sont apportées aux données visées aux articles 9, 10, 13 et 14.

L'article 10, § 1<sup>er</sup> du règlement d'agrément définit les informations contenues dans le registre public en ce qui concerne les cabinets de révision.

L'article 14, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 du règlement d'agrément prévoit que : « *Le réviseur d'entreprises communique spontanément au Conseil les informations suivantes, qui sont versés audit dossier :*

- a) les actes et publications, qui prouvent le cas échéant les modifications apportées dans le registre public ; (...)

Les actes notariés ou conclus sous seing privé et qui modifient les statuts ou une convention équivalente d'un cabinet de révision ont notamment trait à :

- la modification de la dénomination ;
- le changement de siège ;
- le changement de forme juridique ;
- la réorganisation (fusion, scission (partielle) ou apport d'une branche d'activités ou d'une universalité) (*cf. infra*, point 7.3.).

Les publications aux Annexes du *Moniteur belge* concernent notamment la nomination de nouveaux membres de l'organe de gestion et la nomination d'un nouveau représentant permanent.

C'est le réviseur d'entreprises personne physique mentionné dans le registre comme « premier interlocuteur à contacter » du cabinet qui devra assurer l'actualisation de toutes les données, comme déjà mentionné ci-avant sous le point 4.2. La mise à jour des données du registre et un nombre de données du dossier se fera moyennant le formulaire électronique « actualisation » que le premier interlocuteur à contacter peut trouver sur l'extranet de l'Institut sous la rubrique « Registre – Actualisation » et ensuite sous « Mes bureaux ». Après chaque actualisation, les données doivent être confirmées par le « premier interlocuteur à contacter ».

## 7.2 Modifications concernant la représentation

### 7.2.1 *Suppléant*

La désignation d'un suppléant pose des problèmes tout à fait différents car le suppléant ne peut entrer en fonction que dans des circonstances clairement définies et il serait nécessaire de rendre public le changement de représentant permanent. Dans la mesure où l'assemblée générale de la société contrôlée n'a pas désigné le représentant du cabinet de révision *intuitu personae*, le conseil d'administration ou la gérance du cabinet de révision désigne lui-même (ou elle-même) le réviseur d'entreprises qui représentera le cabinet de révision. Ces mêmes organes peuvent également modifier cette désignation en cours de mandat. Dans ces circonstances, il est difficile de justifier la désignation d'un suppléant, plutôt que d'appliquer les règles de droit commun.

Dans les circonstances concrètes soumises à la Commission juridique <sup>(1)</sup>, la suggestion portait sur le remplacement temporaire du représentant permanent pour signer un rapport, au cas où ce dernier serait légitimement empêché, notamment parce qu'il effectue des contrôles dans un pays étranger. Le mécanisme de suppléance n'est pas approprié pour répondre à ce type de situation ; il ne sera utile que lorsque le commissaire est dans l'impossibilité d'exécuter son mandat pendant une longue période. La Commission juridique considère que dans de telles circonstances, le réviseur d'entreprises légitimement empêché doit avoir la possibilité de se faire représenter par un confrère.

Ce cas est régi *expressis verbis* dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 :

« (...) *En cas de force majeure, le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.* » (art. 18, alinéa 3).

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, 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.

### 7.2.2 *Signature du rapport d'un confrère en son absence*

En ce qui concerne l'absence d'un confrère qui est le représentant permanent du cabinet de révision, le Conseil, après avoir pris l'avis de la Commission juridique, a estimé qu'il y a lieu de faire une distinction entre deux cas. S'il s'agit d'une absence prolongée (pour des raisons de santé, p. ex.), le cabinet de révision désignera un nouveau représentant permanent, en vertu de l'ancien article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 (actuellement art. 132 C. Soc.). Les travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 rappellent qu'un tel remplacement n'est possible que "dans le respect de la stabilité souhaitable de la fonction de

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 84.

commissaire”, ce qui normalement ne devrait pas poser de problème dans l’hypothèse qui nous occupe (*Doc. parl., Sén., 1983-1984, n° 715/2, p. 21*). Il ne faut pas perdre de vue que des règles de publicité identiques à celles prévues pour une mission en nom et pour compte propres s’appliquent au remplacement du nom du représentant.

Lorsque l’absence n’est que de courte durée (en raison d’un séjour à l’étranger, p. ex.), il n’y a pas lieu de remplacer le représentant permanent. Dans ces conditions, la Commission considère comme admissible qu’un autre réviseur d’entreprises signe le rapport au lieu du véritable représentant permanent, en apposant la mention “absent à la signature”. Ce deuxième réviseur d’entreprises devra s’assurer, toutefois, que le représentant permanent a effectivement procédé aux diligences nécessaires. Compte tenu de l’importance des rapports de révision pour les tiers, il serait inadmissible qu’un réviseur d’entreprises signe sans vérification le rapport d’un confrère, même s’ils font tous les deux partie du même cabinet de révision. <sup>(1)</sup>

### 7.3 Réorganisation des cabinets de révision

En cas de restructuration d’un cabinet de révision, certaines mesures pratiques doivent être prises en ce qui concerne les mandats en cours de commissaire. Plusieurs situations peuvent se présenter. <sup>(2)</sup>

Dans un premier cas, nous supposons qu’un cabinet de révision est repris par un autre cabinet de révision et qu’une fusion ou scission par absorption a lieu.

En principe, la fusion ou la scission d’un cabinet 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 ou de la scission, tous les contrats que la société reprise a conclu avec des tiers sont transférés de plein droit. Il n’y a pas d’autres formalités – par exemple intervention d’une assemblée générale – que celles prescrites par l’article 683 du Code des sociétés. Par conséquent, les mandats en cours du cabinet de révision absorbé sont en principe transférés au cabinet de révision absorbant 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.

En cas de scission, il y a lieu de préciser, notamment via le projet de scission, quelle société issue de la scission poursuivra quels mandats de commissaire.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 55.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 30-31.

Vu que l'article 682 du Code des sociétés n'est pas d'ordre public, un accord individuel pourrait prévoir que certains contrats ne seront pas transférés en cas de fusion ou scission. Dans la lettre de mission, il pourrait ainsi être prévu que le mandat de commissaire est uniquement transféré au cabinet de révision absorbant après approbation par l'assemblée générale de la société dont le cabinet de révision absorbé est commissaire.

Dans l'hypothèse où le cabinet de révision absorbé a été nommé commissaire, le représentant permanent initialement désigné – compte tenu du caractère *intuitu personae* de son mandat – agira en principe également comme représentant permanent du cabinet de révision absorbant.

Pour pouvoir agir en tant que représentant permanent de la société de révision absorbant, la personne en question doit cependant être en relation avec ce cabinet de révision en tant qu'associé ou autre. Cette règle vaut d'ailleurs également pour le représentant permanent qui ne serait pas nommé *intuitu personae*. Dans ce cas, le cabinet de révision absorbant peut toutefois le remplacer librement par un autre. <sup>(1)</sup>

Une autre situation peut se présenter lorsque le cabinet de révision est « apporté » à un autre cabinet de révision et que la personne morale déjà existante est dissoute et liquidée. Il convient de distinguer deux hypothèses :

- 1° Si le cabinet de révision en liquidation demeure inscrite au registre public durant la liquidation, il conviendra de porter à la connaissance des sociétés contrôlées le fait que l'entité ancienne ne poursuivra plus une activité pour compte propre. A l'occasion de la plus prochaine assemblée générale des sociétés contrôlées, le cabinet de révision bénéficiant de l'apport demandera à être nommé à la place du cabinet dissout pour un nouveau terme de trois ans. Tant que cette nomination n'a pas eu lieu, c'est en principe le cabinet de révision en liquidation qui signera les rapports du commissaire. Le Conseil considère qu'il est possible de maintenir temporairement (max. une année) dans le registre public un cabinet de révision en liquidation, afin de faciliter ces formalités.
- 2° Si la qualité de réviseur d'entreprises du cabinet de révision apporteur est retirée, par exemple suite au fait qu'un associé ait perdu la qualité de réviseur d'entreprises, le cabinet de révision bénéficiaire de l'apport doit demander qu'il soit procédé expressément et sans délai à sa nomination en tant que commissaire, ce qui implique également le début d'un nouveau mandat pour un terme de trois ans.

Enfin, la situation peut se présenter qu'un cabinet de révision fusionne ou se scinde par constitution de sociétés nouvelles. En ce qui concerne l'inscription au registre public, les articles 714 et 753 du Code des sociétés pourraient causer un problème. En effet, ces dispositions prévoient qu'immédiatement après la décision de fusion ou scission, les projets d'acte constitutif et les statuts des nouvelles sociétés doivent être approuvés. Si le Comité exécutif de l'Institut,

---

(1) Cf. IRE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 73-74.

agissant sur procuration du Conseil, n'inscrit pas la nouvelle société au registre public dès l'instant de la constitution, il existera par conséquent un vide entre le moment de la constitution des sociétés et leur date d'inscription au registre public.

Dans ces circonstances, il est recommandé de procéder à une consultation préalable du Comité exécutif afin que celui-ci puisse décider de l'inscription au registre public dès l'instant de la constitution des sociétés ; la décision d'inscription pourra être prise par le Conseil sous condition suspensive de la réalisation complète de la fusion ou de la scission.

## **7.4 Cabinet de révision possédant également la qualité de société d'experts-comptables**

La question a été posée au Conseil de l'IRE de savoir si une personne morale professionnelle ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, peut être constituée et inscrite simultanément au registre public de l'IRE et sur la liste des membres de l'IEC. Dans la dénomination de la personne morale ou autre entité quelle que soit sa forme juridique, le terme "réviseur d'entreprises et expert-comptable" serait repris.

Le Conseil de l'IRE énonce que nonobstant le fait que l'IEC reprenne sur sa liste des membres une personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, celle-ci devra répondre aux conditions reprises à l'article 6 de la loi coordonnée de 1953 pour pouvoir être inscrite au registre public de l'IRE.

Ces conditions prévoient notamment que :

- la dénomination, l'objet ou d'autres clauses statutaires de la personne morale ou de l'autre entité, quelle que soit sa forme juridique, sont susceptibles d'amener les tiers à se méprendre quant à sa qualité de réviseur d'entreprises ou à d'autres caractéristiques de la personne morale ou de l'entité ;
- la majorité des membres de l'organe de gestion est composée de cabinets d'audit et/ou de contrôleurs légaux ;
- la majorité des droits de vote est dans les mains de cabinets d'audit et/ou de contrôleurs légaux ;
- les personnes physiques qui effectuent le contrôle légal des comptes au nom du cabinet d'audit, doivent avoir la qualité de réviseur d'entreprises.

En ce qui concerne la reprise, dans la dénomination, du terme "réviseur d'entreprises et expert-comptable", le Conseil de l'IRE n'y voit aucune objection, pour autant que la personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, soit également inscrite sur la liste des membres de l'IEC.

En toute hypothèse, le réviseur d'entreprises doit veiller à ce que son indépendance (d'apparence) ne soit pas compromise en raison de sa participation dans une société d'experts-comptables. <sup>(1)</sup>

## **7.5 Absorption d'une société d'experts-comptables**

Un confrère a demandé au Conseil de l'IRE <sup>(2)</sup> dans quelle mesure il serait possible à un cabinet de révision d'absorber une société d'experts-comptables régulièrement inscrite au tableau de l'IEC.

Le Conseil de l'IRE a émis l'avis qu'une telle absorption serait possible dans la mesure où, à l'issue de l'opération, la majorité des droits de vote soit détenue par des cabinets d'audit et/ou des contrôleurs légaux et la majorité des membres de l'organe de gestion est composée de cabinets d'audit et/ou de contrôleurs légaux. En outre, l'objet ou d'autres clauses statutaires de la personne morale ou de l'autre entité, quelle que soit sa forme juridique, ne peuvent prêter à confusion quant à la qualité de réviseur d'entreprises ou à d'autres caractéristiques de la personne morale ou de l'entité.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 52-56.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 42-43.

# Chapitre 6

# La réinscription au registre public

## Table des matières

1. Cadre légal	153
2. Procédure à suivre par le réviseur d'entreprises personne physique démissionnaire	154
3. Procédure à suivre par le cabinet de révision démissionnaire	156



## 1. CADRE LEGAL

L'article 18 du règlement d'agrément prévoit que :

*« § 1er. Sans préjudice des effets d'une radiation disciplinaire, tout réviseur d'entreprises personne physique démissionnaire peut solliciter du Conseil sa réinscription au registre public, pourvu qu'il remplisse les conditions prévues aux articles 5, 1° à 3°, et 13, de la loi, à la date de sa demande, et qu'il ait satisfait aux obligations de formation permanente.*

*§ 2. La demande est adressée au Conseil, accompagnée d'un dossier justifiant que les conditions requises pour l'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises sont réunies. Le dossier doit comprendre un curriculum vitae retraçant les activités professionnelles du candidat réviseur d'entreprises depuis sa démission, ainsi qu'une note justifiant que le candidat a poursuivi sa formation de manière permanente.*

*§ 3. Lorsque la demande est formulée plus de cinq années après la démission, le demandeur doit en outre présenter une épreuve organisée conformément aux dispositions visées dans l'arrêté royal relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises. Cette épreuve est confiée à un jury composé de deux membres du Conseil et désignés par lui. ».*

L'article 19 du règlement d'agrément stipule en outre que :

*« Le cabinet de révision qui a perdu la qualité de réviseur d'entreprises pour des motifs autres que disciplinaires peut demander à tout moment sa réinscription au registre public conformément à l'article 3. »*

## **2. PROCEDURE A SUIVRE PAR LE REVISEUR D'ENTREPRISES PERSONNE PHYSIQUE DEMISSIONNAIRE <sup>(1)</sup>**

Le réviseur d'entreprises personne physique démissionnaire devra, conformément à l'article 18, § 2 du règlement d'agrément, joindre à la demande de réinscription, devant être signée et adressée au Conseil, un dossier justifiant :

a. qu'il/elle remplit les conditions énumérées à l'article 18, § 1<sup>er</sup> du règlement d'agrément, c'est-à-dire qu' :

1° à la date de sa demande, il/elle est ressortissant d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, ou est domicilié(e) en Belgique ; dans l'hypothèse où il/elle n'est pas domicilié(e) en Belgique, il/elle doit y disposer d'un établissement : *par une déclaration sur l'honneur de l'intéressé(e) que sa nationalité n'a pas été modifiée depuis la date de sa démission et mention de son domicile, ainsi que, s'il y a lieu, nom, adresse d'établissement et numéro d'enregistrement des cabinets de révision qui emploient le réviseur d'entreprises personne physique, ou avec lesquels celui-ci est en relation en tant qu'associé ou autre (informations de base prévues à l'art. 9, § 1<sup>er</sup>, 1° et 2° du règlement d'agrément) ;*

2° à la date de sa demande, il/elle est âgé(e) de vingt-cinq ans au moins (et n'a, bien entendu, pas encore atteint son septantième anniversaire, date à laquelle la qualité de réviseur d'entreprises personne physique est retirée de plein droit conformément à l'article 8, § 2 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953) : *par une déclaration de l'intéressé(e) qu'il/elle réfère à l'extrait de l'acte de naissance joint au dossier lors de l'inscription en tant que stagiaire ou lors de la première demande d'inscription ;*

3° à la date de sa demande, il/elle n'a pas été privé(e) de ses droits civils et politiques, n'a pas été déclaré(e) en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation et n'a pas encouru une peine d'emprisonnement, même conditionnelle, de trois mois au moins pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités, pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, pour une infraction au Code des sociétés, à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, à leurs arrêtés d'exécution, à la législation fiscale ou aux dispositions étrangères ayant les mêmes objets : *par une déclaration sur l'honneur de l'intéressé(e), complétée d'un extrait du casier judiciaire ;*

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 196-198.

4° à la date de sa demande, il/elle remplit les conditions prévues à l'article 13 de la loi coordonnée de 1953 : *par une déclaration sur l'honneur de l'intéressé(e).*

Lorsque l'intéressé(e) est temporairement empêché(e) d'exercer des missions de révision en raison d'incompatibilités telles que visées à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953, il/elle précisera dans sa déclaration quelle(s) situation(s) parmi celles énumérées à l'article précité – sauf dérogation accordée conformément à l'article 13, § 3 de la loi coordonnée de 1953 – l'empêche(nt) à exercer des missions de révision :

- a) *exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision ;*
- b) *exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;*
- c) *exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat ;*

5° il/elle a satisfait aux obligations de formation permanente : *par une déclaration de l'intéressé qui sera justifiée par la note visée au point b, 2°, ci-après.*

b. en outre, le dossier doit, conformément à l'article 18, § 2 précité, également comprendre :

1° un curriculum vitae retraçant les activités professionnelles du candidat réviseur d'entreprises depuis sa démission ;

2° une note justifiant que le candidat a poursuivi sa formation (en vue de l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises) de manière permanente.

Lorsque la demande de réinscription est formulée plus de cinq années après la démission, il/elle démontrera en outre, conformément à l'article 18, § 3 du règlement d'agrément, par la présentation d'une épreuve – telle que visée à l'article 37, § 3 du règlement d'accès à la profession – qui est confiée à un jury composé de deux membres du Conseil de l'Institut, qu'il/elle dispose « *des connaissances adéquates des lois et réglementations en vigueur en Belgique, dans la mesure où ces connaissances sont utiles pour les contrôles légaux des comptes en Belgique* ».

### **3. PROCEDURE A SUIVRE PAR LE CABINET DE REVISION DEMISSIONNAIRE**

Le cabinet de révision qui a perdu la qualité de réviseur d'entreprises pour des motifs autres que disciplinaires peut demander à tout moment sa réinscription au registre public quand il répond aux conditions d'obtention de la qualité de réviseur d'entreprises (voir : article 6 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953) en introduisant un dossier qui comprend les pièces énumérées dans l'article 3. § 2 du règlement d'agrément.

# Chapitre 7

## La liste des réviseurs d'entreprises honoraires

Table des matières

1. Cadre légal	159
2. Octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire	161



## 1. CADRE LEGAL

Article 11, § 2 de la loi coordonnée de 1953 énonce que :

*« Le Conseil peut, aux conditions prévues par le règlement d'ordre intérieur, autoriser le port du titre de réviseur d'entreprises honoraire par d'anciens réviseurs d'entreprises personnes physiques.*

*L'autorisation est retirée par le Conseil si les conditions mises à son octroi ne sont plus réunies. La décision de retrait est susceptible d'un recours devant la Commission d'appel et selon les modalités prévues à l'article 64, § 2. »*

L'article 4 du règlement d'ordre intérieur énonce en outre que :

*« § 1<sup>er</sup>. Le Conseil peut accorder le port du titre de réviseur d'entreprises honoraire aux réviseurs d'entreprises qui ont démissionné après avoir exercé la profession avec dignité, probité et délicatesse pendant quinze ans au moins et qui n'exercent pas une autre profession susceptible de créer une confusion avec les activités d'un réviseur d'entreprises.*

*§ 2. La liste des réviseurs d'entreprises honoraires est publiée sur le site internet visé à l'article 10, § 2 de la loi.*

*§ 3. En cas de manquement aux règles de dignité, probité et délicatesse ou aux conditions d'octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire, l'autorisation de porter le titre honorifique peut être retirée par le Conseil. L'intéressé dispose d'un délai de trente jours calendrier à compter de la notification du retrait pour introduire un recours auprès de la Commission d'appel. Les articles 64 et 68, paragraphe 1<sup>er</sup> de la loi s'appliquent. »*

La réglementation permet également qu'un nombre de missions spécifiques dans le cadre du fonctionnement de l'Institut soient confiées à des réviseurs d'entreprises honoraires :

- l'expert que la Chambre de renvoi et de mise en état peut désigner conformément à l'article 49, § 2 de la loi coordonnée de 1953 peut être un réviseur d'entreprises honoraire ;
- la Commission de surveillance peut également confier à des réviseurs d'entreprises honoraires l'instruction de dossiers, conformément à l'article 5, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;
- la Commission de Contrôle de qualité peut déléguer l'instruction des dossiers à un ou plusieurs rapporteurs qui peuvent également avoir la qualité de réviseur d'entreprises honoraire, conformément à l'article 11 de l'arrêté royal précité du 26 avril 2007 ;
- en matière de procédures disciplinaires concernant les stagiaires, l'instruction des dossiers peut également être confiée à un réviseur d'entreprises honoraire

- qui n'est pas membre de la Commission du stage, conformément à l'article 37, § 2 de l'arrêté royal précité du 26 avril 2007 ;
- chaque chambre du jury de l'examen d'aptitude peut compter parmi ses membres un réviseur d'entreprises honoraire, conformément à l'article 33, § 2 de l'arrêté royal relatif à l'accès à la profession.

## 2. OCTROI DU TITRE DE REVISEUR D'ENTREPRISES HONORAIRE

Le Conseil de l'Institut a décidé de retenir le texte suivant pour l'octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire<sup>(1)</sup>.

L'utilisation du mot "peut" dans l'article 4, § 1<sup>er</sup> précité du règlement d'ordre intérieur démontre clairement que l'octroi du titre honorifique de la profession n'est pas un droit ni un automatisme mais plutôt un privilège accordé par le Conseil.

Le fait d'avoir exercé la profession pendant 15 ans n'est pas en soi une condition suffisante pour l'octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire aux réviseurs d'entreprises qui quittent la profession.

Le Conseil se prononcera sur l'octroi du titre honorifique :

- soit sur demande du réviseur d'entreprises démissionnaire ;
- soit d'initiative pour mérites exceptionnels du réviseur d'entreprises concerné.

En délibérant sur l'attribution du titre de réviseur d'entreprises honoraire à un réviseur d'entreprises démissionnaire, le Conseil vérifiera si celui-ci :

- 1° a exercé la profession sans interruption pendant 15 ans au moins ;
- 2° a exercé la profession avec dignité, probité et délicatesse, ce qui implique que :
  - a) celui qui, depuis moins de cinq ans a fait l'objet d'une peine de suspension inférieure à six mois, et celui qui, depuis moins de dix ans, a été frappé d'une peine de suspension de six mois au moins, sera automatiquement exclu du titre honorifique ;
  - b) pour les autres sanctions disciplinaires, le Conseil appréciera les motifs qui les ont justifiées.

En outre, pour son appréciation le Conseil :

- c) tiendra compte d'éléments spécifiques tels que des services particuliers que le réviseur d'entreprises concerné a rendu à la profession ;

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 283-284 (texte adapté en fonction des délais repris à l'art. 4 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises).

- d) s'appuiera sur l'avis qu'il demandera à cet effet au Secrétaire-Trésorier, ainsi qu'aux présidents de la Commission de Contrôle de qualité, de la Commission de surveillance et de la Commission du stage ;
  - e) consultera également la Commission bancaire, financière et des assurances en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises agréés par celle-ci.
- 3° n'exerce pas une autre profession susceptible de créer une confusion avec les activités d'un réviseur d'entreprises.

Le Conseil motivera sa décision.

## **PARTIE 3**

# **ADMINISTRATION ET FONCTIONNEMENT DE L'INSTITUT**

### Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>Assemblée générale</b>	<b>165</b>
<b>Chapitre 2</b>	<b>Le Conseil</b>	<b>173</b>
<b>Chapitre 3</b>	<b>Le Comité exécutif</b>	<b>179</b>
<b>Chapitre 4</b>	<b>Les fonctions de président, de vice-président et de secrétaire Conseil</b>	<b>185</b>
<b>Chapitre 5</b>	<b>Comptes annuels et budget</b>	<b>191</b>
<b>Chapitre 6</b>	<b>Le financement des frais de fonctionnement de l'Institut</b>	<b>195</b>
<b>Chapitre 7</b>	<b>Les compétences du Conseil et du Comité exécutif de l'Institut à l'égard des réviseurs d'entreprises : l'injonction, le rappel à l'ordre et la mesure d'ordre provisoire</b>	<b>205</b>



# Chapitre 1 | Assemblée générale

Table des matières

1. Cadre légal	167
2. Composition et compétences de l'assemblée générale	168
3. Convocation de l'assemblée générale et élections	170



## **1. CADRE LEGAL**

La composition de l'assemblée générale et ses compétences forment l'objet de l'article 19 de la loi coordonnée de 1953, tandis que la périodicité et la convocation de l'assemblée générale ordinaire et extraordinaire, ainsi que la mise à disposition des comptes annuels sont traitées dans l'article 20 de la loi précitée.

Les articles 6 à 15 du règlement d'ordre intérieur détaillent les compétences, la convocation, le déroulement et les décisions de l'assemblée générale.

## **2. COMPOSITION ET COMPETENCES DE L'ASSEMBLEE GENERALE**

L'assemblée générale est, conformément à l'article 19, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, composée, avec voix délibérative, de tous les réviseurs d'entreprises personnes physiques et, avec voix consultative, de tous les cabinets de révision. Les réviseurs d'entreprises personnes physiques peuvent être porteurs de maximum deux procurations.

Il est seulement stipulé que la réunion de l'assemblée générale de l'Institut doit avoir lieu au cours de la seconde moitié du mois d'avril, sans fixer de date spécifique. En outre, il est également prévu que le Conseil de l'Institut puisse déterminer les modalités de convocation et de mise à disposition des documents, comme par exemple l'envoi de convocation par courriel ou la publication sur l'extranet de l'Institut des documents relatifs à l'assemblée générale (art. 6 du règlement d'ordre intérieur).

L'assemblée générale procède, conformément à l'article 9 du règlement d'ordre intérieur, à l'élection du président, du vice-président, des membres du Conseil, des commissaires chargés du contrôle des comptes annuels, ainsi que des réviseurs d'entreprises qui siègent à la Commission d'appel (art. 19, al. 2 de la loi coordonnée de 1953 et art. 9 du règlement d'ordre intérieur). Seuls les réviseurs d'entreprises personnes physiques sont éligibles pour les fonctions précitées (art. 15, § 2 du règlement d'ordre intérieur). En outre, elle approuve également les comptes annuels, donne décharge au Conseil de sa gestion et délibère sur tous les objets pour lesquels la présente loi et les règlements lui attribuent compétence.

L'assemblée prend connaissance, en outre, par voie d'avis, propositions ou recommandations au Conseil, de tous objets intéressant l'Institut et qui lui sont régulièrement soumis (art. 19, al. 3 de la loi coordonnée de 1953).

Conformément à l'article 12, alinéa 1<sup>er</sup> du règlement d'ordre intérieur, l'assemblée générale ne peut délibérer valablement que sur les objets portés à son ordre du jour.

L'article 14 du règlement d'ordre intérieur prévoit que, hormis en cas d'élections, il ne peut être procédé à un scrutin secret à l'assemblée générale qu'au moyen d'une demande adressée à l'Institut par 50 réviseurs d'entreprises personnes physiques au moins huit jours calendrier avant la date de l'assemblée générale.

En ce qui concerne la publication des décisions de l'assemblée générale, l'article 13 du règlement d'ordre intérieur prévoit que :

*« Les décisions de l'assemblée générale sont consignées dans le procès-verbal signé par le président, les secrétaires et deux scrutateurs. »*

*Les procès-verbaux des assemblées générales sont conservés au siège de l'Institut. Ils sont communiqués aux réviseurs d'entreprises à leur demande.*

Le président de l'Institut décide de la délivrance des extraits destinés à des personnes qui ne sont pas réviseurs d'entreprises et les signe. ».

### **3. CONVOCATION DE L'ASSEMBLEE GENERALE ET ELECTIONS**

Pour ce qui concerne la convocation de l'assemblée générale, l'article 20, alinéa 3 de la loi coordonnée de 1953 prévoit que :

*« Les convocations sont adressées pour l'assemblée générale ordinaire, au moins quinze jours, et pour les assemblées générales extraordinaires, au moins huit jours avant la réunion ; elles mentionnent l'ordre du jour. ».*

Pour ce qui concerne les élections, l'article 15 du règlement d'ordre intérieur prévoit que :

*« § 1. Lorsqu'une assemblée générale est appelée à procéder à des élections, le président de l'Institut en avise les réviseurs d'entreprises deux mois au moins avant la réunion en mentionnant les mandats vacants. Pour être recevables, les candidatures doivent parvenir au président de l'Institut au plus tard un mois avant la réunion, et elles doivent être soutenues par dix réviseurs d'entreprises personnes physiques au moins.*

*§ 2. Ne sont pas éligibles :*

- a) les réviseurs d'entreprises qui, à la date limite pour le dépôt des candidatures, exercent la profession depuis moins de cinq ans ;
- b) les cabinets de révision ;
- c) ceux qui, à la date limite pour le dépôt des candidatures, sont en défaut de paiement de cotisation ;
- d) ceux qui, ayant été condamnés à une peine de suspension ou de radiation soit par la Commission de discipline, soit par la Commission d'appel, font l'objet d'une procédure disciplinaire pendante respectivement devant la Commission d'appel ou la Cour de cassation au moment des élections ;
- e) ceux qui, depuis moins de trois ans à la date de la réunion de l'assemblée générale, ont fait l'objet d'une peine disciplinaire autre que l'avertissement, ou ceux qui, depuis moins de cinq ans ont fait l'objet d'une peine de suspension inférieure à six mois, et ceux qui, depuis moins de dix ans, ont été frappés d'une peine de suspension de six mois au moins ; le délai commence à courir à dater du moment où la sentence est devenue définitive.

*§ 3. Si le nombre des candidats présentés régulièrement est inférieur au double des mandats à conférer, le Conseil peut d'initiative présenter des candidats, moyennant l'accord de ceux-ci.*

*Si le nombre des candidats présentés, le cas échéant en application de l'alinéa précédent, est égal au nombre de mandats à conférer, ces candidats sont proclamés élus par l'assemblée générale sans autre formalité.*

*§ 4. Les mandats sont conférés à la majorité des réviseurs d'entreprises présents ou représentés. Si, après le deuxième tour de scrutin, la majorité requise n'a pas été atteinte, il est organisé un scrutin de ballottage entre les deux candidats qui ont recueilli le plus grand nombre de voix. S'il y a partage des voix, la priorité est donnée à la participation au scrutin de ballottage au membre le plus jeune.*

*Est élu à la suite du scrutin de ballottage, celui qui a recueilli le plus grand nombre de voix. S'il y a partage des voix au troisième tour, le candidat le plus jeune a la priorité.*

*Lorsque le vote porte en même temps sur des fonctions de membre et de membre suppléant de la Commission d'appel, les candidats qui ont obtenu le plus de voix au premier tour de scrutin sont désignés aux fonctions de membre effectif, nonobstant les règles mentionnées ci-dessus. ».*



## Chapitre 2 | Le Conseil

Table des matières

1. Cadre légal	175
2. Compétences du Conseil	176



## **1. CADRE LEGAL**

L'article 21, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 prévoit que la direction de l'Institut est assurée par un Conseil.

Les principes concernant la composition et les compétences du Conseil de l'Institut sont établis par l'article 20, alinéa 2, et par les articles 21 à 26 de la loi coordonnée de 1953.

Les compétences et les modalités de décision du Conseil sont développées plus en détail dans les articles 16 à 26 du règlement d'ordre intérieur.

## 2. COMPETENCES DU CONSEIL

Les principes concernant les compétences du Conseil de l'Institut sont décrits dans l'article 22 de la loi coordonnée de 1953 comme suit :

*« § 1<sup>er</sup>. Le Conseil de l'Institut représente l'Institut dans les actes de la vie juridique et les actions en justice, tant en demandeur qu'en défendeur. Le président ou vice-président peuvent agir au nom du Conseil.*

*§ 2. Il assure son fonctionnement en se conformant à la présente loi et aux règlements.*

*§ 3. Il a tous les pouvoirs d'administration et de disposition qui ne lui sont pas soustraits par la présente loi ou par les règlements. Les règlements organisant ou limitant ces pouvoirs ne sont opposables aux tiers qu'autant que l'arrêté royal qui les établit a été publié au Moniteur belge.*

*§ 4. Le Conseil confie la gestion journalière à plusieurs de ses membres, qui formeront, sous la présidence du président de l'Institut et dans les conditions prévues dans le règlement d'ordre intérieur, le Comité exécutif. ».*

L'article 20, alinéa 2 de la loi coordonnée de 1953 confie également au Conseil la compétence de convoquer l'assemblée générale en prévoyant que :

*« Le Conseil de l'Institut peut convoquer l'assemblée générale chaque fois qu'il le juge utile. Il doit la convoquer lorsque le cinquième des réviseurs d'entreprises personnes physiques le demandent par écrit, en indiquant l'objet qu'ils désirent voir porter à l'ordre du jour. ».*

Conformément à l'article 26, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, le Conseil soumet les documents suivants à l'approbation de l'assemblée générale :

*« 1° le rapport sur les activités de l'Institut pendant l'année écoulée ;*

*2° les comptes annuels au 31 décembre de l'année écoulée ;*

*3° le rapport des commissaires ;*

*4° le budget pour le nouvel exercice. ».*

L'article 26, § 3 de la loi coordonnée de 1953 exige que le Conseil transmette également le rapport sur les activités de l'Institut pendant l'année écoulée, les comptes annuels au 31 décembre et le rapport des commissaires au ministre ayant l'économie dans ses attributions ainsi qu'au Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) et au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) dans le mois de l'assemblée générale à laquelle ils ont été soumis.

Conformément à l'article 16 du règlement d'ordre intérieur, le Conseil de l'Institut peut déléguer, le cas échéant dans les conditions qu'il fixe, les tâches suivantes au Comité exécutif :

- 1° *vérifier et établir si le candidat réviseur d'entreprises ou l'entité satisfait aux conditions prévues aux articles 5 à 7 de la loi, et, le cas échéant, l'admettre comme réviseur d'entreprises ;*
- 2° *surveiller l'établissement et la mise à jour du registre public conformément aux règles établies par le présent règlement ;*
- 3° *assurer que les informations requises enregistrées dans le registre public sont accessibles au public comme prévu à l'article 11 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public ;*
- 4° *approuver les contrats d'assurance couvrant la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises ;*
- 5° *interjeter appel contre une décision de la Commission de discipline ou introduire un pourvoi en cassation contre une décision de la Commission d'appel ;*
- 6° *engager ou licencier le personnel de l'Institut et en fixer les rémunérations ;*
- 7° *désigner le membre du Conseil ou l'ancien membre du Conseil chargé de représenter le Conseil en cas de perquisition au domicile d'un réviseur d'entreprises ».*

En ce qui concerne la constitution de comités, commissions permanentes ou groupes de travail techniques, l'article 22 du règlement d'ordre intérieur prévoit que :

*« Le Conseil peut former en son sein tous comités qu'il estime utile de créer. Il en définit les attributions. Le président et le vice-président du Conseil sont d'office membres de tout comité.*

*Le Conseil peut aussi constituer les commissions permanentes ou groupes de travail techniques qu'il juge utiles pour accomplir l'objet de l'Institut. Le Conseil peut inviter des personnes extérieures à l'Institut à en faire partie. Seules les personnes physiques peuvent être membres de ceux-ci et ceci en nom propre. Les procurations ne sont dès lors pas admises.*

*Les comités, commissions et groupes de travail soumettent leurs conclusions au Conseil. ».*

Pour ce qui concerne les délibérations du Conseil, l'article 21 du règlement d'ordre intérieur prévoit que :

*« Les délibérations du Conseil sont consignées dans un procès-verbal dont le projet est envoyé aux membres du Conseil et est soumis à leur approbation à la séance suivante.*

*Les procès-verbaux approuvés sont signés par le président et par un secrétaire au moins ; ils sont conservés au siège de l'Institut.*

*Les procès-verbaux ou les extraits de ceux-ci ne peuvent être communiqués aux réviseurs d'entreprises ou à des tiers que par deux membres du Comité exécutif agissant conjointement. Hormis cette communication éventuelle, les procès-verbaux, de même que les délibérations qu'ils reflètent, sont confidentiels.*

*Le Conseil peut décider que certains documents approuvés par lui et qui sont joints en annexe au procès-verbal de la séance ne seront pas adressés aux réviseurs d'entreprises, ceux-ci pouvant toujours les consulter au siège de l'Institut. ».*

# Chapitre 3 | Le Comité exécutif

## Table des matières

1. Cadre légal	181
2. Compétences et composition du Comité exécutif	182
3. Tâches déléguées par le Conseil au Comité exécutif	183



## 1. CADRE LEGAL

L'article 22, § 4 de la loi coordonnée de 1953 prévoit que :

*« Le Conseil confie la gestion journalière à plusieurs de ses membres, qui formeront, sous la présidence du président de l'Institut et dans les conditions prévues dans le règlement d'ordre intérieur, le Comité exécutif. ».*

L'article 24, § 2 du règlement d'ordre intérieur, précise en outre :

*« Le Comité exécutif est constitué au moins du président et du vice-président. ».*

## **2. COMPETENCES ET COMPOSITION DU COMITE EXECUTIF**

L'article 24, § 1<sup>er</sup> du règlement d'ordre intérieur prévoit en ce qui concerne les compétences du Comité exécutif :

*« La gestion journalière au sens de l'article 22, § 4 de la loi comprend la conduite des affaires courantes, la surveillance de la situation financière de l'Institut, la direction du personnel et toutes autres missions définies par le Conseil, à l'exception toutefois des compétences expressément confiées au Conseil par la loi ou le règlement. ».*

L'article 16 du règlement d'ordre intérieur énumère les tâches que le Conseil peut déléguer, dans les conditions qu'il fixe, au Comité exécutif (voir ci-après).

Lorsqu'il est constaté qu'un réviseur d'entreprises n'a pas donné suite à une injonction du Conseil de manière satisfaisante et dans le délai imparti, le Comité exécutif peut, en outre, en exécution de l'article 36, § 2 de la loi, infliger des mesures d'ordre provisoires conformément aux articles 38 à 40 de la loi coordonnée de 1953.

De plus, l'article 24, § 3 du règlement d'ordre intérieur précise :

*« Chaque fois que le Conseil se réunit, le Comité exécutif ou le président fait rapport sur la gestion. Le procès-verbal du Comité exécutif est adressé aux membres du Conseil. ».*

Conformément à la loi coordonnée de 1953 (art. 22, § 4) et au règlement d'ordre intérieur (art. 24, § 2), les secrétaires du Conseil ne font pas partie automatiquement du Comité exécutif, au contraire du Président et du Vice-Président de l'Institut.

### **3. TACHES DELEGUEES PAR LE CONSEIL AU COMITE EXECUTIF**

En exécution de l'article 16 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> a décidé de déléguer les tâches suivantes au Comité exécutif :

- a. vérifier et établir si le candidat réviseur d'entreprises ou l'entité satisfait aux conditions prévues aux articles 5 à 7 de la loi, et, le cas échéant, l'admettre comme réviseur d'entreprises ;
- b. surveiller l'établissement et la mise à jour du registre public (y compris l'admission de la démission de réviseurs d'entreprises personnes physiques et de cabinets de révision, l'admission de modifications de la dénomination de cabinets de révision, etc.) ;
- c. assurer que les informations requises enregistrées dans le registre public sont accessibles au public comme prévu à l'article 11 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public ;
- d. approuver les contrats d'assurance couvrant la responsabilité civile des réviseurs d'entreprises ;
- e. engager ou licencier le personnel de l'Institut et en fixer les rémunérations, dans les limites du budget et à l'exception des membres de la direction et des nouvelles fonctions à créer ;
- f. désigner le membre du Conseil ou l'ancien membre du Conseil chargé de représenter le Conseil en cas de perquisition au domicile d'un réviseur d'entreprises.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 277-278.



## Chapitre 4

# Les fonctions de président, de vice-président et de secrétaire Conseil

Table des matières

1. Cadre légal	187
2. Les fonctions de président et de vice-président	188
3. La fonction de secrétaire du Conseil et de trésorier	189



## **1. CADRE LEGAL**

Conformément à l'article 22 de la loi coordonnée de 1953, le président et le vice-président peuvent agir au nom du Conseil.

L'article 21, § 2 de la loi coordonnée de 1953 exige que le Conseil désigne, parmi ses 12 membres, un secrétaire d'expression française et un secrétaire d'expression néerlandaise ; l'un des deux sera chargé par le Conseil d'assumer en même temps les fonctions de trésorier.

Les fonctions de président, de vice-président et de secrétaire du Conseil sont détaillées dans les articles 27 à 29 du règlement d'ordre intérieur.

## 2. LES FONCTIONS DE PRESIDENT ET DE VICE-PRESIDENT

Conformément à l'article 19 du règlement d'ordre intérieur, les réunions du Conseil sont présidées par le président de l'Institut.

En outre, l'article 27 du règlement d'ordre intérieur prévoit que :

*« En cas d'absence ou d'empêchement du président, ses fonctions sont exercées par le vice-président ou, à défaut, par le membre du Conseil disposant de l'ancienneté la plus importante au sein du Conseil, qui n'est pas lui-même absent ou empêché. ».*

Le règlement d'ordre intérieur attribue entre autres les compétences suivantes au président de l'Institut :

- assurer la présidence de l'assemblée générale (art. 12, al. 2) ;
- désigner les scrutateurs pour l'assemblée générale (art. 12, al. 3) ;
- signer le procès-verbal de l'assemblée générale conjointement avec les secrétaires et deux scrutateurs (art. 13, al. 1<sup>er</sup>) ;
- décider de la délivrance et de la signature des extraits du procès-verbal de l'assemblée générale destinés à des personnes qui ne sont pas réviseurs d'entreprises (art. 13, al. 3) ;
- publier les mandats vacants deux mois avant l'assemblée générale (art. 15, § 1<sup>er</sup>) ;
- convoquer le Conseil en réunion ordinaire (art. 17) et en réunion extraordinaire à la demande d'au moins quatre membres du Conseil (art. 18).

Conformément à l'article 25 du règlement d'ordre intérieur, tous les documents émanant de l'Institut doivent, pour engager celui-ci, être signés par le président ou par le vice-président.

L'article 22 du règlement d'ordre intérieur prévoit également :

*« Le président et le vice-président du Conseil sont d'office membres de tout comité créé par le Conseil. ».*

En outre, conformément à l'article 24 du règlement d'ordre intérieur, le président et le vice-président font également d'office partie du Comité exécutif, chargé de la gestion journalière de l'Institut.

### 3. LA FONCTION DE SECRETAIRE DU CONSEIL ET DE TRESORIER

L'article 21, § 2 de la loi coordonnée de 1953 prévoit que :

*« Parmi ses douze membres, le Conseil de l'Institut désigne un secrétaire d'expression française et un secrétaire d'expression néerlandaise ; l'un des deux sera chargé par le Conseil de l'Institut d'assumer en même temps les fonctions de trésorier. ».*

Les missions du secrétaire du Conseil et du secrétaire-trésorier de l'Institut forment l'objet des articles 28 et 29 du règlement d'ordre intérieur.

L'article 28 du règlement d'ordre intérieur décrit la mission des secrétaires du Conseil comme suit :

*« Les secrétaires surveillent l'organisation et le fonctionnement du secrétariat, la tenue à jour du registre public et la conservation des archives. Ils sont chargés du secrétariat de l'assemblée générale. Ils préparent les assemblées générales et les réunions du Conseil, ainsi que les procès-verbaux correspondants. ».*

De plus, l'article 29 du règlement d'ordre intérieur décrit la mission de trésorier comme suit :

*« Le trésorier est dépositaire de tous les biens meubles de l'Institut. Il assure la recette des cotisations et de toutes les sommes dues à l'Institut et en délivre quittance. ».*

*Sans préjudice de pouvoirs similaires attribués aux membres du Comité exécutif, il effectue tous paiements autorisés par le Conseil ou le Comité exécutif.*

*Il établit les projets de comptes annuels ainsi que le projet de budget et les soumet au Conseil.*

*A la fin de chaque trimestre, il présente au Conseil un aperçu de la situation financière accompagné d'un état de l'exécution du budget. ».*



# Chapitre 5 | Comptes annuels et budget

Table des matières

1. Cadre légal	193
----------------	-----



## 1. CADRE LEGAL

En ce qui concerne les comptes de l'Institut, l'article 20, alinéa 4 de la loi coordonnée de 1953 prévoit que :

*« Les comptes sont dressés conformément aux dispositions arrêtées par le règlement d'ordre intérieur et sont communiqués par extrait aux réviseurs d'entreprises. Ils doivent être tenus à la disposition des réviseurs d'entreprises, aux fins de consultation, par les soins du trésorier, au siège de l'Institut, pendant les quinze jours qui précèdent l'assemblée générale. ».*

L'article 26, § 2 de la loi coordonnée de 1953 exige que ces comptes aient été vérifiés par deux commissaires.

En outre, l'article 30 du règlement d'ordre intérieur précise pour ce qui concerne les comptes annuels et le budget :

*« § 1<sup>er</sup>. Le Conseil fixe la teneur du plan comptable et détermine les règles d'évaluation, dans le respect des règles reprises dans l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations.*

*§ 2. Au plus tard le 10 mars de chaque année, le trésorier soumet au Conseil :*

- a) un projet de comptes annuels de l'Institut clôturés au 31 décembre ;
- b) un projet de budget pour l'année nouvelle.

*§ 3. Le Conseil arrête les comptes annuels qui doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'Institut pour l'année écoulée.*

*Ils sont établis conformément aux règles prévues au paragraphe 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 mentionné au présent article.*

*§ 4. Le Conseil les soumet au plus tard un mois avant la date fixée pour l'assemblée générale prévue à l'article 6, à la vérification des commissaires qui sont tenus de déposer leur rapport quinze jours calendrier au moins avant l'assemblée.*

*§ 5. Les comptes annuels et le rapport des commissaires ainsi que le projet de budget sont joints à la convocation à l'assemblée générale selon les modalités fixées par le Conseil conformément à l'article 6. ».*



## Chapitre 6

# Le financement des frais de fonctionnement de l'Institut

### Table des matières

1. Cadre légal	197
2. Fixation, communication et perception des cotisations pour le financement des frais de fonctionnement	198
3. Rappel à l'ordre en cas d'inobservation des obligations de cotisation	201
4. Frais d'administration forfaitaires consécutifs à une négligence à l'égard des obligations de cotisation	203



## 1. CADRE LEGAL

Les bases de l'obligation de cotisation couvrant les frais de fonctionnement de l'Institut sont établies dans l'article 12 de la loi coordonnée de 1953, disposant en particulier que :

*« Les réviseurs d'entreprises et les contrôleurs et entités d'audit de pays tiers enregistrés en Belgique paient des cotisations annuelles pour le financement des frais de fonctionnement de l'Institut, dont le montant est fixé par l'assemblée générale de l'Institut, dans les limites et selon les modalités fixées par le règlement d'ordre intérieur de l'Institut. ».*

Les articles 2 et 3 du règlement d'ordre intérieur traitent de la fixation, de la communication et de la perception d'une cotisation fixe et d'une cotisation complémentaire variable calculée en fonction du chiffre d'affaires, dues par les réviseurs d'entreprises au titre du financement des frais de fonctionnement de l'Institut.

## **2. FIXATION, COMMUNICATION ET PERCEPTION DES COTISATIONS POUR LE FINANCEMENT DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT <sup>(1)</sup>**

L'article 2 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises prévoit que :

« § 1<sup>er</sup>. *Les réviseurs d'entreprises ainsi que les contrôleurs et les entités d'audit de pays tiers inscrits au registre public conformément à l'article 7, § 4 de la loi, paient chaque année pour couvrir le financement des frais de fonctionnement de l'Institut :*

- a) *une cotisation fixe dont le montant ne peut être supérieur à 5.000 EUR, adapté à l'indice des prix à la consommation ;*
- b) *une cotisation complémentaire variable calculée en fonction du chiffre d'affaires ; cette cotisation ne peut être supérieure à 2 % et peut être fixée à un montant minimum.*

§ 2. *Annuellement, l'assemblée générale détermine le montant des cotisations fixes ainsi que, le cas échéant, le pourcentage des cotisations variables. Elle fixe toutes les modalités particulières qui sont utiles pour le calcul des cotisations.*

§ 3. *Les réviseurs d'entreprises communiquent leur chiffre d'affaires, au plus tard le 31 mars de chaque année par le biais d'un formulaire de déclaration, établi par le Conseil.*

§ 4. *La moitié des cotisations fixes et variables est réclamée au cours de chaque semestre. La première moitié de la cotisation variable est un acompte calculé sur la base de la déclaration de l'année précédente.*

*Les cotisations sont payables dans le mois de l'appel adressé par le trésorier.*

§ 5. *Le Conseil établit les modalités de la perception des cotisations fixe et variable, dans le respect des décisions de l'assemblée générale et des dispositions du présent règlement.*

§ 6. *Le réviseur d'entreprises personne physique démissionnaire ou le cabinet de révision qui demande à être retiré du registre public est tenu de payer les cotisations pour le semestre au cours duquel la démission ou le retrait du registre public est admis.*

§ 7. *Les associés d'un cabinet de révision sont responsables du paiement des cotisations imputées au cabinet de révision par part virile. ».*

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 281-283.

En outre, le rapport au Roi précédant le nouveau règlement d'ordre intérieur précise au Chapitre II. – Du financement des frais de fonctionnement de l'Institut :

*« Les articles 2 et 3 du deuxième chapitre concernent la fixation, la communication et la perception de cotisations fixes et/ou complémentaires variables dues – au titre du financement des frais de fonctionnement de l'Institut – par les réviseurs d'entreprises ainsi que par les contrôleurs et les entités d'audit de pays tiers inscrits au registre public qui répondent à l'article 7, § 4 de la loi.*

*Il est proposé de porter le montant maximum de la cotisation fixe de 1.250 EUR à 5.000 EUR, adapté à l'indice des prix à la consommation en Belgique. Ceci doit permettre de faire supporter de manière plus équitable les charges de l'Institut par tous les réviseurs d'entreprises. En effet, un réviseur d'entreprises qui a un faible volume d'activités génère des coûts administratifs de surveillance et de contrôle de qualité souvent comparables à ceux des réviseurs d'entreprises dont l'activité est plus importante.*

*En réponse à la question du Conseil d'Etat dans son avis 42.940/1 du 15 mai 2007, il convient de préciser dans le présent Rapport au Roi qu'il revient à l'assemblée générale de l'Institut de déterminer la notion de chiffre d'affaires visé à l'article 2, § 1<sup>er</sup>, b) du présent arrêté royal.*

*L'article 7, paragraphe 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'entreprises prévoyait que la cotisation variable était « calculée sur le chiffre d'affaires soumis à T.V.A., tel qu'il a été déclaré au cours de l'année civile qui précède celle au cours de laquelle la cotisation est due ». Cette disposition complémentaire n'est plus reprise dans l'arrêté, afin de laisser ouvert le mode de calcul du chiffre d'affaires. La transposition de la Directive en droit belge peut, en effet, engendrer un nouveau cadre pour l'exercice de la profession dans le contexte duquel la cotisation variable pourrait ne plus être calculée sur la base du chiffre d'affaires soumis à la T.V.A.*

*L'assemblée générale détermine annuellement le montant des cotisations fixes ainsi que, le cas échéant, le pourcentage des cotisations variables pour le financement des frais de fonctionnement de l'Institut (art. 2, paragraphe 2).*

*Conformément à l'observation du Conseil d'Etat dans son avis 42.940/1 du 15 mai 2007, il y a lieu de préciser dans le présent Rapport au Roi que l'article 3, § 1<sup>er</sup> du présent arrêté royal ne déroge pas aux dispositions de droit commun relatives au concours des créanciers.*

*Le vote du budget porte sur l'ensemble de celui-ci et entraîne l'approbation des cotisations, en fonction des montants qui ont été pris en considération pour l'établissement dudit budget (art. 8).*

*L'assemblée générale pourrait décider de fixer des cotisations de montants différents par catégorie en distinguant, par exemple, les réviseurs d'entreprises*

*des contrôleurs ou des entités d'audit de pays tiers ou encore en prévoyant une cotisation réduite pour les jeunes réviseurs d'entreprises personnes physiques.*

*Les cotisations des cabinets de révision en liquidation forment l'objet de l'article 3. Les cabinets de révision mis en liquidation peuvent encore être maintenus au registre public pendant une période d'une année à compter de la date de la dissolution (art. 20 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public). Les réviseurs d'entreprises associés sont tenus par part virile au paiement des cotisations imputées au cabinet de révision. ».*

### 3. RAPPEL A L'ORDRE EN CAS D'INOBSERVATION DES OBLIGATIONS DE COTISATION (1)

L'article 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953 dispose que :

*« La qualité de réviseur d'entreprises est retirée lorsque les réviseurs d'entreprises restent en défaut, trois mois après le rappel à l'ordre prévu à l'article 37, de payer tout ou partie des cotisations ou de communiquer les documents qui servent à la fixation des cotisations, ou encore de communiquer des renseignements ou documents qu'ils sont tenus de communiquer à l'Institut. ».*

L'article 33, repris dans le Chapitre X du règlement d'ordre intérieur, précise comme suit les mesures qui sont d'application en cas d'un « rappel à l'ordre » lorsque le réviseur d'entreprises reste en défaut de payer ses cotisations à temps ou de fournir le document qui sert à la fixation d'une cotisation :

*« Art. 33. § 1<sup>er</sup>. Sans préjudice d'autres dispositions légales ou réglementaires plus sévères, un rappel à l'ordre sera adressé, conformément à l'article 37 de la loi, à tout réviseur d'entreprises qui reste en défaut de communiquer à l'Institut, dans les délais prévus, des renseignements ou documents qu'il est tenu de lui communiquer.*

*Il en va de même en ce qui concerne le réviseur d'entreprises qui reste en défaut de payer, dans les délais prévus, tout ou partie des cotisations auxquelles il est soumis ou de fournir le document qui sert à la fixation d'une cotisation.*

*§ 2. La qualité de réviseur d'entreprises est retirée par le Conseil dans les cas visés par l'article 8, § 3 de la loi. ».*

L'article 33 du règlement d'ordre intérieur exige que le Conseil de l'Institut, conformément à l'article 37, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, adresse d'office un rappel à l'ordre au réviseur d'entreprises :

- qui, plus d'un mois après l'appel adressé par le Secrétaire-Trésorier, reste en défaut de payer *une cotisation* (cf. art. 2, § 4, al. 2 du règlement d'ordre intérieur) ;
- qui a omis de communiquer son chiffre d'affaires avant le 1<sup>er</sup> avril par le biais d'un formulaire de déclaration, établi par le Conseil, en vue du calcul de la cotisation variable (cf. art. 2, § 3 du règlement d'ordre intérieur).

Le Conseil de l'Institut informe la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) de la décision de rappel à l'ordre (cf. art. 37, § 1<sup>er</sup>, al. 2 de la loi coordonnée de 1953).

En outre, un rappel à l'ordre peut être décidé sans préjudice d'un renvoi éventuel du réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires pour les mêmes faits

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 283-285.

que ceux à la base du rappel à l'ordre (*cf.* art. 37, § 1<sup>er</sup>, al. 3 de la loi coordonnée de 1953).

Le réviseur d'entreprises qui n'accepte pas le rappel à l'ordre, peut saisir la Commission d'appel dans un délai d'un mois après que le rappel à l'ordre lui a été notifié, en vue d'un débat contradictoire. Ce recours est suspensif (*cf.* art. 37, § 2, al. 3 de la loi coordonnée de 1953). La Commission d'appel peut réformer ou confirmer le rappel à l'ordre ou, à l'unanimité, lui substituer l'une des sanctions prévues à l'article 73 (art. 37, § 3 de la loi coordonnée de 1953).

Tout rappel à l'ordre devenu définitif – à savoir un mois après la notification, sous réserve de saisine de la Commission d'appel – est mentionné dans le dossier du réviseur d'entreprises pendant cinq ans, moment auquel il est automatiquement effacé. Si pendant ce délai, le réviseur d'entreprises fait l'objet d'une saisine ou d'une nouvelle saisine de la Commission de discipline ou de la Commission d'appel, cette instance disciplinaire est spécialement informée de la décision de rappel à l'ordre (art. 37, § 4 de la loi coordonnée de 1953).

Si le défaut persiste plus d'un mois après le rappel à l'ordre, le Secrétaire-Trésorier de l'Institut demandera au réviseur d'entreprises concerné, conformément aux usages, le montant qui a été fixé par le Conseil de l'Institut comme frais d'administration forfaitaires consécutif à une négligence. Le Conseil communique les montants à l'assemblée générale.

Si le défaut persiste plus de trois mois après le rappel à l'ordre, le Conseil de l'Institut retirera la qualité de réviseur d'entreprises à la personne concernée, conformément à l'article 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953.

#### **4. FRAIS D'ADMINISTRATION FORFAITAIRES CONSECUTIFS A UNE NEGLIGENCE A L'EGARD DES OBLIGATIONS DE COTISATION**

Le Conseil <sup>(1)</sup> est d'avis qu'il est injuste de faire supporter par l'ensemble des réviseurs d'entreprises les frais causés par la négligence de certains membres. Il a dès lors proposé à l'assemblée générale du 30 avril 2004 de lui donner mandat de prévoir un système permettant d'imputer lesdits frais aux personnes concernées.

L'assemblée générale a approuvé la proposition du Conseil, telle que reprise dans l'annexe au budget 2004. Le Conseil a décidé lors de sa séance du 7 juin 2004 de mettre en application le système proposé.

Les frais d'administration forfaitaires qui sont portés en compte peuvent concerner par exemple des mises en demeure concernant diverses procédures administratives, telles le paiement des cotisations, diverses autres obligations de paiement, la remise de la déclaration sur l'honneur en vue du calcul de la cotisation variable, l'information annuelle, des questions posées à l'occasion d'une enquête par la Commission de surveillance, la Commission Contrôle de qualité, etc.

Le Conseil <sup>(2)</sup> rappelle que la mise en compte de frais d'administration forfaitaires pour manquement aux obligations n'enlève rien au fait que les réviseurs d'entreprises concernés n'ont pas respecté leurs obligations, de telle sorte qu'ils puissent par exemple faire l'objet, cumulativement, d'une procédure de rappel à l'ordre (*cf.* également *supra*, point 3.).

---

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 244.

(2) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 280.



## Chapitre 7

# Les compétences du Conseil et du Comité exécutif de l'Institut à l'égard des réviseurs d'entreprises : l'injonction, le rappel à l'ordre et la mesure d'ordre provisoire

### Table des matières

<b>1. Contexte général</b>	207
<b>2. Injonction (art. 36 de la loi coordonnée de 1953)</b>	208
<b>3. Le rappel à l'ordre (art. 37 de la loi coordonnée de 1953)</b>	209
3.1 Définition	209
3.2 Modalités d'application	209
3.2.1 Rappel à l'ordre à l'initiative du Conseil de l'Institut	209
3.2.2 Rappel à l'ordre à l'initiative de la Chambre de renvoi et de mise en état	209
3.3 Conséquences du rappel à l'ordre	210
3.4 Voies de recours	210
3.5 Maintien de la compétence des instances disciplinaires	210
3.6 Le rappel à l'ordre peut engendrer le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises (art. 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953)	211
<b>4. Mesure d'ordre provisoire (art. 38 et 39 de la loi coordonnée de 1953)</b>	212
4.1 Définition	212
4.2 Modalités d'application	212
4.2.1 Mesure d'ordre provisoire à l'initiative du Comité exécutif	212
4.2.2 Mesure d'ordre provisoire à l'initiative de la Chambre de renvoi et de mise en état	212
4.2.3 Mesure d'ordre provisoire à l'initiative du Président de l'Institut	212
4.3 Conséquences de la mesure d'ordre provisoire	213
4.4 Voies de recours	213
<b>5. Conclusion</b>	214



## 1. CONTEXTE GENERAL

Les professionnels préfèrent, dans la mesure du possible, conserver le contrôle sur l'exercice de leur profession.

Ceci doit favoriser l'examen des aspects purement techniques de l'audit et ainsi permettre à l'Institut d'intervenir de façon plus efficace. Le recours aux procédures purement disciplinaires ralentit souvent la prise de décisions considérées comme urgentes, ainsi que leur exécution.

En ce sens, la nouvelle loi coordonnée de 1953 a attribué des compétences importantes à portée individuelle au Conseil de l'Institut, au Comité exécutif et même au Président. Les nouvelles compétences de décision sont caractérisées par un formalisme procédural plus réduit et elles peuvent avoir une incidence effective immédiate sur le réviseur d'entreprises dès qu'il aura été informé de la décision prise.

## **2. INJONCTION (ART. 36 DE LA LOI COORDONNÉE DE 1953)**

L'article 36 de la loi coordonnée de 1953 confirme la possibilité déjà prévue par l'ancien article 18<sup>quater</sup> de la loi du 22 juillet 1953, pour le Conseil de l'Institut, d'infliger une injonction à un réviseur d'entreprises en vue de mettre un terme, aussi rapidement que possible, à un comportement incompatible avec certaines obligations du réviseur d'entreprises.

Néanmoins, la nouvelle réglementation relative à l'injonction se veut plus restrictive puisqu'elle permet au Conseil de l'Institut d'y recourir uniquement en cas de non-respect des obligations prévues en matière du respect de l'*indépendance* (art. 14, § 3 de la loi coordonnée de 1953) ou en cas d'absence de communication de documents sollicités par la Commission de surveillance (art. 32, § 2 de la loi coordonnée de 1953) ou lorsque le réviseur d'entreprises ne donne pas une suite appropriée, dans un délai raisonnable, aux recommandations faites à l'issue d'un contrôle de qualité (art. 33, § 5 de la loi coordonnée de 1953).

L'injonction est une décision administrative prise par le Conseil de l'Institut. Elle peut faire l'objet par le réviseur d'entreprises concerné d'un recours en suspension et/ou en annulation devant le Conseil d'Etat.

Conformément à l'article 36, § 2 de la loi coordonnée de 1953, l'injonction ne prive pas le Conseil de l'Institut de la possibilité d'initier des poursuites disciplinaires relatives aux faits ayant donné lieu à l'injonction. La Commission d'appel de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a confirmé le caractère administratif de la mesure, qui n'est pas un préalable obligatoire à la saisine des instances disciplinaires <sup>(1)</sup>.

Le non-respect de l'injonction infligée par le Conseil de l'Institut peut entraîner l'adoption de mesures d'ordre provisoires conformément aux articles 38 à 40 de la loi coordonnée de 1953 ou faire l'objet de poursuites disciplinaires (art. 36, § 3 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953).

---

(1) Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 29 mai 2008, n° 0339/06/F ; Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1er juillet 2008, n° 0318/06/F. Cass., 11 septembre 2009, n° D.08.022.F, [www.cass.be](http://www.cass.be)

### **3. LE RAPPEL A L'ORDRE (ART. 37 DE LA LOI COORDONNEE DE 1953)**

#### **3.1 Définition**

Le terme explique au fond déjà sa signification. Il s'agit d'une mesure que le Conseil de l'Institut peut décider lorsque les faits reprochés à un réviseur d'entreprises « *tout en étant avérés, ne justifient aucune des sanctions prévues à l'article 73* ».

Le terme « sanctions » renvoie, bien entendu, aux décisions disciplinaires. Le législateur a été attentif à la longue durée de la procédure précédant souvent la sanction disciplinaire, qui, lui a dès lors paru dans certains cas moins souhaitable.

Il est évident que les « faits reprochés au réviseur d'entreprises » doivent suffisamment avoir trait à l'exercice d'activités professionnelles ou aux obligations devant être respectées par les réviseurs d'entreprises à l'égard de l'Institut.

#### **3.2 Modalités d'application**

Le rappel à l'ordre est une innovation de la réforme de 2007 et aucune intervention d'instances disciplinaires n'est requise au niveau de la prise de décision.

##### *3.2.1 Rappel à l'ordre à l'initiative du Conseil de l'Institut*

Conformément au nouvel article 37 de la loi coordonnée de 1953, le Conseil de l'Institut est légalement autorisé à renoncer à un renvoi éventuel devant les instances disciplinaires (sous le contrôle de la Chambre de renvoi et de mise en état) et peut donc lui-même « montrer du doigt » le réviseur d'entreprises

Le rappel à l'ordre n'est, à proprement parler, pas une sanction disciplinaire puisque le Conseil peut prendre la décision sans que le réviseur d'entreprises soit préalablement entendu.

##### *3.2.2 Rappel à l'ordre à l'initiative de la Chambre de renvoi et de mise en état*

La Chambre de renvoi et de mise en état peut également demander au Conseil de décider un rappel à l'ordre dans les matières dont il a connaissance.

### **3.3 Conséquences du rappel à l'ordre**

Le rappel à l'ordre n'a pas de conséquences pratiques et tangibles pour le réviseur d'entreprises (sauf les trois cas visés à l'article 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953 qui engendrent des conséquences rigoureuses, *cf. supra*, 3.6). C'est pour cette raison que le rappel à l'ordre est, quant aux conséquences, comparable à l'avertissement disciplinaire et à la réprimande qui sont également conservés dans le dossier individuel du réviseur d'entreprises pendant cinq ans (art. 37 de la loi coordonnée de 1953 et art. 32 de l'arrêté royal de surveillance).

Après l'expiration du délai de cinq ans, cette mesure est rayée de plein droit. Si endéans les cinq ans suivant le rappel à l'ordre, un renvoi en discipline est introduit devant les instances disciplinaires, ces dernières sont informées de ce rappel à l'ordre. Toutefois, la loi n'associe pas de conséquences spécifiques à cette notification aux instances disciplinaires.

En outre, le Conseil de l'Institut doit informer la Chambre de renvoi et de mise en état du rappel à l'ordre qu'il a décidé.

### **3.4 Voies de recours**

Le réviseur d'entreprises peut interjeter appel à l'encontre du rappel à l'ordre devant la Commission d'appel endéans le mois suivant la notification de la mesure. Ce recours suspend l'effet de la mesure.

La Commission d'appel, faisant partie du système de supervision publique, et légalement désignée à cet effet en qualité d'instance d'appel, peut, le cas échéant, prononcer une sanction disciplinaire ou confirmer le rappel à l'ordre (ou éventuellement le réduire à néant s'il manque de fondement). Au cas où le rappel à l'ordre serait remplacé par une sanction disciplinaire, la décision doit être prise à l'unanimité au sein de la Commission d'appel.

L'appel à l'encontre d'un rappel à l'ordre ouvre la perspective de débats contradictoires.

### **3.5 Maintien de la compétence des instances disciplinaires**

La Chambre de renvoi et de mise en état peut toujours décider le renvoi du réviseur d'entreprises concerné devant les instances disciplinaires pour les mêmes infractions que celles à la base du rappel à l'ordre.

Au cas où le rappel à l'ordre est contesté par le réviseur d'entreprises concerné, l'affaire est immédiatement renvoyée en appel. Si la Chambre de renvoi et de mise en état décidait d'un renvoi en discipline pour les mêmes faits, le réviseur d'entreprises bénéficie du double degré de juridiction et la procédure se déroule selon les règles prévues au chapitre VIII, section 3 de la loi coordonnée de 1953.

### **3.6 Le rappel à l'ordre peut engendrer le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises (art. 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953)**

L'expiration du délai de trois mois suivant le rappel à l'ordre, peut avoir pour conséquence le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises dans les trois hypothèses précisées dans la loi

Cette mesure est inspirée de l'article 5.1. et 5.2. de la Directive audit qui traite le cas où la fiabilité des cabinets d'audit est fortement compromise.

Ce retrait de la qualité de réviseur d'entreprises est une sanction administrative qui est appliquée lorsque le réviseur d'entreprises :

- ne paie pas tout ou partie de sa (ses) cotisation(s) à l'Institut ;
- ne communique pas les documents qui servent de base à la fixation de la (des) cotisation(s) ;
- reste en défaut de communiquer des renseignements ou documents qu'il est tenu de communiquer à l'Institut.

Le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises doit être constaté formellement par le Conseil de l'Institut après l'expiration du délai visé de trois mois. Un recours en annulation contre cette décision peut être introduit devant le Conseil d'Etat.

L'expiration du délai et la conséquence rigoureuse qui s'ensuit doivent dès lors être notifiées ou signifiées formellement au réviseur d'entreprises concerné.

Enfin, la loi prévoit l'obligation pour l'Institut de notifier le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises aux « *autorités compétentes concernées de l'Etat membre dans lequel ce réviseur d'entreprises est agréé en tant que contrôleur légal ou en tant que cabinet d'audit* ».

## **4. MESURE D'ORDRE PROVISOIRE (ART. 38 ET 39 DE LA LOI COORDONNÉE DE 1953)**

### **4.1 Définition**

Il s'agit ici également d'une mesure à portée individuelle prononcée à l'encontre d'un réviseur d'entreprises. Lorsque l'intérêt public le requiert, elle ordonne l'arrêt immédiat mais provisoire des activités professionnelles du réviseur d'entreprises ou de services déterminés.

### **4.2 Modalités d'application**

Cette mesure est, tout comme le rappel à l'ordre, une innovation de la réforme de 2007 et les instances disciplinaires ne sont pas nécessairement impliquées dans la prise de décision.

Conformément à la loi, la mesure d'ordre provisoire doit nécessairement viser l'intérêt public et elle doit être prononcée pour une période limitée dans le temps

#### *4.2.1 Mesure d'ordre provisoire à l'initiative du Comité exécutif*

La mesure d'ordre provisoire peut être prise par simple décision du Comité exécutif, certes après délibération unanime. Étant donné l'objectif recherché, notamment l'arrêt de tout ou partie des activités professionnelles, l'intervention de l'Institut doit être considérée comme étant urgente et nécessaire.

#### *4.2.2 Mesure d'ordre provisoire à l'initiative de la Chambre de renvoi et de mise en état*

La Chambre de renvoi et de mise en état peut également demander au Comité exécutif de décider une mesure d'ordre provisoire.

#### *4.2.3 Mesure d'ordre provisoire à l'initiative du Président de l'Institut*

Le Président de l'Institut peut prendre une mesure d'ordre provisoire uniquement en cas d'urgence ou de flagrance. Il n'est pas tenu d'entendre au préalable le réviseur d'entreprises concerné.

Néanmoins lorsque le Président notifiera la mesure d'ordre le réviseur d'entreprises sera invité à se présenter devant le Comité exécutif dans un délai de 15 jours.

Pareille mesure rigoureuse cesse de produire ses effets si elle n'est pas confirmée dans les 15 jours par une décision du Comité exécutif, après l'audition préalable susvisée.

### 4.3 Conséquences de la mesure d'ordre provisoire

La mesure d'ordre provisoire implique toujours une interdiction. Son but est de mettre provisoirement fin à certaines missions ou services fournis par le réviseur d'entreprises. Dans certains cas, le réviseur d'entreprises peut se voir infliger par le Comité exécutif une interdiction générale d'exercer la profession.

La mesure peut produire des effets énormes pour le réviseur d'entreprises puisqu'elle peut impliquer une interdiction professionnelle générale et qu'elle constitue une exception au droit à la liberté d'exercice d'activités professionnelles.

Etant donné le caractère radical de la mesure d'ordre provisoire, le réviseur d'entreprises doit, contrairement au rappel à l'ordre, être entendu au préalable et le Conseil de l'Institut dispose de seulement cinq jours ouvrables à partir de la notification de la mesure pour informer la Chambre de renvoi et de mise en état de la mesure prise par le Comité exécutif. Le non-respect de ce délai par le Conseil de l'Institut (pas le Comité exécutif) n'est pas sanctionné explicitement.

La mesure d'ordre provisoire n'a plus d'effets si dans les six mois suivant la décision, la Commission de discipline n'a pas été saisie par la Chambre de renvoi et de mise en état pour prononcer une sanction disciplinaire à l'encontre du réviseur d'entreprises concerné pour les faits étant à la base de la mesure d'ordre provisoire. Ainsi, la mesure d'ordre provisoire a un caractère temporaire si elle n'est pas suivie d'une procédure disciplinaire.

Le renvoi vers les instances disciplinaires prolongera la durée de validité de la mesure d'ordre provisoire jusqu'à ce que la sentence disciplinaire soit devenue définitive.

### 4.4 Voies de recours

Le réviseur d'entreprises peut introduire un recours devant la Commission d'appel. Ce recours n'est toutefois pas suspensif. Le législateur n'a pas fixé de délai pour interjeter appel de sorte que le recours est possible durant la durée de validité de la mesure d'ordre provisoire, et peut-être même après.

Au cas où l'appel est déclaré non-fondé, le réviseur d'entreprises ayant fait l'objet d'une telle mesure d'ordre peut, au plus tôt deux mois après la sentence, introduire une nouvelle demande de retrait de la mesure devant la Commission d'appel.

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 prévoit en outre que le réviseur d'entreprises devra, lors de sa nouvelle demande, démontrer de « nouvelles circonstances » justifiant le retrait de la mesure d'ordre. Le texte de la loi ne reprend toutefois pas cette exigence.

## **5. CONCLUSION**

Les mesures décrites ci-avant sont applicables aussi bien aux réviseurs d'entreprises qu'aux cabinets de révision.

Il faut attirer l'attention sur le fait qu'un rappel à l'ordre peut être prononcé sans qu'il soit précédé de débats contradictoires et ce contrairement à la mesure d'ordre provisoire qui requiert l'obligation d'audition. Par la suite, lesdits débats peuvent toutefois être provoqués dans le cadre du recours introduit par le réviseur d'entreprises s'opposant à la mesure infligée.

## **PARTIE 4**

# **LE ROLE DE L'INSTITUT DANS L'EXERCICE DE LA MISSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES**

### Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>Commission du stage</b>	217
<b>Chapitre 2</b>	<b>Commission de surveillance</b>	219
<b>Chapitre 3</b>	<b>Commission Contrôle de qualité</b>	229
<b>Chapitre 4</b>	<b>Commission des Normes d'exercice professionnel</b>	245
<b>Chapitre 5</b>	<b>Commission Missions particulières</b>	249
<b>Chapitre 6</b>	<b>Commission Formation</b>	253
<b>Chapitre 7</b>	<b>Autres commissions et groupes de travail</b>	263
<b>Chapitre 8</b>	<b>Commission juridique</b>	271



# Chapitre 1 | Commission du stage

*Cf. IRE, Vademecum, III, L'accès à la profession, 2007, p. 224.*



## Chapitre 2 | Commission de surveillance

Table des matières

1. Généralités	221
2. Résumé du Règlement interne de la Commission de surveillance	222



## 1. GENERALITES

Le cadre légal régissant les missions de surveillance de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est décrit aux articles 32 à 34 de la loi coordonnée de 1953 ainsi qu'aux articles 3 à 7 de l'arrêté royal de surveillance.

L'organisation et le fonctionnement de la Commission de surveillance ont été modifiés à la suite de l'entrée en vigueur des dispositions susvisées. Alors que sous l'empire de la loi ancienne du 22 juillet 1953, la Commission de surveillance exerçait ses compétences en vertu d'une délégation de pouvoir accordée par le Conseil de l'Institut le 8 novembre 2002, les nouvelles dispositions légales et réglementaires organisent à présent les modalités de fonctionnement de la Commission. La Commission dispose par ailleurs d'un règlement interne (*cf. infra*, point 2).

La Commission de surveillance examine le respect des dispositions légales et réglementaires et toute autre disposition applicable à la profession, aussi bien que la qualité technique des activités des réviseurs d'entreprises soit d'initiative soit à la demande du Conseil, soit sur plainte.

En vue de remplir cette mission, la Commission peut utiliser toutes les informations disponibles à l'Institut et que le réviseur d'entreprises est tenu de fournir dans le respect de ses obligations légales et réglementaires.

## **2. RESUME DU REGLEMENT INTERNE DE LA COMMISSION DE SURVEILLANCE**

### *Généralités*

La Commission de surveillance est compétente, conformément aux articles 3 et suivants de l'arrêté royal de surveillance. Elle assiste le Conseil de l'Institut dans sa mission attribuée en vertu de l'article 32 de la loi coordonnée de 1953.

Conformément à l'article 4 de l'arrêté royal de surveillance, la Commission trouve la matière à l'exercice de ses travaux de contrôle dans deux sources. Il s'agit d'une part, de l'examen technique des dossiers et plaintes dont est saisi le Conseil de l'Institut. Il s'agit d'autre part, d'examens entamés de sa propre initiative, sur la base d'une méthode d'enquête ciblée ou du suivi administratif réalisé par la Commission (p. ex. par le biais des données publiées dans les Annexes du *Moniteur belge*, des comptes annuels publiés, des communications concernant les mandats, la presse, etc.).

Les travaux de la Commission de surveillance visent à formuler au Conseil de l'Institut des propositions de décisions qu'il est amené à prendre en exécution de ses obligations légales et réglementaires.

La Commission peut nommer un secrétaire qui veille à la préparation de l'agenda des réunions de la Commission ainsi qu'à l'établissement des procès-verbaux des réunions. Le secrétaire veillera également à ce que les rapporteurs accomplissent les travaux d'informations et d'enquêtes aussi rapidement que possible. Au besoin, il s'enquerra des raisons justifiant un retard éventuel.

### *Réunions de la Commission*

La Commission de surveillance se réunit en principe une fois par mois au siège de l'Institut mais elle peut toujours décider de tenir des réunions supplémentaires. La Commission peut également organiser une ou plusieurs réunions stratégiques ayant pour objet de développer des actions et des projets participants à la surveillance globale de la profession.

### *Désignation des informateurs et des enquêteurs*

Les travaux d'information menés par la Commission de surveillance sont ceux menés dans le cadre des enquêtes systématiques. Il s'agit également des dossiers individuels pour lesquels des travaux d'enquête semblent devoir être accomplis mais dont les éléments du dossier ne semblent pas justifier l'ouverture d'un dossier de surveillance (*cf. infra, Travaux d'information*).

Au sujet des travaux individuels d'information, le Président de la Commission propose la désignation d'un ou de deux informateurs.

La désignation en qualité d'informateur ne préjuge nullement de la désignation ultérieure en qualité d'enquêteur si un dossier de surveillance devait être ouvert ultérieurement.

A l'ouverture d'un dossier individuel de surveillance un ou plusieurs enquêteurs sont désignés par la Commission.

Lorsqu'à l'ouverture d'un dossier de surveillance, la Commission désigne deux enquêteurs, elle indique lequel intervient en qualité de responsable d'enquête.

A défaut d'accord contraire à prendre entre les deux enquêteurs, le premier désigné intervient en qualité de responsable d'enquête.

### ***De la tenue des dossiers et des conflits d'intérêts***

La Commission de surveillance tient une liste distincte comprenant d'une part l'inventaire des travaux d'information et d'autre part les dossiers de surveillance.

Les dossiers d'information et de surveillance sont préparés de manière neutre et objective par le ou les enquêteurs qui sont indépendants et ne se trouvent pas en situation de conflit d'intérêts envers le réviseur d'entreprises concerné.

Dès lors, un membre de la Commission s'abstient de prendre part à l'enquête, à la discussion, à la décision et à l'approbation du compte-rendu relatif à un travail d'information ou une enquête, lorsque les faits concernent :

- sa personne, son cabinet de révision, un associé, un stagiaire ou un collaborateur de son cabinet de révision ;
- un ancien associé jusqu'à l'expiration d'un délai de cinq ans après la fin des liens d'association ;
- un membre de sa famille jusqu'au quatrième degré inclusivement les liens d'alliance étant pris en compte et les cohabitants et anciens conjoints étant assimilé à des conjoints ;
- un autre réviseur d'entreprises avec lequel il s'est trouvé en relations professionnelles au sujet du point concerné ;
- un autre réviseur d'entreprises avec lequel il a eu, au cours des dix dernières années, un désaccord significatif en qualité autre que découlant d'une fonction au sein de l'Institut.

L'enquêteur qui prend connaissance, en cours d'information ou de surveillance d'un dossier, d'un fait ou d'un élément pouvant mettre en cause son indépendance ou son objectivité en avise la Commission qui pourra procéder à son remplacement.

### ***Sources d'informations***

La Commission peut, dans le cadre de ses activités, utiliser toutes les informations disponibles à l'Institut relatives aux obligations légales et réglementaires que le réviseur d'entreprises est tenu de respecter.

### ***Groupes de travail***

La Commission peut décider de la création de groupes de travail ayant pour mission l'étude d'une situation ou d'un problème spécifique ou l'organisation d'analyses systématiques.

Les groupes de travail rendent compte de leurs travaux à la Commission laquelle, le cas échéant, prend les décisions nécessaires.

### ***Analyses systématiques***

La Commission de surveillance procède à des analyses systématiques relatives à certains secteurs ou activités professionnelles. Pour ce faire, la Commission examinera des informations provenant entre autre des informations annuelles, des informations et publications officielles, de l'examen d'articles de presse, de l'examen de sites internet.

Lorsqu'elle est amenée à prendre contact avec le réviseur d'entreprises concerné, la Commission de surveillance lui indique que la demande d'informations dont question porte sur une analyse systématique d'un secteur ou d'une activité particulière.

Les éléments de ces analyses ne feront pas l'objet d'un dossier individuel de surveillance aussi longtemps qu'une éventuelle faute professionnelle ou disciplinaire susceptible d'engendrer une mesure ou une sanction énumérée aux articles 36, 37, 38 et 73 de la loi coordonnée de 1953 ne semble pas mise en évidence.

Cette décision est prise par les membres du groupe de travail *ad hoc*.

La Commission de surveillance avise le réviseur d'entreprises concerné par courrier lorsqu'un dossier individuel de surveillance est ouvert.

Dans le cadre des analyses systématiques, la Commission de surveillance peut recueillir des renseignements et informations concernant des cas particuliers sans qu'un dossier de surveillance soit ouvert.

A l'issue des travaux d'information, le membre désigné fait rapport à la Commission laquelle peut, le cas échéant, décider d'ouvrir un dossier de surveillance.

Les travaux effectués durant la phase d'information sont consignés dans des dossiers lesquels font l'objet d'une numérotation distincte des dossiers de surveillance.

La Commission élabore un fichier lui permettant d'assurer le suivi des courriers à adresser et adressés, en vue notamment d'assurer le respect des délais prévus par l'arrêté royal de surveillance.

Les groupes de travail font rapport de leurs travaux devant la Commission.

### ***Travaux d'information***

L'informateur désigné recueille les éléments utiles aux travaux d'information d'un dossier. Il peut, s'il l'estime opportun, inviter le réviseur d'entreprises concerné à un entretien.

Lorsque les éléments d'information le justifient, l'informateur peut proposer à la Commission l'ouverture d'un dossier de surveillance.

Lorsqu'il s'agit de travaux issus des enquêtes systématiques et que l'informateur propose de classer le dossier, il soumet sa proposition aux membres du groupe de travail *ad hoc*. Les membres du groupe de travail prennent une décision sans devoir en référer à la Commission.

Lorsque dans le cadre de travaux individuels d'information, l'informateur propose de classer le dossier, il soumet sa proposition à la Commission.

### ***Travaux de surveillance***

La procédure et les délais fixés par l'arrêté royal de surveillance trouvent à s'appliquer intégralement à dater de la notification au réviseur d'entreprises de l'ouverture d'un dossier de surveillance.

L'enquêteur peut estimer opportun d'entendre le réviseur d'entreprises au siège de l'Institut ou d'effectuer une visite sur place au cabinet de révision du réviseur d'entreprises concerné. Cet entretien ou cette visite sur place ne peuvent être considérés comme étant un contrôle de qualité et ne sont pas soumis aux Normes relatives au contrôle de qualité. L'enquêteur pourra néanmoins disposer des outils (guides de contrôle) utilisés à l'occasion d'un contrôle de qualité.

Une visite sur place au cabinet de révision d'un réviseur d'entreprises en présence d'enquêteur(s) désigné(s) par la Commission de surveillance se fera uniquement dans le cadre de la procédure de surveillance et sera soumise à la procédure décrite par l'arrêté royal de surveillance.

Les travaux de la Commission de surveillance doivent tendre vers la réalisation d'un objectif visant à la prise d'une décision par la Commission de surveillance dans un délai raisonnable et aussi bref que possible.

La Commission élabore un tableau lui permettant d'assurer le suivi des courriers à adresser et adressés, en vue notamment d'assurer le respect des délais prévus par l'arrêté royal de surveillance.

### ***Plaintes***

Lorsqu'il existe un doute raisonnable quant à la qualification que l'expéditeur a voulu donner à sa communication (transmission d'informations ou plainte), la Commission de surveillance interrogera l'expéditeur.

La Commission de surveillance ne donne pas de suite aux plaintes ou dénonciations anonymes.

### ***Rapport à la Commission***

A l'issue des travaux de surveillance, l'enquêteur fait rapport de ses travaux en séance plénière et rédige à l'attention de la Commission, une brève note relatant les faits, la synthèse des travaux effectués et des arguments de défense avancés, éventuellement accompagnée de l'énoncé des indices des principales infractions pouvant être retenues. La note sera jointe au procès-verbal de la Commission.

### ***Prise de décision***

Dans la mesure des disponibilités des membres suppléants, les membres effectifs absents lors des réunions de la Commission de surveillance seront remplacés par un membre suppléant lequel aura droit de vote.

Les décisions de la Commission sont prises en séance plénière et la Commission ne délibère valablement qu'en présence d'au moins cinq membres disposant du droit de vote.

A défaut de neuf membres présents, en ce compris les membres suppléants, le Président peut décider de sursoir à la tenue de la Commission ou à la prise de décision relative à un cas individuel.

### ***Rapport au Conseil de l'Institut***

Les procès-verbaux de la Commission de surveillance approuvés sont mis à la disposition des membres du Conseil de l'Institut durant les réunions du Conseil de l'Institut ou à l'issue de l'instruction, la Commission formule une proposition écrite de décision au Conseil de l'Institut.

Outre les propositions qu'elle formule au Conseil de l'Institut à l'issue de l'instruction des dossiers spécifiques et individuels, la Commission de surveillance fait également rapport au Conseil de l'Institut de ses activités relatives à des directives ou des actions générales ayant rapport avec la profession de réviseur d'entreprises.

Les activités préparatoires relatives aux procédures visées par les articles 36, 37 et 38 de la loi coordonnée de 1953 (injonction, rappel à l'ordre ou mesure d'ordre provisoire), ainsi que des propositions de mesures à prendre peuvent être

traitées ou formulées au préalable par la Commission pour le compte du Conseil ou du Comité exécutif de l'Institut.

### ***Procédures judiciaires, disciplinaires et administratives***

La Commission de surveillance tient une liste permanente des procédures et actions judiciaires, disciplinaires, administratives en cours à l'encontre de réviseurs d'entreprises, communiquées en application de l'article 41, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953.

La Commission suit ces procédures et à leur issue leur assure le suivi le plus approprié.

### ***Liens avec la Commission Contrôle de qualité***

Un comité de coordination est créé entre la Commission de surveillance et la Commission Contrôle de qualité. Il est composé au minimum des Présidents des deux commissions sans préjudice de la présence d'autres membres des deux commissions concernées. Le comité de coordination se réunit périodiquement afin d'harmoniser les activités des deux commissions sur la base du critère d'efficacité et afin de pouvoir offrir une solution pratique et raisonnable aux problèmes communs soulevés.

### ***Contributions et tâches confiées aux membres du personnel de l'Institut***

Le secrétariat de la Commission est assuré par les collaborateurs de l'Institut. Le secrétariat a pour mission de préparer les enquêtes et les réunions et d'en assurer le suivi.

Les membres du personnel de l'Institut sont tenus à l'application stricte du secret professionnel et du secret de l'instruction pour les faits dont ils prennent connaissance à l'occasion des activités de la Commission de surveillance.



# Chapitre 3

# Commission Contrôle de qualité

Table des matières

1. Généralités	231
2. Normes relatives au contrôle de qualité	232



## 1. GENERALITES

Préalablement à la transposition de la Directive audit en droit belge, le contrôle de qualité s'inscrivait dans la mission de surveillance du Conseil de l'Institut qui avait délégué une partie de ses pouvoirs à la Commission Contrôle de qualité.

Depuis le 31 août 2007, date de l'entrée en vigueur des articles 8 et suivants de l'arrêté royal de surveillance, pris en exécution de l'article 33 de la loi coordonnée de 1953, la Commission Contrôle de qualité dispose d'un statut légal propre et d'une plus large autonomie par rapport au Conseil de l'Institut.

La Commission Contrôle de qualité est chargée de l'organisation du contrôle de qualité. Le contrôle de qualité est une procédure d'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises par un inspecteur.

Le contrôle de qualité a pour but de vérifier que le réviseur d'entreprises contrôlé est doté d'une organisation appropriée par rapport à la nature et à l'étendue de ses activités. Ce contrôle vise également à garantir au public et aux autorités de contrôle que les réviseurs d'entreprises effectuent leurs travaux conformément aux normes de révision et aux règles déontologiques en vigueur. Plus généralement, ce contrôle offre en outre la possibilité d'encourager des améliorations de qualité lors de l'exercice de la profession.

En pratique, chaque réviseur d'entreprises doit faire l'objet d'un contrôle de qualité au moins tous les six ans. Cependant, lorsque le réviseur d'entreprises exerce des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou de plusieurs entité(s) d'intérêt public, la périodicité est réduite à trois ans.

L'organisation du contrôle de qualité est réglée par les Normes relatives au contrôle de qualité adoptées par le Conseil de l'IRE le 11 avril 2008, approuvées par le Conseil supérieur des Professions économiques le 2 juillet 2008 et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions le 9 septembre 2008 (*cf. infra*, point 2. Normes relatives au contrôle de qualité). Elles remplacent les Normes du 8 novembre 2002.

## 2. NORMES RELATIVES AU CONTROLE DE QUALITE <sup>(1)</sup>

### Préambule

*Vu la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises ;*

*Vu l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;*

*Considérant que la profession de réviseur d'entreprises est organisée par la loi notamment dans le but d'assurer un haut niveau de qualité dans l'exécution des missions de contrôle ;*

*Considérant que les cabinets de révision qui organisent un système de contrôle interne de qualité approprié peuvent voir limiter l'objet des contrôles de qualité externes, qui ne devront dès lors pas nécessairement porter sur un dossier de mission permanente de contrôle et une autre mission révisoriale pour chaque réviseur d'entreprises personne physique ;*

*Considérant qu'il convient de permettre au Conseil de déterminer, sans préjudice des compétences dévolues à la Chambre de renvoi et de mise en état et sur avis conforme du Conseil supérieur des Professions économiques, les critères de sélection des cabinets de révision, pour déterminer la mesure dans laquelle les résultats de l'analyse du système de contrôle interne de qualité mis en place au sein de l'organisation seront pris en compte pour éventuellement limiter le nombre de contrôles individuels à opérer au niveau des réviseurs d'entreprises personnes physiques y appartenant ;*

*Considérant qu'il appartient au cabinet de révision de décrire le système de contrôle interne de qualité qu'il a mis en place, d'explicitier le cadre référentiel de ce système, et d'en démontrer la mise en œuvre effective ; que ce cadre référentiel devra être conforme aux exigences découlant du guide de contrôle du système interne de qualité, utilisé dans le cadre des contrôles de qualité exercés sous la supervision de la Chambre de renvoi et de mise en état ; que le cabinet de révision peut cependant choisir comme cadre référentiel celui généralement reconnu sur le plan international, l'ISQCI (International Standard on Quality Control) ; que cette dernière norme internationale n'est cependant pas intégrée à ce jour comme telle dans les normes belges et qu'il convient de ne pas anticiper sur une décision éventuelle d'adopter l'ISQCI au travers d'une norme belge, à élaborer le cas échéant conformément à la procédure applicable ;*

---

(1) Version adoptée par le Conseil de l'Institut le 11 avril 2008, approuvée par le Conseil supérieur des Professions économiques le 2 juillet 2008 et par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions le 9 septembre 2008, dont l'avis a été publié dans les Annexes du *Moniteur belge* le 15 septembre 2008.

*Le Conseil de l'Institut a adopté en sa séance du 11 avril 2008 les normes qui suivent. Celles-ci ont été approuvées le 2 juillet 2008 par le Conseil supérieur des Professions économiques et le 9 septembre 2008 par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Elles remplacent les normes du 8 novembre 2002.*

\* \* \*

**1. Les réviseurs d'entreprises sont tenus de soumettre leur activité professionnelle à un contrôle de qualité.**

**1.1.** Le contrôle de qualité est une procédure d'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises. Il vise notamment à vérifier que le réviseur d'entreprises est doté d'une organisation appropriée par rapport à la nature et à l'étendue de ses activités. Il vise également à garantir au public et aux autorités de contrôle que les réviseurs d'entreprises effectuent leurs travaux conformément à la loi, aux normes de révision et aux règles déontologiques en vigueur.

**1.2.** Pour l'application des présentes normes, sauf stipulation contraire, on entend par réviseur d'entreprises tout réviseur d'entreprises personne physique ou cabinet de révision, inscrit au registre public de l'Institut, ou le cas échéant, tout réseau de réviseurs d'entreprises tel que visé au point 1.3.

**1.3.** En cas d'accord unanime des membres en Belgique d'un réseau de réviseurs d'entreprises, le contrôle de qualité peut être organisé au niveau des réviseurs d'entreprises du réseau en Belgique, plutôt qu'à celui des réviseurs d'entreprises le composant. Ce choix doit être opéré par requête conjointe des membres réviseurs d'entreprises du réseau en Belgique, introduite auprès du Conseil.

**2. La Commission Contrôle de qualité est chargée de l'organisation du contrôle de qualité. Les conclusions des contrôles diligentés auprès des réviseurs d'entreprises sont adoptées par le Conseil, sur proposition de la Commission ou d'initiative, et sous réserve de la décision ultérieure de la Chambre de renvoi et de mise en état.**

**2.1.** Conformément à l'article 13, § 2, de l'arrêté royal du 26 avril 2007 susvisé, les membres de la Commission Contrôle de qualité s'abstiennent de siéger dans toute délibération ou décision pour laquelle leur indépendance ou leur objectivité pourrait être mise en doute.

**3. Les réviseurs d'entreprises doivent soumettre leur activité professionnelle à un contrôle de qualité au moins tous les six ans. Toutefois, les réviseurs d'entreprises qui exercent des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou de plusieurs entité(s) d'intérêt public doivent soumettre leur activité professionnelle à un contrôle de qualité au moins tous les trois ans.**

**Dans le respect de la procédure visée au point 2., le Conseil et la Chambre de renvoi et de mise en état peuvent soumettre un réviseur d'entreprises à un (ou plusieurs) contrôle(s) de qualité intermédiaire(s) (« contrôle(s) de qualité rapproché(s) »). L'organisation d'un contrôle de qualité intermédiaire n'a pas d'incidence sur la périodicité de contrôle visée ci-dessus.**

**Le premier contrôle de qualité d'un réviseur d'entreprises nouvellement inscrit au registre public de l'Institut portera au plus tard sur la troisième année d'activité qui suit la prestation de serment du réviseur d'entreprises personne physique ou la création du cabinet de révision.**

**Le réviseur d'entreprises n'exerçant aucune mission permanente de contrôle dans une entité d'intérêt public et qui s'en voit confier une sera contrôlé dans l'année suivant l'année civile au cours de laquelle a été clôturé l'exercice comptable pendant lequel a eu lieu sa nomination, la périodicité de contrôle de trois ans visée ci-dessus s'appliquant à partir de cette dernière année. La périodicité de contrôle du réviseur d'entreprises cessant d'effectuer le contrôle d'une ou plusieurs entité(s) d'intérêt public passe à six ans à partir de son prochain contrôle de qualité tel que prévu sur base de l'existante périodicité de trois ans. Pour les réviseurs d'entreprises personnes physiques appartenant à un cabinet de révision, ces dispositions s'appliquent au niveau du cabinet de révision, ou le cas échéant, du réseau auquel ils appartiennent.**

**Sur proposition de la Commission Contrôle de qualité, le Conseil établit l'échéancier des contrôles de qualité et en avise, après approbation par la Chambre de renvoi et de mise en état, les réviseurs d'entreprises qui doivent se soumettre au contrôle de qualité requis par la loi du 22 juillet 1953. Si pour une raison quelconque, le contrôle de qualité n'a pu avoir lieu dans le délai de trois ou six ans, le réviseur d'entreprises doit demander d'initiative que ce contrôle soit exécuté.**

**3.1.** Lorsqu'un réviseur d'entreprises personne physique est nouvellement inscrit au registre public de l'Institut, il doit se soumettre à un contrôle de qualité couvrant au plus tard la troisième année d'activité qui suit ladite inscription. Toutefois, s'il fait partie d'un cabinet de révision, il sera contrôlé dans le cadre du prochain contrôle de qualité de ce cabinet de révision ou, le cas échéant, du réseau auquel il appartient (*cf.* point 1.3.).

**3.2.** Tout cabinet de révision nouvellement inscrit au registre public de l'Institut doit se soumettre à un contrôle de qualité couvrant au plus tard la troisième année d'activité qui suit son inscription. Toutefois, s'il fait partie d'un réseau de réviseurs d'entreprises ayant opté pour l'organisation des contrôles de qualité au niveau du réseau (*cf.* point 1.3.), il sera contrôlé dans le cadre du prochain contrôle de qualité de ce réseau.

**3.3.** S'il y a réorganisation de deux ou plusieurs cabinets de révision (par exemple, à la suite d'une fusion ou d'un rapprochement), le Conseil et la

Chambre de renvoi et de mise en état apprécieront l'opportunité d'aménager le calendrier relatif au contrôle de qualité de l'entité réorganisée.

**4. Le contrôle de qualité est effectué par un « inspecteur » qui sera soit un réviseur d'entreprises personne physique, soit une personne externe à la profession ayant une expérience suffisante de celle-ci.**

**Les inspecteurs doivent pouvoir justifier d'une expérience de la profession de réviseur d'entreprises d'au moins cinq ans. Les inspecteurs externes à la profession ne peuvent plus avoir de liens, en qualité d'administrateur, d'associé ou autre, avec quelque cabinet de révision que ce soit.**

**Les inspecteurs ayant la qualité de réviseur d'entreprises sont choisis par le Conseil sur la base d'une liste de candidats proposés par la Commission Contrôle de qualité, sans préjudice de l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état. Les inspecteurs externes à la profession sont sélectionnés par le Conseil soit d'initiative, soit sur la base d'une liste de candidats proposés par la Commission Contrôle de qualité, sans préjudice de l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état. Ils sont désignés pour une période de cinq ans.**

**4.1.** Ne peuvent être désignés inspecteurs : les membres de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Conseil supérieur des Professions économiques, du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, ainsi que des instances disciplinaires. Ne peuvent également être désignés inspecteurs les réviseurs d'entreprises inscrits au registre public, qui ne remplissent pas les conditions d'éligibilité au Conseil.

**4.2.** L'approbation de la candidature par la Chambre de renvoi et de mise en état est valable pour une période de cinq ans. Sauf juste motif, la démission d'un inspecteur ne sera acceptée qu'après qu'il ait mené à bien les contrôles de qualité qui lui ont été confiés.

**5. Lorsque l'activité du réviseur d'entreprises à contrôler comprend des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou plusieurs entité(s) d'intérêt public, le Conseil présentera à l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état un ou plusieurs inspecteur(s) externe(s) à la profession pour le contrôle de ce(s) dossier(s).**

**Pour chaque inspecteur à désigner ayant la qualité de réviseur d'entreprises, le Conseil proposera une liste de deux candidats en indiquant celui qui exercera le contrôle à défaut de réaction du réviseur d'entreprises à contrôler dans le délai fixé par le Conseil. Cette proposition est soumise à l'approbation préalable de la Chambre de renvoi et de mise en état.**

**Le Conseil veillera à ce que les inspecteurs disposent d'une indépendance suffisante par rapport au réviseur d'entreprises à contrôler. Les contrôles réciproques ne sont pas autorisés, pas plus que les contrôles entre (anciens) associés ou (anciens) collaborateurs. Cette dernière interdiction prend fin**

**dix ans après que, selon le cas, le contrôle a eu lieu ou que l'association ou la collaboration a pris fin.**

**La Chambre de renvoi et de mise en état approuvera le nombre d'inspecteurs en même temps qu'elle se prononce sur la liste annuelle des contrôles de qualité à effectuer.**

**Si plusieurs inspecteurs sont nécessaires pour le contrôle de qualité auprès d'un réviseur d'entreprises, ils formeront un collège. En cas de collège, celui-ci sera composé d'un ou plusieurs inspecteur(s) externe(s) et/ou d'un ou plusieurs autre(s) inspecteur(s) dans une proportion adaptée aux circonstances. Le président sera désigné parmi les membres de ce collège par la Commission Contrôle de qualité.**

**Lorsque l'activité du réviseur d'entreprises à contrôler comprend des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou de plusieurs entité(s) d'intérêt public, le président du collège sera un inspecteur externe à la profession.**

**5.1.** Le Conseil veillera à proposer les inspecteurs au mieux, en tenant compte tant de la nature des missions révisorales exercées par le réviseur d'entreprises contrôlé que des compétences spécifiques des inspecteurs.

**5.2.** Lorsqu'un collège d'inspecteurs a été désigné, le président du collège assume la responsabilité de la revue de l'organisation et du système de contrôle interne de qualité du réviseur d'entreprises, de la sélection des dossiers qui seront contrôlés (missions permanentes de contrôle et autres missions révisorales), de la réception de l'ensemble des rapports des inspecteurs, de la rédaction du projet de rapport de conclusion relatif à l'ensemble du cabinet de révision ou du réseau contrôlé et du respect des délais prescrits par les présentes normes.

**5.3.** Lorsqu'un réviseur d'entreprises entend s'opposer à la désignation de tel inspecteur externe et/ou à la double proposition d'un autre inspecteur, cette opposition devra être motivée et notifiée à la Commission Contrôle de qualité dans le délai fixé par le Conseil. Sur proposition de la Commission Contrôle de qualité, le Conseil statuera sur les motifs invoqués. S'ils sont jugés fondés, il soumettra à la Chambre de renvoi et de mise en état la désignation et/ou la proposition d'un ou plusieurs nouveau(x) inspecteur(s), en l'informant de l'opposition précitée à la désignation. Si les motifs invoqués sont jugés non fondés, il imposera le choix du ou des inspecteur(s) désigné(s) ou proposé(s) par préférence à l'origine.

**5.4.** Si pour des raisons déontologiques, un inspecteur estime ne pas pouvoir effectuer un contrôle de qualité particulier, il en informe la Commission Contrôle de qualité de manière motivée, dès qu'il a pris connaissance de sa désignation. Sur proposition de la Commission Contrôle de qualité, le Conseil statuera sur les motifs invoqués.

**6. La mission de contrôle de qualité doit s'effectuer de façon indépendante, consciencieuse et en conformité avec les principes développés**

**dans la loi du 22 juillet 1953, l'arrêté royal du 26 avril 2007 susvisé et les présentes normes. Elle devra être effectuée dans le délai défini par le Conseil.**

**6.1.** L'inspecteur ou le collège d'inspecteurs doit effectuer sa tâche en toute indépendance et accomplir les vérifications qu'il juge nécessaires dans les circonstances.

**6.2.** L'inspecteur ou le collège d'inspecteurs a un droit d'accès illimité à toute l'information nécessaire au bon accomplissement de sa mission. L'inspecteur ou le collège d'inspecteurs mentionnera, le cas échéant, qu'il n'a pu avoir accès qu'à une partie des informations jugées nécessaires.

**6.3.** Sauf circonstances exceptionnelles, telles que la nécessité de remplacer un ou plusieurs inspecteur(s) désigné(s) et/ou proposé(s), l'inspecteur ou le collège d'inspecteurs sera choisi avant le 30 avril de l'année au cours de laquelle le contrôle de qualité doit avoir lieu, et le rapport de contrôle de qualité devra être finalisé et parvenir à l'Institut avant le 31 octobre. Si un contrôle de qualité en deux phases tel que visé au point 8. est organisé, les conclusions de la revue du contrôle interne de qualité devront être finalisées et parvenir à l'Institut avant le 31 juillet de l'année au cours de laquelle le contrôle de qualité doit avoir lieu.

**7. Le contrôle de qualité a notamment pour but de vérifier que le réviseur d'entreprises contrôlé est doté d'une organisation appropriée par rapport à la nature et à l'étendue de ses activités. En particulier, il comprendra un examen de la structure et de l'organisation du réviseur d'entreprises, du système de contrôle interne de qualité, de la formation, de l'indépendance, de la responsabilité professionnelle, du niveau des honoraires, de la quantité et de la qualité des moyens investis ainsi que des méthodes générales de travail.**

**7.1.** Le contrôle de la structure et de l'organisation devra porter sur l'ensemble des activités révisorales du réviseur d'entreprises. Plus généralement, l'inspecteur s'assurera que les moyens mis en œuvre par le réviseur d'entreprises sont appropriés à la nature et à l'étendue des missions effectuées et qu'ils y sont effectivement consacrés.

**7.2.** L'inspecteur devra s'assurer que le réviseur d'entreprises dispose d'un système de contrôle interne de qualité adapté à la taille du cabinet de révision ou du réseau et à la nature de ses activités. Il appréciera l'existence et la mise en œuvre de procédures et de méthodes de travail homogènes au niveau du cabinet de révision ou du réseau. L'inspecteur aura accès aux résultats du contrôle interne du cabinet de révision. Dans ce contexte, l'examen portera au minimum sur :

- a) les mesures de contrôle de qualité prises pour s'assurer que l'exécution des missions révisorales s'effectue conformément aux normes générales de révision et/ou aux normes et recommandations spécifiques applicables ;

- b) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures du contrôle interne de qualité du réviseur d'entreprises, compte tenu de sa taille et de la nature de sa clientèle, de son implantation géographique et de son organisation ;
- c) la communication au personnel du réviseur d'entreprises des méthodes et des procédures du contrôle général de qualité et l'assurance raisonnable que ces méthodes et procédures sont bien comprises et appliquées.

**7.3.** L'inspecteur devra confirmer que la norme du 30 août 2007 relative à la formation permanente est respectée, y compris en ce qui concerne la documentation disponible et les heures de formation.

**7.4.** L'inspecteur devra recueillir des informations sur le respect des règles et des normes déontologiques et plus spécifiquement en ce qui concerne les incompatibilités et l'indépendance. Il vérifiera que le réviseur d'entreprises a défini des politiques et des procédures destinées à fournir une assurance raisonnable que le réviseur d'entreprises ainsi que son personnel et ses collaborateurs indépendants se conforment aux règles d'indépendance concernées.

**7.5.** L'inspecteur devra confirmer que l'administration du réviseur d'entreprises est adéquate pour faire face aux obligations légales relatives à l'identification et à la vigilance constante de la clientèle, conformément aux articles 4 et 5 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

**7.6.** L'inspecteur devra s'assurer que le réviseur d'entreprises contrôlé respecte les plafonds fixés par la loi en matière de responsabilité professionnelle et a souscrit une assurance responsabilité civile. Lorsqu'une mission révisoriale est confiée à un cabinet de révision, l'inspecteur vérifiera qu'un représentant réviseur d'entreprises personne physique a été désigné par le cabinet sur la base des dispositions légales applicables, afin d'exercer ladite mission au nom et pour le compte du cabinet de révision.

**7.7.** L'inspecteur devra confirmer que les réviseurs d'entreprises qui procèdent au contrôle légal des comptes annuels d'entités d'intérêt public publient sur leur site internet un rapport annuel de transparence conforme à l'article 15 de la loi du 22 juillet 1953.

**7.8.** L'inspecteur devra vérifier que les informations annuelles communiquées à l'Institut ont été préparées conformément aux instructions reçues. Plus précisément, il s'assurera que :

- a) les membres du réseau du réviseur d'entreprises sont correctement et complètement renseignés ;
- b) les données permettant à l'Institut de déterminer les cotisations variables et fixes dues par le réviseur d'entreprises sont correctement fournies ;

- c) les données relatives aux activités du réviseur d'entreprises sont correctement renseignées.

**8. Dans les cabinets de révision comportant au moins dix réviseurs d'entreprises personnes physiques ayant le pouvoir de représenter le cabinet ou sélectionnés selon les critères adoptés par le Conseil sur avis conforme du Conseil supérieur des Professions économiques, les résultats de l'analyse du système de contrôle interne de qualité mis en place au sein de l'organisation seront pris en compte pour éventuellement limiter le nombre de contrôles individuels à opérer au niveau des réviseurs d'entreprises personnes physiques y appartenant.** L'adoption de cette procédure se fera dans le respect des étapes suivantes :

**8.1.** Le cabinet de révision décrit le système de contrôle interne de qualité qu'il a mis en place, explicite le cadre référentiel de ce système qui est conforme au guide de contrôle du système interne de qualité, utilisé dans le cadre des contrôles de qualité exercés sous la supervision de la Chambre de renvoi et de mise en état, et démontre que ce système est effectivement mis en œuvre. Le cabinet de révision peut choisir comme cadre référentiel l'ISQC 1 (*International Standard on Quality Control*).

**8.2.** La revue du système de contrôle interne de qualité sera confiée par la Commission Contrôle de qualité à deux inspecteurs, choisis au sein du collège mis en place conformément au point 5. des présentes normes, en ce compris le président du collège.

**8.3.** Ces inspecteurs réaliseront un contrôle approfondi et documenteront leurs travaux. Leur rapport final respectera la forme et la structure du schéma standard obligatoire prescrit par les guides de contrôle. Il portera au minimum sur les points suivants :

- a) le rôle des personnes responsables de la qualité au sein du cabinet de révision ;
- b) les règles d'indépendance ;
- c) les procédures d'acceptation d'un client et, le cas échéant, de maintien de la relation avec lui ;
- d) le personnel professionnel et la formation ;
- e) la réalisation des missions ;
- f) la revue de certaines missions individuelles avant l'élaboration de rapports sur ces missions ;
- g) le suivi du système de contrôle interne de qualité.

**8.4.** Les conclusions de la revue du système de contrôle interne de qualité et la documentation y afférente seront examinées par la Commission Contrôle de

qualité, qui appréciera dans quelle mesure le nombre de contrôles de missions, tels que visés au point 9.1., peut être limité.

**9. Le contrôle de qualité portera sur la conformité de l'exécution des missions avec la loi, les normes et les recommandations de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et les règles d'une bonne pratique professionnelle.**

**9.1.** L'inspecteur doit examiner, au moyen d'une sélection de dossiers, s'il existe une cohérence entre les documents de travail du réviseur d'entreprises contrôlé et les commentaires et conclusions figurant dans ses rapports. L'inspecteur veillera à sélectionner des missions permanentes de contrôle et d'autres missions révisorales représentatives des activités du réviseur d'entreprises contrôlé.

**9.2.** L'inspecteur doit prêter attention notamment aux aspects d'acceptation et d'organisation de la mission ainsi qu'à la tenue des dossiers de révision. A partir des dossiers sélectionnés, il examinera si les missions révisorales ont été exécutées conformément à des programmes de travail appropriés, et si tous les travaux de contrôle sont consignés par écrit et justifient les conclusions figurant dans les rapports.

**9.3.** Lorsque l'examen du dossier de travail sélectionné révèle l'existence d'infractions importantes à la loi, aux normes ou aux recommandations de l'Institut, l'inspecteur sera tenu de procéder à l'examen d'un ou de plusieurs autres dossiers de travail, afin de déterminer le caractère récurrent ou non des problèmes constatés. La conclusion de cet examen complémentaire sera reprise dans le rapport visé au point 10.

**9.4.** L'Institut met à la disposition des inspecteurs des guides de contrôle généraux ainsi que des guides de contrôle spécifiques à certaines activités et entités, tous publiés par l'Institut. L'usage de ces guides de contrôle est obligatoire et les inspecteurs veilleront à les compléter de manière exhaustive.

**9.5.** La Commission Contrôle de qualité peut imposer des modalités particulières de sélection des dossiers à contrôler et plus particulièrement, lorsque l'activité du réviseur d'entreprises comprend des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou plusieurs entité(s) d'intérêt public.

**10. Le contrôle de qualité se conclut par un rapport qui sera communiqué par l'inspecteur au(x) réviseur(s) d'entreprises personne(s) physique(s) contrôlé(s) et, le cas échéant, au cabinet de révision ou au réseau dont il(s) fait (font) partie, et ensuite au Président de la Commission Contrôle de qualité.**

**Lorsque le contrôle de qualité a été effectué par un collège d'inspecteurs, chaque inspecteur remettra en outre une copie de son (ses) rapport(s) au président du collège qui en tiendra compte pour établir un projet de rapport de conclusion portant sur l'ensemble du cabinet de révision ou du réseau contrôlé. Le président du collège soumettra ce projet de rapport de conclusion à la délibération du collège.**

**10.1.** Le rapport final respectera la forme et la structure du schéma standard obligatoire prescrit par les guides de contrôle. Il portera au minimum sur les points suivants :

- a) la manière dont le contrôle a été effectué ainsi que les critères de choix des dossiers sélectionnés ;
- b) la description et une appréciation générale de la structure du réviseur d'entreprises portant sur :
  - a. l'administration de l'activité professionnelle ;
  - b. le respect de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ;
  - c. la formation et la documentation professionnelle ;
  - d. les procédures garantissant le respect de l'indépendance ;
  - e. l'adéquation des compétences et des méthodes générales de travail ;
  - f. le niveau des honoraires ;
  - g. toute autre information relative à l'organisation du réviseur d'entreprises qui s'avère nécessaire pour apprécier le système de contrôle interne de qualité, la tenue des dossiers et la qualité des rapports ;
- c) l'examen d'une mission permanente de contrôle, avec une attention particulière sur :
  - a. le respect des règles d'indépendance ;
  - b. l'acceptation de la mission ;
  - c. l'adéquation du programme de travail ;
  - d. l'analyse du système de contrôle interne ;
  - e. la tenue du dossier de travail ;
  - f. la nature et l'étendue des contrôles ;
  - g. le respect des obligations légales et statutaires ;
  - h. la conformité du rapport du commissaire à l'assemblée générale au regard de la loi et des normes ;
  - i. le niveau des honoraires ;
  - j. le cas échéant, le respect des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, l'organisation du collège, la certification de comptes consolidés et toutes autres questions pertinentes déterminées par la Commission Contrôle de qualité ;
- d) l'examen d'une autre mission révisoriale ;
- e) s'il s'agit d'un contrôle de qualité rapproché, l'examen systématique des recommandations soulevées lors du dernier contrôle et devant faire l'objet d'un suivi.

**10.2.** Le rapport de l'inspecteur ou du collège d'inspecteurs exposera si le réviseur d'entreprises dispose de collaborateurs en nombre et qualifications suffisants.

**10.3.** Le rapport de l'inspecteur ou du collège d'inspecteurs comportera les observations et les recommandations qu'il croit utiles de communiquer à la

Commission Contrôle de qualité et/ou au réviseur d'entreprises contrôlé ainsi que les commentaires ou les suites éventuelles que ce dernier entend leur donner.

**10.4.** Le rapport de l'inspecteur devra parvenir à la Commission Contrôle de qualité dans les délais prévus au point 6.4., étant entendu que le processus suivant sera adopté :

- a) l'inspecteur ou le président du collège envoie le rapport au réviseur d'entreprises contrôlé dans les deux semaines suivant la dernière visite au cabinet ;
- b) le réviseur d'entreprises contrôlé signe ce rapport pour accord et/ou joint ses commentaires éventuels et le renvoie à l'inspecteur ou au président du collège dans les deux semaines ;
- c) en cas de collège d'inspecteurs, chaque inspecteur fait parvenir au président du collège une copie de son (ses) rapport(s) individuel(s) tel(s) qu'approuvé(s) ou commenté(s) par le(s) réviseur(s) d'entreprises contrôlé(s) ;
- d) l'inspecteur ou le président du collège d'inspecteurs enverront immédiatement les rapports contresignés et tous les documents de travail à la Commission Contrôle de qualité soit par courrier recommandé, soit par porteur contre remise d'un accusé de réception, soit par voie électronique. L'inspecteur et le président du collège procéderont simultanément à la destruction de toutes les données conservées sur support informatique.

**11. Le contrôle de qualité implique le respect du secret professionnel de la part de l'inspecteur, tel que visé à l'article 458 du Code pénal.**

**Il est contraire à la déontologie et dès lors inadmissible de faire état directement ou indirectement vis-à-vis de tiers du rapport délivré à l'issue du contrôle de qualité. Ne sont pas considérés comme des tiers les membres du réseau auquel le(s) réviseur(s) d'entreprises apparti(en)nt le cas échéant.**

**11.1.** L'inspecteur s'abstiendra de diriger ses investigations vers des dossiers où un conflit d'intérêts pourrait apparaître.

**11.2.** L'inspecteur ou le collège d'inspecteurs ayant effectué un contrôle de qualité ne peut conserver aucun document concernant le contrôle de qualité sous quelque support que ce soit. Tous les documents se rapportant aux contrôles effectués doivent être transmis à l'Institut ou détruits.

**11.3.** Le contrôle de qualité vise à garantir la qualité des missions révisorales qui sont confiées au réviseur d'entreprises. Le réviseur d'entreprises ne peut en conséquence s'en prévaloir comme d'une qualité qui lui est spécifique et qui conférerait à son activité professionnelle un critère de qualité supérieure.

**11.4.** Dans ce même esprit, le rapport délivré à l'issue d'un contrôle de qualité est un document interne à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et son contenu ne peut être divulgué à des tiers, à moins que cette communication ne soit imposée par la loi.

**11.5.** L'Institut procédera, au plus tard deux mois après la clôture définitive du contrôle de qualité, en ce compris la décision de la Chambre de renvoi et de mise en état et une éventuelle décision disciplinaire devenue définitive à l'expiration des voies de recours, à la destruction de tous les documents, à l'exception des documents relatifs à l'organisation du réviseur d'entreprises contrôlé et du rapport final rédigé par l'inspecteur ou le collège d'inspecteurs ainsi que de la correspondance s'y rapportant.

**12. A l'issue du contrôle de qualité, la Commission Contrôle de qualité propose au Conseil une conclusion à apporter au contrôle. Sur cette base, le Conseil arrête les conclusions du contrôle à soumettre à l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état.**

**La conclusion finale, approuvée ou, le cas échéant, décidée par la Chambre de renvoi et de mise en état sera communiquée au réviseur d'entreprises contrôlé par le Conseil ou, en cas de renvoi devant la Commission de discipline, par la Chambre de renvoi et de mise en état.**

**12.1.** Sans préjudice de l'approbation de la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil peut clôturer le contrôle de qualité en souscrivant aux observations et recommandations de l'inspecteur ou du collège d'inspecteurs.

**12.2.** Lorsque les constatations de l'inspecteur ou de la Commission Contrôle de qualité le justifient, le Conseil peut, sans préjudice de la décision de la Chambre de renvoi et de mise en état, formuler par écrit des recommandations spécifiques au réviseur d'entreprises contrôlé et/ou décider d'organiser un contrôle de qualité rapproché et/ou rappeler à l'ordre le réviseur d'entreprises contrôlé et/ou lui délivrer une injonction.

**12.3.** La Commission Contrôle de qualité veillera à vérifier si les réviseurs d'entreprises donnent suite dans le délai fixé par le Conseil aux recommandations formulées et/ou remédient aux lacunes ayant justifié l'organisation d'un contrôle de qualité rapproché et/ou donnent suite au rappel à l'ordre dans le délai fixé par le Conseil et/ou respectent l'injonction susvisée dans le délai fixé par le Conseil. Lorsque la Commission Contrôle de qualité constate qu'un réviseur d'entreprises ne donne pas suite dans le délai fixé par le Conseil aux recommandations susvisées et/ou ne remédie pas aux lacunes ayant justifié l'organisation d'un contrôle de qualité rapproché et/ou ne donne pas suite au rappel à l'ordre dans le délai fixé par le Conseil et/ou ne respecte pas l'injonction susvisée dans le délai fixé par le Conseil, elle peut proposer au Conseil, en fonction de la gravité des lacunes constatées, de saisir la Chambre de renvoi et de mise en état en vue d'un renvoi devant les instances disciplinaires. Lorsqu'il est constaté qu'un réviseur d'entreprises ne donne pas suite dans les trois mois à un rappel à l'ordre portant sur des renseignements ou documents à communiquer au Conseil, la qualité de réviseur d'entreprises lui sera retirée.

**12.4.** Lorsque la Chambre de renvoi et de mise en état n'approuve pas la conclusion d'un contrôle de qualité, telle qu'adoptée par le Conseil, elle substitue sa propre décision à celle du Conseil.

**13. Dispositions transitoires : la périodicité de contrôle de cinq ans, prévue par les normes de contrôle de qualité du 8 novembre 2002, restera appliquée au premier contrôle de qualité qui sera effectué après le 31 août 2007. La périodicité de contrôle de trois ou six ans sera appliquée à partir du prochain contrôle de qualité suivant ce contrôle de qualité.**

**Toutefois, un réviseur d'entreprises qui exerce des missions permanentes de contrôle auprès d'une ou plusieurs entité(s) d'intérêt public ne pourra être soumis à un contrôle de qualité plus de trois ans après le 31 août 2007.**

## **Chapitre 4**

## **Commission des Normes d'exercice professionnel**



Cette Commission de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a pour objectif de réfléchir sur la nécessité de proposer au Conseil de l'Institut des projets de normes, de recommandations ou de tout autre document concernant les missions qui sont confiées aux réviseurs d'entreprises en vertu du Code des sociétés ou d'autres législations. Le cas échéant, les missions sont étudiées au sein de sous-commissions. La Commission des Normes établit donc un projet de norme ou recommandation qui sera proposé au Conseil de l'Institut pour approbation et qui à son tour proposera un projet au Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) et au Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, pour approbation, en conformité avec l'article 30 de la loi coordonnée de 1953.

Cette Commission se réunit tous les mois à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Les normes et recommandations sont disponibles sur le site internet de l'Institut ([www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be)).



## **Chapitre 5**

## **Commission Missions particulières**



Cette Commission mixte de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) et de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) a pour objectif de réfléchir sur la nécessité ou non de publier des normes, des recommandations ou notes techniques concernant les missions qui sont confiées simultanément aux membres des deux Instituts, en vertu du Code des sociétés ou d'autres législations. Le cas échéant, les missions sont étudiées au sein d'une sous-commission. En outre, la Commission mixte émet des propositions à la Commission des Normes d'exercice professionnel<sup>(1)</sup>.

Cette Commission se réunit alternativement tous les deux mois à l'IRE ou à l'IEC.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 228.



# Chapitre 6 | Commission Formation

Table des matières

1. Généralités	255
2. Norme relative à la formation permanente	257



## 1. GENERALITES

En application de l'article 3 de la loi coordonnée de 1953 qui définit que l'un des objets de l'Institut est de « (...) *veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes (...)* », l'Institut a adopté en 2007 une norme modifiant la norme existante de 1991 et fixant une obligation de formation annuelle permanente de 40 heures par an (*cf.* norme). Cette moyenne doit être atteinte sur la base d'une période de trois années civiles, avec un minimum absolu de 20 heures par année civile.

Cette obligation pour les réviseurs d'entreprises personnes physiques de poursuivre leur formation permanente figure à l'article 14, § 4, de la loi coordonnée de 1953 qui prévoit que « *le réviseur d'entreprises, personne physique, poursuit de manière continue sa formation afin de maintenir ses connaissances théoriques, ses compétences professionnelles et son sens éthique à un niveau suffisant* ». Selon l'article 31 de la loi coordonnée de 1953, l'Institut est tenu de veiller « à ce que les réviseurs d'entreprises personnes physiques poursuivent de manière continue leur formation permanente conformément à l'article 14, § 4 ».

La loi prévoit que la formation permanente constitue un élément du contrôle de qualité et que les conclusions de tous les contrôles de qualité sont adressées trimestriellement à la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME). En vertu de la Norme relative à la formation permanente (articles 1 et 7), le réviseur d'entreprises peut toutefois également être contrôlé, avant le contrôle de qualité, par le Conseil de l'Institut ou, le cas échéant, par délégation (articles 1 et 7). Le contrôle portera sur toutes les activités de formation suivies par le réviseur d'entreprises. Ce contrôle portera sur les périodes visées à l'article 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, de la norme qui se terminent au 31 décembre de l'année civile écoulée (article 7).

Ainsi, par exemple, si un réviseur d'entreprises est soumis à un contrôle de qualité en 2009, le contrôle portera sur le respect des articles 1<sup>er</sup> et 5 de la norme durant les années civiles 2003 à 2008. Si ce réviseur d'entreprises effectue l'audit des comptes d'entités d'intérêt public, la même règle s'appliquera mais le contrôle portera sur les années civiles 2006 à 2008. Enfin, il est précisé dans la norme (article 6) que si le contrôle est effectué au sein d'un cabinet de révision et que le réviseur d'entreprises faisant partie de ce cabinet de révision n'a pas fait l'objet d'un contrôle de manière distincte, celui-ci peut se voir contrôler à nouveau, conformément à l'article 7 de la norme.

En plus de la norme, l'Institut élabore chaque année un programme complet de formation permanente destiné aux réviseurs d'entreprises et à leurs collaborateurs professionnels afin de les aider à atteindre leur quota d'heures annuel.

Le programme est structuré de la façon suivante<sup>(1)</sup> :

- l'organisation de *séminaires* qui ont pour objectif une actualisation et une analyse approfondie de thématiques spécifiques et s'intégrant dans les domaines d'activités classiques tels que l'audit et le contrôle, la fiscalité, la déontologie et le droit, la consolidation et l'informatique ;
- l'organisation de *workshops* interactifs destinés aux réviseurs d'entreprises bénéficiant déjà d'une expérience significative dans le domaine abordé. La formation, centrée sur un thème précis, est animée par un modérateur et s'articule autour d'un ou de deux cas d'études. L'objectif de ces *workshops* consiste à impliquer les participants de manière active dans la discussion ainsi que d'échanger des expériences concrètes ;
- l'organisation de *cycles de formation* qui offrent aux participants un exposé modulaire de certains sujets et dès lors une analyse complète et approfondie des matières traitées ;
- l'organisation de *cycles de spécialisation* qui ont pour objectif de permettre aux participants d'approfondir leur connaissance de certains sujets (comme p. ex. les normes IFRS) et à en préciser l'application pratique ;
- l'organisation de *séminaires pratiques* qui offrent des études de cas. Ces formations intensives sont en principe destinées aux jeunes réviseurs d'entreprises. L'expérience a démontré que même des réviseurs d'entreprises plus expérimentés sont également intéressés par ce genre de formation ;
- l'organisation de *journées d'études*. Ces journées constituent un lieu de rencontre privilégié pour les contacts avec d'autres professions ;
- l'organisation de *soirées de rencontres régionales*. Ces rencontres ont pour but de favoriser les contacts professionnels et amicaux entre les confrères et de renforcer l'échange d'informations relatives aux sujets propres à la profession.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 336.

## 2. NORME RELATIVE A LA FORMATION PERMANENTE

Le Conseil a adopté le 30 août 2007 une nouvelle norme de formation permanente. Cette nouvelle norme vise, d'une part, à s'aligner sur l'*International Education Standard for Professional Accountants* (ci-après « la norme IES-7 ») adoptée en mai 2004 par l'*International Federation of Accountants* et, d'autre part, à respecter les modifications apportées en droit belge par l'arrêté royal transposant la Directive audit. Cette norme est entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2008.

### « Préambule

*Vu l'entrée en vigueur le 31 août 2007 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises coordonnée par l'arrêté royal du 30 avril 2007, spécialement les articles 3, 14, § 4, 22 et 30, ainsi que les articles 31, 33, § 1 à 3 et 37 à 40.*

*Vu l'entrée en vigueur le 31 août 2007 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, spécialement l'article 22.*

*Vu l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, spécialement l'article 2.*

*Vu la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, spécialement l'article 54, § 1<sup>er</sup>, alinéa 4.*

*Vu les articles 13 et 32, alinéa 4, c), de la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.*

*Vu les International Education Standards établis par l'International Federation of Accountants, spécialement l'IES-7 approuvée en avril 2004, qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006.*

*Vu le paragraphe 16, 3<sup>e</sup> alinéa du Code of Ethics de l'International Federation of Accountants.*

*Vu l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 29 juin 2007.*

*Le Conseil a adopté en sa séance du 30 août 2007 la présente norme sur la formation permanente. Cette norme entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2008 en remplacement de la norme précédente du 5 juillet 1991.*

## **I. Principes**

### **Article 1**

*§ 1. Chaque réviseur d'entreprises doit consacrer en moyenne au moins 40 heures effectives par an aux activités contribuant à son développement professionnel continu par l'amélioration de ses connaissances professionnelles. Cette moyenne doit être atteinte sur la base d'une période de trois années civiles, avec un minimum absolu de 20 heures par année civile.*

*§ 2. Chaque réviseur d'entreprises organise librement et sous sa propre responsabilité son programme annuel de formation permanente. Il devra tenir compte des conditions du titre II de la présente norme. Ce programme comprend les activités qui contribuent directement à l'amélioration des connaissances dans les domaines qui relèvent de la compétence professionnelle. Chaque réviseur d'entreprises doit pouvoir prouver le respect des critères énumérés au § 1<sup>er</sup> à tout moment, que ce soit lors d'un contrôle de qualité ou d'un contrôle occasionnel.*

### **Article 2**

*Le Conseil requalifie en « Commission formation » la « Commission de formation et de perfectionnement » qui avait été créée conformément à l'article 25 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises devenu l'article 22 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. La Commission formation est constituée en majorité de réviseurs d'entreprises.*

*La Commission formation a pour mission :*

- de faire toute recommandation utile en vue d'assurer la formation continue des membres de l'Institut ;*
- d'exécuter les décisions du Conseil en vue d'atteindre les objectifs définis dans la présente norme.*

## **II. Développement professionnel continu**

### **Article 3**

*Le réviseur d'entreprises doit avoir à sa disposition une documentation professionnelle appropriée.*

**Article 4**

*Le réviseur d'entreprises s'efforce de parfaire sa formation dans les domaines qui concernent directement les missions qu'il exerce dans lesquelles il doit être capable de démontrer une expertise, par exemple dans les domaines suivants :*

1. *Le contrôle (en ce compris les normes ISA)*
2. *La déontologie*
3. *La comptabilité, en ce compris la consolidation.*

*A cette même fin, le réviseur d'entreprises doit également être capable de démontrer une connaissance adéquate, par exemple dans les domaines suivants :*

1. *Le droit – La fiscalité*
2. *L'informatique*
3. *Le management et la communication*
4. *L'économie d'entreprises*
5. *Les relations sociales.*

*Sur une période pluriannuelle visée à l'article 1<sup>er</sup>, un équilibre doit être atteint entre les différents domaines de formation susmentionnés. Il convient d'éviter que la formation ne soit exagérément concentrée sur un seul domaine de compétence.*

**Article 5**

*§ 1. Les activités suivantes visées par l'article 1<sup>er</sup>, § 1, dans les domaines visés par l'article 4, contribuent à la formation permanente du réviseur d'entreprises, sous réserve de leur pertinence :*

1. *séminaires et journées d'études organisés par l'Institut ;*
2. *séminaires et journées d'études organisés par le cabinet de réviseurs d'entreprises pour ses réviseurs d'entreprises, après approbation préalable du programme par le Conseil, le cas échéant par délégation ;*
3. *séminaires et journées d'études organisés par des universités, établissements d'enseignement supérieur, associations ou professionnels de la formation ;*
4. *préparation de cours, conférences et publications techniques ;*
5. *participation à des congrès et des commissions techniques ;*
6. *formation individuelle par la lecture et l'étude personnelle et les formations à distance.*

*§ 2. Chaque réviseur d'entreprises conservera pour lui-même, en vue du contrôle de sa formation permanente qui sera effectué au plus tard dans le cadre du contrôle de qualité, tout document de nature à permettre l'évaluation, au regard de la présente norme, de la pertinence des sujets ainsi que les heures de formations suivis.*

*§ 3. Dans le programme annuel de formation permanente, il convient de donner la priorité aux activités de formation permanente organisées en dehors du*

*cabinet. Le réviseur d'entreprises s'efforcera, en établissant son programme de formation permanente, de respecter la pondération suivante sur la base pluriannuelle de trois ans mentionnée à l'article 1<sup>er</sup> :*

- 1° les activités de séminaires et journées d'études classés sous les rubriques 1, 2, 3 du § 1<sup>er</sup> atteindront au moins 70 % du nombre minimum des heures prévues à l'article 1<sup>er</sup> soit au minimum 84 heures sur base trisannuelle ;*
- 2° un minimum de huit heures par an (soit deux demi-jours) sera choisi dans le programme de formation proposé par l'Institut.*

### **III. Mesures de contrôle**

#### **Article 6**

*Les personnes visées par la présente norme doivent conserver conformément à l'article 5, § 2 de la présente norme, l'historique de leurs activités de formation permanente au moins jusqu'au contrôle de qualité prévu pour chaque réviseur d'entreprises. Ces personnes doivent envoyer chaque année cet historique à l'Institut. Au cours de ce contrôle, les activités de formation permanente du réviseur d'entreprises feront l'objet d'une évaluation. Si ce contrôle est effectué au sein d'un cabinet de révision et que le réviseur d'entreprises faisant partie de ce cabinet de révision n'a pas fait l'objet d'un contrôle de manière distincte, celui-ci peut se voir contrôler à nouveau, conformément à l'article 7.*

*A la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, le Conseil, le cas échéant par délégation, lui communique l'historique des activités de formation permanente des réviseurs d'entreprises.*

#### **Article 7**

*Le Conseil, le cas échéant par délégation et/ou à l'occasion du contrôle de qualité, s'assurera que chaque réviseur d'entreprises aura suivi, durant les périodes visées à l'article 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, qui se terminent au 31 décembre de l'année civile écoulée, le minimum annuel d'heures de formation visé aux articles 1 et 5 de la présente norme.*

*Conformément à la réglementation applicable, le Conseil, le cas échéant par délégation, fait rapport périodiquement à la Chambre de renvoi et de mise en état des travaux de contrôle effectués en vertu du présent article.*

#### **IV. Sanctions**

##### **Article 8**

*Dans la mesure où le Conseil, le cas échéant par délégation et/ou à l'occasion du contrôle de qualité estimera, sur la base de la présente norme, les activités de formation permanente insuffisantes, l'historique inexistant ou insuffisamment documenté, il prendra les mesures appropriées telles un rappel à l'ordre ou une mesure d'ordre provisoire conformément aux articles 37 et 38 à 40 de la loi du 22 juillet 1953, y compris, le cas échéant, une proposition de renvoi en discipline.*

#### **V. Entrée en vigueur, abrogation et dispositions transitoires**

##### **Article 9**

*§ 1. La présente norme entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier de l'année civile qui suit son approbation par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et remplace la norme du 5 juillet 1991 qui est abrogée sauf pour les situations envisagées par le § 3.*

*§ 2. Le calcul des seuils et le contrôle des domaines visés aux articles 1<sup>er</sup>, 4 et 5 de la présente norme s'effectue pour la première fois à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année civile qui suit l'approbation de la présente norme par le Conseil.*

*§ 3. Si les dispositions de la présente norme sont plus sévères que les dispositions de la norme du 5 juillet 1991, le calcul des seuils et le contrôle des domaines visés aux articles 1<sup>er</sup>, 4 et 5 de la présente norme s'effectueront sur la base des dispositions de l'ancienne norme pour la formation permanente suivie avant l'entrée en vigueur de la présente norme ».*



# Chapitre 7

# Autres commissions et groupes de travail

Table des matières

1. Principes	265
2. Commissions	267
3. Groupes de travail	268
4. Comités	269



## 1. PRINCIPES

Conformément à l'article 22 du règlement d'ordre intérieur le Conseil de l'Institut a créé différentes commissions permanentes ou groupes de travail techniques ayant pour objectif d'aider le Conseil à suivre différentes problématiques complexes dans le cadre de la réalisation des missions de l'Institut. Ces commissions permanentes et groupes de travail sont composés de réviseurs d'entreprises personnes physiques et, dans certains cas, de personnes externes à la profession (magistrats, avocats, experts divers, etc.), ou de représentants d'autres organisations professionnelles.

En ce qui concerne les définitions, il y a la distinction entre :

- un comité : composé exclusivement de membres du Conseil de l'IRE ;
- un groupe de travail : chargé des missions techniques ponctuelles et composé également de membres extérieurs au Conseil de l'IRE ; un groupe de travail doit dépendre d'une commission à laquelle elle fait rapport ;
- une commission : mission permanente et composée de façon similaire.

Le Conseil de l'Institut a adopté les décisions de principe suivantes en ce qui concerne la participation aux commissions, groupes de travaux, comités et cellules, lors de sa réunion du 2 octobre 2009 :

*« Vu les articles 3, paragraphe 3, et 8, paragraphe 3, de l'AR du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises ;*

*Considérant que ces articles représentent les meilleurs principes pour la composition de toute commission, comité, groupe de travail, cellule,... de l'Institut ;*

*Constatant que ces principes, à l'exception de la condition d'ancienneté, ont été suivis antérieurement pour la composition de diverses commissions, comités, groupes de travail, cellules... ;*

*Décide que, sans préjudice aux dispositions légales et réglementaires complémentaires ou contraires visant des cas particuliers, un réviseur d'entreprises ne peut rejoindre ou continuer à faire partie d'une commission, comité, groupe de travail, cellule... de l'Institut s'il ne remplit pas ou plus les conditions d'éligibilité au Conseil, à l'exception de la condition d'ancienneté (art. 15, par. 2, de l'A.R. du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public), c'est-à-dire s'il se trouve dans l'une des situations suivantes :*

- a) être un cabinet de révision ;
- b) être en défaut de paiement de cotisations ;
- c) avoir été condamné à une peine de suspension ou de radiation soit par la commission de discipline, soit par la commission d'appel, faisant l'objet

- d'une procédure pendante respectivement devant la commission d'appel ou la Cour de cassation ;*
- d) avoir fait l'objet, depuis moins de trois ans, d'une peine disciplinaire autre que l'avertissement ;*
  - e) avoir fait l'objet, depuis moins de cinq ans, d'une peine de suspension inférieure à six mois ;*
  - f) avoir fait l'objet, depuis moins de dix ans, d'une peine de suspension de six mois au moins (sauf réhabilitation).*

Les comptes rendus des travaux de ces différents commissions et groupes de travail sont publiés chaque année dans le rapport annuel de l'Institut <sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. [www.ibr-ire.be/fra/pub\\_jaarverslag.aspx](http://www.ibr-ire.be/fra/pub_jaarverslag.aspx).

## 2. COMMISSIONS

- a) Commission des Normes d'exercice professionnel ;
- b) Commission Formation ;
- c) Commission du Stage ;
- d) Commission Contrôle de qualité ;
- e) Commission de Surveillance ;
- f) Commission Juridique ;
- g) Commission Publications ;
- h) Commission SME/SMP ;
- i) Commission Police collective ;
- j) Commission non marchand ;
- k) Commission Assurances ;
- l) Commission mixte des Relations internationales ;
- m) Commission mixte ICT (*Information and Communication Technology*) ;
- n) Commission IRE – OCM;
- o) Commission mixte notaires-réviseurs d'entreprises-IEC ;
- p) Commission Missions particulières.

### **3. GROUPES DE TRAVAIL**

- a) Groupe de travail anti-blanchiment ;
- b) Groupe de travail prospectus ;
- c) Groupe de travail implémentation des normes ISA ;
- d) Groupe de travail attestation non financière, Audit et développement durable ;
- e) Groupe de travail Marché public (cahier des charges) ;
- f) Groupe de travail CBFA-IRE « Réviseurs d'entreprises agréés » ;
- g) Groupe de travail UNIZO relatif au Code Buisse.

## 4. COMITES

- a) Comité de rédaction T.A.A. ;
- b) Comité bilatéral franco-belge ;
- c) Comité inter-instituts ;



# Chapitre 8 | Commission juridique



La Commission juridique est un organe consultatif qui a pour mission de fournir une réponse aux questions juridiques d'intérêt général sur lesquelles l'Institut souhaite prendre une position publique ou disposer pour lui-même d'un avis.

Appui technique aux organes de l'Institut, la Commission juridique rend des avis et contribue à l'élaboration d'une doctrine permettant de tracer les lignes de conduite pour les réviseurs d'entreprises.

Lorsque le Conseil de l'Institut estime que les avis de la Commission juridique sont particulièrement importants pour la profession, ceux-ci sont publiés dans le Rapport annuel de l'Institut.

La Commission juridique est composée non seulement de réviseurs d'entreprises, mais également de professeurs, d'avocats, de juristes d'entreprise, etc. Elle est par conséquent un lieu privilégié de confrontation d'idées et d'expériences.

Les questions dont la Commission juridique est saisie ont généralement trait au droit des sociétés ou aux règles organisant la profession de réviseur d'entreprises. En outre, la Commission juridique est attentive aux réformes législatives projetées et touchant de près ou de loin le révisorat d'entreprises.

La Commission juridique se réunit tous les deux mois.



# **PARTIE 5 | SUPERVISION PUBLIQUE**

## Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>La Chambre de renvoi et de mise en état</b>	<b>279</b>
<b>Chapitre 2</b>	<b>Le Conseil supérieur des Professions économiques</b>	<b>283</b>
<b>Chapitre 3</b>	<b>Comité d’avis et de contrôle de l’indépendance du commissaire</b>	<b>289</b>
<b>Chapitre 4</b>	<b>Le Procureur général</b>	<b>295</b>
<b>Chapitre 5</b>	<b>Le Ministre ayant l’Economie dans ses attributions</b>	<b>299</b>
<b>Chapitre 6</b>	<b>Les instances disciplinaires</b>	<b>303</b>



Répondant aux exigences de l'article 32 de la Directive audit, le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision, est composé du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, du Procureur général, de la Chambre de renvoi et de mise en état, du Conseil supérieur des Professions économiques, du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire et des instances disciplinaires (art. 43, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953).



# Chapitre 1

## La Chambre de renvoi et de mise en état



Dans le cadre de la réforme de la supervision publique de la profession il a été créé une Chambre de renvoi et de mise en état (art. 44 de la loi coordonnée de 1953) composée de trois membres externes à la profession de réviseur d'entreprises nommés par le Roi.

La création de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) vise à mieux scinder d'une part la procédure relative à l'instruction d'un dossier et d'autre part la décision de renvoi éventuel d'un réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires.

La Chambre de renvoi et de mise en état est notamment compétente pour la mise en état des dossiers disciplinaires instruits par le Conseil de l'Institut et pour lesquels elle dispose de la décision finale à réserver à l'issue de l'instruction quant à la décision de renvoi vers les instances disciplinaires.

La Chambre de renvoi et de mise en état est, en outre, compétente pour s'assurer du suivi des plaintes visant un réviseur d'entreprises qui lui sont adressées directement ou adressées au Conseil de l'Institut (art. 46, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953).

La Chambre de renvoi est également compétente pour apprécier la décision prise par le Conseil de l'Institut à l'issue d'un contrôle de qualité (art. 46, § 1<sup>er</sup>, f) de la loi coordonnée de 1953). Depuis le 31 août 2007, les conclusions des contrôles de qualité approuvées par le Conseil de l'Institut, autres que les propositions de renvoi vers la Commission de discipline, sont communiquées sur base trimestrielle à la Chambre de renvoi et de mise en état. Si celle-ci n'approuve pas les conclusions adoptées par le Conseil de l'Institut, elle lui renvoie les dossiers concernés au moyen d'une décision motivée. Ceci implique que le Conseil de l'Institut prenne une nouvelle décision qui ne doit pas nécessairement différer de la première, mais être différemment motivée.

La Chambre de renvoi et de mise en état dispose de son propre budget alimenté par une contribution provenant de l'Institut. Les modalités de fonctionnement de la Chambre de renvoi et de mise en état son réglées par les articles 15 à 23 de l'arrêté royal de surveillance.



## Chapitre 2

# Le Conseil supérieur des Professions économiques

### Table des matières

1. Généralités	285
2. Composition	286
3. Compétences	287



## 1. GENERALITES

Le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) a été créé en 1999, à l'occasion de l'entrée en vigueur de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Cet organisme existe cependant depuis la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat d'entreprises et a été réformé en 1993<sup>(1)</sup>.

Depuis 1999, cinq catégories de professionnels forment les « professions économiques » : les reviseurs d'entreprises, les experts-comptables, les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés. Ces cinq professions relèvent de la compétence de trois Instituts : l'Institut des Reviseurs d'Entreprises (IRE), l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et l'Institut Professionnel des Comptables et des Fiscalistes agréés (IPCF).

L'arrêté royal transposant la Directive audit, reconnaît le Conseil supérieur des Professions économiques comme l'organe de supervision publique pour approuver les nouvelles normes et recommandations (avec le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions) et comme l'organe responsable de la coopération entre les systèmes de supervision publique au niveau national et international.

---

(1) Cf. [www.cspe-hreb.be](http://www.cspe-hreb.be).

## 2. COMPOSITION (1)

Le Conseil supérieur des Professions économiques est composé de sept membres. Ces membres ne font pas partie des professions économiques. Le Roi nomme les membres ainsi que le Président du Conseil supérieur des Professions économiques. La nomination se fait sur proposition.

Quatre membres, dont l'un doit être représentant des petites et moyennes entreprises, sont proposés par le Conseil central de l'Economie (CCE). Ce Conseil fut créé en 1948 dans l'objectif d'émettre des avis sur des thèmes présentant un intérêt pour l'économie nationale belge. Cet organe est composé de manière paritaire de représentants des organisations des travailleurs et des organisations patronales.

Trois membres sont proposés par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions, le Ministre des Finances et le Ministre qui a les Classes moyennes dans ses attributions.

Le *Moniteur belge* du 30 novembre 2006 a publié, dans sa seconde édition, un arrêté royal du 23 novembre 2006 portant nomination de membres du Conseil supérieur des Professions économiques.

---

(1) Cf. [www.cspe-hreb.be](http://www.cspe-hreb.be).

### 3. COMPETENCES

En 1985, le Conseil supérieur des Professions économiques était initialement chargé de donner des avis relatifs aux dispositions réglementaires, normatives et légales ayant trait à l'exercice de la profession de reviseur d'entreprises.

En 1993, le législateur a étendu les compétences du Conseil supérieur en le chargeant par ailleurs de donner des avis relatifs aux dispositions réglementaires, normatives et légales ayant trait à la profession d'expert-comptable.

En 1999 le législateur a, à nouveau, revu et élargi les compétences du Conseil supérieur à l'émission d'avis concernant les conseils fiscaux, les comptables agréés et les comptables-fiscalistes agréés.

En 2007, le Conseil supérieur a reçu la compétence d'approuver ou non les normes et recommandations présentées par le Conseil de l'Institut, en vertu de l'article 30 de la loi coordonnée de 1953.

La loi coordonnée de 1953 a désigné le CSPE en qualité d'organe chargé de la coopération nationale entre les organes du système belge de supervision publique ainsi que de la coopération internationale tant avec les systèmes de supervision publique des Etats Membres de l'UE qu'avec les autorités compétentes des pays tiers avec lesquels il existe un accord international prévoyant une clause de réciprocité.



## Chapitre 3

# Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire <sup>(1)</sup>

### Table des matières

<b>1. Généralités</b>	291
<b>2. Composition</b>	292
<b>3. Compétences</b>	293
3.1 Compétence d'avis	293
3.2 Compétence d'autorisation	293
3.3 Compétence décisionnelle en matière d'introduction de dossier disciplinaire	293
<b>4. Financement</b>	294

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 203-205.



## 1. GENERALITES

L'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés, tel que modifié par la loi *corporate governance* du 2 août 2002 et remplacé par l'article 100 de la loi du 20 juillet 2006 prévoit la création d'un Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ci-après l'ACCOM) doté de la personnalité juridique et ayant son siège à Bruxelles.

Les dispositions légales et réglementaires relatives à la composition et au fonctionnement de l'ACCOM sont entrées en vigueur le jour de la publication au *Moniteur belge* de l'arrêté royal du 4 avril 2003<sup>(1)</sup> créant l'ACCOM, à savoir le 19 mai 2003. Les autres dispositions, notamment les compétences d'avis et d'introduction d'un dossier disciplinaire par l'ACCOM, sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> septembre 2003.

---

(1) Arrêté royal du 4 avril 2003 en exécution de l'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés, visant la création du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003, p. 27161 et s.

## **2. COMPOSITION**

L'ACCOM est composé de neuf membres indépendants de la profession de réviseur d'entreprises et nommés par le Roi sur proposition du Ministre de l'Economie et du Ministre de la Justice pour une période renouvelable de cinq ans.

L'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM prévoit que le Conseil supérieur des Professions économiques ainsi que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises désignent chacun un expert effectif et un expert suppléant, qui sont invités à participer aux réunions mais ne peuvent pas participer aux décisions.

Aussi bien les membres de l'ACCOM que les experts sont soumis au secret professionnel.

### **3. COMPETENCES**

#### **3.1 Compétence d'avis**

L'ACCOM est compétent pour délivrer, à la demande du commissaire, un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de ses fonctions.

En cas de demande d'avis, le Président de l'ACCOM peut demander au commissaire de lui remettre un dossier complet, dans les trois jours ouvrables.

L'ACCOM est également compétent pour fournir un avis concordant sur la dérogation accordée par le Conseil relative à l'interdiction pour les réviseurs d'entreprises d'exercer un mandat d'administrateur au sein d'une société commerciale.

L'ACCOM rendra ensuite un avis dans les quinze jours ouvrables qui suivent la remise d'un dossier complet.

#### **3.2 Compétence d'autorisation**

L'ACCOM est également compétent pour émettre une autorisation dans le cadre de la règle de limitation des honoraires non audit, règle « *one to one* », prévue à l'article 133, paragraphes 5 à 7, du Code des sociétés. Selon cette règle les honoraires non audit (hors audit d'acquisition) ne peuvent, en principe, excéder les honoraires audit (art. 134, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés) dans les sociétés cotées et celles faisant partie d'un groupe tenu de publier et de déposer des comptes consolidés ainsi que dans les filiales de ces sociétés.

#### **3.3 Compétence décisionnelle en matière d'introduction de dossier disciplinaire**

L'ACCOM peut également introduire un dossier auprès de la Commission de discipline, en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. A cet effet, il peut demander toute information utile à l'IRE. Le Président de l'IRE ou son représentant doivent transmettre les informations demandées dans les cinq jours ouvrables.

Dans l'exercice de cette mission, l'ACCOM peut demander des informations concernant l'ensemble de la profession qui devront lui être transmises par le Président de l'IRE ou son représentant dans le mois.

#### **4. FINANCEMENT**

L'ACCOM est financé en partie par les cotisations de l'IRE et en partie par les cotisations des entreprises qui sont tenues d'établir et de déposer leurs comptes annuels et leurs comptes consolidés (0,50 EUR par comptes annuels déposés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004).

Pour la première année de fonctionnement, la partie du montant à verser par l'IRE avait été fixée à 60.000 EUR.

Pour les autres années, le montant du budget de l'ACCOM est fixé sur base du calcul des frais de l'année précédente, avec un maximum de 300.000 EUR.

# Chapitre 4 | Le Procureur général



Le Procureur général près la Cour d'appel du ressort dont dépend le réviseur d'entreprises intéressé participe à la supervision publique de la profession en pouvant d'initiative saisir la Chambre de renvoi et de mise en état ou bien encore directement la Commission de discipline. Le Procureur général dispose également de la compétence d'interjeter appel ou d'introduire un pourvoi en cassation à l'encontre d'une décision prononcée par les instances disciplinaires.



## **Chapitre 5**

# **Le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions**



Depuis l'entrée en vigueur du nouveau processus relatif à l'établissement des normes et recommandations, les textes normatifs ne peuvent sortir leurs effets qu'après avoir reçu approbation du Conseil supérieur des Professions économiques et du Ministre ayant L'Economie dans ses attributions. Elles font l'objet d'un avis publié au *Moniteur belge* (art. 30 de la loi coordonnée de 1953).

En raison du fait que le Conseil de l'Institut ne dispose plus de la compétence d'approbation définitive des normes et recommandations, il est prévu que le Conseil supérieur des Professions économiques doive entendre un représentant du Conseil de l'Institut avant de délibérer sur les projets de normes et recommandations.

Il est à noter qu'en ce qui concerne les dispositions spécifiques des normes relatives aux entités d'intérêt public, le Conseil supérieur des Professions économiques peut consulter la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA). Cette consultation est obligatoire concernant les normes relatives au contrôle de qualité.



## **Chapitre 6 | Les instances disciplinaires**



La discipline au sein de la profession de réviseur d'entreprises, élément essentiel de la supervision publique, est assurée par une Commission de discipline (en première instance), ainsi que par une Commission d'appel (en degré d'appel). La Commission de discipline et la Commission d'appel sont toutes deux composées d'une chambre francophone et d'une chambre néerlandophone.

Ces organes disciplinaires sont entièrement indépendants à l'égard des organes de l'Institut ; ils sont instaurés et composés en vertu des articles 58 et 63 de la loi coordonnée de 1953.

En première instance, la Commission de discipline est composée de trois membres, à savoir, le Président qui est un juge en fonction au Tribunal de Commerce au moment de sa nomination et qui est nommé par le Roi, un membre indépendant de la profession nommé par le Roi et un réviseur d'entreprises désigné par le Conseil de l'Institut (art. 58 de la loi coordonnée de 1953). La Commission de discipline peut être saisie soit par la Chambre de renvoi et de mise en état, soit par le Procureur général près la Cour d'appel.

En degré d'appel, la Commission d'appel est composée de cinq membres, à savoir trois magistrats nommés par le Roi et deux réviseurs nommés par l'assemblée générale (art. 63, § 2 de la loi coordonnée de 1953). Le Président doit avoir la qualité de conseiller en fonction auprès d'une Cour d'appel au moment de sa nomination.

La procédure disciplinaire est décrite aux articles 58 à 75 de la loi coordonnée de 1953 et aux articles 24 à 34 de l'arrêté royal de surveillance. Les peines disciplinaires sont l'avertissement, la réprimande, l'interdiction d'accepter ou de poursuivre certaines missions, la suspension d'une durée maximale d'un an et la radiation (art. 73 de la loi coordonnée de 1953). La loi prévoit également la possibilité pour un cabinet de révision condamné à une peine de suspension d'un mois maximum de poursuivre ses activités moyennant le paiement préalable d'une somme égale à autant de fois 500 euros qu'il compte d'associés ayant la qualité de réviseur d'entreprises multiplié par le nombre de jours ouvrables de suspension.

En ce qui concerne les stagiaires, la Commission du stage agit en qualité d'organe disciplinaire en premier degré (art. 76 de la loi coordonnée de 1953).

La Commission d'appel est compétente pour connaître d'un recours dirigé contre une décision de la Commission du stage.

Conformément à l'article 75, § 2 de la loi coordonnée de 1953, la Commission de discipline et la Commission d'appel peuvent décider de la publication de leur décision et de ses modalités.

Des extraits des décisions des organes disciplinaires étaient publiés jusqu'en 2003, de manière anonyme, dans le Rapport annuel du Conseil de l'Institut.

A partir de 2004, un résumé des décisions disciplinaires intervenues est effectué, dans le Rapport annuel du Conseil de l'Institut, par un professeur d'université

indépendant de la profession de réviseur d'entreprises <sup>(1)</sup>. Les références aux décisions disciplinaires sont également reprises dans le Vademecum.

Le Conseil a décidé qu'à partir de 2004, les extraits des décisions disciplinaires rendues anonymes sont publiées *in extenso*, dans leur langue originale, sur le site internet de l'Institut <sup>(2)</sup>. Ceci a l'avantage d'offrir plus de transparence et garantit une mise à jour régulière des dernières décisions disciplinaires intervenues. Cette publication est aujourd'hui rendue obligatoire par la législation (art. 74 de la loi coordonnée de 1953).

La Cour de cassation, après avoir été saisi par un pourvoi formé selon les règles prévues par le Code judiciaire, exerce un contrôle sur la légalité des décisions rendues par la Commission d'appel. Si la Cour de cassation estime le pourvoi fondé, elle casse la décision et renvoie le dossier vers la Commission d'appel qui statuera à nouveau, autrement composée, en devant se conformer au point de droit tranché par la Cour de cassation.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 311.

(2) Cf. [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be), rubrique "Documentation".

# **PARTIE 6 | DEONTOLOGIE**

## Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994)</b>	309
<b>Chapitre 2</b>	<b>Incompatibilités et indépendance</b>	313
<b>Chapitre 3</b>	<b>Activités professionnelles et missions compatibles</b>	377
<b>Chapitre 4</b>	<b>Secret professionnel</b>	407
<b>Chapitre 5</b>	<b>Relations avec la clientèle et honoraires</b>	451
<b>Chapitre 6</b>	<b>Responsabilité et assurance de la responsabilité civile</b>	467
<b>Chapitre 7</b>	<b>Relations avec les confrères</b>	485
<b>Chapitre 8</b>	<b>Sollicitation de services et publicité</b>	495
<b>Chapitre 9</b>	<b>Relations avec les membres de l'IEC et de l'IPCF dans le cadre de l'exercice de la profession</b>	513



## Chapitre 1

# Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (*M.B.*, 18 janvier 1994)



## AVERTISSEMENT

Il est précisé dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive européenne 2006/43/CE (*M.B.*, 27 avril 2007, p. 22873, voir point 13 des commentaires généraux) que l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises devra faire l'objet de modifications afin de l'adapter aux modifications apportées à la loi du 22 juillet 1953 à la suite de la transposition de la Directive audit.

Ce rapport au Roi stipule également que le principe d'indépendance pourra être plus précisément défini dans un arrêté d'exécution de la loi de 1953, tel que l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, en tenant compte notamment des dernières évolutions internationales en la matière (voir commentaire de l'article 14 du rapport au Roi).

Les obligations relatives aux interdictions et aux sociétés de moyens, ou liées à l'organisation de la discipline (art. 4, 5 et 29 à 36 de l'A.R. du 10 janvier 1994), ont été abrogées par l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (*M.B.*, 29 juin 2007, p. 35873). Elles ont, pour la plupart, été reprises dans d'autres instruments réglementaires (voir notamment les art. 24 à 36 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 27 avril 2007, et l'article 13 de la loi coordonnée de 1953, concernant les interdictions).

L'arrêté royal de 1994 ne peut constituer à lui seul la seule base de référence pour l'ensemble des dispositions déontologiques applicables au réviseur d'entreprises. Diverses dispositions sont en effet reprises dans d'autres instruments ou normatifs, tels par exemple (i) la loi coordonnée de 1953 (notamment le chapitre III sur les droits et obligations des réviseurs d'entreprises), (ii) le Code des sociétés (notamment les articles 133 et 134), (iii) l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (notamment l'article 183), (iv) les avis de l'ACCOM sur les prestations compatibles ou incompatibles, (v) les normes et recommandations de l'Institut visés à l'article 30, § 1<sup>er</sup>, de la loi coordonnée de 1953, (vi) les avis, circulaires et communications de l'Institut visés à l'article 30, § 5, de la loi coordonnée de 1953 ainsi que (vii) les lignes de conduite adoptées par les trois Instituts représentant les professions économiques.



# Chapitre 2 | Incompatibilités et indépendance

## Table des matières

<b>1. Les incompatibilités applicables au réviseur d'entreprises</b>	317
1.1 Dispositions légales et réglementaires	317
1.1.1 Loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises	317
1.1.2 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE (extraits)	321
1.1.3 Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises	322
<b>2. Indépendance du réviseur d'entreprises – dispositions générales</b>	324
2.1 Dispositions légales et réglementaires	324
2.1.1 Loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises	324
2.1.2 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE (extraits)	325
2.1.3 Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises	327
2.1.4 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (extraits)	329
2.1.5 Commentaire général de la loi coordonnée de 1953 et de l'arrêté royal du 10 janvier 1994	331
2.2 Application des principes d'indépendance dans l'exercice d'une mission révisoriale	334
2.2.1 Relations de parenté et d'alliance	334
2.2.2 Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée	335
2.2.3 Mode de rémunération	337
2.2.4 Indépendance financière	337
2.2.5 Interdiction de participer aux décisions de gestion	337
2.2.6 Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration	338
<b>3 Cas d'application</b>	340
3.1 Apport en nature et expertise – Respect du secret professionnel	340
3.2 Compatibilité entre l'exercice d'une fonction d'enseignant et le contrôle d'un établissement d'enseignement	340
3.3 Expert d'un comité de gestion d'hôpital	341
3.4 Fonds de garantie – expert externe – membre du comité de gestion	342
3.5 Administrateur délégué dans une ASBL	343
3.6 Possibilité pour un réviseur d'entreprises de siéger au sein du comité consultatif d'une fondation étrangère	344
3.7 Mandat de liquidateur dans une ASBL	344
3.8 Possibilité pour un réviseur d'entreprises d'accepter la qualité de membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale	345
3.9 Compatibilité du mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA avec la profession de réviseur d'entreprises	346

3.10	Exercice de la profession par un réviseur d'entreprises sous contrat d'emploi à titre principal bénéficiant à titre accessoire d'un statut d'indépendant	346
3.11	Participation d'un réviseur d'entreprises dans une société de comptables IPCF	347
3.12	Double appartenance en Belgique ou à l'étranger	347
3.13	Interdiction de confier des mandats de commissaire en location gérance	348
<b>4.</b>	<b>Indépendance du réviseur d'entreprises – dispositions spécifiques au commissaire</b>	<b>350</b>
4.1	L'article 133 du Code des sociétés	350
4.1.1	L'article 133, § 1er et 2, du Code des sociétés – Principes généraux	350
4.1.2	L'article 133, § 3, du Code des sociétés – Période de viduité de deux ans (« <i>cooling-off period</i> »)	350
4.1.3	L'article 133, § 4, du Code des sociétés – Extension de l'interdiction posée au § 2 en raisons des liens de certaines personnes avec le commissaire	351
4.1.4	L'article 133, § 5, du Code des sociétés – Limitation des prestations de services compatibles (règle « <i>one to one</i> »)	352
4.1.5	L'article 133, § 6, du Code des sociétés – Dérogations à la règle « <i>one to one</i> »	353
4.1.6	L'article 133, § 7, du Code des sociétés – Calcul de la règle « <i>one to one</i> »	355
4.1.7	Article 133, § 8, du Code des sociétés – Situations de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire	357
4.1.8	L'article 133, § 9, du Code des sociétés – Prestations de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire.	359
4.1.9	L'article 133, § 10, du Code des sociétés – Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire	360
4.2	L'article 134 du Code des sociétés – Publication des honoraires	362
4.3	L'article 526bis, § 6, du Code des sociétés – Informations à fournir par le commissaire au comité d'audit concernant son indépendance	366
4.4	Normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire	366
4.5	Cas d'application	367
4.5.1	Mandats successifs de commissaire et liquidateur	367
4.5.2	Règles d'indépendance après la démission en tant que réviseur d'entreprises	368
4.5.3	Fonction d'audit interne	369
4.5.4	Assistance en cas de difficulté administrative temporaire	370
4.5.5	La notion de « montant fixe » prévue à l'article 134 du Code des sociétés	371
4.5.6	Présence aux réunions du conseil d'administration	372

<b>5. Jurisprudence disciplinaire</b>	373
5.1 Principe de l'indépendance	373
5.2 Relations de parenté et d'alliance	373
5.2.1 Actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise	373
5.2.2 Administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société	373
5.2.3 Employé ou professionnel indépendant contribuant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation	374
5.3 Absence d'indépendance financière avec la société contrôlée	374
5.4 Absence d'indépendance en raison d'une situation financière difficile	374
5.5 Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée	374
5.6 Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration	375



# 1. LES INCOMPATIBILITES APPLICABLES AU REVISEUR D'ENTREPRISES

## 1.1 Dispositions légales et réglementaires

La loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises ainsi que l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises contiennent les dispositions visant les incompatibilités applicables au réviseur d'entreprises. Au contraire des règles relatives à l'indépendance du réviseur d'entreprises qui sont parfois formulées de manière générale, les dispositions relatives aux incompatibilités énoncent un ensemble de situations dont la survenance implique *de plano* l'impossibilité pour le réviseur d'entreprises d'exercer des missions révisorales.

### 1.1.1 Loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises

L'article 13 de la loi coordonnée de 1953 prévoit des règles d'empêchement, formulées comme suit :

« § 1er. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités ou poser des actes incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de sa fonction.

§ 2. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions de révision dans les situations suivantes :

- a) exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision;
- b) exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale;
- c) exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.

Le point a) ne s'applique pas aux fonctions exercées dans l'enseignement.

§ 3. En ce qui concerne le point a) et le point b) visés au paragraphe 2, une dérogation peut être accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. ».

L'ancien article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 qui prévoyait notamment l'interdiction absolue pour les réviseurs d'entreprises d'exercer des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de sociétés à forme commerciale autres que professionnelles et interprofessionnelles a été modifié à la lumière de l'article 4 de la Directive audit qui prévoit uniquement l'interdiction d'exercer des activités compromettant l'honorabilité des contrôleurs légaux<sup>(1)</sup>. Ainsi, le nouvel article 13 de la loi coordonnée de 1953 prévoit des incompatibilités liées à l'exercice de missions révisorales mais sans interdire de porter le titre de réviseur d'entreprises.

L'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953 prévoit uniquement l'interdiction d'exercer des activités compromettant l'honorabilité des contrôleurs légaux, dans la mesure où la plupart des incompatibilités ne sont plus absolues, puisque des dérogations peuvent être accordées par le Conseil de l'Institut, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Désormais, la loi prévoit une interdiction pour le réviseur d'entreprises d'exercer des missions révisorales (mais n'interdit plus, comme c'était le cas auparavant, le port du titre) dans les circonstances suivantes (nouvel art. 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953) :

- a) lorsqu'il exerce la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision ;
- b) lorsqu'il exerce une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;
- c) lorsqu'il exerce la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.

Le point a) n'est pas d'application pour les fonctions exercées dans l'enseignement. Comme c'était déjà le cas auparavant, un enseignant peut donc, sous certaines conditions, porter le titre de réviseur d'entreprises et exercer des missions révisorales.

En ce qui concerne le point a) et le point b), une dérogation peut être accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Le Conseil de l'Institut<sup>(2)</sup> entend ne pas octroyer de dérogations dans les cas où l'exercice du mandat d'administrateur pourrait heurter le principe de dignité qui préside à la profession (art. 13 de la loi coordonnée de 1953). Les critères pouvant être pris en considération, seront, par exemple, le contenu de l'objet social, les éventuelles irrégularités manifestes au regard du Code des sociétés ou

---

(1) Cf. IRE, Communication aux membres relative à la transposition de la Directive européenne du 17 mai 2006, 27 avril 2007.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 65.

d'autres législations, etc. Le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> entend également, en matière de dérogations, prendre en compte, essentiellement, le risque, matérialisé dès à présent par des éléments concrets (clignotants), que la société dont le réviseur d'entreprises souhaite être administrateur tombe en faillite. Au moment de l'octroi d'une éventuelle dérogation, il invitera d'ailleurs les réviseurs d'entreprises concernés à veiller à présenter leur démission de leur fonction d'administrateur dès que les circonstances seraient modifiées et laisseraient craindre une faillite à court ou moyen terme.

Au point b), les mots « exercer directement ou indirectement » ont été rajoutés afin de rendre la disposition applicable, par exemple, à l'exercice d'activités commerciales au travers d'une société unipersonnelle.

Dans le respect de l'intérêt public belge, des principes de l'intégrité et de l'objectivité décrits à l'article 21 de la Directive ainsi qu'au regard des exigences de compétence et de diligence, il peut être requis d'un réviseur d'entreprises qu'il exerce sa profession en Belgique en tant qu'indépendant non-commerçant. Le Conseil de l'Institut a toutefois la compétence pour accorder des dérogations individuelles. Il ne peut être déduit de ce qui précède qu'un contrôleur légal d'un Etat membre de l'Union européenne qui est autorisé à effectuer le contrôle légal des comptes annuels en Belgique ne peut plus exercer ses activités dans le cadre d'un contrat de travail à l'étranger<sup>(2)</sup>.

La dimension sociale du mandat de commissaire notamment vis-à-vis du conseil d'entreprise implique également que cette fonction ne peut, eu égard l'intérêt public belge, être exercée dans le cadre d'un contrat de travail ou par un commerçant en Belgique.

A la lumière de ces développements, il convient également d'interpréter l'article 12, § 2, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 au regard de l'article 13, § 2, de la loi coordonnée de 1953 et de considérer que cette interdiction, désormais non absolue, ne vise plus les personnes qui exercent un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 64.

(2) Cf. Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007, commentaire de l'article 23.

Cette distinction entre les activités et mandats civils d'une part, commerciaux d'autre part, paraît être essentiellement pertinente au regard des articles 5, 6 et 8 de la loi coordonnée de 1953, qui excluent qu'un failli ou ancien failli ne puisse être ou demeurer inscrit au registre public (le cas échéant, en tenant compte des sanctions qui peuvent découler, pour l'administrateur d'une société faillie, de l'application des dispositions de l'A.R. n° 22 du 24 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités) <sup>(1)</sup>. Il serait dommageable en effet pour l'intérêt public qu'un réviseur d'entreprises, en charge de missions révisorales permanentes, soit brutalement privé du droit de les exercer, à la suite d'une faillite personnelle ou de la faillite de la société dont il serait l'administrateur.

L'interdiction prévue à l'article 13 § 2 de la loi coordonnée de 1953 est étendue pendant les trois ans qui précèdent l'entrée en fonction en tant que commissaire. Ceci concerne les personnes qui ont accompli des activités d'administrateur ou de gérant avant d'accéder à la profession du réviseur d'entreprises.

Le paragraphe 3 de l'article 12 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 contient-il une règle qui a pour objet d'éviter la perte d'indépendance du réviseur d'entreprises qui serait invité postérieurement à l'accomplissement de son mandat à exercer un mandat de gestion qui l'amènerait par ailleurs à renoncer à sa qualité de réviseur d'entreprises <sup>(2)</sup>? Cette disposition doit également être interprétée à la lumière de l'article 13, § 2, de la loi coordonnée de 1953 et ne plus viser les personnes qui exercent un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale.

Cette hypothèse est également prévue à l'article 133, §§ 2 et 3, du Code des sociétés qui prévoit toutefois une période de viduité de deux ans après l'accomplissement d'une mission et non de trois. Le cas échéant, il conviendrait que la période de viduité s'aligne sur celle du Code des sociétés ainsi que notamment sur celle prévue dans la Recommandation européenne du 16 mai 2002 <sup>(3)</sup> (point B, 3).

Il est également intéressant d'observer que l'article 12, § 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 précise l'interdiction faite au réviseur d'entreprises, à ses associés, aux membres de son personnel et à ses stagiaires de représenter les intérêts d'une entreprise contrôlée. Toutefois, l'interdiction est assortie d'une exception concernant la représentation dans le cadre d'une autre mission légale ou d'une mission qui va inévitablement de pair avec la mission révisorale.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 63-65.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 29-30.

(3) Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux, *JOUE*, L 191 du 19 juillet 2002, p. 22-57.

### 1.1.2 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE (extraits)

(...) « 13. S'agissant des mesures prévues par la Directive en matière d'indépendance (art. 21 et 22 et considérant 11), notre législateur avait déjà très largement anticipé, via la loi du 2 août 2002 dite de « corporate governance », les dispositions à transposer :

*Par ailleurs, l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises fera l'objet de modifications visant à s'adapter à l'ensemble des adaptations de la loi de 1953 dues à la transposition de la Directive. Ainsi, par exemple, les articles 4 et 5 du chapitre II (dispositions relatives aux interdictions), ainsi que les articles 33 à 36 du chapitre VII (dispositions relatives à la procédure disciplinaire) de l'arrêté royal précité du 10 janvier 1994 devront être abrogés. Les dispositions relatives aux interdictions sont en effet reprises dans la loi du 22 juillet 1953, et en particulier dans le nouvel article 13. Les dispositions relatives à la procédure disciplinaire sont dorénavant prévues dans le nouvel arrêté organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises. »*

(...)

*« 22. Lorsqu'un contrôleur légal originaire d'un Etat membre de l'Union européenne souhaite, dans le cadre de l'article 14 de la Directive, effectuer en Belgique le contrôle des comptes annuels, il est soumis entre autres à l'interdiction de n'exercer aucune fonction en tant qu'employé, sauf en tant qu'employé d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision. Cette interdiction vaut tant pour ses activités en Belgique que pour celles exercées à l'étranger, sous réserve de dérogation individuelle accordée par le Conseil de l'Institut après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire. » (...)*

Commentaire des articles

(...)

« Art. 22.

*Les points 1° au 3° de l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 sont abrogés.*

*Seule la formulation du point 4° de l'ancien article 7bis a été maintenue étant donné qu'à la lumière de la Directive, le réviseur d'entreprises est autorisé à exercer les fonctions visées précédemment par l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953, aux points 1 à 3. La Directive ne prévoit que l'interdiction d'exercer des activités mettant en péril l'honorabilité du contrôleur légal.*

*Art. 23*

*Renumérotation de l'article 7bis, 4° de la loi du 22 juillet 1953, qui devient l'article 13 de ladite loi.*

*Un nouveau paragraphe prévoit une interdiction pour les réviseurs d'entreprises d'effectuer des missions de contrôle dans certaines circonstances :*

- l'exercice de la fonction d'employé, excepté celle pour un autre réviseur d'entreprises ou un autre cabinet de révision ;*
- l'exercice direct ou indirect d'une activité commerciale, sous réserve de l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles ; le nouvel article 13, § 2, b), de la loi de 1953 a été précisé conformément à l'avis du Conseil d'Etat, en ce qui concerne les mandats d'administrateurs dans une société commerciale ;*
- l'exercice de la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.*

*Le point a) ne s'applique pas aux fonctions exercées dans l'enseignement.*

*En ce qui concerne le point a) et le point b) visés au paragraphe 2, une dérogation peut être accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.*

*Dans le respect de l'intérêt public belge, de l'intégrité et de l'objectivité tels que décrits à l'article 21 de la Directive ainsi que de la compétence et de la diligence, il peut être requis d'un réviseur d'entreprises qu'il exerce sa profession en Belgique en tant qu'indépendant non-commerçant. Le Conseil de l'Institut a toutefois la compétence d'accorder des dérogations individuelles. Il ne peut être déduit de ce qui précède qu'un contrôleur légal d'un Etat membre de l'Union européenne qui est autorisé à effectuer le contrôle légal des comptes annuels en Belgique ne peut plus exercer ses activités dans le cadre d'un contrat de travail à l'étranger.*

*La dimension sociale du mandat de commissaire notamment vis-à-vis du conseil d'entreprise implique que cette fonction ne peut, eu égard l'intérêt public belge, être exercée dans le cadre d'un contrat de travail ou par un commerçant en Belgique. »*

### *1.1.3 Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises*

L'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises adopté en exécution de la loi du 21 février 1985 contient un chapitre III consacré « *aux règles particulières relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission révisoriale* ». Il trouve dès lors à s'appliquer, non pas uniquement aux mandats de commissaire mais bien à l'ensemble des missions

révisorales. Le présent vademecum consacre un commentaire général à cet arrêté royal (cf. *infra*, chapitre II, point 2).

L'arrêté royal du 10 janvier 1994 contient en son article 12 une disposition visant les incompatibilités applicables aux réviseurs d'entreprises. L'article 12 précise notamment la durée pendant laquelle certaines des incompatibilités prévues par l'article 13 de la loi coordonnée 1953 trouvent à s'appliquer.

L'article 12 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 précise que :

*§ 1<sup>er</sup>. Le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune mission révisorale dans une entreprise où il exerce ou a exercé pendant les trois années précédentes soit des fonctions d'administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction. Un membre du personnel ou un stagiaire du réviseur d'entreprises qui se trouverait dans une telle situation ne pourrait prendre aucune part dans l'exécution de cette mission révisorale.*

*§ 2. A l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission révisorale ou qui en résulte, le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit. Cette règle s'applique aux membres de son personnel et à ses stagiaires.*

*§ 3. Il est interdit au réviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission révisorale ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat, autre qu'une mission révisorale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission. Il importe peu que ledit contrôle s'exerce dans le cadre d'une mission de commissaire.*

## **2. INDEPENDANCE DU REVISEUR D'ENTREPRISES – DISPOSITIONS GENERALES**

### **2.1 Dispositions légales et réglementaires**

#### *2.1.1 Loi coordonnée du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises*

La loi coordonnée de 1953 prévoit des règles d'indépendance du réviseur d'entreprises. Ces règles s'appliquent à toutes les missions révisorales, en ce compris le mandat de commissaire.

L'article 14, § 1<sup>er</sup>, de la loi coordonnée de 1953 contient le principe de l'indépendance du réviseur d'entreprises en ces termes : « *Le réviseur d'entreprises s'acquitte en toute indépendance par rapport aux personnes concernées des missions révisorales qui lui sont confiées.* ».

Le second paragraphe de cette disposition détermine le champ d'application des règles d'indépendance et précise les personnes auxquelles doivent être étendues les conséquences d'une situation mettant en cause l'indépendance d'un réviseur d'entreprises.

« *Toute situation où l'indépendance d'un réviseur d'entreprises est compromise, au travers d'une situation de conflit d'intérêt, ou autrement, met également en cause l'indépendance :*

- a) du cabinet de révision dont l'intéressé est associé, membre de l'organe de gestion ou représentant permanent ;*
- b) de ses associés ;*
- c) des membres de l'organe de gestion du cabinet de révision visé sous le point a) ;*
- d) des réviseurs d'entreprises membres du réseau dont le réviseur d'entreprises est membre. »*

Enfin, le troisième paragraphe de l'article 14 énonce les conditions d'exécution de la mission permettant de garantir l'indépendance du réviseur d'entreprises.

« *Le réviseur d'entreprises doit :*

- 1° disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement ;*
- 2° s'acquitter avec la diligence requise et en toute indépendance des missions révisorales qui lui sont confiées ;*

- 3° *ne pas accepter des missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de son exercice ;*
- 4° *ne pas exercer d'activités incompatibles avec l'indépendance de sa fonction ;*
- 5° *consigner dans les documents de travail tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques . »*

### *2.1.2 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE (extraits)*

(...) « 13. S'agissant des mesures prévues par la Directive en matière d'indépendance (art. 21 et 22 et considérant 11), notre législateur avait déjà très largement anticipé, via la loi du 2 août 2002 dite de « corporate governance », les dispositions à transposer.

Par ailleurs, l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises fera l'objet de modifications visant à s'adapter à l'ensemble des adaptations de la loi de 1953 dues à la transposition de la Directive. Ainsi, par exemple, les articles 4 et 5 du chapitre II (dispositions relatives aux interdictions), ainsi que les articles 33 à 36 du chapitre VII (dispositions relatives à la procédure disciplinaire) de l'arrêté royal précité du 10 janvier 1994 devront être abrogés. Les dispositions relatives aux interdictions sont en effet reprises dans la loi du 22 juillet 1953, et en particulier dans le nouvel article 13. Les dispositions relatives à la procédure disciplinaire sont dorénavant prévues dans le nouvel arrêté organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises. »

(...)

Commentaire des articles

(...)

« Art. 24

(...)

*Le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 14 de la loi (ancien article 8) consacre le principe d'indépendance. Les mots « missions de révision » sont remplacés par les mots « missions révisorales » afin de se conformer aux autres dispositions légales où il est question de missions révisorales.*

*Le principe d'indépendance pourra être plus précisément défini dans un arrêté d'exécution de la loi de 1953, tel que l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux*

*obligations du réviseur d'entreprises, en tenant compte notamment des dernières évolutions internationales en la matière.*

*La notion d'indépendance d'apparence, qui n'est qu'un aspect du principe général d'indépendance, est consacrée par l'article 22, 2<sup>o</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> de la Directive.*

*Dans son avis 2005/5 du 27 octobre 2005 et dans son avis 2006/1 du 17 mars 2006, le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire considère que l'indépendance d'apparence constitue un aspect essentiel du principe plus général d'indépendance, ainsi que cela était déjà souligné dans le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.*

*L'annexe à la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE précise (J.O.C.E., L.191 du 19 juillet 2002, p. 34) que la notion d'indépendance du contrôleur légal doit être abordée sous deux aspects à savoir d'une part l'indépendance d'esprit, et d'autre part l'indépendance d'apparence.*

*La nouvelle version du Code éthique de l'IFAC (juin 2005) (section 290.8), entrée en vigueur le 30 juin 2006, précise également que l'indépendance requiert une indépendance d'esprit et une indépendance d'apparence.*

*Le principe d'indépendance repris dans la loi du 22 juillet 1953 et dans des textes internationaux recouvre différents aspects. L'indépendance d'apparence en est un.*

*Le deuxième paragraphe vise à reprendre dans une disposition légale le principe déjà actuellement repris à l'article 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 selon lequel toute situation qui compromet l'indépendance d'un réviseur d'entreprises s'étend à ses associés.*

*Ce principe vise toutes les obligations déontologiques applicables au réviseur d'entreprises que ce soit au travers de dispositions légales ou réglementaires fédérales, communautaires ou régionales ou encore au travers de dispositions normatives.*

*Il s'applique à toute mission révisoriale et pas uniquement au mandat de commissaire et il vise également, le cabinet de révision dont l'intéressé est associé, membre de l'organe de gestion ou représentant permanent ainsi que les membres de l'organe de gestion du cabinet de révision concerné et les réviseurs d'entreprises membres du réseau dont le réviseur d'entreprise est membre.*

*Le troisième paragraphe donne un aperçu non exhaustif des obligations des réviseurs d'entreprises dans le cadre de l'exercice de leurs missions.*

*Les points 2<sup>o</sup> à 5<sup>o</sup> de l'ancien article 18ter, § 1<sup>er</sup> sont renumérotés.*

*Un nouveau point 5 a été inséré dans le premier paragraphe de l'article 22.3 de la Directive et doit être ajouté à la législation belge. Cet article impose aux Etats*

*membres de veiller à ce que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit consigne dans les documents de travail tout risque important d'atteinte à son indépendance ainsi que les mesures appliquées pour limiter ce risque.*

*Le nouveau paragraphe 4 vise à préciser les objectifs de la poursuite de la formation permanente pour le réviseur d'entreprises personne physique afin de mettre en concordance la formulation des exigences concernant la formation permanente avec l'article 13 de la Directive concernant la formation permanente.*

*Enfin, le cinquième paragraphe du nouvel article 14 qui vise à transposer l'article 24 de la Directive concerne l'intervention d'un actionnaire ou d'un membre de l'organe de gestion d'un cabinet d'audit pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité de l'associé qui effectue le contrôle légal des comptes. Cette disposition vise essentiellement les associés ou membres de l'organe de gestion qui n'auraient pas la qualité de contrôleur légal.*

*Conformément à l'avis du Conseil d'Etat, les termes « entreprise liée » ont été remplacés par les termes « personne liée » dans le texte en français du nouvel article 14, § 5, de la loi coordonnée de 1953, conformément au texte en néerlandais qui résulte de l'article 11 du Code des sociétés. » (...)*

### *2.1.3 Arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises*

L'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 énonce le principe général de l'indépendance du réviseur d'entreprises et précise que :

*« Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire (...) à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales. »*

Les articles 6, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 contiennent l'énoncé non-exhaustif de certaines situations ou de règles destinées à garantir l'indépendance du réviseur d'entreprises.

*Article 6 : « Le réviseur d'entreprises ne peut exercer aucune mission lorsqu'il se trouve dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission ou de compromettre la relation de confiance avec les parties dans l'entreprise auprès de laquelle il exerce cette mission. »*

*Article 7 : « Le réviseur d'entreprises ne peut accepter ou poursuivre une mission, une fonction ou un mandat lorsque son accomplissement pourrait le placer dans une situation de conflit d'intérêts susceptible de porter atteinte à son indépendance dans l'opinion qu'il doit émettre. »*

*Article 8 : « Le réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission révisorale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son*

*impartialité est garantie par son attitude intègre et objective ainsi que par celle des collaborateurs et experts auxquels il fait appel. »*

Article 9 : « *Le réviseur d'entreprises ne peut effectuer aucune mission révisoriale dans une entreprise où lui-même, son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré se trouvent dans une des positions suivantes : actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise, administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société. »*

Article 10, § 1<sup>er</sup> : « *En dehors des honoraires relatifs aux services prestés, un réviseur d'entreprises ne peut avoir aucun intérêt financier dans une entreprise dont il contrôle les comptes ou d'autres documents comptables.*

§ 2. *Un réviseur d'entreprises ne peut exercer le contrôle des comptes d'une société lorsqu'il détient pour lui-même ou pour ses enfants mineurs des actions ou autres titres émis par cette société ou des entreprises auxquelles elle est liée. Cette interdiction ne s'applique pas lorsque le réviseur ne participe pas à la gestion du portefeuille d'actions dont il est propriétaire, si le contrat de gestion prévoit une autonomie totale du gestionnaire et une procédure spécifique pour mettre fin au contrat.*

§ 3. *L'entreprises contrôlée ne peut consentir au réviseur d'entreprises des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à son profit.*

§ 4. *Lorsque le réviseur se trouve dans la situation visée au § 2 par suite d'une donation, d'un legs ou d'un héritage, il doit y mettre fin sans délai. »*

Article 11 : « *Sauf la rémunération fixée conformément à la loi <sup>(1)</sup>, le réviseur d'entreprises ne peut recevoir aucune autre rémunération ni avantage qui constituerait une rémunération directe ou indirecte de la mission révisoriale ou qui viserait à lui faire adopter une attitude de bienveillance.*

*Ne sont pas visés par l'alinéa précédant les menus présents que l'opinion générale reconnaît comme usuels entre personnes qui se côtoient fréquemment et que le bienséance oblige à accepter ».*

Article 13 : « *Les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité. » <sup>(2)</sup>*

---

(1) Cf. *infra*, Chapitre 2, point 2.2.3.

(2) Cf. *infra*, Chapitre 2, point 2.2.4.

### 2.1.4 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (extraits)

Certains principes sur lesquels reposent ces dispositions sont explicités dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 :

(...) « Les chapitres relatifs aux interdictions et à l'indépendance dans l'exercice des missions révisorales sont fondamentaux ; la fonction de révision trouve l'essentiel de sa justification dans le caractère indépendant du professionnel chargé de la certification ou de l'attestation des documents comptables. Il importe cependant de bien distinguer les interdictions qui doivent s'appliquer de façon générale à l'activité du réviseur d'entreprises et les règles d'indépendance dans l'exercice d'une mission révisorale qui sont renforcées pour assurer que l'indépendance soit garantie aux yeux de tous.

A l'occasion de la réforme de 1985, une disposition générale contenant un principe a été préférée à des règles particulières dans le cadre du droit des sociétés (art. 133 C. Soc.). En effet, le principe d'indépendance n'est pas propre à la fonction de commissaire d'une société commerciale. Il s'applique tout aussi bien à l'occasion d'autres missions de révision.

Les règles relatives à l'indépendance des réviseurs d'entreprises font partie de la déontologie professionnelle.

On peut se demander s'il est possible voire opportun de rechercher une définition juridique d'un concept aussi éminemment personnel que l'indépendance.

Quelle que soit la situation dans laquelle le problème est posé, l'indépendance tient avant tout à la personnalité du professionnel, à sa compétence, à son caractère, à la compréhension du rôle social qu'il est appelé à jouer.

De plus, même si le concept d'indépendance est étroitement lié à la personne qui prend la responsabilité finale de la signature d'un rapport ou d'une attestation, on doit se dégager de l'idée selon laquelle l'exercice d'une mission de révision est l'œuvre d'un seul homme. Pour faire face à leurs obligations, les réviseurs d'entreprises doivent avoir recours à des collaborateurs et leur activité est menée de plus en plus dans le cadre de sociétés ou associations professionnelles. On ne peut dès lors réduire l'obligation de respecter les principes de l'indépendance à la seule personne qui signe le rapport final d'une mission. C'est tout le cabinet qui doit manifester son indépendance vis-à-vis de l'entreprise dont les comptes sont attestés par un ou plusieurs de ses membres.

Il ne suffit cependant pas de constater que le réviseur d'entreprises doit avoir un comportement objectif et impartial dans l'exercice de ses missions révisorales. Il faut que la fonction soit perçue comme indépendante dans son essence par tous ceux qui sont susceptibles de prendre connaissance ou d'utiliser un rapport ou une attestation révisorale. Peut-on atteindre ce résultat sans écarter de façon prescriptive les situations dans lesquelles les moyens de pression anormaux

*pourraient être utilisés vis-à-vis du réviseur ? On pense principalement aux situations suivantes :*

- l'existence de relations familiales ou personnelles entre le réviseur et les dirigeants de l'entreprise ;*
- des relations financières ou des avantages en nature qui ne seraient pas la rémunération directe des services prestés ;*
- une dépendance excessive au plan des honoraires vis-à-vis d'une même société, d'une même autorité ou d'un même groupe d'intérêts ;*
- la participation directe ou indirecte du réviseur dans des décisions de gestion d'une entreprise contrôlée ;*
- l'implication du contrôleur dans le processus d'élaboration des documents qu'il doit attester.*

*Il paraît nécessaire de prévoir des règles destinées à éviter des situations conflictuelles lorsqu'il existe un risque sérieux d'influence sur la décision du réviseur chargé du contrôle des comptes. Par contre, en considération de l'objectif final des règles d'indépendance, il n'est pas utile de prévoir des restrictions lorsque le risque peut être considéré comme insignifiant. Les règles relatives à l'indépendance qu'il est proposé d'insérer dans l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont souvent plus précises et, de ce fait même, quelque peu plus rigoureuses que celles qui existent dans la plupart des pays voisins. Elles ne paraissent cependant pas excessives en regard de l'objectif poursuivi.*

*Contrairement à l'avis du Conseil Supérieur du Révisorat (actuellement le Conseil supérieur des Professions économiques), il paraît préférable de s'aligner sur les règles déontologiques recommandées par l'IFAC et d'interdire la détention par la société de révision ou ses associés de toute action d'une société révisée par eux. Une exception est admise pour la participation à un fonds commun de placement ou institution équivalente, qui ne pose évidemment aucun problème lorsqu'un tiers en est le gestionnaire.*

*Le problème majeur lorsqu'on évoque les règles d'indépendance consiste à savoir si le réviseur ou ses associés peuvent accomplir pour un même client des travaux de natures différentes, principalement le contrôle des comptes et des tâches de conseil. Renonçant à une interdiction absolue, la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat prévoit une double règle : d'abord, le commissaire de sociétés, ses employés, associés ou collaborateurs ne peuvent accepter aucune fonction, mandat ou mission de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire. Ensuite, les prestations exceptionnelles ou particulières ne peuvent être rémunérées par des émoluments spéciaux que s'il en est rendu compte à l'assemblée générale par le rapport de gestion.*

*Le premier avis partagé du Conseil Supérieur du Révisorat (actuellement le Conseil supérieur des Professions économiques) démontre combien cette question est difficile à résoudre et il importe de ne pas prendre des décisions définitives avant qu'une réflexion à l'échelle européenne ait pu préciser les orientations durables.*

*La proposition du Conseil Supérieur du Révisorat (actuellement le Conseil supérieur des Professions économiques) telle que formulée dans son second avis a été retenue comme base pour la rédaction du texte de l'article 12. Elle s'inspire des dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (actuellement le Code des sociétés) et permettra une interprétation casuistique du principe selon lequel personne ne peut exprimer un avis totalement impartial à propos de la qualité de son propre travail ou de celui d'un de ses proches.*

*Notons également que le réviseur doit être personnellement rendu responsable de l'obligation de publicité. Outre l'application du droit des sociétés, il commettrait une faute déontologique en ne veillant pas personnellement au respect scrupuleux de la procédure d'information. » (...)*

### *2.1.5 Commentaire général de la loi coordonnée de 1953 et de l'arrêté royal du 10 janvier 1994*

Les règles prévues par l'arrêté royal du 10 janvier 1994 s'appliquent non seulement au mandat de commissaire, mais aussi à l'ensemble des autres missions révisorales<sup>(1)</sup>.

Il convient de noter que la notion de mission révisorale a été redéfinie dans la loi coordonnée de 1953 (art. 2, 17°) comme étant : « *sans préjudice de l'article 4 de la loi, toute mission qui a pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère de comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entreprise ou une institution ; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'intention des membres du conseil d'entreprise.* ». L'article 4 de la loi coordonnée de 1953 précise que : « *La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.* ».

(1) D. SZAFRAN, *L'indépendance du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2004, p. 16.

Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE <sup>(1)</sup> précise que cette notion est inspirée de la définition reprise à l'article 1, 4° de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (commentaire de l'art. 2). L'arrêté royal du 10 janvier 1994 devra être adapté notamment sur ce point afin de faire coïncider la définition de mission révisorale qui y est reprise avec celle de la loi. En attendant, il convient de considérer que la définition de la loi rend implicitement caduque celle reprise dans l'arrêté royal.

Le principal changement apporté dans la définition de mission révisorale tel que repris dans la loi coordonnée de 1953 réside dans le fait qu'il n'est dorénavant plus nécessaire qu'une mission conduise à l'émission d'un rapport à caractère privé ou public pour être qualifiée de mission révisorale. En ce sens, la notion de mission révisorale telle que définie à l'article 2, 17°, de la loi est une notion beaucoup plus large que celle de missions réservées par ou en vertu de la loi puisque toute opinion d'expert sur des informations économiques et financières est une mission révisorale sans qu'il soit nécessaire d'aboutir à l'émission d'un rapport à caractère privé ou public.

Le réviseur d'entreprises exerce une profession libérale. Sa loyauté vis-à-vis d'un client se double en toute circonstance d'une responsabilité personnelle et professionnelle vis-à-vis de l'intérêt général. Quelle que soit la mission qu'il accomplit, le réviseur d'entreprises doit se comporter de façon indépendante. Il ne peut s'identifier aux intérêts de son client au point de mettre en péril sa responsabilité sociale. Le cas échéant, il doit refuser de poursuivre une mission lorsque les exigences d'un client sont incompatibles avec cette responsabilité sociale impliquant notamment le respect des lois et des principes de l'économie d'entreprise.

Le principe d'indépendance est consacré à l'article 14 de la loi coordonnée de 1953 ainsi que sous le chapitre II de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. En effet, selon l'article 6 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 : « *Le réviseur d'entreprises ne peut exercer aucune mission lorsqu'il se trouve dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission ou de compromettre la relation de confiance avec les parties dans l'entreprise auprès de laquelle il exerce cette mission.* ». Cette disposition est complétée par l'article 7 de l'arrêté royal précité qui impose au réviseur d'entreprises de refuser toute mission lorsque celle-ci le place dans une situation de conflit d'intérêts susceptible de porter atteinte à son indépendance.

Le principe général de l'indépendance est inhérent à l'exercice d'une profession intellectuelle prestataire de services. Il doit être reconnu même au bénéfice du réviseur d'entreprises qui exerce sa profession sous contrat d'emploi avec un autre réviseur d'entreprises (voyez l'art. 21 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994).

---

(1) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007.

On s'attendra à ce que le réviseur d'entreprises s'interdise en toute circonstance et dans toute espèce de missions de céder à des pratiques qui ne seraient pas défendables au regard des lois et règlements ou de l'économie d'entreprise même si le mandant prétend en assumer seul la responsabilité <sup>(1)</sup>.

Le principe d'indépendance prend un relief particulier dans les missions révisorales.

Certes, le principe général de l'indépendance intellectuelle du professionnel est d'application mais il y a plus. Dans une mission révisorale, il doit être impartial. La crédibilité de l'opinion du réviseur d'entreprises dépend de l'indépendance et de la compétence de celui qui l'émet. Conformément à l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 : « *Le réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission révisorale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son impartialité est garantie par son attitude intègre et objective ainsi que par celle des collaborateurs et experts auxquels il fait appel.* ».

Pour le reste, c'est à très juste titre que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 <sup>(2)</sup> souligne : « *On peut se demander s'il est possible voire opportun de rechercher une définition juridique d'un concept aussi éminemment personnel que l'indépendance.*

*Quelle que soit la situation dans laquelle le problème est posé, l'indépendance tient avant tout à la personnalité du professionnel, à sa compétence, à son caractère, à la compréhension du rôle social qu'il est appelé à jouer.* ».

Ledit rapport au Roi précise également que : « *Il ne suffit cependant pas de constater que le réviseur d'entreprises doit avoir un comportement objectif et impartial dans l'exercice de ses missions révisorales. Il faut que la fonction soit perçue comme indépendante dans son essence par tous ceux qui sont susceptibles de prendre connaissance ou d'utiliser un rapport ou une attestation révisorale. (...)* » <sup>(3)</sup>.

Ceci justifie que, dans le contexte d'une mission révisorale, le législateur estime nécessaire de prévenir les principaux risques d'altération de l'indépendance. Il s'agit de rassurer les tiers en éliminant des situations dans lesquelles le réviseur d'entreprises ne paraîtrait pas impartial à leurs yeux <sup>(4)</sup>.

Cas d'application : cf. *infra*, jurisprudence disciplinaire, point 5.1.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 24-25.

(2) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 18 janvier 1994, alinéas 11 et 12.

(3) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, *Ibid.*, alinéa 14.

(4) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 25-26.

## **2.2 Application des principes d'indépendance dans l'exercice d'une mission révisorale**

### *2.2.1 Relations de parenté et d'alliance*

L'article 9 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 prévoit comme suit :

*« Le réviseur d'entreprises ne peut effectuer aucune mission révisorale dans une entreprise où lui-même, son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré se trouvent dans une des positions suivantes : actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise, administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société.*

*La même interdiction s'applique lorsque son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré contribue, en qualité d'employé ou de professionnel indépendant, de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation. ».*

Ainsi, l'incompatibilité existe dès l'instant où le réviseur d'entreprises, son conjoint, un parent ou allié jusqu'au deuxième degré, se trouvent dans une des positions suivantes :

- actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise (voir cas d'application : *cf. infra*, jurisprudence disciplinaire, point 5.2.1) ;
- administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société (cas d'application : *cf. infra*, jurisprudence disciplinaire, point 5.2.2) ;
- employé ou professionnel indépendant contribuant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation (voir cas d'application : *cf. infra*, jurisprudence disciplinaire, point 5.2.3).

En application du nouvel article 14 de la loi coordonnée de 1953 qui vise à reprendre l'article 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, toute situation qui compromet l'indépendance du réviseur d'entreprises, s'étend à ses associés.

Ce principe est d'application pour chaque mission révisorale, et pas uniquement au mandat du commissaire, et il vise également le cabinet de révision dont l'intéressé est associé, membre de l'organe de gestion ou représentant permanent, ainsi que les membres de l'organe de gestion du cabinet de révision

concerné et les réviseurs d'entreprises membres du réseau dont le réviseur d'entreprises est membre <sup>(1)</sup>.

L'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises devra être modifié, à la lumière des modifications de la loi coordonnée de 1953.

Par contre, contrairement à certaines propositions qui avaient été faites antérieurement, le législateur n'a pas retenu comme risque de perte d'indépendance, les relations de parenté ou d'alliance avec des dirigeants d'entreprises liées (filiales ou sous-filiales) ni les relations de parenté ou d'alliance entre un collaborateur non associé du cabinet de révision et ces mêmes personnes.

Le Conseil de l'Institut <sup>(2)</sup> suggère néanmoins que le réviseur d'entreprises examine si les relations familiales d'un collaborateur non associé, stagiaire ou membre quelconque du personnel avec certaines personnes occupant des responsabilités dans l'entreprise contrôlée ne doivent pas empêcher que ce collaborateur soit affecté à des tâches de contrôle de l'entreprise concernée. Ceci ne constitue pas une extension de la règle légale mais l'application de bon sens du principe général défini dans l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 qui prévoit que : « *Le réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission révisoriale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son impartialité est garantie par son attitude intègre et objective ainsi que par celle des collaborateurs et experts auxiliaires auxquels il fait appel* ».

### 2.2.2 Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée

L'article 10 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 dispose comme suit :

« § 1<sup>er</sup>. *En dehors des honoraires relatifs aux services prestés, un réviseur d'entreprises ne peut avoir aucun intérêt financier dans une entreprise dont il contrôle les comptes ou d'autres documents comptables.*

§ 2. *Un réviseur d'entreprises ne peut exercer le contrôle des comptes d'une société lorsqu'il détient pour lui-même ou pour ses enfants mineurs des actions ou autres titres émis par cette société ou des entreprises auxquelles elle est liée. Cette interdiction ne s'applique pas lorsque le réviseur ne participe pas à la gestion du portefeuille d'actions dont il est propriétaire, si le contrat de gestion prévoit une autonomie totale du gestionnaire et une procédure spécifique pour mettre fin au contrat.*

(1) Cf. rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007, commentaire de l'article 24.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 26-27.

§ 3. *L'entreprise contrôlée ne peut consentir au réviseur d'entreprises des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à son profit.*

§ 4. *Lorsque le réviseur se trouve dans la situation visée au § 2 par suite d'une donation, d'un legs ou d'un héritage, il doit y mettre fin à bref délai. ».*

Cet article a pour but de prévenir toute influence sur le jugement du réviseur d'entreprises, résultant d'un intérêt financier dans la société contrôlée. La participation au capital de la société contrôlée en qualité d'actionnaire ou même d'obligataire en nom personnel ou pour compte de ses enfants mineurs est exclue. L'interdiction de détenir des actions d'une société contrôlée ne s'applique pas lorsque la détention est indirecte à l'intermédiaire d'un fonds commun de placement ou autre société d'investissement puisque dans cette hypothèse, le réviseur d'entreprises ne participe pas à la gestion du portefeuille d'actions dont il est propriétaire, le contrat prévoyant une autonomie totale du gestionnaire et une procédure spécifique pour mettre fin à ce contrat.

Conformément aux dispositions du droit des sociétés, le paragraphe 3 de l'article 10 prévoit en outre que l'entreprise contrôlée ne peut consentir aux réviseurs d'entreprises des prêts ou avances, ni donner ou constituer des garanties à son profit. On peut légitimement interpréter le texte de cette disposition dans ce sens qu'aucun prêt nouveau ne peut être consenti après l'acceptation d'une mission mais que le réviseur d'entreprises n'est pas obligé de mettre fin aux opérations en cours dans la mesure où elles ont été conclues aux taux et conditions du marché.

Les restrictions qui sont prévues dans cet article s'appliquent non seulement au réviseur d'entreprises personne physique mais également au cabinet de révision dont il fait partie ainsi qu'à tous les associés de ce cabinet. A cet égard, le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> regrette que le paragraphe 3 de l'article 10 constitue une gêne importante pour les associés des cabinets qui ont développé une importante activité dans le secteur bancaire.

Cas d'application : *cf. infra*, jurisprudence disciplinaire, point 5.5.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 27-28.

### 2.2.3 Mode de rémunération

Les avantages autres que les honoraires doivent être considérés comme malsains parce qu'ils manquent de transparence.

En vertu de l'article 11 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 : « *Sauf la rémunération fixée conformément à la loi, le réviseur d'entreprises ne peut recevoir aucune autre rémunération ni avantage qui constituerait une rémunération directe ou indirecte de la mission révisorale ou qui viserait à lui faire adopter une attitude de bienveillance.* »

*Ne sont pas visés par l'alinéa précédant les menus présents que l'opinion générale reconnaît comme usuels entre personnes qui se côtoient fréquemment et que la bienséance oblige à accepter. »*

En d'autres mots, l'interdiction la plus absolue doit dès lors exister en ce qui concerne tout avantage en nature qui constituerait une rémunération directe ou indirecte de la mission révisorale ou viserait à faire adopter par le réviseur d'entreprises une attitude de bienveillance.

On ne peut cependant donner à cette règle une portée excessive qui conduirait le réviseur d'entreprises ou ses collaborateurs à refuser de menus présents que l'opinion générale reconnaît comme usuels entre personnes qui se côtoient fréquemment et que la bienséance oblige à accepter<sup>(1)</sup>.

### 2.2.4 Indépendance financière

L'article 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 rappelle un principe essentiel dans la profession libérale :

*« Les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité. »*<sup>(2)</sup>.

Cas d'application : cf. *infra*, jurisprudence disciplinaire, point 5.3 et 5.4.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 28.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 28.

### 2.2.5 *Interdiction de participer aux décisions de gestion*

L'article 12 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 prévoit ce qui suit :

*§ 2. A l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission révisorale ou qui en résulte, le réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune autre fonction, mandat ou mission le conduisant à prendre part à la gestion d'une entreprise ou à représenter les intérêts de cette entreprise à quelque titre que ce soit. Cette règle s'applique aux membres de son personnel et à ses stagiaires.*

*§ 3. Il est interdit au réviseur d'entreprises d'accepter dans l'entreprise où il accomplit une mission révisorale ou dans une entreprise liée à celle-ci, une fonction, un mandat ou une mission, autre qu'une mission révisorale à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de sa mission. Il importe peu que ledit contrôle s'exerce dans le cadre d'une mission de commissaire. ».*

L'interdiction concerne avant tout l'exécution simultanée de missions de révision et de missions d'assistance ou de conseil dans la même entreprise.

Il est également intéressant d'observer que l'article 12, § 2, précise l'interdiction faite au réviseur d'entreprises, à ses associés, aux membres de son personnel et à ses stagiaires de représenter les intérêts d'une entreprise contrôlée. Toutefois, l'interdiction est assortie d'une exception concernant la représentation dans le cadre d'une autre mission légale ou d'une mission qui va inévitablement de pair avec la mission révisorale.

### 2.2.6 *Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration*

L'article 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 contient une définition de la « *personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle* ». Il s'agit de : « *toute personne avec laquelle le réviseur d'entreprises a conclu une collaboration professionnelle organisée ; sont en tout cas présumées répondre à cette définition, toute société dont l'objet porte sur l'exercice de la profession, toute convention qui comporte le droit d'utiliser et de se référer à un nom commun ou qui comporte un engagement de recommandation réciproque.* ». Cette définition relativement large est destinée à lever les incertitudes qui peuvent exister en ce qui concerne l'application des règles d'indépendance.

L'article 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 prévoit ainsi : « *Lorsque des personnes avec lesquelles il existe un lien de collaboration professionnelle prestent des services pour la société contrôlée, le réviseur d'entreprises examinera si la nature et l'importance de ces services ne portent pas préjudice à sa propre indépendance.* ».

Cas d'application : *cf. infra*, jurisprudence disciplinaire, point 5.6.

Dans ce contexte, il convient de préciser que l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire dont il est fait mention *infra* au point 4.1, définit également les liens de collaboration.

### 3 CAS D'APPLICATION

#### 3.1 Apport en nature et expertise – Respect du secret professionnel

Dans un arrêt du 26 janvier 1983, la Cour de cassation, a été amenée à se prononcer sur le secret professionnel qui pourrait exister lorsqu'un réviseur d'entreprises est chargé successivement de deux tâches de nature différente, en l'hypothèse le contrôle d'un apport en nature et la désignation à titre d'expert judiciaire dans une procédure concordataire. La Cour de cassation a considéré que l'expert judiciaire a l'obligation de dénoncer les faits constitutifs d'infraction dont il a eu connaissance dans l'exercice de cette fonction ou antérieurement sur désignation du président du tribunal de commerce (*J.T.*, 1983, p. 395).

Sans émettre un avis sur l'objet de cet arrêt, le Conseil de l'Institut tient à souligner les problèmes auxquels pourrait être confronté le réviseur d'entreprises lorsqu'il exerce une mission auprès d'une société, quelle que soit la personne qui l'a désigné pour effectuer cette tâche, et ensuite accepte une mission d'expert judiciaire <sup>(1)</sup>. En conséquence le Conseil de l'Institut considère qu'un réviseur d'entreprises devrait refuser d'accepter des fonctions d'expert judiciaire lorsqu'il a exercé une autre mission dans la société concernée.

#### 3.2 Compatibilité entre l'exercice d'une fonction d'enseignant et le contrôle d'un établissement d'enseignement

Dans son *Rapport annuel*, 1994, le Conseil de l'Institut <sup>(2)</sup> exprimait l'avis qu'un réviseur d'entreprises chargé de cours dans un établissement visé par le décret du 13 juillet 1994 de la Communauté flamande ne peut accepter une mission de contrôle dans l'établissement où il enseigne, de même que dans les ASBL qui gèrent les services sociaux de l'établissement.

Sur avis de la Commission des Questions éthiques, le Conseil de l'Institut a exprimé l'opinion suivante :

L'article 12, § 2, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 interdit au réviseur d'entreprises d'être ou de demeurer commissaire dans un établissement où il exerce d'autres fonctions, mandats, ou missions le conduisant à prendre part à la gestion ou à représenter les intérêts de l'établissement. Ceci signifie que si le réviseur d'entreprises-enseignant est également membre d'un organe de l'établissement responsable de sa gestion administrative ou financière, il se trouve dans des conditions d'incompatibilité certaine. En application de l'article 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> de l'arrêté royal précité, cette incompatibilité s'étend à ses associés et à la société dont il fait partie.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1983, p. 19-20.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 68-69.

Le second aspect concerne l'application de l'article 12, § 3 du même arrêté. Selon celui-ci, un réviseur d'entreprises ne peut accepter ou poursuivre une mission révisoriale lorsqu'il exerce une fonction, un mandat ou une mission qui serait de nature à mettre en cause son indépendance. La question est de savoir si une charge de cours est susceptible de porter atteinte à la mission prévue par le décret qui revêt de toute évidence le caractère d'une mission révisoriale. A cet égard, la Commission des Questions éthiques estimait que la réponse ne peut pas être considérée comme certaine. Si l'exercice d'une charge d'enseignement s'accompagne d'éléments annexes tels que la gestion d'un centre de recherches, la responsabilité d'un service qui conclut des contrats avec des tiers voire même une position académique de premier plan, il faut considérer que l'indépendance du réviseur d'entreprises pourrait être mise en cause. Par contre, dans la mesure où le réviseur d'entreprises exerce une charge de cours à temps partiel sans être impliqué dans des responsabilités spécifiques au sein de l'établissement d'enseignement, il est peu probable que son indépendance puisse être mise en cause.

Pour préserver l'indépendance d'apparence du commissaire actuellement consacrée par la loi coordonnée de 1953, il y a lieu d'éviter que celui-ci n'accepte une mission de contrôle lorsqu'il exerce une fonction de chargé de cours dans l'établissement. Il évitera de cette manière de se trouver à quelque moment que ce soit, placé devant une situation de conflit d'intérêts même occasionnelle et imprévisible au moment où il accepte sa mission.

### 3.3 Expert d'un comité de gestion d'hôpital

L'arrêté royal du 2 août 1985 fixant certaines règles en matière de gestion et de comptabilité pour les hôpitaux qui dépendent d'un centre public d'aide sociale, d'une association intercommunale ou d'une association créée conformément au chapitre XII de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'aide sociale, telle que modifiée par l'arrêté royal du 21 décembre 1989 (*M.B.*, 4 janvier 1990) prévoit en son article 4bis :

*« § 2. A partir du 1<sup>er</sup> jour du 2<sup>e</sup> mois suivant celui de la notification visée au § 1<sup>er</sup>, le comité de gestion de l'hôpital est élargi à des experts désignés par le conseil communal de la commune dont le centre public d'aide sociale gère l'hôpital.*

*§ 4. Les experts visés au § 2 ont voix délibérative.*

*§ 5. Les experts visés au § 2 doivent être porteurs d'un diplôme de licencié en sciences économiques, de licencié en sciences commerciales, d'ingénieur commercial ou de licencié en sciences hospitalières ou fournir la preuve d'une expérience d'au moins 5 ans dans une fonction visée à l'article 12 de la loi précitée sur les hôpitaux.*

*Les experts ne peuvent être agents ou membres du personnel de la commune dont le centre public d'aide sociale gère l'hôpital, ni du centre public concerné.*

§ 6. *En cas de désaccord de l'un ou plusieurs des experts visés au paragraphe 2 avec une décision prise par le comité de gestion, la décision et les points de vue divergents des experts concernés doivent être motivés par écrit et les motivations des points de vue divergents doivent être jointes à la décision. ».*

Un confrère a demandé au Conseil de l'Institut si les fonctions d'expert visées par la disposition précitée, sont compatibles avec la profession. Le Conseil de l'Institut a considéré qu'un réviseur d'entreprises pouvait accepter une telle mission à la condition que les règles de l'indépendance soient respectées. En conséquence, un confrère ne pourrait pas accepter de fonction d'expert l'autorisant à émettre des points de vue divergents avec une décision prise par le comité de gestion, lorsqu'il exerce en même temps des fonctions conduisant à l'établissement d'un rapport de révision des comptes d'une institution dépendant du même centre public d'aide sociale <sup>(1)</sup>.

### **3.4 Fonds de garantie – expert externe – membre du comité de gestion**

Le Conseil de l'Institut a été interrogé <sup>(2)</sup> sur la possibilité d'exercer dans différents organismes publics, des fonctions dont l'objet est de donner un avis sur l'octroi de crédit ou d'autres opinions relatives à la gestion d'une entreprise.

A plusieurs reprises, le Conseil de l'Institut a pu constater que les autorités publiques souhaitent faire appel à la compétence des membres de la profession dans le domaine de l'analyse des états financiers, pour renforcer l'expertise de certains organismes publics. A titre d'illustration, on peut mentionner la « *Vlaamse Commissie voor Preventief Bedrijfsbeleid* », le Comité de Gestion du Fonds de Garantie pour la Région de Bruxelles Capitale (A.R. du 19 février 1998, *M.B.*, 27 mars 1998), le Comité de Surveillance chargé du suivi des participations d'une intercommunale (art. 28 du décret du Gouvernement wallon du 5 décembre 1996).

Après avoir consulté la Commission des Questions éthiques, le Conseil de l'Institut a considéré que de telles fonctions sont compatibles avec l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises, dans la mesure où elles ne conduisent pas le réviseur d'entreprises à s'impliquer dans la gestion d'une entreprise au sens de la loi comptable. Le réviseur d'entreprises peut être invité à fournir des services d'expert externe, mais il ne peut en aucune façon être membre d'un comité qui exerce des responsabilités de gestion au sein d'une entité susceptible d'être qualifiée d'entreprise au sens de la loi comptable.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 31-32.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 45-46.

Si la fonction n'implique pas une intervention dans la gestion de l'entreprise, l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 (actuellement art. 13, § 2, de la loi coordonnée de 1953) ne peut s'appliquer. A condition que la désignation soit faite en application d'une disposition légale ou réglementaire, l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 renforce l'argument de la compatibilité. Telle fut la conclusion retenue dans les trois cas susvisés.

En dehors des aspects de compatibilité, le Conseil de l'Institut attire l'attention sur deux éléments importants :

- le réviseur d'entreprises qui occupe de telles fonctions doit prêter attention à l'existence éventuelle de certains conflits d'intérêts ; dans ce cas, il faut appliquer l'article 7 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux conflits d'intérêts susceptibles de porter atteinte à l'indépendance du professionnel dans l'opinion qu'il doit émettre ;
- les règles usuelles de la déontologie demeurent applicables en l'espèce ; ceci signifie notamment que si le réviseur d'entreprises est amené à faire des travaux spécifiques sur place dans certaines sociétés ou s'il a l'intention d'émettre des critiques sur le travail de révision d'un confrère, il doit faire application des articles 24 et 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 concernant la prise de contact préalable.

### 3.5 Administrateur délégué dans une ASBL

Le Conseil de l'Institut a été interrogé <sup>(1)</sup> sur la possibilité d'exercer la fonction d'administrateur délégué dans une ASBL à but humanitaire et sans but commercial.

Le Conseil de l'Institut a rappelé son avis qui se basait sur l'ancien article 7bis, 2° de la loi de 1953 (actuellement art. 13, § 2, b, de la loi coordonnée de 1953). Les modifications législatives intervenues entre temps ne remettent pas en cause cette analyse dans la mesure où les fonctions d'administrateur d'une ASBL ne sont toujours pas visées par l'article 13, § 2, de la loi coordonnée de 1953, qui interdit au réviseur d'entreprises d'exercer une activité commerciale, entres autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale.

Le Conseil de l'Institut, étant d'avis qu'une ASBL à but humanitaire et sans but commercial n'exercera pas d'activité d'entreprise, a dès lors considéré que le réviseur d'entreprises concerné est autorisé à exercer la fonction d'administrateur délégué dans cette ASBL.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 51-52.

### **3.6 Possibilité pour un réviseur d'entreprises de siéger au sein du comité consultatif d'une fondation étrangère**

Le Conseil de l'Institut a été interrogé <sup>(1)</sup> sur la possibilité de siéger au sein du comité consultatif d'une fondation étrangère, et cela, à la demande d'une personne auprès de laquelle le réviseur d'entreprises n'exerce pas la fonction de commissaire mais qui possède des intérêts dans cette fondation étrangère.

Etant donné le peu d'informations disponibles concernant l'objet, la composition et les compétences du comité consultatif évoqué, le Conseil de l'Institut est parti de l'hypothèse que la gestion de fonds par la fondation étrangère constituait une activité commerciale. Dans cette hypothèse, un réviseur d'entreprises ne sera autorisé à être membre du comité consultatif qu'à la condition que ce comité ne pose pas d'actes de gestion, ou alors, actuellement, moyennant dérogation.

### **3.7 Mandat de liquidateur dans une ASBL**

Un confrère a interrogé le Conseil de l'Institut <sup>(2)</sup> afin de savoir si un réviseur d'entreprises peut accepter le mandat de liquidateur d'un Fonds de solidarité sous forme d'ASBL alors même qu'il a exercé la fonction de commissaire auprès de cette même ASBL.

Quant aux dispositions applicables à une société commerciale, la Commission juridique avait décidé dans son avis tel que repris dans le *Rapport annuel*, 2003 (p. 69-70) que l'exercice, successivement par un réviseur d'entreprises du mandat de commissaire et du mandat de liquidateur dans la même société, est contraire aux dispositions de l'article 133, alinéa 3 (devenu 133, § 3, *cooling-off period*) du Code des sociétés.

La loi-programme du 9 juillet 2004 rend l'article 133 du Code des sociétés applicable aux ASBL qui ont nommé un commissaire.

L'exercice, successivement par un réviseur d'entreprises du mandat de commissaire et du mandat de liquidateur dans la même ASBL, est dès lors contraire aux dispositions de l'article 133, § 3 du Code des sociétés

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 70-71.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 52.

### 3.8 Possibilité pour un réviseur d'entreprises d'accepter la qualité de membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale

Le Conseil de l'Institut a été interrogé <sup>(1)</sup> sur la possibilité de faire partie d'un conseil de surveillance créé au sein d'une société européenne à structure duale et, en l'occurrence, d'un comité d'audit institué au sein de ce conseil de surveillance. Le réviseur d'entreprises qui a posé la question n'est pas commissaire dans la société européenne et ne l'a pas été non plus au cours des deux années précédentes.

L'article 912 du Code des sociétés stipule : « *Le conseil de surveillance forme un collège. Il élit en son sein un président. Le conseil de surveillance contrôle la gestion assurée par le conseil de direction. Il ne peut pas exercer lui-même le pouvoir de gestion, ni représenter la société à l'égard des tiers. Toutefois, il représente la société dans les litiges entre elle et les membres du conseil de direction ou l'un d'eux.* ».

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut est d'avis que le réviseur d'entreprises est autorisé à être membre dudit comité, étant donné que cette hypothèse n'est pas expressément visée par l'article 7bis de la loi du 22 juillet 1953 (actuellement art. 13 de la loi coordonnée de 1953) et que ce qui n'est pas expressément interdit par la loi est autorisé. Le conseil de surveillance contrôle en effet le conseil de direction et n'exerce dès lors pas de tâches de gestion.

Une étude comparative du droit en vigueur en Allemagne, aux Pays-Bas et en France montre d'ailleurs qu'en Allemagne, le *Wirtschaftsprüfer* peut siéger dans les organes de surveillance. Aux Pays-Bas, cela n'est pas admis pour l'*accountant*, sauf cas exceptionnels. En France, cela ne serait pas autorisé pour un *commissaire aux comptes*, mais en fonction d'un raisonnement *a contrario* qui n'est guère convaincant.

Le Conseil de l'Institut en a conclu que le réviseur d'entreprises peut être membre du conseil de surveillance d'une société européenne à structure duale, sauf lorsque les statuts s'écartent de la formulation des compétences reprise dans le Code des sociétés et qu'ils modifient à ce point les rapports entre les organes de la société que les membres du conseil de surveillance peuvent être considérés comme des administrateurs de fait.

Toutefois, vu la modification intervenue à l'article 13, § 2, b), de la loi coordonnée de 1953, il convient de vérifier si la société européenne à forme duale est une société commerciale ou une société civile à forme commerciale. Dans ce dernier cas, même si le conseil de surveillance pose des actes de gestion, le Conseil de l'Institut considère qu'un réviseur d'entreprises peut être membre de celui-ci. Ce n'est que lorsqu'il s'agit d'une société commerciale qu'un réviseur d'entreprises ne peut être membre du conseil de surveillance d'une

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 69-70.

société européenne qu'à condition que ledit conseil de surveillance n'exerce qu'une surveillance et ne pose pas d'actes de gestion, ou alors, moyennant dérogation.

### **3.9 Compatibilité du mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA avec la profession de réviseur d'entreprises**

Le Conseil de l'Institut a été interrogé <sup>(1)</sup> sur la question de savoir si le mandat d'administrateur provisoire attribué par la CBFA/OCM est compatible avec la profession de réviseur d'entreprises. La Commission juridique rappelle l'avis du Conseil publié dans le *Rapport annuel*, 1998 (p. 46-47) selon lequel il n'est pas interdit que l'Office de Contrôle des Assurances (OCA) puisse faire appel à un réviseur d'entreprises pour lui attribuer un mandat spécifique d'administrateur.

La question est de savoir si ceci peut être étendu à la fonction d'administrateur provisoire attribué par la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA) ou l'Office de Contrôle des Mutualités (OCM). Selon l'avis du Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, le mandat d'administrateur provisoire ne doit pas être assimilé à celui d'administrateur d'une société commerciale et ne tombe dès lors pas sous l'interdiction de l'article 7bis, 2° de la loi du 22 juillet 1953 (actuellement art. 13, § 2, b), de la loi coordonnée de 1953).

Le Conseil de l'Institut conclut qu'il n'existe pas d'objection juridique à ce qu'un réviseur d'entreprises soit désigné en qualité d'administrateur provisoire par la CBFA ou de l'OCM.

### **3.10 Exercice de la profession par un réviseur d'entreprises sous contrat d'emploi à titre principal bénéficiant à titre accessoire d'un statut d'indépendant**

Le Conseil de l'Institut a été interrogé <sup>(2)</sup> sur la question de savoir si, en exerçant la profession de réviseur d'entreprises sous contrat d'emploi, un réviseur d'entreprises peut également l'exercer à titre accessoire en qualité d'indépendant.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut a considéré que pour donner une réponse à cette question, une distinction doit être faite entre, d'une part, le cadre légal, et d'autre part, le cadre déontologique.

D'un point de vue légal, un réviseur d'entreprises, en combinant ses activités sous contrat de travail et des activités accessoires en qualité d'indépendant, portera atteinte à la bonne exécution de son contrat de travail conformément à

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 74-75.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 78.

l'article 17 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail. En outre, la plupart des contrats de travail prévoient une clause de non-concurrence.

Sur le plan déontologique, il n'existe, à l'heure actuelle, aucune interdiction d'exercer la profession de réviseur d'entreprises en partie sous contrat de travail dans un cabinet de révision et en partie en qualité d'indépendant. La Commission juridique fait toutefois remarquer que cela dépend de la nature des travaux qui seront effectivement exécutés par le réviseur d'entreprises en qualité d'indépendant au titre d'activité accessoire. Ainsi, la Commission juridique estime que le but ne peut pas être que le réviseur d'entreprises en exerçant une profession accessoire en qualité d'indépendant, contourne l'application au cabinet de révision des règles d'indépendance, telles que reprises aux articles 133 et 134 du Code des sociétés.

En guise de conclusion, le Conseil de l'Institut a estimé qu'à l'heure actuelle il n'existe pas d'interdiction légale ou déontologique nette, mais il déconseille fortement ces pratiques.

### **3.11 Participation d'un réviseur d'entreprises dans une société de comptables IPCF**

Le Conseil de l'Institut a pris connaissance d'une question consistant à savoir s'il est possible pour un réviseur d'entreprises, de détenir une participation dans une société inscrite à l'IPCF <sup>(1)</sup>.

Contrairement à l'interdiction faite au réviseur d'entreprises de porter le titre de conseil fiscal, le Conseil de l'Institut a considéré que la loi du 22 avril 1999 n'interdit pas au réviseur d'entreprises de porter le titre de comptable-fiscaliste agréé. Néanmoins, le Conseil de l'Institut a estimé que cette pratique doit être déconseillée, dans un souci de cohérence avec l'esprit de loi du 22 avril 1999.

Le Conseil de l'Institut a considéré que le même raisonnement doit s'appliquer pour le réviseur d'entreprises qui envisage de devenir associé dans une société inscrite à l'IPCF.

Le Comité inter-instituts n'a pas formulé de remarques quant à l'avis du Conseil de l'Institut.

### **3.12 Double appartenance en Belgique ou à l'étranger**

Certains confrères sont membres simultanément de l'IRE et d'autres Instituts professionnels situés tant en Belgique (IEC, etc.) qu'à l'étranger (Grand-Duché de Luxembourg, Pays-Bas, France, etc.).

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 82.

Le Conseil de l'Institut a estimé utile de rappeler (p. ex. en matière de contrôle de qualité, de déontologie, de formation, etc.) que pareille double appartenance implique le respect des dispositions applicables auprès de chacun des Instituts concernés, tant en Belgique qu'à l'étranger<sup>(1)</sup>.

Outre les normes publiées par chaque Institut, cette obligation s'étend également au respect des dispositions législatives visant le contrôle légal des comptes, l'indépendance du professionnel, l'établissement des comptes annuels ainsi que les différentes législations portant sur la prévention du blanchiment et le financement du terrorisme.

Le respect des dispositions législatives et des autres dispositions appliquées par ces Instituts contribue à l'image de la profession notamment à l'étranger.

Via une communication du 17 mars 2006<sup>(2)</sup>, les réviseurs d'entreprises ont été invités à être attentifs à l'obligation de respecter les dispositions applicables à chaque profession ou dans chaque pays.

### **3.13 Interdiction de confier des mandats de commissaire en location gérance**

Les instances disciplinaires ont eu à connaître d'une prévention fondée sur l'ancien article 29 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 prévoyant qu'un réviseur d'entreprises associé au sein d'un cabinet de révision est tenu d'exercer ses activités professionnelles en qualité d'associé<sup>(3)</sup>. En l'espèce, il était reproché au réviseur d'entreprises associé au sein d'un cabinet de révision d'avoir conclu personnellement un contrat de location-gérance avec le cabinet de révision, par lequel en qualité du titulaire du mandat, il confiait leur gestion au cabinet de révision.

Dans un avis du 21 septembre 2005, la Commission juridique a formellement désapprouvé qu'un titulaire d'une profession libérale loue ses mandats à un cabinet de révision considérant qu'une telle pratique présentait un caractère d'approche commerciale contraire à la profession de réviseur d'entreprises.

Les instances disciplinaires ont estimé ce comportement contraire au prescrit de l'article 29 de l'arrêté royal précité<sup>(4)</sup>.

L'article 29 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 a été abrogé par l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 82-83.

(2) Cf. IRE, Communication aux membres relative à la double appartenance en Belgique ou à l'étranger – Obligation de respecter les dispositions applicables à chaque profession ou dans chaque pays, 17 mars 2006, IRE, *Rapp. annuel*, 2006, Annexe 2, p. 386.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 91-92.

(4) Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 23 janvier 2007, n°0331/06/F, confirmée par Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 13 septembre 2007, n°0331/06/F.

d'Entreprises. Néanmoins, dans les attendus de la décision précitée, la Commission d'appel<sup>(1)</sup> a considéré que l'exercice d'un mandat de commissaire dans le cadre d'un contrat de location gérance est contraire à la dignité du réviseur d'entreprises et est également contraire à l'article 132, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés<sup>(2)</sup>.

---

(1) Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 13 septembre 2007, n° 0331/06/F.

(2) Tel que modifié par l'article 2 de l'arrêté royal du 25 avril 2007 (entré en vigueur le 31 août 2007).

## 4. INDEPENDANCE DU REVISEUR D'ENTREPRISES – DISPOSITIONS SPECIFIQUES AU COMMISSAIRE

### 4.1 L'article 133 du Code des sociétés

Le siège de la matière concernant les règles d'indépendance applicables aux commissaires se trouve dans les articles 133 et 134 du Code des sociétés, lesquels ont été modifiés à diverses reprises ces dernières années de manière à tenir notamment compte de la volonté d'harmonisation des règles au niveau européen.

#### 4.1.1 L'article 133, § 1er et 2, du Code des sociétés – Principes généraux

Dans un premier temps, les articles 133, § 1er et 2 énoncent, le principe général selon lequel un commissaire peut être désigné pour autant qu'il ne se trouve pas dans des conditions susceptibles de mettre en cause son indépendance. Ce principe est similaire à celui énoncé par l'article 14, § 1er, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

Il est néanmoins à noter qu'*in fine*, l'article 133, § 1<sup>er</sup>, précise que les commissaires doivent, même postérieurement à leur désignation, veiller à ne pas se trouver dans une situation susceptible de mettre en cause leur indépendance. L'indépendance du commissaire est un principe fondamental devant être garanti durant toute la durée du mandat, et même ultérieurement.

#### 4.1.2 L'article 133, § 3, du Code des sociétés – Période de viduité de deux ans (« cooling-off period »)

L'article 133, § 3, du Code des sociétés prévoit que jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaire, ceux-ci 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 du Code des sociétés<sup>(1)</sup>. Cette interdiction est sanctionnée pénalement par l'article 170, 1<sup>o</sup>, du Code des sociétés<sup>(2)</sup> et ne s'applique qu'au commissaire.

---

(1) D. SZAFRAN, L'Indépendance du réviseur d'entreprises, Etudes IRE, 2004, p. 8.

(2) 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 1<sup>o</sup> : les personnes qui au cours d'une période de deux années prenant cours à la date de la cessation de leur fonction de commissaires acceptent un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui était soumise à leur contrôle, ou auprès d'une personne liée à celle-ci au sens de l'article 11.

### 4.1.3 *L'article 133, § 4 du Code des sociétés – Extension de l'interdiction en raison des liens de certaines personnes avec le commissaire*

Au sens de l'article 183<sup>quinquies</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, est considérée comme un lien de collaboration sous l'angle professionnel, la collaboration suivante organisée par un commissaire avec une personne morale ou physique belge ou non :

- « 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. ».*

#### 4.1.4 *L'article 133, § 5, du Code des sociétés – Limitation des prestations de services compatibles (règle « one to one »)* <sup>(1)</sup>

La législation distingue trois sortes de missions ou services :

- 1° les missions confiées par la loi au commissaire ;
- 2° les autres services non-audit, compatibles avec l'indépendance du commissaire ;
- 3° les services non audit incompatibles avec l'indépendance du commissaire (*cf. infra*, point 4.1.8).

Afin de garantir l'indépendance du commissaire, le législateur en édictant la règle « *one to one* », a entendu réglementer la manière dont ces missions pouvaient être cumulées par le commissaire. La règle *one to one* vise à interdire au commissaire de prêter des services « non audit » d'un montant supérieur aux services « audit ».

L'article 133, § 5 du Code des sociétés précise que le commissaire et les personnes avec lesquelles il collabore ne peuvent prêter des services autres que les missions confiées par la loi au commissaire dans la mesure où le total des rémunérations afférentes à ces services dépasserait le montant total des émoluments visés à l'article 134, § 1<sup>er</sup> [lire § 2], du Code des sociétés (ci-après la règle « *one to one* »). L'article 134, § 2, du Code des sociétés concerne les émoluments du commissaire établis par l'assemblée générale de la société contrôlée (*cf. infra*, point 4.2.8).

En d'autres termes, les honoraires « non audit » ne peuvent en principe pas dépasser les honoraires « audit ». Pour l'appréciation de cette règle, ne sont pas pris en considération les audits d'acquisition et les missions dites de « *due diligence* » réalisées en cas d'acquisition de sociétés ou d'activités. A cet égard, l'article 133, § 7, du Code des sociétés fait état des « *prestations consistant à vérifier les données économiques et financières relatives à une entreprise tierce que la société ou l'une de ses filiales se proposent d'acquérir ou a acquise* » <sup>(2)</sup>.

Cette règle s'applique aux sociétés cotées, telles que définies à l'article 4 du Code des sociétés, et aux sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés.

---

(1) Ibid.

(2) D. SZAFRAN, *Op. cit.*, p. 10.

#### 4.1.5 L'article 133, § 6, du Code des sociétés – Dérogations à la règle « one to one »

Aux termes de l'article 133, § 6, du Code des sociétés<sup>(1)</sup>, il peut être dérogé à cette interdiction de principe prévue à l'article 133, § 5, du Code des sociétés dans chacun des trois cas suivants :

- « 1° sur délibération favorable du comité d'audit, prévu par la loi ou les statuts, de la société concernée ou du comité d'audit d'une autre société qui la contrôle, si cette société est une société de droit belge ou est une société constituée selon le droit d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou de l'OCDE . Si la société est tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi, la délibération précitée est prise par le comité d'audit au sens de l'article 526bis. Au cas où les tâches confiées au comité d'audit sont exercées par le conseil d'administration dans son ensemble, l'approbation de l'administrateur indépendant, ou, s'il en a été nommé plusieurs, de la majorité de ceux-ci, est cependant requise ;
- 2° après que le commissaire aura obtenu l'avis préalable positif du comité d'avis et de contrôle institué en vertu du paragraphe 10 ;
- 3° si au sein de la société, il a été institué un collège de commissaires, indépendants les uns des autres. Ce cas ne vaut que si la société n'est pas tenue d'instituer un comité d'audit en vertu de la loi. »

Il peut dès lors être dérogé à la règle « one to one », non seulement sur délibération du comité d'audit de la société concernée mais également sur délibération du comité d'audit d'une société qui la contrôle, si cette société est une société de droit belge ou est une société constituée selon le droit d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Cette disposition légale s'appuie sur le fait que tant les Etats membres de l'Union européenne que de l'OCDE offrent des garanties suffisantes en matière de règles de *corporate governance*.

En outre, les comités d'audit de sociétés autres que les entités d'intérêt public (sociétés cotées sur un marché réglementé ; établissements de crédit ; entreprises d'assurance) ne doivent pas répondre à l'article 526bis du Code des sociétés pour déroger à la règle « one to one ».

Enfin, une dérogation à la règle « one to one » peut résulter de l'institution d'un collège de commissaires indépendants l'un de l'autre est maintenue. Cette dérogation ne vaut toutefois que pour les sociétés qui ne sont pas tenues d'instituer un comité d'audit en vertu de la loi<sup>(2)</sup>.

(1) Tel que modifié par la loi du 17 décembre 2008 adaptée par la loi du 9 février 2009 modifiant l'article 133, § 6, al. 1<sup>er</sup>, et l'article 526 ter du Code des sociétés.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 86-87.

Que faut-il entendre par la notion de « collège des commissaires (indépendants l'un de l'autre) » ?

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, estime que les commissaires au sein d'un collège ne sont pas indépendants l'un de l'autre dès lors qu'ils appartiennent au même réseau.

Par ailleurs, le Conseil de l'Institut est d'avis que d'autres critères doivent être pris en considération afin de pouvoir déterminer l'indépendance mutuelle des commissaires au sein d'un collège. Par exemple, le montant des émoluments respectivement attribués à chaque commissaire au sein d'un collège, voire leur disproportion, permettra de déterminer s'il y a ou non un lien de dépendance entre ceux-ci.

En outre, le Conseil de l'Institut est d'avis qu'il incombe en principe aux collèges mêmes de définir la répartition des émoluments entre les commissaires. Une fixation par l'assemblée générale, et *a fortiori* par le conseil d'administration, constituerait une immixtion intolérable dans la fonction de contrôle du collège, à moins qu'elle ne consiste à officialiser la répartition proposée par le collège lui-même.

De même, il y a lieu de tenir compte des normes générales de révision pour contrôler l'indépendance des commissaires au sein du collège.

Le Conseil de l'Institut conclut que les cas extrêmes de disproportion peuvent constituer une fraude à la loi, ce qui entraîne la nullité de la nomination des commissaires.

Le Conseil de l'Institut considère qu'il est essentiel que les réviseurs d'entreprises soient sensibles au fait que l'indépendance des commissaires au sein d'un collège soulève des problèmes de respect des normes générales de révision (chaque membre du collège doit les respecter) et de responsabilité solidaire (chaque membre du collège est en principe responsable solidairement des fautes découlant des carences du collège)<sup>(1)</sup>.

Conformément à l'alinéa 2 de ce paragraphe 6 de l'article 133 du Code des sociétés, la dérogation à la règle « *one to one* » et la motivation de celle-ci dans les trois hypothèses précitées doivent, dans un souci de transparence, être mentionnées en annexe aux comptes annuels.

La première version de l'alinéa précité ne précisait cependant pas si cette mention devait être reprise en annexe aux comptes annuels (statutaires) ou en annexe aux comptes consolidés.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p.77-79.

Afin de lever l'insécurité juridique en découlant, l'alinéa 2 de l'article 133, § 6, du Code des sociétés prévoit actuellement qu'il doit être fait mention de la dérogation à la règle « *one to one* » et de la motivation de celle-ci :

- 1° en ce qui concerne les sociétés mères :
- a. en annexe aux comptes consolidés, si la société concernée est tenue d'établir et de publier des comptes consolidés ; ou
  - b. en annexe aux comptes annuels statutaires de la société mère (tête d'un groupe en Belgique) qui fait usage de l'exemption de consolidation prévue par l'article 133 du Code des sociétés (à l'exception des filiales de cette société tête de groupe, afin d'éviter la répétition d'une même mention concernant la dérogation à la règle « *one to one* ») ; ou
  - c. en annexe aux comptes annuels statutaires de la société mère (tête d'un « petit groupe » en Belgique au sens de l'art. 16 du C. Soc.) dispensée, en vertu de l'article 112 du Code des sociétés, de l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion y afférant lorsqu'elle fait partie d'un petit groupe ; cette obligation de publication de la dérogation à la règle « *one to one* » dans l'annexe aux comptes annuels ne s'applique donc pas aux sociétés mères à la tête d'un « petit groupe » qui sont elles-mêmes filiales d'une société belge ;
- 2° en ce qui concerne les sociétés qui ne sont pas des sociétés mères, en annexe aux comptes annuels statutaires de ces sociétés, sauf si celles-ci sont soit filiales d'une société belge qui fait usage de l'exemption de consolidation visée à l'article 113 du Code des sociétés, soit filiales d'une société belge qui est dispensée de l'obligation de consolidation en vertu de l'article 112 du Code des sociétés.

#### 4.1.6 *L'article 133, § 7 du Code des sociétés – Calcul de la règle « one to one »*

L'alinéa 1er de l'article 133, § 7, du Code des sociétés précise que « *pour l'appréciation des paragraphes 5 et 6, ne sont prises en considération les prestations consistant à vérifier les données économiques et financières relatives à une entreprise tierce que la société ou l'une de ses filiales, se propose d'acquérir ou a acquise* ».

L'alinéa 2 de l'article 133, § 7, du Code des sociétés précise que : « *L'appréciation du rapport des rémunérations et des émoluments est à effectuer pour l'ensemble constitué par la société et ses filiales, étant entendu que les émoluments pour le contrôle des comptes des filiales étrangères sont ceux qui découlent des dispositions légales et/ou contractuelles applicables à ces filiales* ».

**A. Calcul de la règle « one to one » sur une base globalisée**

Le deuxième alinéa du paragraphe 7 de l'article 133 du Code des sociétés, précise que le calcul est effectué globalement au niveau de l'ensemble constitué par la société et ses filiales.

Ceci confirme une interprétation qui est cohérente avec la logique de la consolidation et permet d'avoir une vue d'ensemble sur les prestations effectuées en faveur du groupe plutôt qu'une vue individuelle par entité faisant partie du groupe.

**B. Calcul de la règle « one to one » par exercice**

Le troisième alinéa du paragraphe 7 de l'article 133 du Code des sociétés, confirme une des interprétations rendues possible par le texte antérieur, à savoir que le total des honoraires est calculé par exercice social (et non sur la période du mandat de trois ans), et ce, conformément à l'avis interprétatif 2004/3 de l'ACCOM du 27 octobre 2004.

**C. Calcul de la règle « one to one » sur la base des prestations (*accrual basis*)**

Il existait une insécurité juridique concernant la base des prestations à prendre en considération qui ressortait notamment d'interprétations divergentes par la doctrine. Une partie de la doctrine défendait la thèse selon laquelle le calcul de la règle « one to one » devait s'opérer sur la base des seuls états d'honoraires émis (les prestations effectuées et non facturées n'entraient dès lors pas, selon certains, en ligne de compte). D'autres estimaient, au contraire, que toutes les prestations portées en comptabilité, éventuellement au titre de factures à recevoir, devaient être prises en considération.

Sous réserve du contrôle des Cours et Tribunaux, la controverse a été tranchée par un avis interprétatif du 17 mars 2006 de l'ACCOM lequel précise :

*« En fin d'exercice au moment d'établir l'inventaire, les sociétés bénéficiaires des prestations de services, porteront en comptabilité (le cas échéant au titre de « factures à recevoir »), en application des dispositions du droit comptable et en particulier selon le principe de l'accrual consacré par l'article 33, second alinéa de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés, tous les montants d'honoraires (sans égard à leur importance relative) qui correspondent aux prestations de services effectuées par le commissaire et son réseau durant l'exercice écoulé. Ces écritures comptables constituent la base des mentions spéciales [...] des services prévues à l'article 134, § 2 et 4 du Code des sociétés ».*

Dès lors, pour le calcul de la règle « *one to one* » il conviendra de prendre en considération les honoraires relatifs aux services prestés durant l'exercice et qui ont été soit facturés soit comptabilisés par l'entité auditée en facture à recevoir.

#### 4.1.7 Article 133, § 8, du Code des sociétés – Situations de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire

L'article 133, § 8 du Code des sociétés prévoit que les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants « *lorsque la société dont ils vérifient les comptes ou une société belge ou une personne belge qui la contrôle ou une :*

- a) *filiale belge d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes, visée aux articles 142 et 146, a bénéficié pendant leur mandat d'une ou plusieurs prestations autres que celles confiées par la loi au commissaire, visées au § 9 et accomplies par lui-même ou par une personne, belge ou étrangère, 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 ou par une société, belge ou étrangère, ou une personne, belge ou étrangère, liée au commissaire visées à l'article 11 ;*
- b) *filiale étrangère d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes, visée aux articles 142 et 146, a bénéficié pendant leur mandat d'une ou plusieurs prestations autres que celles confiées par la loi au commissaire visée au § 9 et accomplies par lui-même ou par une personne belge 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 par une société belge ou une personne belge liée au commissaire visées à l'article 11. ».*

Il est à noter que la loi *corporate governance*, modifiant l'article 133, § 8, du Code des sociétés, prévoyait notamment que les commissaires ne peuvent se déclarer indépendants lorsque la société dont ils vérifient les comptes a bénéficié pendant leur mandat *ou durant les deux ans précédant leur nomination* d'une ou plusieurs prestations autres que celles confiées par la loi au commissaire, et qui sont reprises de manière limitative dans un arrêté royal du 4 avril 2003.

Toutefois, la loi du 20 juillet 2006 portant des dispositions diverses a supprimé la période de carence dans le paragraphe 8 de l'article 133 du Code des sociétés <sup>(1)</sup>.

(1) Cf. IRE, Communication aux réviseurs d'entreprises relative aux amendements aux articles 133 et 134 du Code des sociétés, 31 juillet 2006.

La suppression de la rétroactivité de deux ans qui s'appliquait aux prestations de services incompatibles avec l'indépendance du commissaire ne porte pas préjudice aux principes généraux d'indépendance, qui restent d'application ainsi que ceux énoncés dans la norme relative à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

Il convient donc d'examiner, au cas par cas, si les prestations effectuées par le réviseur d'entreprises ou son réseau dans les années qui précèdent sa nomination comme commissaire, mettent ou non en cause son indépendance. Il y aura lieu d'être particulièrement attentif à ces situations et le cas échéant, de ne pas confier ni accepter le mandat de commissaire, lorsque les prestations effectuées mettent en cause l'indépendance du commissaire. En particulier, les services ayant abouti, par exemple, à la sélection du directeur général ou du directeur financier et à la tenue de la comptabilité de la société ou d'une filiale significative, feront l'objet d'une attention particulière.

Le paragraphe 4.4. de la norme relative à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire stipule à cet effet :

*« Dans les cas suivants, le risque d'atteinte à l'indépendance est tel qu'il peut difficilement être réduit par une mesure de sauvegarde. Le réviseur d'entreprises devra dès lors, sauf cas exceptionnels dûment motivés, refuser le mandat.*

*Il s'agit de cas où, dans les deux ans précédant la nomination du commissaire, le réviseur d'entreprises ou un membre de son réseau :*

- a) a assisté ou participé de manière régulière à la tenue de la comptabilité ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives ;*
- b) est intervenu dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives ».*

#### 4.1.8 *L'article 133, § 9, du Code des sociétés – Prestations de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire*

Sans préjudice des principes généraux et notamment ceux énoncés aux paragraphes 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> de l'article 133 du Code des sociétés, le paragraphe 9 de cet article 133 précise que le Roi détermine des prestations qui sont de nature à mettre en cause l'indépendance du commissaire

Cette disposition a reçu exécution dans l'article 183<sup>ter</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Le commissaire ne peut se déclarer indépendant lorsque lui-même ou les personnes avec lesquelles il collabore :

- « 1<sup>o</sup> prend une décision ou intervient dans le processus décisionnel dans la société contrôlée ;
- 2<sup>o</sup> 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<sup>o</sup> élabore, développe, met en œuvre ou gère des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée ;
- 4<sup>o</sup> 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<sup>o</sup> participe à la fonction d'audit interne ;
- 6<sup>o</sup> représente la société contrôlée dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres ;
- 7<sup>o</sup> intervient dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société contrôlée. »

Le fait pour le commissaire de se trouver dans une des situations énoncées l'empêche irrémédiablement de se déclarer indépendant nonobstant toute mesure de sauvegarde qui serait mise en place. Il y a lieu de préciser que ne sont pas incompatibles avec l'indépendance du commissaire, les sept services visés ci-dessus, lorsqu'ils sont prestés par le commissaire ou son réseau en Belgique à l'égard des sociétés belges collatérales. Il n'existe en effet pas dans ces sociétés, de risque d'autorévision et la prestation de services dans ces sociétés belges y est donc à nouveau possible, sous réserve des principes généraux d'indépendance.

#### 4.1.9 *L'article 133, § 10, du Code des sociétés – Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire*

L'article 133, § 10, du Code des sociétés a créé le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) ayant son siège à Bruxelles et étant doté de la personnalité juridique. L'ACCOM est composé de membres indépendants de la profession de réviseur d'entreprises et nommés par le Roi sur proposition du ministre de l'Economie et du ministre de la Justice pour une période renouvelable de cinq ans. L'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM, tel que modifié par l'arrêté royal du 16 juin 2003, fixe à neuf le nombre de membres de l'ACCOM, qui ne peuvent être membres de la profession de réviseur d'entreprises ni faire partie du CSPE.

L'arrêté prévoit que le CSPE et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises désignent chacun un expert effectif et un suppléant. Ces experts sont invités par le Président de l'ACCOM à participer aux réunions mais ne peuvent pas participer à la décision.

L'article 458 du Code pénal relatif au secret professionnel s'applique aux membres de l'ACCOM ainsi qu'aux experts.

L'ACCOM est compétent pour :

- 1° délivrer à la demande du commissaire un avis préalable concernant la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de ses fonctions de commissaire ; l'ACCOM est également compétent pour émettre des autorisations dans le cadre de la règle « *one to one* » ;
- 2° introduire une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent de l'Institut<sup>(1)</sup> en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire ; l'ACCOM peut à cet effet demander toute information utile à l'Institut.

L'arrêté royal du 4 avril 2003 visant la création de l'ACCOM en détermine la composition, l'organisation, le fonctionnement et le mode de financement.

---

(1) L'ACCOM a fait usage de cette compétence. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, n°96/295/N et n°96/302/N du 7 septembre 2007, disponibles sur le site internet de l'Institut.

Concernant le fonctionnement, le Président de l'ACCOM peut demander des informations complémentaires au commissaire qui introduit une demande d'avis. Celui-ci doit communiquer à l'ACCOM ces informations dans les trois jours ouvrables. L'ACCOM rend alors un avis dans les quinze jours ouvrables <sup>(1)</sup>.

Dans la perspective d'un renvoi d'un commissaire en discipline, le Président de l'ACCOM peut obtenir « *des informations complémentaires qu'il estime utile pour juger s'il convient d'introduire une procédure disciplinaire à l'encontre d'un membre de l'[IRE]* ». Le Président de l'Institut ou son représentant communique les informations dans les cinq jours ouvrables, lorsqu'elles concernent un commissaire. Les informations sont transmises dans le mois lorsqu'elles concernent l'ensemble de la profession <sup>(2)</sup>.

Le Président de l'ACCOM peut proposer une procédure écrite et obtenir les observations éventuelles des membres de l'ACCOM et des experts dans les cinq jours ouvrables. A défaut d'accord, une réunion doit être convoquée <sup>(3)</sup>.

Le commissaire est entendu, soit à sa demande, soit à la demande de l'ACCOM. Le Président de l'ACCOM communique l'avis au commissaire <sup>(4)</sup> et, sur base anonyme et de manière synthétique, au CSPE <sup>(5)</sup>.

L'ACCOM transmet la décision de renvoi en discipline au Président de l'Institut, au réviseur d'entreprises concerné et au Président du CSPE <sup>(6)</sup>.

Une concertation est prévue entre le Président de l'ACCOM et le Président du CSPE concernant un renvoi commun éventuel en discipline <sup>(7)</sup>.

Le Président de l'ACCOM publie les avis et décisions de l'ACCOM, sur base anonyme et en retirant les éléments couverts par le secret professionnel <sup>(8)</sup>.

(1) Article 2, alinéa 7, de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM.

(2) Article 2, alinéa 8, de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM.

(3) Article 4, alinéa 5, de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM.

(4) Article 4, alinéa 7, de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM.

(5) Article 4, alinéa 9 et 10, de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM.

(6) Article 4, alinéa 9, de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM.

(7) Article 4, alinéa 11, de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM.

(8) Article 2, alinéa 5, de l'arrêté royal du 4 avril 2003 créant l'ACCOM.

## 4.2. L'article 134 du Code des sociétés – Publication des honoraires <sup>(1)</sup>

### A. Définitions

Dans le premier paragraphe, une définition des termes « personne liée au commissaire » et « mandat assimilé » est insérée. Ainsi, le Code des sociétés entend par :

- a) « personne liée au commissaire » : toute personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail, avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans les liens de collaboration ainsi que toute société ou personne liée au commissaire visée à l'article 11.
- b) « mandat assimilé » : un mandat exercé dans une société de droit étranger similaire à celui de commissaire dans une société belge.

Le terme « personne liée au commissaire » vise le réseau dont fait partie le commissaire en Belgique et à l'étranger.

Le terme « mandat assimilé » vise les mandats de contrôle légal des comptes à l'étranger, qui sont assimilés au mandat de commissaire pour la publication des honoraires audit au niveau du groupe.

### B. Publication des honoraires audit et non-audit de l'entité auditée (au niveau statutaire)

- a. *Champ d'application – Publication des honoraires d'audit de toute société ayant désigné un commissaire (art. 134, § 2 C. Soc.)*

Les trois premières phrases du paragraphe 2 portent sur la fixation des honoraires du commissaire par l'assemblée générale, la somme fixe garantissant le respect des normes de l'Institut et la modification des honoraires moyennant accord des parties.

La quatrième phrase du paragraphe 2 de l'article 134 du Code des sociétés prévoit que les honoraires du commissaire relatifs à son mandat de commissaire (honoraires audit) seront publiés en annexe aux comptes annuels statutaires.

---

(1) Cf. IRE, Communication aux réviseurs d'entreprises relative à la transposition de la Directive européenne du 17 mai 2006 et aux modifications au Code des sociétés, 27 avril 2007.

- b. *Publication des honoraires non audit du commissaire et de son réseau au sein de toute société ayant désigné un commissaire (art. 134, § 3, C. Soc.)*

Le paragraphe 3 de l'article 134 du Code des sociétés prévoit la publication, dans l'annexe aux comptes annuels (statutaires), des honoraires non-audit, d'une part du commissaire et, d'autre part, du réseau, pour les prestations de services non-audit auprès de la société auditée, selon les trois catégories suivantes :

- autres missions d'attestation : rapport sur les apports en nature et les quasi-apports ; rapport sur les fusions et scissions ; rapport sur la valeur des options sur actions non cotées en bourse ; rapport sur les transformations de forme juridique de sociétés ; rapport sur les dissolutions, ainsi que Fost Plus, Val-I-Pac, etc. ;
- missions de conseils fiscaux : avis en matière fiscale ;
- autres missions extérieures à la mission révisorale : par exemple missions de *due diligence*, avis en matière d'environnement, etc.

#### **C. Publication des honoraires audit et non-audit dans les ASBL, AISBL et fondations**

L'article 134 du Code des sociétés s'applique également aux honoraires du commissaire dans les ASBL, AISBL et fondations.

Les honoraires du commissaire et les autres honoraires visés à l'article 134 du Code des sociétés sont à mentionner dans l'annexe aux comptes annuels (sous forme de texte libre dans le schéma abrégé). Il est à noter que dans le cas d'une association assujettie exemptée à la TVA (c'est-à-dire qui ne récupère pas la TVA), le montant à mentionner est le montant TVA comprise, ce qui sera éventuellement mentionné, pour clarifier les choses vis-à-vis des tiers, dans les règles d'évaluation.

#### **D. Publication des honoraires audit et non-audit au niveau du groupe**

- a. *Publication des honoraires audit au niveau du groupe (art. 134, § 4, C. Soc.)*

Le paragraphe 4 de l'article 134 du Code des sociétés prévoit la publication des honoraires audit au « niveau du groupe », et non plus uniquement au niveau de la société auditée.

La publication au niveau du groupe porte :

- a) tant sur les honoraires audit perçus par le commissaire de la société auditée ;
- b) que sur les honoraires audit perçus par ce commissaire ou des cabinets d'audit membres de son réseau au niveau des filiales (belges et étrangères).

Pour les filiales étrangères, les mandats de contrôleurs légaux exercés par des membres du réseau du commissaire sont « assimilés » à des mandats de commissaire (*cf.* paragraphe 1<sup>er</sup> de l'art. 134 C. Soc.). Par conséquent les honoraires audit de ces contrôleurs légaux (qui font partie du réseau du commissaire) dans les filiales à l'étranger devront également être publiés au niveau du groupe en Belgique.

La publication « au niveau du groupe » se fait en annexe aux comptes consolidés ou, dans certains cas, en annexe aux comptes statutaires.

Le paragraphe 4 de l'article 134 du Code des sociétés prévoit pour toute société auditée que la publication des honoraires audit au niveau du groupe soit mentionnée :

- a) soit en annexe aux comptes consolidés ;
- b) soit, à défaut de comptes consolidés, en annexe aux comptes annuels d'une société mère en Belgique (tête de groupe) qui a fait usage de l'exemption de l'obligation de consolider (art. 113 C. Soc.), au motif qu'elle fait elle-même partie d'un groupe qui consolide ; cette obligation de publication des honoraires audit au niveau du groupe dans l'annexe aux comptes annuels de la société tête de groupe (exemptée de consolidation) ne s'étend pas aux filiales de cette dernière, afin d'éviter de multiplier pareille publication contenant la même information (honoraires audit du groupe) ;
- c) soit, à défaut des comptes consolidés et d'exemption de consolidation, dans l'annexe aux comptes annuels d'une société mère en Belgique qui est à la tête d'un « petit groupe » au sens de l'article 112 du Code des sociétés et qui est automatiquement exonéré de l'obligation de consolidation ; cette obligation de publication des honoraires audit au niveau du groupe dans l'annexe aux comptes annuels de la société tête de groupe (exemptée de consolidation) ne s'étend pas aux filiales de cette dernière, afin d'éviter de multiplier pareille publication contenant la même information (honoraires audit du groupe).

- b. *Publication des honoraires non-audit du commissaire et de son réseau au niveau du groupe (art. 134, § 5, C. Soc.)*

Le paragraphe 5 de l'article 134 du Code des sociétés prévoit la publication, dans l'annexe aux comptes annuels (statutaires), des honoraires non-audit, d'une part du commissaire et, d'autre part, du réseau, pour les prestations de services non-audit auprès de la société auditée, selon les trois catégories suivantes :

- a) autres missions d'attestation ;
- b) missions de conseils fiscaux ;
- c) autres missions extérieures à la mission révisoriale.

Contrairement aux dispositions antérieures, le paragraphe 5 de l'article 134 du Code des sociétés prévoit non seulement la publication des honoraires non-audit au niveau du groupe dans l'annexe aux comptes consolidés, mais aussi, à défaut de comptes consolidés, la publication des honoraires non audit « au niveau du groupe » dans l'annexe aux comptes annuels statutaires :

- a) soit d'une société tête de groupe qui a fait usage de l'exemption de consolidation en vertu de l'article 113 du Code des sociétés (à l'exception donc des filiales de celle-ci, afin d'éviter de multiplier la même information) ;
- b) soit d'une société tête de groupe qui est automatiquement exemptée de consolider (notion de « petit groupe ») en vertu de l'article 112 du Code des sociétés (à l'exception donc des filiales de celle-ci, afin d'éviter de multiplier la même information).

#### **E. Honoraires audit non influencés par la fourniture de services complémentaires à la société et absence d'intérêt financier**

Conformément à l'article 25, a) de la Directive audit qui stipule que les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes ne sont ni déterminés ni influencés par la fourniture de services complémentaires à la société contrôlée, un alinéa est prévu en ce sens dans le sixième paragraphe de l'article 134 du Code des sociétés (*cf.* aussi dans le même sens art. 10, § 3 et 11, de l'A.R. du 10 janvier 1994).

## **F. Absence de caractère conditionnel des honoraires**

Il n'a pas été nécessaire de transposer d'avantage en droit belge le point *b*) de l'article 25 de la Directive audit qui prévoit que les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes ne revêtent aucun caractère conditionnel, étant donné que l'article 134 du Code des sociétés a toujours prévu que les émoluments consistent en une somme fixe.

### **4.3. L'article 526bis, § 6, du Code des sociétés – Informations à fournir par le commissaire au comité d'audit concernant son indépendance**

En vertu de l'article 526bis, § 6, du Code des sociétés, le commissaire doit :

- a) confirmer chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à la société ;
- b) communiquer chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à la société ;
- c) examiner avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, consignées par lui. (*cf. infra*, Partie 7, Chapitre 1, point 7.2).

### **4.4 Normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire**

Le Conseil de l'Institut a adopté, le 30 août 2007, les normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire. Elles sont entrées en vigueur le 29 juin 2009.

Ces normes consacrent l'approche conceptuelle en matière d'indépendance, fondée sur l'identification des risques d'atteintes à l'indépendance et l'adoption de mesures de sauvegarde. Dans le cas où les mesures de sauvegarde paraissent insuffisantes, il est interdit d'exécuter la mission.

Les normes prévoient que l'indépendance de fait et l'indépendance d'apparence font partie intégrante du principe plus général d'indépendance.

Des mesures de sauvegarde particulières et certaines incompatibilités ont été introduites en ce qui concerne les services non-audit prestés par un réviseur d'entreprises ou son réseau dans les deux ans qui précèdent l'acceptation d'un mandat de commissaire.

Les honoraires subordonnés aux résultats relatifs au contrôle légal des comptes sont interdits pour le commissaire et son réseau.

La notion d'indépendance économique est précisée en limitant les honoraires à un seuil maximum de 20 % des honoraires provenant d'un même client ou groupe de clients.

Les normes relatives à l'indépendance transposent également les dispositions de la Directive audit relatives à la rotation. En Belgique, le remplacement du (des) représentant(s) permanent(s) du cabinet de révision ou, en cas de mandat de commissaire exercé par un réviseur d'entreprises personne physique, le remplacement de ce réviseur d'entreprises, est obligatoire après six ans (au lieu de sept ans prévu dans la Directive audit) pour les mandats exercés auprès d'entités d'intérêt public.

Le texte des normes peut être consulté sur le site de l'Institut, sous la rubrique « documentation »<sup>(1)</sup>.

## 4.5 Cas d'application

### 4.5.1 Mandats successifs de commissaire et liquidateur

La question a été posée à la Commission juridique de savoir si un réviseur d'entreprises à la suite de son mandat de commissaire peut exercer celui de liquidateur dans la même société. Dans le cas présent, le commissaire souhaitait, avant d'être nommé comme liquidateur, être remplacé par l'assemblée générale comme commissaire par un autre réviseur d'entreprises.

La Commission juridique a rendu l'avis suivant<sup>(2)</sup>.

#### A. Liquidation et poursuite du mandat de commissaire

Lors de la mise en liquidation le mandat du commissaire ne vient pas à expiration. Cela signifie que le commissaire reste au moins en fonction jusqu'à la fin de son mandat de trois ans. C'est – et cela reste – la mission du commissaire d'effectuer le contrôle des comptes annuels chaque année (art. 142 C. Soc.) et de rédiger, à propos des comptes annuels, un rapport de révision (art. 143 C. Soc.), bien que la société soit en liquidation. La législation ne prévoit cependant pas que le liquidateur doive soumettre, « à l'approbation » de l'assemblée générale des actionnaires, les comptes annuels contrôlés par le commissaire.

Lorsque la durée du mandat est expirée et que la liquidation n'est pas encore terminée à ce moment, l'assemblée générale des actionnaires doit décider entre les alternatives suivantes : soit le mandat du commissaire est renouvelé, soit un nouveau commissaire est désigné, soit aucun commissaire n'est désigné (pour autant que la société ne réponde plus aux critères requérant la désignation d'un commissaire).

(1) [www.ibr-ire.be/fra/normen\\_nieuwenormen.aspx](http://www.ibr-ire.be/fra/normen_nieuwenormen.aspx).

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 69-70.

Conformément à l'article 135 du Code des sociétés, le commissaire ne peut être révoqué au cours de son mandat, sous peine de dommages et intérêts, que pour juste motif, par l'assemblée générale. Par contre, il peut démissionner en cours de mandat lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission.

## **B. Indépendance du commissaire**

L'article 133, § 3, 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 est d'avis que, par les termes « *mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction* », le législateur a voulu interdire l'exercice de quelque 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 d'une 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 qu'il 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 aux dispositions de l'article 133, § 3 (*cooling-off period*), du Code des sociétés.

### *4.5.2 Règles d'indépendance après la démission en tant que réviseur d'entreprises*

Le Conseil a été interrogé à propos des restrictions professionnelles auxquelles le réviseur d'entreprises pourrait être tenu après avoir démissionné de sa qualité de membre de l'Institut. En l'occurrence, il s'agissait de savoir si un confrère démissionnaire peut accepter des fonctions de directeur financier dans une société concurrente de celle où il avait précédemment occupé des fonctions de commissaire<sup>(1)</sup>.

Dans ce contexte, l'article 133, § 3, du Code des sociétés prévoit que jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de leurs fonctions de commissaires, ceux-ci ne peuvent accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 31.

soumise à leur contrôle, ni auprès d'une société ou personne liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés. Une règle similaire est prévue dans la recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes au sein de l'UE <sup>(1)</sup>.

Il convient également de souligner que dans ses nouvelles fonctions, après la période de viduité, le réviseur d'entreprises démissionnaire reste tenu par les règles du secret professionnel en ce qui concerne les informations qu'il a pu réunir en sa qualité de réviseur d'entreprises. Ainsi, s'il communiquait à son nouvel employeur des secrets de fabrication ou des informations confidentielles sur la situation financière de la société dans laquelle il a exécuté des fonctions de commissaire, il commettrait un délit susceptible d'être sanctionné conformément à l'article 458 du Code pénal.

Par ailleurs, d'une façon générale, il n'y aurait aucune objection à ce qu'un confrère accepte de signer une convention par laquelle il s'interdit d'accepter un emploi salarié auprès d'un concurrent de son client pendant un terme à définir à l'issue de son mandat de commissaire <sup>(2)</sup>.

#### 4.5.3 *Fonction d'audit interne*

L'avis du Conseil de l'Institut fut sollicité en 1994 à propos de la possibilité pour un cabinet de révision d'exercer les fonctions de commissaire et d'audit interne au sein d'une même entreprise.

La question posée devait s'analyser dans le cadre des règles d'indépendance, et plus particulièrement de l'article 12, § 2 et 3, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 <sup>(3)</sup>.

Toutefois, à la lumière des évolutions législatives en la matière et plus précisément en vertu de l'arrêté royal du 4 avril 2003 (insérant un article 183ter dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001) relatif aux prestations qui mettent 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 collabore, « *participe à la fonction d'audit interne* » de la société contrôlée, d'une société belge ou personne belge qui la contrôle ou des filiales belges ou étrangères de la société contrôlée <sup>(4)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 28.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 31.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 46.

(4) Article 133, § 8 et 9, du Code des sociétés, et article 183ter, 5°, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, introduit par l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003, p. 27159.

#### 4.5.4 Assistance en cas de difficulté administrative temporaire

La question a été posée au Conseil de l'Institut de savoir dans quelle mesure un commissaire pouvait assister les services comptables d'une entreprise alors que ceux-ci avaient été gravement perturbés à la suite de différents incidents techniques au logiciel comptable. Cette assistance, fournie avec l'accord du conseil d'administration, a eu pour effet de retraiter les données initialement introduites dans le logiciel <sup>(1)</sup>.

L'arrêté royal du 4 avril 2003 (insérant un article 183ter dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001) relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, prévoit que le commissaire ne peut se déclarer indépendant dans le cas où lui-même ou une personne avec laquelle il collabore, « 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, d'une société belge ou une personne belge qui la contrôle ou des filiales belges ou étrangères <sup>(2)</sup> de la société contrôlée. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal rappelle que, conformément à l'approche conceptuelle, cette disposition est prévue en tenant compte du fait que : « La participation du commissaire ou d'une personne de son réseau à l'établissement des documents comptables ou des comptes annuels du client contrôlé ou d'une personne de son réseau entraîne une menace potentielle d'autorévision. » <sup>(3)</sup>. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal précise à cet égard que « cette interdiction ne vise pas la réalisation de tâches d'ordre exclusivement techniques ou mécaniques » <sup>(4)</sup>.

Dans ce contexte, il convient également de préciser qu'en vertu de la recommandation européenne du 16 mai 2002 <sup>(5)</sup>, à laquelle le rapport au Roi fait référence :

- 1) Il existe une menace potentielle d'autorévision chaque fois qu'un commissaire, un cabinet de révision, une entité appartenant au réseau de ce cabinet, ou un associé, dirigeant ou employé des précédents participe à l'établissement des livres comptables ou des états financiers de l'entité contrôlée ; l'importance de la menace dépend de l'étendue de la participation

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 85.

(2) Article 133, alinéas 8 et 9, du Code des sociétés, introduits par l'article 4 de la loi *corporate governance* et article 183ter, 2°, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, introduit par l'article 2 de l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003, p. 27159.

(3) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003, p. 27151.

(4) Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003, p. 27152.

(5) Commission européenne, Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002, Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux, 2002/590/CE, *J.O.U.E.*, L. 191, du 19 juillet 2002, p. 22-57 ; cette Recommandation est disponible sur le site internet de la Commission européenne à l'adresse <http://eur-lex.europa.eu>.

de ces personnes au processus d'établissement des comptes et de la mesure dans laquelle l'intérêt public est en jeu ;

- 2) L'importance de la menace d'autorévision doit toujours être considérée comme trop élevée pour autoriser une participation au processus d'établissement des comptes, à moins que l'assistance fournie soit uniquement de nature technique ou mécanique ou que le conseil donné soit de caractère purement informatif<sup>(1)</sup> ;
- 3) Toutefois, pour les contrôles légaux des entités présentant un intérêt public, la fourniture de toute assistance de ce type qui ne relèverait pas du mandat de commissaire serait perçue comme la cause d'un risque élevé et inacceptable pesant sur l'indépendance et devrait par conséquent être prohibée<sup>(2)</sup>.

#### 4.5.5 La notion de « montant fixe » prévue à l'article 134 du Code des sociétés

L'article 134 du Code des sociétés prévoit que les émoluments du mandat de commissaire consistent en une somme fixe.

Deux confrères ont demandé si, dans le cadre de la fixation des honoraires liés à un mandat de commissaire, il est légalement autorisé de mentionner dans le contrat que, outre le montant fixe indexé des honoraires annuels, la T.V.A. et les cotisations variables dues par le commissaire à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ou à une quelconque autre instance de surveillance) peuvent être portées en compte séparément et en supplément.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que :

- a) l'article 57, § 1er et 2, de la loi du 30 mars 1976 relative aux mesures de redressement économique ne s'applique pas aux honoraires du réviseur d'entreprises : l'indexation des honoraires du commissaire est donc possible pour autant que les parties se soient mises d'accord au préalable au sujet de critères objectifs d'indexation ;
- b) d'autres clauses relatives à l'augmentation d'honoraires (en ce compris l'ajout d'une cotisation variable à l'Institut) sont possibles, pour autant que l'application de ces clauses n'implique pas de possibilité d'interprétation pour l'entité auditée ou le commissaire, et ne suppose pas non plus des négociations entre l'entité auditée et son commissaire, postérieures à la nomination<sup>(3)</sup>.

(1) Pour des exemples pratiques, on peut faire référence au point 7.2.1. à l'Annexe à la Recommandation européenne, p. 47-48.

(2) Recommandation européenne du 16 mai 2002, *o.c.*, p. 30, point B.7.2.1.

(3) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 2008, p.79.

#### 4.5.6 *Présence aux réunions du conseil d'administration*

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> a été interrogé sur la possibilité, pour le commissaire, d'assister régulièrement aux séances du conseil d'administration, voire même d'autres comités au sein de la société.

Il est en réalité interdit au commissaire de s'immiscer dans les décisions de gestion. S'il est fréquent que celui-ci soit invité aux réunions du conseil d'administration au cours desquelles les informations comptables sont discutées, la situation dans laquelle le commissaire assisterait systématiquement à toutes les réunions du conseil d'administration, n'est pas compatible avec les règles introduites par l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, en particulier concernant l'incompatibilité avec l'indépendance du commissaire de prestations impliquant une participation à la gestion.

En ce qui concerne l'organisation administrative et comptable et le système de contrôle interne, il est recommandé que le commissaire attire l'attention des organes de gestion de l'entreprise sur les lacunes qui constituent des risques. Toutefois, même dans ce domaine, les administrateurs ne peuvent se décharger de leur responsabilité sur le commissaire dont le rôle est, légalement, le contrôle des comptes annuels, de la situation financière et de la régularité au regard du droit des sociétés et des statuts des opérations à constater dans les comptes.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 85-86.

## 5. JURISPRUDENCE DISCIPLINAIRE

Les instances disciplinaires ont entre autres rendu les décisions suivantes, en se fondant sur les règles applicables au moment des faits soumis à leur appréciation.

### 5.1 Principe de l'indépendance

Pour certaines décisions en la matière voir, Commission d'appel, n° 0318/06/F, 1<sup>er</sup> juillet 2008 ; Commission de discipline, n° 0318/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410 ; Commission d'appel, n° 0339/06/N, 29 mai 2008 ; Commission de discipline, n° 0339/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission de discipline, n° 0332/06/N, 11 mars 2008 ; Commission d'appel, n° 0338/06/N, 17 janvier 2008 ; Commission de discipline, n° 0334/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 407 ; Commission de discipline, n° 0333/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 408 ; Commission d'appel, n° 0296/05/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410-411 ; n° 0154/00/N et 0154bis/00/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 254-271 ; n° 0155/00/N et n° 0155bis/00/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 271 ; n° 0218/03/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 302-309 ; n° 0232/03/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 324 ; n° 0235/03/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 324-325 ; n° 0240/03/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 327 ; n° 0242/03/N ; IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 328 ;

### 5.2 Relations de parenté et d'alliance

#### 5.2.1 Actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise

Commission d'appel, n° 0318/06/F, 1<sup>er</sup> juillet 2008 ; Commission de discipline, n° 0318/06/F, 20 mars 2007, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410 ; Commission de discipline, n° 0035/90/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 158.

#### 5.2.2 Administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société

Commission d'appel, n° 0318/06/F, 1<sup>er</sup> juillet 2008 ; Commission de discipline, n° 0318/06/F, 20 mars 2007, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410 ; Commission de discipline, n° 0346/07/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 409.

### 5.2.3 *Employé ou professionnel indépendant contribuant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation*

Commission de discipline, n° 0332/06/N, 11 mars 2008 ; Commission de discipline, n° 0363/07/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 (*contra*) ; Commission d'appel, n° 0296/05/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410-411 ; Commission d'appel, n° 0115/96/N et n° 0116/96/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 192-195.

### 5.3 Absence d'indépendance financière avec la société contrôlée

Commission d'appel, n° 0339/06/N, 29 mai 2008 ; Commission de discipline, n° 0339/06/F, 20 mars 2007, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission de discipline, n° 0334/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 407 ; Commission de discipline, n° 0342/07/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission de discipline, n° 0363/07/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission d'appel, n° 0154/00/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 331.

### 5.4 Absence d'indépendance en raison d'une situation financière difficile

Commission d'appel, n° 0339/06/N, 29 mai 2008 ; Commission de discipline, n° 0339/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission de discipline, n° 0294/05/N, *Rapp. annuel*, IRE, 2005, p. 406.

### 5.5 Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée

Commission de discipline, n° 0218/03/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 305 ; Commission d'appel, n° 0087/93/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 166-167.

Pour d'autres décisions définitives en la matière, voir n° 0103/94/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 181 ; n° 0076/92/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 148-150 ; n° 0038/90/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 132 ; n° 0037/90/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 159-160 ; n° 0035/90/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 158 ; n° 0026/90/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 132-133.

## **5.6 Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration**

Commission de discipline, n° **0333/06/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 408 ;  
Commission de discipline, n° **0209/02/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 140 ;  
Commission d'appel, n° **0114/95/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 186-192.

Pour d'autres décisions définitives en la matière, voir, n° **0103/94/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 185-190 ; n° **0121/96/F**, IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 203-207.



## Table des matières

<b>1. Objet de l'activité professionnelle</b>	379
1.1 Activité principale des réviseurs d'entreprises	379
1.1.1 Introduction	379
1.1.2 Caractère principal des missions légales	380
1.2 Activités en principe compatibles avec la profession de réviseur d'entreprises	380
1.2.1 Activités dans l'enseignement	380
1.2.2 Les fonctions d'administrateur ou de gérant d'une société civile à forme commerciale	380
1.2.3 Mandats publics	381
1.2.4 Activités professionnelles dans le domaine de l'expertise comptable et/ou la tenue de comptabilité	382
1.2.5 Avis et représentation en matière fiscale	383
1.3 Activités interdites pour le réviseur d'entreprises	385
1.3.1 Fonctions d'employé	385
1.3.2 Activités commerciales – Fonctions d'administrateur ou de gérant d'une société commerciale	385
1.3.3 Fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat	386
1.3.4 Missions prévues à l'article 166 du Code des sociétés	387
1.3.5 Toute autre activité qui est incompatible avec la dignité ou l'indépendance de leur fonction	387
1.3.6 Jurisprudence disciplinaire	388
1.4 Compatibilité de la profession de réviseur d'entreprises avec un mandat de liquidateur amiable ou judiciaire	390
1.4.1 Mandat de liquidateur amiable ou judiciaire	390
1.4.2 Commissaire, ensuite liquidateur	390
1.5 L'exercice de la fonction de curateur	391
1.6 La fonction d'administrateur provisoire	392
<b>2. Autres titres professionnels</b>	393
2.1 Inscription au tableau des experts-comptables	393
2.2 Interdiction du port du titre de conseil fiscal	393
2.3 Port du titre de comptable et de fiscaliste agréé	394
<b>3. Relations avec des sociétés commerciales</b>	396
3.1 Domiciliation de sociétés au cabinet d'un réviseur d'entreprises	396
3.2 Représentation d'une société commerciale	397
3.3 Participation dans une société commerciale	398
3.4 Sociétés de patrimoine	398
3.5 Conservation d'actions au porteur	399
3.6 Représentation dans une société par un réviseur d'entreprises muni d'une procuration	400

<b>4. Activités diverses – cas d’application</b>	401
4.1 Cession de logiciels comptables	401
4.2 Fonctions d’agent ou d’intermédiaire commercial	403
4.3 Fonctions d’administrateur dans une ASBL	404
4.4 Membre du comité de gestion	405
4.5 Commissaire spécial de la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA)	406
4.6 Commissaire au sursis	406
4.7 Fonctions judiciaires ou d’avocat	406

## 1. OBJET DE L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

### 1.1 Activité principale des réviseurs d'entreprises

#### 1.1.1 Introduction

Le législateur a défini à l'article 4 de la loi coordonnée de 1953 la fonction et l'activité principale du réviseur d'entreprises.

En 1985, le législateur avait décidé que les réviseurs d'entreprises devaient avoir pour activité principale les tâches visées à l'ancien article 3 de la loi du 22 juillet 1953. La décision a été principalement fondée sur deux considérations :

- a) la nécessité de trouver un équilibre entre les professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable sans porter préjudice au développement des cabinets de révision. Entretemps, le nombre de missions confiées aux réviseurs d'entreprises a été considérablement augmenté ;
- b) la volonté de spécialiser l'activité des cabinets de révision dans le domaine du contrôle indépendant des documents comptables. La profession ne pourrait se hisser à un niveau de spécialisation suffisant si celle-ci restait limitée aux activités accessoires d'une fiduciaire <sup>(1)</sup>.

La notion d'activité principale avait été étendue aux activités de contrôle hors mandat pour lesquels le réviseur d'entreprises exerçait un contrôle et émettait un avis écrit (même hors attestation).

La réglementation a été modifiée à l'occasion de la réforme de 2007 et actuellement l'article 4 de la loi coordonnée de 1953 impose uniquement au réviseur d'entreprises d'exécuter à titre principal les missions réservées par ou en vertu de la loi. Le seuil de 50 % des activités n'existe plus.

Pour l'avenir, le seul critère de l'activité principale ne fera plus l'objet d'investigations par la Commission de surveillance mais elle poursuivra néanmoins l'analyse des informations annuelles en vue d'y détecter les éventuels problèmes de qualité et d'indépendance, étant entendu que l'examen de la qualité est la compétence première de la Commission Contrôle de qualité.

Les dispositions de ce chapitre reposent également souvent sur les principes d'indépendance du réviseur d'entreprises. Pour autant qu'il s'agisse d'activités compatibles avec la fonction de commissaire, les dispositions spécifiques relatives à l'indépendance du commissaire et la Partie 4 relative à la fonction de commissaire doivent aussi être consultées.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1987, p. 46-47.

### *1.1.2 Caractère principal des missions légales*

L'article 4 de la loi coordonnée de 1953 stipule que la fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre principal, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci.

Le Conseil est d'avis qu'une personne physique qui ne tombe pas sous l'une des situations visées à l'article 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953, n'est pas empêchée d'exercer des missions révisorales et ce, du fait que la loi précitée ne fait plus référence à une quelconque « activité principale » du réviseur d'entreprises. Selon l'interprétation du Conseil de l'Institut, l'article 4 de la loi précitée ne comporte rien de plus qu'une définition du réviseur d'entreprises et la notion de « tâche principale » qui y est visée ne renvoie aucunement à un pourcentage d'activité.

A titre d'exemple, une personne physique pourrait être avocat à concurrence de 60 % de son temps et réviseur d'entreprises à concurrence de 40 % de son temps. La loi impose uniquement à cette personne qu'elle exerce à titre principal des missions révisorales durant les 40 % de son temps qu'elle consacre au révisorat.

## **1.2 Activités en principe compatibles avec la profession de réviseur d'entreprises**

L'activité principale du réviseur d'entreprises est définie par la loi mais celle-ci ne dit pas quelles autres activités peuvent être exercées à titre accessoire. La loi contient les indications suivantes.

### *1.2.1 Activités dans l'enseignement*

Les fonctions dans l'enseignement sont expressément autorisées par l'article 13, § 2, alinéa 2 de la loi coordonnée de 1953. Le législateur ne précise pas que les cours donnés par le réviseur d'entreprises doivent porter sur des matières relevant des professions économiques.

### *1.2.2 Les fonctions d'administrateur ou de gérant d'une société civile à forme commerciale*

L'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953 autorise expressément le réviseur d'entreprises à exercer les fonctions d'administrateur ou de gérant, dans des sociétés civiles à forme commerciale, s'il exerce des missions de révision.

Pour autant qu'une dérogation préalable soit accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable de l'ACCOM, un réviseur d'entreprises exerçant des missions révisorales peut exercer une activité commerciale directement ou

indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale (*cf.* art. 13, § 3 de la loi coordonnée de 1953).

### 1.2.3 Mandats publics

L'exercice d'un ou de plusieurs mandats publics est compatible avec la profession de réviseur d'entreprises à l'exception des fonctions de Ministre et de Secrétaire d'Etat qui sont expressément interdites par l'article 13, § 2, *c)* de la loi coordonnée de 1953. *Cf. infra*, point 1.1.1. Fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.

Ainsi, les parlementaires, conseillers régionaux, conseillers provinciaux, conseillers communaux peuvent exercer leurs activités politiques sans que ceci ne porte préjudice à la poursuite de leur profession. La seule question posée concerne l'exercice de missions révisorales dans des sociétés dépendant des autorités publiques au niveau du pouvoir concerné.

Le commissaire doit en tout temps conserver une attitude objective et impartiale (art. 8 de l'A.R. du 10 janvier 1994). La personne qui exerce des fonctions électives peut-elle satisfaire à cette condition ?

A l'exception de l'exercice des fonctions de Ministre et de Secrétaire d'Etat qui sont expressément interdites par la loi, le Conseil de l'Institut estime qu'une réponse positive peut être donnée bien que deux réserves doivent être apportées.

D'abord, le réviseur d'entreprises doit toujours examiner, dans les circonstances concrètes de l'entreprise concernée, si son objectivité est assurée aux yeux des tiers intéressés. En cas de doute, il préférera s'abstenir.

Ensuite, il va de soi qu'une conclusion différente s'impose lorsque le réviseur d'entreprises participe à des fonctions de gestion, fût-ce de façon temporaire et indirecte. Par exemple, le membre d'un Collège des Bourgmestre et Echevins ne peut accepter des fonctions de commissaire dans une intercommunale à laquelle sa commune est associée.

Voyez également : Commission d'appel, n° 0318/06/F, 1<sup>er</sup> juillet 2008.

### 1.2.4 *Activités professionnelles dans le domaine de l'expertise comptable et/ou la tenue de comptabilité*

Comme par le passé, le réviseur d'entreprises peut exercer les activités d'expert-comptable à l'exception de la mission visée par l'article 166 du Code des sociétés. En vertu des articles 34 et 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, les activités réservées à l'expert-comptable peuvent être également accomplies par le réviseur d'entreprises sous réserve bien entendu du respect des règles d'indépendance dans l'exercice de missions déterminées. La loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales n'apporte aucune modification aux compétences du réviseur d'entreprises. L'article 34 reproduit les dispositions qui figuraient antérieurement dans l'article 82 de la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat d'entreprises. Il s'agit notamment <sup>(1)</sup> de :

- 1° la vérification et du redressement de tous documents comptables ;
- 2° l'expertise, tant privée que judiciaire, dans le domaine de l'organisation comptable des entreprises ainsi que de l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises au point de vue de leur crédit, de leur rendement et de leurs risques ;
- 3° l'organisation des services comptables et administratifs des entreprises et les activités de conseil en matière d'organisation comptable et administrative des entreprises.

Ceci recouvre notamment les conseils et avis dans les domaines suivants :

- la valeur d'une entreprise ou d'un titre ;
- l'opportunité de l'octroi d'un crédit ;
- le financement et la politique d'investissement ;
- l'importance d'un dommage (fraude, incendie, vol, etc.) ou d'une perte (rupture de contrat, etc.) ;
- la consistance d'un patrimoine ;
- l'implantation d'une entreprise ;
- la restructuration d'une entreprise ;
- la transmission d'une entreprise ;
- la fiabilité d'un logiciel comptable.

- 4° les activités d'organisation et de tenue de la comptabilité de tiers ;
- 5° les activités de conseil en matière de fiscalité, pour autant qu'elles ne consistent pas à représenter les contribuables.

L'article 48 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales reprend une disposition antérieure protégeant le titre professionnel et l'exercice de la profession de comptable. Les réviseurs d'entreprises ainsi que les stagiaires réviseurs d'entreprises peuvent exercer les activités professionnelles

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1987, p. 52.

de comptable sans être inscrits au tableau des titulaires de la profession ou sur la liste des stagiaires comptables. Cependant, s'ils font usage de cette faculté, ils ne sont pas autorisés au port du titre de « comptable agréé » ou de « comptable stagiaire ».

On notera par ailleurs que l'article 183<sup>ter</sup>, 2° *juncto* article 183<sup>quater</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, tel qu'introduit par l'arrêté royal du 4 avril 2003, interdit au commissaire (ou un membre de son réseau) d'assister ou de participer à la préparation ou à la tenue de livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société contrôlée, d'une société liée belge ou d'une filiale étrangère.

### 1.2.5 Avis et représentation en matière fiscale

#### A. En dehors d'une mission révisorale

Le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> a exposé sa compréhension de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales en ce qui concerne la compétence des réviseurs d'entreprises en matière fiscale. Le Conseil de l'Institut n'y a pas trouvé de source d'incompatibilité. Cette compétence ne peut pas être exercée à titre principal par le réviseur d'entreprises et le réviseur d'entreprises peut encore moins porter le titre de conseil fiscal.

La loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale apporte des précisions sur le rôle que les réviseurs d'entreprises pourraient, le cas échéant, remplir dans le domaine de la représentation fiscale. Cette loi modifie l'article 728 du Code judiciaire en introduisant un paragraphe 2<sup>bis</sup> libellé comme suit :

*« § 2bis. A la demande expresse du contribuable ou de son avocat, formée par voie de conclusions, le juge peut entendre en ses explications écrites ou verbales à l'audience, l'expert-comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprises choisi par le contribuable. Le recours à l'expert-comptable, au comptable professionnel ou au réviseur d'entreprises est soumis à l'appréciation du juge qui apprécie l'opportunité de procéder à semblable consultation qui ne peut porter que sur des éléments de fait ou des questions relatives à l'application du droit comptable.*

*L'expert-comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprises visé à l'alinéa précédent s'entend de la personne qui s'occupe habituellement de la comptabilité du contribuable, ou qui a contribué à l'élaboration de la déclaration fiscale litigieuse, ou qui est intervenue aux côtés du contribuable dans la procédure de réclamation administrative. »*

Cette disposition fait suite à la demande exprimée par la profession d'expert-comptable en vue de permettre au professionnel d'intervenir aux côtés du contribuable devant le premier niveau de juridiction (cf. l'exposé des Présidents

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 36-37.

de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, de l'Institut des Experts-comptables et de l'Institut Professionnel des Comptables au cours des travaux parlementaires ; Rapport fait au nom de la Commission des finances et des affaires économiques par Monsieur J. WEYTS, *Doc. parl.*, Sén., 1998-1999, 30 mars 1999, n° 1-1302/2, p. 15).

## **B. Dans le cadre d'une mission révisoriale <sup>(1)</sup>**

L'article 19, 6° alinéa 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales précise que le réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités de représentation d'un client devant les autorités fiscales que pour les entreprises auprès desquelles il n'accomplit pas de missions révisoriales. Ce qui précède signifie implicitement que cette activité est autorisée dans les autres cas. Le Conseil de l'Institut estime que cette disposition est cohérente avec l'article 12, § 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises selon lequel il est interdit au réviseur d'entreprises de représenter à quelque titre que ce soit les intérêts d'une entreprise dans laquelle il accomplit une mission révisoriale <sup>(2)</sup>.

La réglementation existante peut donc être résumée comme suit :

- a) dans le cadre d'une mission révisoriale, la fourniture de certains conseils en matière fiscale reste autorisée à condition de veiller au respect des principes généraux d'indépendance ;
- b) dans le cadre d'une mission révisoriale (mandat de commissaire ou autre mission visée à l'art. 1<sup>er</sup>, 4° de l'A.R. du 10 janvier 1994), l'activité de représentation de l'entreprise contrôlée devant les autorités fiscales est interdite.

---

(1) On notera par ailleurs que l'article 183<sup>ter</sup>, 6°, *juncto* 183<sup>quater</sup>, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, tel qu'introduit par l'arrêté royal du 4 avril 2003, interdit à un commissaire (ou un membre de son réseau) de représenter la société contrôlée, une société belge liée ou une filiale étrangère, dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 32.

## 1.3 Activités interdites pour le réviseur d'entreprises

### 1.3.1 Fonctions d'employé

L'article 13, § 2, a) de la loi coordonnée de 1953 prévoit que le réviseur d'entreprises ne peut jamais exercer la fonction d'employé sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision.

### 1.3.2 Activités commerciales – Fonctions d'administrateur ou de gérant d'une société commerciale

Les actes de commerce sont énumérés à l'article 2 du Code de commerce. Sont réputés être des actes de commerce :

- tout achat de denrées et marchandises pour les revendre, soit en nature, soit après les avoir travaillées et mises en œuvre ou même pour en louer simplement l'usage ; toute vente ou location qui est la suite d'un tel achat ; toute location de meubles pour sous-louer, et toute sous-location qui en est la suite ; toute prestation d'un travail principalement matériel fournie en vertu d'un contrat de louage d'industrie, du moment qu'elle s'accompagne, même accessoirement, de la fourniture de marchandises ;
- tout achat d'un fonds de commerce pour l'exploiter ;
- toute entreprise de manufactures ou d'usines, lors même que l'entrepreneur ne transformerait que les produits de son propre fonds et pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une transformation qui relève normalement des entreprises agricoles ;
- toute entreprise de travaux publics ou privés, de transports par terre, par air ou par eau ;
- toute entreprise de fournitures, d'agences, bureaux d'affaires, établissements de vente à l'encan, de spectacles publics et d'assurances à primes ;
- toute opération de banque, change, commission ou courtage ;
- tous engagements d'agents commerciaux pour la négociation ou la conclusion d'affaires ;
- toute entreprise ayant pour objet l'achat d'immeubles en vue de les revendre ;
- toutes les opérations de banque publiques ;
- les lettres de change, mandats, billets ou autres effets à ordre ou au porteur ;
- toutes obligations de commerçants, qu'elles aient pour objet des immeubles ou des meubles, à moins qu'il soit prouvé qu'elles aient une cause étrangère au commerce.

Il est interdit au réviseur d'entreprises exerçant des missions de révision de faire des activités commerciales en sa profession même à titre accessoire. L'interprétation des articles 1<sup>er</sup> et 2 du Code de commerce relève de la compétence des cours et tribunaux.

L'exercice direct ou indirect d'activités commerciales, entre autres en qualité d'administrateur ou de gérant d'une société commerciale, est interdit par l'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953 aux réviseurs exerçant des

missions de révision. L'article 13, § 3 de la loi coordonnée de 1953 prévoit néanmoins qu'une dérogation peut être accordée par le Conseil de l'Institut, après avis favorable de l'ACCOM.

En application de l'article 13, § 2, *b*) de la loi coordonnée de 1953, le Conseil de l'Institut est d'avis qu'un réviseur d'entreprises peut assister, en qualité de conseiller, un conseil d'administration d'une société dans laquelle il n'exerce pas de mission révisoriale. Il ne peut toutefois pas être membre du conseil d'administration<sup>(1)</sup>.

Le cas suivant a été soumis à la Commission juridique. Un réviseur d'entreprises a été désigné par le tribunal en qualité d'administrateur provisoire d'une entreprise donnée (A). L'entreprise en question possède une participation de 50 % dans une autre société anonyme (B). Dans cette dernière société (B), le président du conseil d'administration a remis sa démission. Les autres membres du conseil d'administration ont demandé au réviseur d'entreprises d'exercer cette fonction.

L'intéressé demande dans quelle mesure il peut accéder à cette demande, compte tenu du fait qu'il interviendrait non pas en son nom propre mais en tant que représentant de l'entreprise (A), au sein de laquelle il exerce la fonction d'administrateur provisoire. En outre, il précise qu'il ne participera pas à la gestion quotidienne mais qu'il n'exercerait son mandat que pour préserver les intérêts de l'entreprise (A).

La Commission juridique a fait référence à l'interdiction absolue qui empêchait le réviseur d'entreprises d'exercer une fonction d'administrateur dans des entreprises commerciales visée à l'ancien article *7bis* de la loi du 22 juillet 1953. Cet article de la loi a été abrogé par l'article 22 de l'arrêté royal transposant la Directive audit. Suivant l'article 13, § 2, *b*) *juncto* article 13, § 3 de la loi coordonnée de 1953, il ne s'agit plus d'une interdiction absolue.

### *1.3.3 Fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat*

L'article 13, § 2, *c*) de la loi coordonnée de 1953 dispose que : « *Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions de révision dans les situations suivantes : (...) c) exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat.* ».

Le Conseil de l'Institut est d'avis que les réviseurs d'entreprises doivent se déclarer empêchés d'exercer des missions révisoriales lorsqu'ils décident d'exercer la fonction de Ministre ou de Secrétaire d'Etat. Pour autant qu'ils respectent les obligations valant pour tous les réviseurs d'entreprises, ils peuvent, dans ces conditions, rester inscrits au registre public de l'Institut. L'empêchement débutera le jour où le réviseur d'entreprises se déclare être empêché et prendra fin le jour où il affirmera pouvoir à nouveau exercer des missions révisoriales en respectant les obligations qui en découlent<sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 51.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 252.

### 1.3.4 Missions prévues à l'article 166 du Code des sociétés

L'article 166 du Code des sociétés dispose que : « *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.* ».

La représentation des associés dans l'exercice de leur droit de contrôle dans les petites entreprises ressort du monopole légal de l'expert-comptable et ne peut pas être assuré par un réviseur d'entreprises. Ce droit de contrôle individuel est limité par l'étendue de la mission légale de contrôle du commissaire dans les grandes entreprises et ne s'étend pas aux exercices comptables antérieurs<sup>(1)</sup>.

### 1.3.5 Toute autre activité qui est incompatible avec la dignité ou l'indépendance de leur fonction

Lorsqu'on opère une distinction entre les activités qui sont parfaitement compatibles ou incompatibles, il subsiste certaines zones d'ombre pour lesquelles des précisions doivent être apportées. En guise d'interprétation, il convient de suivre les principes suivants :

- le réviseur d'entreprises doit limiter ses activités de conseil au domaine de sa compétence professionnelle. Il ne peut empiéter sur le domaine réservé par la loi à d'autres professions ;
- l'activité d'un réviseur d'entreprises ne peut nuire à la dignité de la profession.

L'application de ces principes nous permet de considérer comme incompatibles les activités suivantes :

- secrétariat social et entreprises de travaux administratifs ;
- conseil en publicité ;
- études de marchés ;
- conseil en brevets ;
- expert immobilier ;
- liquidation de sociétés avec continuation d'activités ;
- activités relevant spécifiquement d'une autre profession.

(1) Comm. Bruxelles (réf.), 13 octobre 1988, *T.R.V.*, 1989, p. 220.

Par contre, il n'existe aucune objection à ce qu'un réviseur d'entreprises accepte des missions :

- d'assistance aux avocats, notaires, curateurs, parties en matière de partages, liquidation, successions, litiges, arbitrages, etc. ;
- d'exécuteur testamentaire ;
- d'arbitre rapporteur ou conciliateur, séquestre ;
- de liquidateur amiable (sauf continuation d'activité), liquidateur judiciaire ou curateur « supplémentaire »<sup>(1)</sup>.

### 1.3.6 *Jurisprudence disciplinaire*

A ce sujet, les instances disciplinaires ont entre autres rendu les décisions suivantes, en se fondant sur les règles applicables au moment des faits soumis à leur appréciation.

#### **A. Gestion et représentation des entreprises**

Commission d'appel 0109/1995/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 176-178.

Un réviseur d'entreprises radié par la Commission de discipline pour avoir ignoré les interdictions de participer à la gestion et de représenter des entreprises (IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 184) a interjeté appel auprès de la Commission d'appel. Pour un motif de procédure, la Commission d'appel a acquitté le réviseur d'entreprises (IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 190). Le Conseil de l'Institut ne pouvant admettre ce raisonnement, s'est pourvu en cassation.

La Commission d'appel autrement composée estime certains faits non fondés, mais confirme la décision à laquelle il est référé dans la mesure où elle déclare fondée l'infraction qui a été reprochée à l'appelant.

La Commission d'appel a infligé au réviseur d'entreprises la peine de suspension d'une durée de six mois.

Voyez également : Commission de discipline, n° 0288/05/N, 14 juin 2005, IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 399.

#### **B. Fonction de direction dans une société commerciale**

Commission d'appel 0140/1998/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 182-183.

Dans ce dossier, il est reproché à un réviseur d'entreprises d'avoir exercé (indirectement) une fonction de direction dans une société commerciale. La Commission de discipline a infligé une suspension de deux mois. La

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1987, p. 54-55.

Commission d'appel, par contre, a estimé une suspension de 15 jours plus appropriée.

### **C. Représentant d'une société commerciale**

Commission d'appel 0142/1998/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 183-184.

Un réviseur d'entreprises est appelé à comparaître devant les instances disciplinaires au motif qu'il est intervenu en tant que représentant de sociétés commerciales.

La Commission de discipline a prononcé une suspension de deux mois, sanction qui ramenée toutefois à une suspension de 15 jours par la Commission d'appel.

### **D. Fonction d'administrateur dans une société commerciale**

Commission de discipline 0113/1995/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 196-197.

Ce dossier concerne un réviseur d'entreprises ayant assumé, dans diverses sociétés commerciales, des fonctions d'administrateur (cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 185-186). Le Conseil de l'Institut ayant saisi la Commission de discipline, celle-ci a prononcé une suspension de deux mois.

### **E. Références de décisions définitives en matière d'activités interdites**

Les instances disciplinaires ont également rendu d'autres décisions sur la question : Commission de discipline, n° **0287/05/N**, 2 février 2007, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p.408 ; Commission de discipline, n° **0323/06/N**, 1<sup>er</sup> décembre 2006, IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 451 ; **0213/ 2002/F**, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 291-295 ; **0171/2001/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 206-207 ; **0114/1995/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 186-192 ; **0115/ 1996/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 192-195 ; **0116/1996/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 192-195 ; **0065/1992/F**, IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 139 ; **0076/1992/F**, IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 148-150 ; **0037/1990/F**, IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 159-160 ; **0061/1992/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 165-166 ; **0033/1990/N**, IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 135.

## 1.4 Compatibilité de la profession de réviseur d'entreprises avec un mandat de liquidateur amiable ou judiciaire <sup>(1)</sup>

### 1.4.1 Mandat de liquidateur amiable ou judiciaire

*« L'exercice des fonctions de liquidateur n'est pas incompatible avec la profession de réviseur d'entreprises. L'article 7bis, 2°, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises interdit au réviseur l'exercice des fonctions de gérant ou administrateur d'une société commerciale mais, à dessein, omet de mentionner celle de liquidateur. L'article 5 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises confirme ce point de vue. »* (Question de M. VALKENIERS du 15 février 1994, Q.R., Sén., 1993-1994, p. 4917).

L'article 5, c) de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 stipule que : *« L'article 4 [relatif aux interdictions] ne porte pas préjudice à l'exécution par le réviseur d'entreprises des fonctions, mandats ou missions qui lui sont confiées dans le cadre d'une liquidation de société commerciale. »*

Depuis la création de l'Institut, la compatibilité d'un mandat de liquidateur avec la profession de réviseur d'entreprises a été envisagée. Dans la note de déontologie n° 3 du 23 février 1956, le Conseil provisoire écrivait :

*« Considérant que cette fonction appartient électivement à la catégorie des missions de confiance et de contrôle dont doivent pouvoir être chargés les réviseurs d'entreprises, le Conseil s'est prononcé en faveur de sa compatibilité, sous cette importante réserve qu'il s'agisse de liquidation véritable et non de la poursuite des affaires sociales sous le couvert de la liquidation. »*

Cette décision demeure intégralement applicable aux liquidateurs amiables. Les pouvoirs conférés au liquidateur ne peuvent comprendre celui de poursuivre l'activité de la société <sup>(2)</sup>.

### 1.4.2 Commissaire, ensuite liquidateur

Ce sujet fait l'objet d'une analyse dans la Partie 6, Chapitre 2 Incompatibilités et indépendance, point 4.5.1.

---

(1) Pour les aspects en matière technique concernant la liquidation, cf. Partie 7 La fonction de commissaire, Chapitre 1 Principes communs à tous les mandats, point 5.7 Liquidation volontaire et comptes annuels afférents à la gestion des anciens administrateurs, p. 543.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 41.

## 1.5 L'exercice de la fonction de curateur

En vertu de l'article 27 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites, « *lorsque la nature et l'importance d'une faillite le commandent, toute autre personne remplissant les conditions de formation et présentant les garanties prévues à l'alinéa 2 peut être adjointe en qualité de curateur, en raison de compétences particulières* ».

Le commissaire sortant d'une société ne peut accepter la mission de curateur sans enfreindre les obligations en matière d'indépendance. L'article 133, § 3 du Code des sociétés prévoit en effet que le commissaire ne peut exercer aucune fonction auprès de la société soumise à son contrôle jusqu'au terme d'une période de deux années prenant cours à la date de cessation de sa fonction de commissaire. En outre, il n'est pas exclu qu'il soit confronté, à la suite de sa nomination comme curateur, à un conflit d'intérêt. Le curateur peut, par exemple, être amené à diriger des actions en responsabilité civile contre les anciens administrateurs et commissaires de la société faillie. Par conséquent, le Conseil de l'Institut est d'avis que le réviseur d'entreprises, qui exerçait la fonction de commissaire ou accomplissait d'autres missions conventionnelles ou légales au sein de la société faillie, ne peut accepter la fonction de curateur, et ce même s'il exerçait une telle fonction au sein d'un collège.

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> a été interrogé afin savoir dans quelle mesure un réviseur d'entreprises – en raison de sa compétence particulière – pourrait également exercer des fonctions de curateur lors de la faillite d'un établissement de crédit ou d'une compagnie d'assurances, alors même que l'institution qui lui a délivré un agrément pourrait être partie à un litige survenant dans le cours de la procédure de faillite.

Sur rapport de la Commission des Questions éthiques, le Conseil de l'Institut a considéré que la délivrance d'un agrément, ainsi que la surveillance exercée sur le réviseur d'entreprises par l'institution de contrôle prudentiel ne porte que sur les missions pour lesquelles il a été agréé.

En d'autres termes, le curateur d'une compagnie d'assurances ou d'un établissement de crédit n'est pas soumis à la surveillance de l'institution de contrôle prudentiel pour l'exercice de sa mission de curateur ; seul le tribunal de commerce est compétent et plus particulièrement le juge commissaire. Si l'institution de contrôle prudentiel interférait dans l'exécution de la mission du curateur, le réviseur d'entreprises devrait conclure immédiatement à l'existence d'un conflit d'intérêts qui lui imposerait de démissionner en application de l'article 7 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Le fait que le curateur puisse être amené à mettre en cause la responsabilité d'un réviseur d'entreprises qui est également titulaire d'un agrément, voire même de l'institution de contrôle prudentiel, ne constitue pas en soi un obstacle à

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 47-48.

l'accomplissement de ses fonctions. En toute hypothèse, le réviseur d'entreprises devra examiner dans quelle mesure cette situation ne porte pas préjudice à son indépendance dans l'opinion qu'il doit émettre dans d'autres missions, ni à la bonne exécution de sa fonction de curateur.

## **1.6 La fonction d'administrateur provisoire**

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> confirme qu'en vertu de l'article 5, *b*) de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, un réviseur d'entreprises peut être désigné en qualité d'administrateur provisoire.

Il y a lieu de tenir compte de la période de viduité (*cooling-off period*) de deux ans prévue à l'article 133, § 3 du Code des sociétés concernant le mandat de commissaire.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 51.

## 2. AUTRES TITRES PROFESSIONNELS

### 2.1 Inscription au tableau des experts-comptables

Il y a lieu d'attirer l'attention sur les alinéas 3 et 4 de l'article 19, 6° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales :

*« Il ne peut être conféré à la même personne la qualité de réviseur d'entreprises et celle de conseil fiscal.*

*La qualité d'expert-comptable peut être conférée à une personne ayant la qualité de réviseur d'entreprises. Les personnes ayant la qualité de réviseur d'entreprises ne peuvent exercer les activités visées à l'article 38, 3° (représentation des contribuables en matière fiscale), que pour les entreprises auprès desquelles elles n'accomplissent pas de missions révisorales. ».*

L'article 19, 6°, alinéas 3 et 4 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales met fin à une controverse relative à la possibilité pour un réviseur d'entreprises d'être inscrit au tableau des experts-comptables. On rappellera que, sur avis du Conseil supérieur du Revisorat (actuellement le Conseil supérieur des Professions économiques), le Conseil de l'Institut avait considéré en 1987 que l'inscription simultanée au tableau de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-Comptables devait être interdite. Cette décision a été abrogée par le Conseil de l'IRE en sa séance du 24 janvier 1992 (IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 43-44). Le législateur met fin, d'une façon très claire, à la controverse qui a pu exister en affirmant la légalité d'une inscription sur la liste ou le registre respectifs<sup>(1)</sup>.

Le fait qu'un réviseur d'entreprises soit membre d'un autre Institut doit être mentionné dans le registre public de l'Institut ainsi que sur l'information annuelle (IRE, *Rapp. annuel*, 2006, annexe 8, p. 422).

### 2.2 Interdiction du port du titre de conseil fiscal

Le troisième alinéa de l'article 19, 6° de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales interdit de façon formelle au réviseur d'entreprises de porter le titre de conseil fiscal.

La fonction du réviseur d'entreprises n'a pas été modifiée par la nouvelle législation. La fonction de réviseur d'entreprises consiste, comme par le passé, à exécuter, à titre principal, toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions de révision d'états financiers d'entreprises. L'interdiction de porter simultanément le titre de réviseur d'entreprises et celui de conseil fiscal est cohérent avec l'approche adoptée par le Parlement dans la loi de 1985. Même si le réviseur d'entreprises peut délivrer des conseils fiscaux, il

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 31-32.

serait contradictoire de l'encourager à se présenter vis-à-vis des tiers comme spécialiste d'une matière différente de celle qu'il doit accomplir à titre principal<sup>(1)</sup>.

(Cf. aussi *supra*, point 1.2.5 Avis et représentation en matière fiscale).

### **2.3 Port du titre de comptable et de fiscaliste agréé**

Le Conseil de l'Institut a examiné la question relative à la possibilité d'être inscrit simultanément au registre public de l'Institut et au tableau des comptables et fiscalistes agréés. Le Conseil de l'Institut constate une difficulté résultant du fait que la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales interdit au réviseur d'entreprises de porter le titre de conseil fiscal.

Le Conseil de l'Institut constate également que la loi n'interdit pas au réviseur d'entreprises de porter le titre de comptable et fiscaliste agréé.

Le Conseil de l'Institut considère néanmoins que cette pratique doit être déconseillée, dans un souci de cohérence avec l'esprit de la loi du 22 avril 1999 de réforme des professions économiques.

Le Conseil de l'Institut a, en outre, pris connaissance de l'arrêt de la Cour d'arbitrage (actuellement Cour constitutionnel) du 25 janvier 2001<sup>(2)</sup>, qui prévoit expressément que le titre de conseil fiscal ne peut être cumulé avec celui de comptable(-fiscaliste). D'après la Cour, une inscription simultanée au tableau des membres de l'IEC en qualité de conseil fiscal et au tableau des membres de l'IPCF en qualité de comptable(-fiscaliste) est interdite. Cette interdiction de cumul peut être déduite de « l'économie générale de la loi contestée du 22 avril 1999 ». La Cour ajoute qu'il « n'est pas davantage possible de s'inscrire auprès de l'IPCF sans renoncer à son titre d'expert-comptable »<sup>(3)</sup>.

Le Conseil de l'Institut a également pris connaissance de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 1<sup>er</sup> mars 2002 portant sur la double appartenance au sein des professions économiques. Cet avis trouve son origine dans la demande du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions au CSPE d'enquêter sur les différents aspects relatifs à la problématique de la double appartenance dans le cadre des professions économiques.

Dans son avis, le CSPE insiste pour plus de clarté en ce qui concerne le cumul des titres légaux professionnels et les passerelles, en particulier entre l'IEC et l'IPCF.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 32.

(2) Dans son arrêt du 25 janvier 2001, la Cour d'arbitrage a annulé, dans l'article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, la référence à l'article 10 de la loi du 1<sup>er</sup> mars 1976 en tant que cette disposition permet de réprimer l'infraction en cause par une peine plus lourde qu'une amende de 24,79 EUR ; cf. Cour d'arbitrage, n° 5/2001, 25 janvier 2001, disponible sur site internet à l'adresse [www.arbitrage.be](http://www.arbitrage.be).

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 33-34.

En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises, le CSPE a fait remarquer que l'Institut n'a pas exprimé de point de vue sur la (l'in)compatibilité entre le port du titre de comptable agréé et celui de réviseur d'entreprises. Il ajoute à ceci qu'en fait, certains réviseurs d'entreprises portent également le titre de comptable agréé.

Le Conseil de l'Institut rappelle que précédemment déjà, il a recommandé aux réviseurs d'entreprises de ne pas être inscrits sur la liste des comptables-fiscalistes agréés (cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 33-34 et *Rapp. annuel*, 2001, p. 34). Il est d'avis que ceci n'a pas pour conséquence que ce point de vue doive être d'application pour l'inscription simultanée comme comptable agréé<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 48-49.

### **3. RELATIONS AVEC DES SOCIÉTÉS COMMERCIALES**

#### **3.1 Domiciliation de sociétés au cabinet d'un réviseur d'entreprises**

Dans le *Rapport annuel*, 1984, (p. 120) le Conseil de l'Institut a publié un avis de la Commission juridique concernant la domiciliation d'une entreprise au cabinet d'un réviseur d'entreprises. La Commission juridique avait émis l'avis que la domiciliation n'était pas un acte de gestion d'une société et ne pouvait dès lors pas être considérée par principe comme incompatible pour ce motif avec la profession de réviseur d'entreprises. La Commission juridique a toutefois ajouté que la domiciliation est le plus souvent liée à l'exécution de services qui peuvent avoir des relations directes avec la gestion et qui pourraient dès lors se révéler incompatibles avec les règles d'indépendance, voire avec l'exercice de la profession elle-même.

Il convient d'apprécier l'évolution de cette matière à la lumière de l'article 183ter, 1° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, tel qu'introduit par l'arrêté royal du 4 avril 2003, qui interdit au commissaire (et à un membre de son réseau) d'intervenir dans le processus décisionnel de la société contrôlée. Il convient également de se référer à l'article 13, § 2, b) de la loi coordonnée de 1953. Cet article prévoit entre autres que le réviseur d'entreprises ne peut exercer des missions révisorales s'il exerce directement ou indirectement une activité commerciale<sup>(1)</sup>. L'article 14, § 3, 4° de la loi précitée ajoute qu'un réviseur d'entreprises ne peut pas exercer d'activités incompatibles avec l'indépendance de sa fonction.

Considérant que les services liés à une domiciliation peuvent être fort étendus, il n'est pas possible de déterminer si une domiciliation doit toujours être considérée comme une intervention dans le processus décisionnel. Toutefois, dans le but de préserver l'indépendance d'apparence et par prudence le Conseil de l'Institut est d'avis que :

- a) dans le cadre de l'exercice d'un mandat de commissaire, l'activité de domiciliation, par le réviseur d'entreprises ou un membre de son réseau, est interdite ;

---

(1) Le Conseil de l'Institut peut accorder une dérogation à cet égard, après avis favorable de l'ACCOM (cf. art. 13, § 3 de la loi coordonnée de 1953).

- b) en dehors de l'exercice d'un mandat de commissaire, il est préférable, sur la base de l'article 14, § 3, 4<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953, qu'un réviseur d'entreprises s'abstienne de toute activité de domiciliation, sans préjudice pour un membre de son réseau d'accepter cette mission ;
- c) si le réviseur d'entreprises exerce un mandat de liquidateur ou un mandat confié par une autorité judiciaire, il peut transférer le siège de la société à son cabinet de révision.

On notera enfin que les Conseils de l'IEC (*IEC-Info*, 11 janvier 2001, p. 3) et de l'IPCF (*Pacioli*, 15 mai 2003, p. 8) se montrent extrêmement réticents par rapport à l'activité de domiciliation, mettant notamment en exergue les difficultés en cas de saisie ou de perquisition au siège de la société.

### 3.2 Représentation d'une société commerciale

Un réviseur d'entreprises a interrogé le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> pour savoir s'il lui était possible d'effectuer certaines activités de représentation lors de la constitution d'une société commerciale. Il s'agissait en particulier de la représentation d'un associé à la constitution de la société en vue de signer l'acte constitutif, de la représentation de la société pour l'inscription au registre du commerce et pour l'immatriculation à la T.V.A. et de la représentation de la société pour la signature d'un acte de mutation immobilière.

Traditionnellement, le Conseil de l'Institut a toujours considéré qu'un réviseur d'entreprises ne peut représenter une société à titre professionnel sans courir le risque d'être assimilé à un gérant d'affaires, une activité réputée commerciale par la loi. Sous réserve d'une dérogation accordée par le Conseil de l'Institut, un réviseur d'entreprises qui exerce des activités commerciales doit se déclarer empêché d'exercer des missions révisorales

Le Conseil de l'Institut considère que cette décision n'est pas de nature à porter préjudice à la collaboration avec d'autres professionnels dont le statut autoriserait l'exercice de telles fonctions de représentation fiduciaire limitées aux aspects administratifs et comptables d'une société. L'intérêt des relations interprofessionnelles réside précisément dans l'organisation d'une collaboration dans des domaines qui échappent à la compétence du réviseur d'entreprises.

Considérant le libellé de l'article 12, § 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, aucune exception ne peut être faite pour le dépôt des comptes annuels à la Banque Nationale de Belgique. Le dépôt des comptes annuels n'est en effet pas inévitablement lié à la mission du commissaire. L'article 98 du Code des sociétés prévoit en outre que les comptes annuels doivent être déposés à la Banque Nationale de Belgique (BNB) par les administrateurs ou les gérants.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 56.

### 3.3 Participation dans une société commerciale

L'article 13, § 2, *b*) de la loi coordonnée de 1953 interdit aux réviseurs d'entreprises d'exercer des missions révisorales lorsqu'ils exercent directement ou indirectement une activité commerciale entre autre en qualité d'administrateur 'une société commerciale <sup>(1)</sup> Cette interdiction ne porte pas sur la détention d'actions ni la participation au sein d'une société commerciale. En conséquence, rien n'interdit à un réviseur d'entreprises, personne physique ou personne morale, d'être actionnaire d'une société commerciale.

Le pourcentage d'actions détenu par le réviseur d'entreprises dans la société dont il est actionnaire est sans importance. S'il continue à exercer des missions révisorales, il ne peut évidemment y exercer aucune fonction d'administrateur ni, *a fortiori*, de commissaire.

Enfin, il faut aussi tenir compte du fait qu'une position d'actionnaire majoritaire pourrait introduire une confusion aux yeux des tiers sur l'activité professionnelle réelle du réviseur d'entreprises. Il devra dès lors adopter un comportement déontologique prudent afin de ne pas nuire aux principes de dignité visés à l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Dans l'avis qu'elle a donné au Conseil de l'Institut sur ce sujet <sup>(2)</sup>, la Commission juridique a considéré que l'objet social et la situation économique de la société dans laquelle l'actionnaire détient une participation significative sont des éléments à prendre en considération pour apprécier dans quelle mesure la situation d'actionnaire demeure compatible ou non avec la dignité du réviseur d'entreprises.

### 3.4 Sociétés de patrimoine

Par le passé, le Conseil de l'Institut <sup>(3)</sup> a été interrogé à plusieurs reprises par des réviseurs d'entreprises sur la légitimité de leur participation au capital et à la gestion d'une société créée dans le cadre de la gestion du patrimoine mobilier ou immobilier privé.

Dans chaque cas, le Conseil de l'Institut se référerait à l'ancien article *7bis*, 2° de la loi du 22 juillet 1953 qui prévoyait que : « *Les réviseurs d'entreprises ne peuvent : (...) 2° exercer des activités commerciales ou des fonctions d'administrateur ou de gérant de sociétés commerciales ou de société à forme commerciale autres que professionnelles et interprofessionnelles sauf lorsque ces fonctions leur sont confiées par un tribunal ; (...)* ».

---

(1) Sous réserve de dérogation conformément à l'article 13, § 3 de la loi coordonnée de 1953.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 57.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 57-58.

Les réviseurs d'entreprises ne pouvaient donc pas être administrateurs d'une telle société, même lorsqu'elle avait un caractère civil, si la société de patrimoine avait adopté la forme d'une société commerciale.

L'actuel article 13, § 2, *b*) de la loi coordonnée de 1953 prévoit toutefois que l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale est compatible avec l'exercice de missions révisorales. Ainsi, il est possible pour un réviseur d'entreprises d'être administrateur de sociétés civiles de patrimoine. Ces sociétés doivent évidemment se limiter à leur objet civil.

### 3.5 Conservation d'actions au porteur

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> a été consulté par un réviseur d'entreprises qui avait été contacté par une entreprise souhaitant lui confier la mission de conserver certaines actions dont elle était propriétaire.

Le Conseil de l'Institut s'est référé à son *Rapport annuel*, 1987 (p. 55) dans lequel il est établi que le réviseur d'entreprises peut accepter une mission de séquestre sans qu'il y ait incompatibilité avec les règles de la profession.

Ceci implique que la fonction de gardien d'actions peut également être confiée à un réviseur d'entreprises pour autant que celui-ci ait pris les mesures de sécurité nécessaires pour remplir sa fonction avec diligence.

Lorsque le réviseur d'entreprises exerce des fonctions de commissaire, il conviendra de confronter l'autorisation de principe avec les règles d'indépendance. A cet égard, il apparaît exclu que le commissaire intervienne comme gardien des actions de la société contrôlée ou d'une entreprise liée à cette dernière. Une telle mission serait susceptible de porter préjudice à son indépendance. Les fonctions de gardien d'actions pourraient faire naître un conflit d'intérêts avec un groupe d'actionnaires, ce qui serait inacceptable. De plus, certains problèmes éventuels dans l'exécution de la mission complémentaire risqueraient d'avoir des conséquences négatives sur l'exécution de la mission légale.

S'il s'agit d'une société de révision, la mission de gardien ne peut pas être exercée par la société ou les associés, dans l'hypothèse où cette société ou l'un de ses membres exercent des fonctions de commissaire dans la société dont les actions sont visées ou dans une société liée.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 39-40.

### **3.6 Représentation dans une société par un réviseur d'entreprises muni d'une procuration**

En 2007, le Conseil de l'Institut a étudié une question d'un réviseur d'entreprises qui avait été contacté par un actionnaire minoritaire dans une société anonyme afin qu'il le représente par procuration à l'occasion d'une assemblée générale<sup>(1)</sup>. Le réviseur d'entreprises serait donc le mandataire d'une personne physique actionnaire.

Selon la Commission juridique, une distinction doit être faite suivant que les statuts contiennent ou non une interdiction quant au droit d'un actionnaire de donner une procuration générale ou particulière.

Si l'octroi d'une procuration n'est pas interdit dans les statuts, le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis qu'un réviseur d'entreprises peut représenter par procuration une société commerciale ou non commerciale lors d'une assemblée générale. La représentation n'est effectivement pas un acte de commerce au sens de l'article 2 du Code de commerce. Il en va autrement lorsqu'une telle représentation devient plus qu'occasionnelle.

Etant donné que le réviseur d'entreprises participe de la sorte à l'assemblée générale, certains risques existent. Par exemple, une plainte pourrait être introduite contre lui au cas où les actions n'appartiendraient pas au mandant.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis qu'un réviseur d'entreprises peut représenter par procuration une société commerciale, une société non commerciale et une personne physique lors d'une assemblée générale, en tenant compte des limitations suivantes :

- la représentation ne peut pas être une activité usuelle, sinon le réviseur d'entreprises gérerait un bureau d'affaires au sens de l'article 2 du Code de commerce ;
- si la représentation revêt un caractère permanent, il existe un danger que le réviseur d'entreprises soit qualifié d'« administrateur de fait ».

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 84.

## 4. ACTIVITES DIVERSES – CAS D'APPLICATION

### 4.1 Cession de logiciels comptables

Un cabinet de révision a interrogé le Conseil de l'Institut pour savoir s'il était autorisé à livrer un logiciel qu'il avait développé, à une entreprise dont il ne contrôle pas les comptes mais qui a été informée de l'existence de ce logiciel par une société, cliente du cabinet de révision.

Le réviseur d'entreprises ne doit pas être empêché d'élaborer des logiciels dans les domaines qui relèvent de sa compétence professionnelle, notamment la comptabilité, la consolidation, l'analyse financière, la révision, etc. De plus, tout comme ceci est généralement reconnu vis-à-vis des auteurs d'ouvrages écrits, il est normal qu'il puisse percevoir une rémunération pour son travail de conception.

La cession du logiciel pose un autre problème. Il faut distinguer trois hypothèses : la cession à une entreprise qui se chargerait de le reproduire et de le diffuser à son compte, la cession à une entreprise cliente à titre d'accessoire des services principaux du réviseur d'entreprises, la cession à tout tiers qui souhaiterait l'obtenir.

- a) La cession d'un logiciel à une entreprise commerciale qui se chargerait de le reproduire et de le diffuser en rémunérant le créateur doit être permise, qu'on qualifie ou non cette rémunération de droit d'auteur. Elle contribue au progrès de la technique en respectant le caractère essentiel de la profession libérale. La cession n'entre pas dans l'une des catégories d'actes de commerce prévues par l'article 2 du Code de commerce.
- b) Le second type de cession résulte d'un contrat entre le créateur du système et un client utilisateur dans lequel le service d'organisation et de mise au point du système est plus important que la livraison du programme informatique lui-même.

VAN RYN et HEENEN considèrent que la définition des entreprises de travaux visées par l'article 2 du Code de commerce pourrait inclure des travaux de nature intellectuelle (*Principes*, 2<sup>e</sup> éd., n° 370). Ceci ferait entrer la création du logiciel, même pour répondre aux besoins spécifiques d'un seul client, dans la catégorie des actes de commerce.

Dans le cas d'un réviseur d'entreprises, cette conception ne peut pas être retenue. Tout en lui interdisant d'accomplir des actes de commerce, le législateur a stipulé que les missions relatives à l'organisation de services comptables entrent dans son domaine de compétence.

- c) La troisième catégorie concerne la distribution d'un logiciel créé par un réviseur d'entreprises, par ses propres moyens. Dans cette hypothèse, il faut considérer que l'opération est une vente proprement dite et non une prestation de services s'analysant comme un contrat d'entreprises (*cf.* note

sous Comm. Charleroi, 18 décembre 1981, *J.T.*, 1983, p. 291). Par ailleurs, la doctrine et la jurisprudence considèrent en général que l'entreprise de fournitures peut porter sur des biens incorporels autant que corporels. Dès lors, si le logiciel est mis sur le marché, même sans qu'une publicité soit faite pour promouvoir sa vente et s'il est cédé à toute personne qui souhaite l'acquérir, il semble bien qu'il faille faire entrer la cession dans la catégorie des actes de commerce.

La distinction entre les actes relevant des deuxième et troisième catégories est malaisée. Il faudra examiner la situation en fait, en tenant compte de deux éléments principaux :

- le recours aux services du réviseur d'entreprises en tant que spécialiste de l'organisation de services comptables informatisés est sans nul doute compatible avec l'exercice de la profession ;
- par contre, si le client est intéressé par le logiciel et accessoirement par la tâche de conseil inhérente au contrat informatique, la répétition des ventes du logiciel pourrait être considérée comme une « entreprise de fournitures » et donc également comme un acte de commerce qui est incompatible avec la profession <sup>(1)</sup>.

En vertu des règles d'indépendance du commissaire, la situation décrite ci-dessus constitue une entrave potentielle pour le réviseur d'entreprises concerné qui accepterait un mandat de commissaire auprès de la société qui a acquis le logiciel ou auprès d'une société qui la contrôle ou encore auprès d'une de ses filiales belges ou étrangères. Ceci résulte de l'article 133, § 8 du Code des sociétés et de l'article 183ter, 3° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés, qui prévoit que :

*« 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 :*

(...)

*3° élabore, développe, met en œuvre ou gère des systèmes technologiques d'information financière dans la société contrôlée ;*

(...) ».

Il convient d'examiner au cas par cas si l'élaboration du logiciel comptable par le réviseur d'entreprises qui aurait été désigné en qualité de commissaire ou par une

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1984, p. 25-27.

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 encore par une personne liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés, entraîne ou non un risque d'auto-révision susceptible de mettre en cause l'indépendance de ce réviseur d'entreprises au regard des règles générales en matière d'indépendance du commissaire, fixées notamment par l'article 133, § 1<sup>er</sup> du Code sociétés.

Il convient de souligner que le champ d'application de ces dispositions du Code des sociétés (art. 133, § 1 et 8 C. Soc.) a été étendu aux a(i)sbl et fondations en vertu de la loi programme du 9 juillet 2004 (*cf. infra*, Partie 7 La fonction de commissaire, Chapitre 3 Particularités des mandats exercés dans des associations et fondations).

## 4.2 Fonctions d'agent ou d'intermédiaire commercial

Les considérations suivantes peuvent être formulées concernant l'activité d'agent immobilier<sup>(1)</sup> ou d'intermédiaire immobilier.

L'arrêté royal du 6 septembre 1993 protège aussi bien le titre professionnel que l'exercice de la profession d'agent immobilier.

En vertu du texte de l'article 3 de l'arrêté royal du 6 septembre 1993, l'activité professionnelle d'agent immobilier consiste à exercer pour le compte de tiers et à titre indépendant, pour compte de tiers :

*« 1° des activités d'intermédiaire en vue de la vente, l'achat, l'échange, la location ou la cession de biens immobiliers, droits immobiliers ou fonds de commerce ;*

*2° des activités d'administrateur de biens assurant :*

*a) soit la gestion de biens immobiliers ou de droits immobiliers ;*

*b) soit la fonction de syndic de biens immobiliers en copropriété. ».*

Il est exclu que les réviseurs d'entreprises puissent s'inscrire sur le tableau des « agents immobiliers agréés » de l'« Institut Professionnel des Agents Immobiliers » (IPI).

Cette incompatibilité avec la profession d'agent immobilier doit être replacée dans le prolongement de l'interdiction qui est faite au réviseur d'entreprises d'exercer des activités commerciales (art. 13, § 2, *b*) de la loi coordonnée de 1953). Le caractère commercial est en effet incontestablement présent dans les activités d'intermédiaire dans les transactions immobilières (art. 3, 1° de l'A.R. du 6 septembre 1993).

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 1994, p. 42-43.*

Pour les autres activités, telles que décrites dans l'article 3, 2° de l'arrêté royal du 6 septembre 1993, ceci paraît moins évident. Il s'agit de la gestion de biens immobiliers, notamment d'une part la gestion de droits immobiliers en propriété privée et d'autre part la gestion de biens immobiliers en copropriété (fonction de syndic).

Le Conseil de l'Institut est d'avis que le réviseur d'entreprises ne peut, à titre professionnel et pour compte de tiers, accepter et gérer les affaires d'une autre personne.

La situation serait cependant toute autre si le réviseur d'entreprises était, par exemple, invité à gérer un immeuble à appartements dont il est copropriétaire ou dans lequel il a ses bureaux. Dans pareil cas, il n'est pas exclu que le réviseur d'entreprises puisse accepter des fonctions de syndic. La gestion du patrimoine familial, d'un patrimoine en copropriété ou du patrimoine d'une société dont il est actionnaire ne tombe pas dans le champ d'application de l'arrêté (art. 4, 2° de l'A.R. du 6 septembre 1993).

### **4.3 Fonctions d'administrateur dans une ASBL**

Le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> a été saisi, à plusieurs reprises, de la question de savoir dans quelle mesure un réviseur d'entreprises pouvait exercer des fonctions d'administrateur dans une ASBL.

L'article 13, § 2, *b)* de la loi coordonnée de 1953 interdit au réviseur d'entreprises d'exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale. L'exercice d'un mandat d'administrateur dans une société civile à forme commerciale n'est pas visé par cette incompatibilité. L'exercice de fonctions d'administrateur d'une ASBL n'est pas non plus visé par cette disposition.

En 1995, la Commission des Questions éthiques avait recommandé qu'un réviseur d'entreprises soit autorisé à accepter un mandat d'administrateur dans une ASBL.

En pratique, les membres de la profession doivent pouvoir accepter l'exercice de fonctions dans les ASBL qui ne sont pas des entreprises au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises. Les réviseurs d'entreprises doivent être autorisés à occuper des positions et à jouer un rôle social dans des organismes ou institutions non lucratives.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 63-65 et IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 51-52, adaptés, suite à la modification par la loi du 2 mai 2002 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

Dans trois cas qui lui ont été soumis, la Commission des Questions éthiques a effectué l'analyse suivante :

- a) Un réviseur d'entreprises s'interroge sur la possibilité d'être administrateur-trésorier d'une ASBL de sport amateur. Dans la mesure où cette ASBL n'a pas une activité d'entreprise, un réviseur d'entreprises peut y exercer des fonctions d'administrateur.
- b) Dans un autre cas, un réviseur d'entreprises s'interrogeait sur la possibilité d'accepter une fonction d'administrateur d'un établissement d'enseignement. La Commission des Questions éthiques considère que ceci est compatible avec la profession.
- c) Des fonctions d'administrateur d'une Chambre de commerce ont également été admises. Il n'y a pas lieu de faire une différence selon que l'ASBL est ou non orientée vers l'activité économique.

Dans les cas où une ASBL exerçait une activité commerciale, nonobstant l'interdiction statutaire, le réviseur d'entreprises s'abstiendra d'accepter, ou renoncera à tout mandat de gestion au sein de celle-ci. Ceci serait en effet contraire aux principes de dignité, de probité, de prudence et de délicatesse qui sont la base de la profession (art. 72, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953).

Les principes ci-avant valent aussi pour les AISBL et les fondations, pour autant toutefois que, pour ces dernières, leur objet demeure civil.

#### **4.4 Membre du comité de gestion**

(Cf. *infra*, Chapitre 2, Incompatibilités et indépendance, point 2.3.4 Fonds de garantie – expert externe – membre du comité de gestion).

#### **4.5 Commissaire spécial de la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA)**

Le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> a été consulté par l'Office de Contrôle des Assurances (OCA, actuellement la CBFA) pour savoir si un réviseur d'entreprises peut exercer des fonctions de commissaire spécial, désigné par la CBFA en application de l'article 26, § 4, 1<sup>o</sup>, de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances.

Le Conseil de l'Institut a estimé que la fonction de commissaire spécial peut être confiée à un réviseur d'entreprises. L'intervention du commissaire spécial est en effet assimilable à celle de l'administrateur désigné par un tribunal. De plus, par sa nature, l'intervention du commissaire spécial est comparable avec celle du commissaire au sursis. Enfin, le commissaire spécial exerce ses fonctions sous la surveillance de la CBFA.

Le Conseil de l'Institut a dès lors conclu que rien ne s'opposait à ce que la CBFA fasse appel à un réviseur d'entreprises pour exercer les fonctions de commissaire spécial.

#### **4.6 Commissaire au sursis**

(Cf. Partie 9. Législations et réglementations particulières, Chapitre 2 Commissaire au sursis).

#### **4.7 Fonctions judiciaires ou d'avocat**

Les fonctions judiciaires, par exemple de juge consulaire (art. 205 C. jud.) ou de juge social (art. 202 C. jud.), ne sont pas exclues par la loi coordonnée de 1953.

Les fonctions d'avocat ne sont pas non plus exclues par la loi précitée.

---

(1) Cf. IRE, *Rapport annuel*, 1998, p. 46-47.

# Chapitre 4 | Secret professionnel

## Table des matières

<b>1. Généralités</b>	409
1.1 Base légale	409
1.2 Objet	410
1.3 Personnes tenues au secret professionnel	410
<b>2. Exceptions au secret professionnel</b>	411
2.1 Obligation légale de parler	411
2.1.1 Exceptions du droit des sociétés	411
2.1.2 Quelques réglementations spécifiques	412
2.2 Les exceptions liées à une procédure judiciaire	413
2.2.1 Témoignage en justice	413
2.2.2 Droits de la défense	413
2.2.3 Perquisition et nature des documents susceptibles d'être saisis	414
2.2.4 Personne déléguée par le juge d'instruction	414
2.3 L'autorisation du client	414
2.4 Communication à d'autres réviseurs d'entreprises ou professionnels	415
2.5 Consultation des documents de travail d'un réviseur d'entreprises succédé dans une mission révisorale	415
2.6 Contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises lorsque le premier met en cause le travail du second	415
2.7 Contacts entre un réviseur d'entreprises et l'Institut et ses organes	416
2.8 Transmission d'informations entre les personnes chargées du contrôle des comptes consolidés des personnes morales consolidantes et consolidées	416
<b>3. Cas d'application</b>	417
3.1 Généralités	417
3.1.1 Contrôle de qualité	417
3.1.2 Utilisation d'informations par le personnel	417
3.1.3 Relations entre clients	417
3.1.4 Administration fiscale	418
3.1.5 Relation avec des tiers non soumis au secret professionnel	423
3.1.6 Organes de l'Institut	423
3.1.7 Copie de documents saisis	424
3.1.8 Délit d'initié	424
3.1.9 Informations confidentielles obtenues à l'occasion d'une autre mission	424
3.1.10 Demande de paiement d'honoraires et présentation des dossiers de travail	426
3.1.11 La procédure de discovery	426
3.1.12 L'information annuelle	428
3.1.13 Contacts entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec un non-réviseur d'entreprises	428
3.1.14 Impact de l'éventuelle introduction anticipée de la Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC 1)	429

3.2	Communications	430
3.2.1	Au curateur	430
3.2.2	A des experts	432
3.2.3	A un actionnaire	433
3.2.4	A un membre du conseil d'entreprise	434
3.2.5	Au commissaire au sursis	434
3.2.6	A un administrateur	436
3.2.7	A un professionnel dans le cadre d'un audit d'acquisition	436
3.2.8	A l'acquéreur de la société	437
3.2.9	Au tribunal de commerce	438
3.2.10	Désignation d'un séquestre	438
3.2.11	Organismes de Placement Collectif (OPC)	439
<b>4.</b>	<b>L'attitude du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une enquête pénale</b>	<b>440</b>
4.1	L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter dans le cadre d'une information préliminaire	440
4.1.1	Description de l'information préliminaire	440
4.1.2	Interrogatoire	441
4.1.3	Demande de pièces	441
4.1.4	Visite sur place	441
4.1.5	Perquisition	442
4.1.6	Saisie	442
4.2	L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter dans le cadre d'une enquête judiciaire	443
4.2.1	Description de l'enquête judiciaire	443
4.2.2	Interrogatoire	443
4.2.3	Demande de pièces	444
4.2.4	Visite sur place	444
4.2.5	Perquisition	445
4.2.6	Saisie	445
4.3	Attitude du réviseur d'entreprises par rapport à son client lorsqu'il fait l'objet d'une mesure de perquisition concernant ce client	448
4.4	Le secret de l'instruction et l'attitude de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vis-à-vis du réviseur d'entreprises concerné	448
4.5	Présence et rôle d'un représentant du Conseil de l'Institut lors de l'ouverture de documents scellés d'un réviseur d'entreprises	450

## 1. GENERALITES

### 1.1 Base légale

L'article 458 du Code pénal stipule : « *Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cent euros.* »<sup>(1)</sup>.

La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises est inscrite dans l'article 79 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 :

« § 1<sup>er</sup>. *L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent :*

- a) *la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ;*
- b) *la communication d'attestations ou de confirmations adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés ;*
- c) *la consultation par un réviseur d'entreprises, dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, des documents de travail d'un réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable ;*
- d) *le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises, lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises ;*
- e) *le contact entre un réviseur d'entreprises et l'Institut, ses organes et en particulier les organes chargés de l'organisation de la surveillance et du contrôle de qualité.*

---

(1) Suite à la loi du 26 juin 2000 relative à l'introduction de l'euro, *M.B.*, 29 juillet 2000, les montants des amendes dans le Code pénal doivent à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 être lus comme des montants en euro. Conformément à la loi du 5 mars 1952 relative aux décimes additionnels sur les amendes pénales, *M.B.*, 3 avril 1952, les montants fixés dans la loi sont multipliés par un coefficient de sorte que l'amende soit adaptée à l'inflation sans devoir modifier la loi à chaque fois. En 2003, les décimes additionnels ont été augmentés de 40 à 45 et le coefficient de multiplication applicable pour les amendes exprimées en euro a dès lors été augmenté de 5 à 5,5.

§ 2. *Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, le commissaire de la personne morale consolidant et les commissaires des personnes morales consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel, dans le cadre du contrôle des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés. Cette disposition s'applique également à l'égard d'une personne exerçant dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne une fonction similaire à celle de commissaire. Au sens du présent alinéa, est assimilé au commissaire, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer un mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés. ».*

## **1.2 Objet**

Le secret professionnel couvre tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur d'entreprises a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. Il ne porte pas sur des informations dont la publication est requise par la loi. En outre, il doit exister un lien de causalité entre la profession et les données confidentielles<sup>(1)</sup>.

## **1.3 Personnes tenues au secret professionnel**

Il résulte clairement du texte de loi que ce ne sont pas seulement les réviseurs d'entreprises inscrits au registre public de l'Institut mais également les stagiaires et les personnes dont les réviseurs d'entreprises répondent (p. ex. les employés qui travaillent à leur service sans être stagiaires) qui sont soumis au secret professionnel.

Il est recommandé d'inclure une disposition rappelant expressément cette obligation dans le contrat de travail qui lie le réviseur d'entreprises et les membres de son personnel<sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 34.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 35.

## 2. EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL

### 2.1 Obligation légale de parler <sup>(1)</sup>

De la lecture combinée de l'article 79 de la loi coordonnée de 1953 et de l'article 458 du Code pénal, il résulte que le réviseur d'entreprises doit s'exprimer dans certains cas parce qu'il y est obligé par la loi. Dans ces cas, il ne peut pas être sanctionné pénalement pour non-respect de son obligation au secret professionnel.

Ainsi, il résulte de l'article 144 du Code des sociétés que, dans le cadre de son rapport à l'assemblée générale, le commissaire doit signaler les infractions à la législation comptable, au Code des sociétés et aux statuts. Le réviseur d'entreprises doit également mentionner un certain nombre de données dans son rapport établi en application des articles 219, 395 et 444 du Code des sociétés ainsi que des dispositions analogues pour les quasi-apports. Dans ces hypothèses, le réviseur d'entreprises doit se tenir aux informations qui sont requises par la loi. Mentionner des renseignements complémentaires qui n'ont pas trait avec le rapport spécifique exigé par la loi devrait être considéré comme une infraction à l'obligation au secret professionnel. En outre, le Code des sociétés prévoit que le réviseur d'entreprises est appelé à s'exprimer par la voie d'un rapport dans un certain nombre d'autres situations (transformation, acompte sur dividendes, *etc.*).

#### 2.1.1 Exceptions du droit des sociétés

##### A. Communication au président du tribunal de commerce

Conformément à l'article 138, alinéa 4 du Code des sociétés, le commissaire peut communiquer ses constatations au président du tribunal de commerce, au cas où la continuité de l'entreprise contrôlée est compromise et que l'on n'y remédie pas avec des mesures adéquates.

##### B. Mention dans le rapport de révision d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du Code des sociétés

Le commissaire doit mentionner dans le rapport de révision les opérations conclues ou les décisions prises en violation des statuts ou des dispositions du Code des sociétés (art. 144, 8° C. Soc.).

Cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 35.

### **C. Demande d'information émanant de l'assemblée générale**

*Les commissaires répondent aux questions qui leur sont posées par les actionnaires au sujet de leur rapport (art. 540, al. 2 C. Soc.). Bien que cela ne soit pas inscrit dans le Code des sociétés, la doctrine est d'avis que le commissaire ne doit pas répondre aux questions qui sont de nature à porter gravement préjudice à la société.*

### **D. Information au conseil d'entreprise**

Dans chaque société où un commissaire est nommé, si celui-ci estime ne pas pouvoir délivrer la certification ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, il doit en informer l'organe de gestion. Si ce dernier n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, le réviseur d'entreprises est tenu d'en informer d'initiative le conseil d'entreprise (art. 151, 4° C. Soc.).

#### *2.1.2 Quelques réglementations spécifiques*

Certaines législations particulières, *in casu* en matière financière et d'assurance, imposent aux réviseurs d'entreprises de collaborer avec des autorités judiciaires ou administratives et ce, en les informant d'infractions ou de violations de la loi dont ils auraient connaissance dans l'exercice de leurs fonctions.

#### **A. Loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit**

Conformément à l'article 55, 4° de la loi susmentionnée, les réviseurs d'entreprises agréés d'un établissement de crédit ont l'obligation de mentionner à la Commission bancaire, financière et des assurances des décisions, des faits ou des évolutions qui a) influencent ou peuvent influencer de façon significative la situation de l'établissement de crédit sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptable ou son contrôle interne, b) peuvent constituer des violations du Code des sociétés, des statuts, de la présente loi et des arrêtés et règlements pris pour son exécution et c) sont de nature à entraîner le refus ou des réserves en matière de certification des comptes.

#### **B. Loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurance**

L'article 40<sup>quater</sup> de la loi susmentionnée contient une obligation similaire pour le réviseur d'entreprises agréé à l'égard de la Commission bancaire, financière et des assurances.

### **C. Loi du 6 avril 1995 relative au statut et au contrôle des entreprises d'investissement**

L'article 101, 4° de la loi susmentionnée autorise les réviseurs d'entreprises agréés par la Commission bancaire, financière et des assurances qui exercent leur fonction dans les entreprises d'investissement de droit belge, à déroger au secret professionnel et ce, afin de dénoncer à la Commission bancaire, financière et des assurances les infractions aux lois régissant leur mission.

### **D. Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme**

Conformément à l'article 14*bis* de la loi susmentionnée, lorsque le commissaire soupçonne que certaines opérations réalisées par un de ses clients sont liées à des opérations de blanchiment de capitaux, il doit immédiatement en informer la Cellule de traitement des informations financières (CTIF).

## **2.2 Les exceptions liées à une procédure judiciaire**

### *2.2.1 Témoignage en justice*

De la lecture combinée des articles 79 de la loi coordonnée de 1953 et de l'article 458 du Code pénal, on déduira une autre exception que l'obligation légale de parler : le réviseur d'entreprises ne viole pas son secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler. Il convient d'attirer l'attention ici sur le fait que le réviseur d'entreprises n'est pas obligé de s'exprimer dans ce cas : il a le choix mais s'il parle, il n'est pas sanctionnable au regard de la loi pénale<sup>(1)</sup>. Il est rappelé que si le réviseur d'entreprises choisit de parler, il doit porter à la connaissance tous les éléments dont il dispose. Le choix n'est jamais partiel.

### *2.2.2 Droits de la défense*

Lorsqu'un réviseur d'entreprises est lui-même appelé à être entendu comme prévenu et, en application des droits de la défense, le réviseur d'entreprises peut parler sans violer le secret professionnel<sup>(2)</sup>. Il peut invoquer tous les éléments qu'il juge utile à sa défense, même si son client lui demande de garder le secret. Cela veut dire qu'ici aussi, le réviseur d'entreprises a le choix entre parler ou se taire.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 36.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 36.

### 2.2.3 *Perquisition et nature des documents susceptibles d'être saisis*

Certains éléments de preuve sont automatiquement couverts par le secret professionnel et ne peuvent pas être saisis, notamment les projets de documents qui ont trouvé leur existence dans les relations entre le client et l'homme de confiance (la correspondance avec son client et les notes du client et du réviseur d'entreprises).

### 2.2.4 *Personne déléguée par le juge d'instruction* <sup>(1)</sup>

La question a été posée à l'Institut de savoir dans quelle mesure le témoignage d'un réviseur d'entreprises peut être reçu à la demande d'un juge d'instruction par une personne désignée par ce dernier.

Doit être considérée comme une personne tenue de témoigner en justice, celle que le juge d'instruction invite à lui faire une déclaration écrite ou orale. L'audition de témoins à l'occasion d'une instruction est soumise aux articles 71 à 86 du Code d'instruction criminelle. Même si l'article 73 dispose que l'audition sera faite par le juge d'instruction, la Cour de cassation a estimé que cette formalité de procédure n'est pas substantielle ni prescrite sous peine de nullité. On peut en conclure que le juge d'instruction peut déléguer son pouvoir d'entendre un témoin. Rien n'empêche le réviseur d'entreprises de répondre aux questions qui lui sont posées par la personne désignée par le juge d'instruction.

Dans la mesure où il le jugerait nécessaire, on pourrait toutefois envisager qu'il demande à être directement entendu par le magistrat en charge.

## 2.3 **L'autorisation du client**

L'article 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953 prévoit expressément l'exception suivante à l'obligation au secret professionnel : la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils (les réviseurs d'entreprises) exercent leur fonction. Il convient d'attirer l'attention à ce sujet sur l'interprétation restrictive des mots « attestations » et « confirmations ». Il s'agit ici nécessairement d'informations qui sont déjà en possession du destinataire qui demande une garantie supplémentaire à propos de leur exactitude. Il ne peut donc être question de fournir purement et simplement l'information <sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, Rapp. annuel, 1999, p. 218.

(2) Cf. IRE, Rapp. annuel, 1991, p. 36.

## 2.4 Communication à d'autres réviseurs d'entreprises ou professionnels

Les attestations ou confirmations adressées à certaines personnes spécifiques peuvent même être opérées sans l'autorisation de la société (art. 79, § 1<sup>er</sup>, b) de la loi coordonnée de 1953). Il s'agit ici seulement des communications qui se réalisent dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés et exclusivement vis-à-vis d'un autre commissaire ou d'une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire<sup>(1)</sup>.

## 2.5 Consultation des documents de travail d'un réviseur d'entreprises succédé dans une mission révisoriale

Dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, le réviseur d'entreprises peut consulter les documents de travail du réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable (art. 79, § 1<sup>er</sup>, c) de la loi coordonnée de 1953).

Cette exception prévue à l'article 79 de la loi coordonnée de 1953, insérée par l'article 63 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses, reprend les dispositions relatives à la succession dans un dossier qui étaient déjà incluses à l'article 24, dernier alinéa de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, afin de faciliter le travail du commissaire en cas de succession dans un dossier. Il est apparu utile, à la lumière de l'expérience, de donner à cette disposition un caractère légal plutôt que réglementaire<sup>(2)</sup>.

## 2.6 Contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises lorsque le premier met en cause le travail du second

L'article 79, § 1<sup>er</sup>, d) de la loi coordonnée de 1953, tel qu'inséré par l'article 100 de l'arrêté royal transposant la Directive audit, qui est entré en vigueur le 31 août 2007, prévoit expressément une exception supplémentaire au secret professionnel afin de permettre au réviseur d'entreprises amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises de prendre contact avec ce dernier, excepté en cas d'opposition de la personne qui lui a confié la mission.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 37.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 52.

## **2.7 Contacts entre un réviseur d'entreprises et l'Institut et ses organes**

De même, depuis l'entrée en vigueur le 31 août 2007 de l'arrêté royal précité du 21 avril 2007, un réviseur d'entreprises est déchargé de son secret professionnel vis-à-vis de l'Institut et de ses organes et plus particulièrement vis-à-vis de la Commission de surveillance et de la Commission Contrôle de qualité (art. 79, § 1<sup>er</sup>, e) de la loi coordonnée de 1953).

## **2.8 Transmission d'informations entre les personnes chargées du contrôle des comptes consolidés des personnes morales consolidantes et consolidées**

L'ancien article 27 de la loi de 1953 tel que modifié par la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses, facilite déjà depuis le 9 janvier 2006 le contrôle légal des comptes consolidés, en prévoyant que les commissaires des filiales et de la société mère d'un même groupe sont déchargés l'un envers l'autre du secret professionnel, afin d'améliorer la communication de l'information dans le cadre du contrôle légal des comptes consolidés<sup>(1)</sup>.

L'article 100 de l'arrêté royal du 21 avril 2007 a étendu le champ d'application de la suppression du secret professionnel entre le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées en Belgique au cas d'une personne exerçant, à l'occasion d'une consolidation, une fonction similaire à celle de commissaire dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne (art. 79, § 2 de la loi coordonnée de 1953).

En outre, pour ce qui concerne la suppression du secret professionnel, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer le mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés, est assimilé au commissaire<sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 52.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 39.

### 3. CAS D'APPLICATION

#### 3.1 Généralités

##### 3.1.1 Contrôle de qualité

Le contrôle de qualité au sein d'une association ou entre cabinets distincts ne comportera pas de violation du secret professionnel sous les conditions suivantes :

- la vérification ne peut être effectuée que par des personnes dont l'obligation au secret professionnel est garantie comme celle du réviseur d'entreprises lui-même ;
- la consultation des dossiers doit être faite sur place ; le dossier complet doit demeurer en permanence sous la garde du réviseur d'entreprises qui en est responsable. Aucune copie de pièce tirée du dossier du client ne peut circuler hors du contrôle du responsable du dossier<sup>(1)</sup>.

##### 3.1.2 Utilisation d'informations par le personnel

Le réviseur d'entreprises ne peut tirer aucun profit dans son intérêt ou dans celui d'un tiers des informations confidentielles dont il a pu prendre connaissance à l'occasion d'une mission de contrôle. Il ne peut pas être relevé de cette obligation même par le client. Le réviseur d'entreprises doit prendre des mesures appropriées pour éviter que ses collaborateurs ou employés venant à se trouver en possession d'informations relevant du secret professionnel n'en fassent un usage à des fins personnelles ou au profit de tiers quels qu'ils soient<sup>(2)</sup>.

##### 3.1.3 Relations entre clients

Lorsqu'il a plusieurs clients qui ont des relations commerciales ou financières entre eux, le réviseur d'entreprises doit prêter une attention particulière aux risques de violation involontaire du secret professionnel<sup>(3)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1980, p. 44.

(2) *Ibid.*

(3) *Ibid.*

### 3.1.4 Administration fiscale

#### A. Rapport sur un apport en nature

Un réviseur d'entreprises se pose la question suivante : le réviseur d'entreprises doit-il, dans le cadre du secret professionnel, transmettre à l'administration fiscale son rapport sur un apport en nature relatif à une société tombée en faillite ?

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, a adopté l'avis suivant :

##### a. Principes

L'article 458 du Code pénal stipule : « (...) et toutes autres personnes dépositaires par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cent euros. ».

La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises réside dans l'article 79 de la loi coordonnée de 1953.

Le secret professionnel couvre ainsi tous les faits et informations de nature confidentielle dont le réviseur d'entreprises a connaissance du fait de sa profession ou à l'occasion de l'exercice de celle-ci. Il ne porte pas sur des informations dont la publication est requise par la loi. En outre, il doit exister un lien de causalité entre la profession et les données confidentielles.

##### b. Caractère public ou non-public du rapport du réviseur d'entreprises ?

Il faut examiner dans quelle mesure le rapport du réviseur d'entreprises présente ou non un caractère public.

Il convient tout d'abord de faire une comparaison avec une autre mission légale, à savoir le contrôle du réviseur d'entreprises lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée.

L'article 181, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3 du Code des sociétés stipule : « *Le commissaire ou, à défaut, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par l'organe de gestion fait rapport sur cet état et indique, notamment, s'il reflète complètement, fidèlement et correctement la situation de la société.* ».

Le paragraphe 4 du même article stipule : « *Avant de dresser l'acte authentique de la décision de dissolution de la société, le notaire doit vérifier et attester l'existence et la légalité externe des actes et formalités incombant, en vertu du § 1<sup>er</sup>, à la société auprès de laquelle il instrumente.* ».

*L'acte reproduit les conclusions du rapport établi conformément au § 1<sup>er</sup> par le commissaire ou par le réviseur d'entreprises ou par l'expert-comptable externe. ».*

Ainsi, en ce qui concerne le rapport du réviseur d'entreprises émis lors d'une liquidation de société, le paragraphe 1.3.3. des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée, stipule :

*« Le rapport du professionnel sera en forme longue, c'est-à-dire qu'il donnera une description appropriée des postes significatifs de la situation active et passive en attachant une attention particulière aux règles d'évaluation et aux principaux travaux de contrôle effectués. Le rapport doit contribuer à donner une vue de la réalité de l'actif net aux actionnaires et au liquidateur.*

*Le rapport ne doit pas être déposé au greffe du tribunal de commerce.*

*Les conclusions du rapport du professionnel sont reproduites dans l'acte authentique qui constate la dissolution. L'extrait de cet acte authentique, qui doit être déposé au greffe et publié dans les annexes du Moniteur belge, ne doit pas reprendre ces conclusions. ».*

Il résulte tant de l'article 181 du Code des sociétés que du paragraphe 1.3.3. des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée que le rapport du réviseur d'entreprises émis lors d'une liquidation de société ne présente pas un caractère public.

En revanche, en ce qui concerne un apport en nature, l'article 444, dernier alinéa du Code des sociétés relatif aux apports en nature stipule que : *« Les fondateurs rédigent un rapport spécial dans lequel ils exposent l'intérêt que présentent pour la société les apports en nature et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles ils s'écartent des conclusions du réviseur. Ce rapport est déposé en même temps que celui du réviseur au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75. ».*

Quant au quasi-apport, l'article 447, alinéa 2 *in fine* du Code des sociétés dispose que : *« Le rapport du réviseur et le rapport spécial du conseil d'administration sont déposés au greffe du tribunal de commerce conformément à l'article 75. ».*

En outre, l'article 69, 6° du Code des sociétés relatif aux formalités de publicité stipule, quant à un apport en nature dans le cadre d'une constitution de société, que : *« L'extrait de l'acte constitutif des sociétés, à l'exception des groupements d'intérêt économique, contient : la manière dont le capital social ou, à défaut, le fonds social est formé ainsi que, le cas échéant, les conclusions du réviseur d'entreprises concernant les apports en nature. ».* C'est le notaire qui doit s'occuper du dépôt de cet extrait.

Conformément à l'article 453, 6° du Code des sociétés relatif aux mentions de l'acte de société : *« L'acte de société mentionne, outre les indications contenues dans l'extrait destiné à publication en vertu de l'article 69 : (...) la spécification*

*de chaque apport en nature, le nom de l'apporteur, le nom du réviseur d'entreprises et les conclusions de son rapport, le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des actions émises en contrepartie de chaque apport ainsi que, le cas échéant, les autres conditions auxquelles l'apport est fait. ».*

S'agissant d'un apport en nature dans le cadre d'une augmentation de capital, les règles relatives aux modifications des statuts d'actes authentiques s'appliquent. Le dépôt se déroule comme dans le cadre d'une constitution (art. 75, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> C. Soc.).

De ce qui précède, il résulte que le rapport du réviseur d'entreprises concernant l'apport en nature doit être déposé au greffe du tribunal de commerce, mais ne doit pas être rendu public par voie de publication dans les Annexes du *Moniteur belge*. Seules les conclusions du rapport du réviseur d'entreprises concernant l'apport en nature seront reprises dans l'extrait d'acte authentique, qui doit être déposé au greffe du tribunal de commerce et publié dans les Annexes du *Moniteur belge*.

Il convient de souligner que les conclusions en cas de quasi-apport ne font pas l'objet d'une publication aux Annexes du *Moniteur belge*. Seul le rapport est déposé au greffe du tribunal de commerce.

Les Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports ne prévoient rien au sujet de l'absence de dépôt du rapport. Le réviseur d'entreprises doit y être attentif, en particulier s'il est le commissaire de la société dans laquelle l'apport est fait.

### *c. Conclusion*

Le Conseil de l'Institut est d'avis que le réviseur d'entreprises doit invoquer le secret professionnel lorsque l'administration fiscale lui demande de transmettre son rapport intégral. Bien que les conclusions en cas d'apport en nature doivent être rendues publiques, et que le rapport du réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature et de quasi-apport doive être déposé (il a donc aussi un caractère public mais moyennant une accessibilité plus difficile), cela n'implique pas que le réviseur d'entreprises soit tenu de le transmettre à l'administration fiscale.

L'Institut recommande au réviseur d'entreprises de signaler à l'organe de gestion de procéder au dépôt au greffe du rapport de révision.

Même au cas où le client a donné son autorisation au réviseur d'entreprises afin de répondre à la demande de l'administration fiscale, le secret professionnel reste d'application dans le chef du réviseur d'entreprises. D'ailleurs, l'exception au

secret professionnel en cas d'autorisation écrite de l'entreprise vaut uniquement pour la communication d'une attestation ou d'une confirmation (art. 458 C. pén., *juncto* art. 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953).

Par ailleurs, le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel vis-à-vis de toutes les administrations publiques y compris les administrations fiscales. Rappelons dans ce dernier cas, l'article 334 du Code des impôts sur les revenus selon lequel l'administration peut solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire de l'Institut (le Conseil de l'Institut) à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements se concilie avec le secret professionnel. Si le Service public fédéral des Finances désire obtenir le rapport sur un apport en nature, il peut saisir le Conseil de l'Institut qui appréciera si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de ces renseignements se concilie avec le secret professionnel du réviseur d'entreprises<sup>(1)</sup>.

## B. Rapport sur un quasi-apport

Un réviseur d'entreprises a reçu une demande émanant de l'administration des contributions directes visant à fournir une copie signée du rapport relatif à un quasi-apport, ainsi que l'ensemble des méthodes de calcul appliquées afin de fixer la valeur de l'usufruit. Il se demandait si le secret professionnel devait être invoqué.

L'argumentation et la conclusion développées sous le point A. peuvent être appliquées à ce cas, par analogie avec l'apport en nature<sup>(2)</sup>.

## C. *Management letter*

Au début de l'année 2006, l'Institut a été contacté par une société ayant reçu un questionnaire de l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle des impôts sur les revenus. L'un des points de ce questionnaire visait à demander à la société de remettre une copie de la *management letter* dans laquelle le commissaire faisait part au conseil d'administration de ses recommandations pour l'avenir.

L'Institut a adressé le courrier suivant au Ministre des Finances :

« Le Conseil de l'Institut est parfaitement conscient de l'existence de l'article 316 du C.I.R. 1992 qui stipule : « *Sans préjudice du droit de l'administration de demander des renseignements verbaux, toute personne passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents a l'obligation, lorsqu'elle*

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 77-82.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 82.

*en est requise par l'administration, de lui fournir, par écrit, dans le mois de la date d'envoi de la demande, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier sa situation fiscale. ».*

Le Conseil de l'Institut déplore néanmoins vivement cette demande.

Nous sommes en effet d'avis que, si une société soumise au contrôle externe de ses comptes par un réviseur d'entreprises sait que l'administration fiscale pourra lui demander copie de cette *management letter*, cela générera une dose de méfiance de la part de la société vis-à-vis du réviseur d'entreprises. Or, il est essentiel pour l'exercice de la mission légale du réviseur d'entreprises que celui-ci puisse bénéficier de la confiance de la société.

Dans ce contexte, le Conseil attire l'attention sur le fait que l'obligation qui incombe au commissaire, en vertu de l'article 34 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, de transmettre tout document à la CBFA, n'est pas à comparer avec la communication à l'administration fiscale de la *management letter*. La société contrôlée est d'ailleurs au courant du fait que le commissaire a des contacts avec l'autorité prudentielle.

Nous tenons du reste à souligner que, en sa qualité de commissaire, le réviseur d'entreprises remplit un rôle préventif en matière de détection de fraude. Toute atteinte au statut du réviseur d'entreprises ne peut dès lors qu'être contreproductive, du point de vue même de la lutte contre la fraude, alors que celle-ci constitue un objectif partagé par l'administration fiscale et les réviseurs d'entreprises.

A l'extrême, la multiplication du genre de questionnaire prémentionné rendra *in fine* l'usage de la *management letter* impossible en pratique, ce qui serait dommageable pour les entreprises belges, les grandes comme les PME.

En outre, le Conseil, sur avis de la Commission juridique, souhaite faire observer que la *management letter* est un document unilatéral et confidentiel, émanant du réviseur d'entreprises et adressé à l'organe de gestion de la société, et dès lors protégé par l'article 8.1. de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ainsi que par le secret professionnel du réviseur d'entreprises. Ledit article 8 permet certes, en son point 2, l'ingérence d'une autorité publique pour autant que cette ingérence soit prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure nécessaire dans une société démocratique pour poursuivre les objectifs visés à l'article 8.2. Conformément à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, l'article 8 est applicable aux matières fiscales.

Du reste, le législateur fiscal a été bien conscient des difficultés spécifiques que pose l'accès de l'administration fiscale aux documents de diverses professions libérales tenues au secret professionnel. L'article 334 C.I.R. 1992 prévoit en effet : « *Lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, 315bis, alinéas 1<sup>er</sup> à 3, 316 et 322 à 324, se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel.* ».

Le Conseil est dès lors d'avis qu'il n'est pas acceptable qu'un tiers, *in casu* l'administration fiscale, s'adresse au client d'une personne tenue au secret professionnel, afin d'obtenir par ce biais les informations que cette personne ne peut fournir directement, étant donné qu'elle est soumise au secret professionnel.

En guise de conclusion, le Conseil de l'Institut souhaite solliciter du Ministre des finances, garant de l'intérêt général, qu'il soit mis fin à toute volonté de la part de quelque service fiscal que ce soit d'obtenir accès à la *management letter* ou à d'autres documents de même nature adressés par un réviseur d'entreprises à une société, sauf dans le strict respect de l'article 334 du C.I.R. <sup>(1)</sup>.

### 3.1.5 Relation avec des tiers non soumis au secret professionnel

Lorsque, pour satisfaire d'une manière complète aux instructions d'un client, il est nécessaire de consulter des personnes qui ne sont pas membres d'une profession astreinte au secret professionnel, le réviseur d'entreprises doit aviser son client de son intention de consulter ces personnes et du fait qu'elles ne sont pas liées par les règles disciplinaires du secret professionnel <sup>(2)</sup>.

### 3.1.6 Organes de l'Institut

Conformément à l'article 35, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, l'article 458 du Code pénal est d'application pour l'Institut, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel, sans préjudice des dispositions prévues à l'article 77 de cette loi.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 88-90.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1980, p. 45.

### 3.1.7 Copie de documents saisis

Dans la mesure où le réviseur d'entreprises aurait reçu l'autorisation du juge d'instruction de conserver en copie certains documents saisis, ceux-ci doivent (...) être traités selon les règles usuelles relatives au secret professionnel. En d'autres termes, ils pourraient être remis à un organe responsable de la société qui a demandé le contrôle mais en aucune façon le réviseur d'entreprises ne peut les communiquer à d'autres personnes sans violer ses obligations. Toutefois, s'agissant de documents saisis, le réviseur d'entreprises doit agir avec une extrême prudence et ceci justifie qu'un contact soit pris avec le juge d'instruction à propos de tout usage qui pourrait être fait de ces documents <sup>(1)</sup>.

### 3.1.8 Délit d'initié

L'article 25, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers prévoit ce qui suit : « *Il est interdit à toute personne qui dispose d'une information dont elle sait ou devrait savoir qu'elle a un caractère privilégié (...), a) d'acquérir ou de céder, ou de tenter d'acquérir ou de céder, pour son compte propre ou pour le compte d'autrui, directement ou indirectement, les instruments financiers sur lesquels porte l'information ; b) de communiquer une telle information à une autre personne, si ce n'est dans le cadre normal de l'exercice de son travail, de sa profession ou de ses fonctions ; c) de recommander à un tiers d'acquérir ou de céder, ou de faire acquérir ou céder par une autre personne, sur la base de l'information privilégiée, les instruments financiers sur lesquels porte l'information.* ».

L'article 2, 14<sup>o</sup> de la loi du 2 août 2002 prévoit d'ailleurs que « *toute information qui n'a pas été rendue publique, qui a un caractère précis et qui concerne, directement ou indirectement, un ou plusieurs émetteurs d'instruments financiers, ou un ou plusieurs instruments financiers, et qui, si elle était rendue publique, serait susceptible d'influencer de façon sensible le cours des instruments financiers ou celui d'instruments financiers dérivés qui leur sont liés* » doit être considérée comme « *information privilégiée* ».

### 3.1.9 Informations confidentielles obtenues à l'occasion d'une autre mission

Un confrère a sollicité l'avis de l'Institut <sup>(2)</sup> à propos du cas concret suivant. L'intéressé était commissaire auprès d'une société dans laquelle le comptable venait de démissionner.

L'entreprise avait fait appel à un comptable intérimaire dont le nom n'était pas inconnu du commissaire : cette personne avait été employée par un autre client qui s'en était séparé en raison de pratiques frauduleuses. Selon les dernières informations en possession du commissaire, une instance judiciaire était toujours

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 87.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 43-45.

en cours contre le comptable en question. Ayant demandé le *curriculum vitae* de cette personne, le document établi par l'agence de travail temporaire lui fut soumis. Le texte mentionnait effectivement l'ancien employeur, mais sous une dénomination sociale modifiée depuis plusieurs années, ce qui compliquait les vérifications. Que pouvait faire le commissaire ? Pouvait-il communiquer au conseil d'administration de la société contrôlée l'information dont il disposait sur le comptable intérimaire ?

Le Conseil de l'Institut n'a pu répondre que par la négative à cette question, car cette information est couverte par le secret professionnel. Il s'agissait d'une information obtenue à l'occasion d'une mission auprès d'une société dont il est interdit de se servir dans l'exercice d'une autre mission auprès d'une autre société. La seule solution consistait dès lors à recommander au conseil d'administration de demander des informations plus complètes que celles figurant dans le *curriculum vitae* du comptable.

C'est à la société elle-même qu'il incombe de rassembler les informations nécessaires et d'en tirer les conclusions. Toute intervention plus directe du commissaire aurait constitué, sans doute, une violation du secret professionnel.

Un autre confrère a été confronté à un problème tout aussi délicat. Il avait été associé à une fusion entre deux sociétés, opération à propos de laquelle il avait établi le rapport relatif à l'apport alors requis par le droit des sociétés de l'époque. Pendant ses travaux de contrôle, il avait constaté que l'une des sociétés concernées avait vendu un bien immobilier à une troisième société auprès de laquelle il était commissaire. L'opération avait donné lieu à l'établissement d'un compromis de vente, au paiement d'un acompte et à la conclusion d'un emprunt. Tout ceci avait été enregistré dans la comptabilité de la société fusionnée, mais on ne trouvait aucune trace de l'opération dans celle de la troisième société. Le confrère s'est évidemment interrogé sur la nécessité d'émettre des observations dans son rapport de révision relatif à la troisième société et il a demandé l'avis de l'Institut.

L'information avait été obtenue à l'occasion de la fusion et se trouvait de ce fait couverte par le secret professionnel. Toutefois, si la transaction immobilière était détaillée dans le rapport sur l'apport il ne pouvait plus être question de secret car le commissaire était en mesure de produire ce rapport devant le conseil d'administration de la troisième société. Ceci suppose que les éléments soient repris dans le rapport car, à défaut, le secret professionnel serait de mise et dans l'exercice de sa fonction de commissaire de la troisième société, le réviseur d'entreprises ne pourrait pas faire état d'informations recueillies à l'occasion de l'établissement du rapport sur l'apport réalisé à la demande d'une autre société.

Dans ce cas, le Conseil de l'Institut a conseillé d'affiner le contrôle dans la troisième société, dans l'espoir de trouver une trace quelconque de la transaction, permettant de demander des explications au conseil d'administration. Si aucune trace n'est retrouvée, le commissaire ne pourra plus que demander au conseil d'administration de confirmer par écrit que les informations transmises par la société sont complètes. En possession de ce document, le commissaire sera à

l'abri de tout reproche de négligence dans l'exercice de son mandat auprès de cette société.

### *3.1.10 Demande de paiement d'honoraires et présentation des dossiers de travail*

Un commissaire assigne un client pour non-paiement des honoraires dus pour l'exécution de son mandat. Le client prétend toutefois qu'il n'y aurait pas eu de prestations. Le conseil du réviseur d'entreprises souhaite soumettre les dossiers d'audit complets au tribunal afin de réfuter cette allégation. Est-ce possible ?

Avant d'aborder la question de savoir si le secret professionnel est mis en péril, rappelons le fait que, lors de la nomination d'un commissaire la rémunération est fixée par l'assemblée générale. On peut partir du principe que le commissaire exécute sa mission de contrôle conformément aux prescriptions légales et professionnelles. Il semble donc que ce n'est pas le commissaire qui doit prendre l'initiative de prouver les activités de contrôle exercées pour obtenir le paiement de ses honoraires.

Les documents de travail reflètent l'exécution de la mission ; ces dossiers appartiennent au réviseur d'entreprises et relèvent de son secret professionnel. Les documents de travail contiennent inévitablement des informations confidentielles dont le réviseur d'entreprises a pris connaissance, du fait de ou à la suite de l'exercice de sa profession.

Les dispositions légales en matière de secret professionnel, notamment l'article 458 du Code pénal et l'article 79, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, comportent certaines exceptions explicites au secret professionnel. La présentation spontanée par le réviseur d'entreprises des documents de travail à un tribunal dans le cadre d'une requête de paiement d'honoraires ne tombe pas dans ces exceptions prévues par la loi. Certains estiment que le réviseur d'entreprises aurait tout de même le droit d'apporter les éléments nécessaires qui doivent supporter le bien-fondé de sa requête. Comme le dit à raison le Prof. M. FRANCHIMONT (*cf. Le secret professionnel du réviseur d'entreprises, C.B.N.C.R., 1986/2, p. 33-34*), il est toutefois conseillé d'être extrêmement prudent et de ne dévoiler que les éléments strictement nécessaires à la défense de ses droits.

### *3.1.11 La procédure de discovery*

La question a été posée de savoir quelle attitude doit prendre le commissaire d'une société belge dans le cas où il serait confronté à une demande de communication (pouvant également porter sur des documents confidentiels) dans le cadre d'une procédure de *discovery* à l'étranger.

Le secret professionnel tel que prévu à l'article 458 du Code pénal est-il d'application et le commissaire a-t-il le cas échéant, sous certaines conditions, la possibilité de mettre les documents de travail à disposition ?

Sur avis de la Commission juridique de l'Institut, le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> a d'abord analysé la portée de ladite procédure de *discovery*. Conformément au droit étranger de la procédure, les parties conduisent d'abord une procédure de *discovery* avant que le véritable litige ne soit traité et que le tribunal analyse l'affaire quant au fond. Ce *discovery* est la phase de la procédure où, après introduction de la cause mais avant le traitement véritable de l'affaire, tous les faits qui peuvent être pertinents sont mis réciproquement à disposition des parties au procès.

Le but d'un *discovery* est de permettre aux parties d'évaluer dès le début les forces et les faiblesses du dossier de la partie adverse. Il s'agit de la transmission de documents et de l'audition de témoins.

Dans le cas présent, le Conseil a fait application des principes généraux en matière de secret professionnel du réviseur d'entreprises et est arrivé aux conclusions suivantes :

- le commissaire peut effectuer des observations orales et/ou transmettre des documents sans violer le secret professionnel s'il se trouve dans une procédure « en justice », ce qui signifie une procédure menée par un juge d'instruction ;
- étant donné qu'une procédure de *discovery* n'a pas nécessairement les caractéristiques d'une procédure « en justice », le Conseil est d'avis que le commissaire n'a pas la possibilité de communiquer des données confidentielles dans le cadre d'une telle procédure ;
- si un pouvoir judiciaire étranger souhaite cependant obtenir l'information, il est souhaitable que ceci soit traité via une commission rogatoire ;
- les exceptions à l'article 458 du Code pénal et l'article 79 de la loi coordonnée de 1953 doivent être interprétées restrictivement ; une procédure de *discovery* n'est pas reprise comme une exception au secret professionnel ; le commissaire ne peut donc pas faire de communication dans le cadre d'une telle procédure ;
- même dans le cas où le client a donné son autorisation au commissaire afin de collaborer à la procédure de *discovery*, le secret professionnel reste d'application dans le chef du commissaire. D'ailleurs, l'exception au secret professionnel en cas d'autorisation écrite de l'entreprise vaut uniquement pour la communication d'une attestation ou d'une confirmation (art. 458 C. pén., *juncto* art. 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953).

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 49-51.

Le Conseil est par conséquent arrivé à la conclusion que le commissaire d'une société belge est lié par le secret professionnel dans le cadre d'une procédure de *discovery*. Il ne peut pas transmettre de documents confidentiels, ceci même si le client lui en donne l'autorisation.

Le Conseil a pris cette position, sous réserve d'une décision judiciaire différente.

### 3.1.12 *L'information annuelle*

Dans le courant de l'année, le Conseil de l'Institut a réagi <sup>(1)</sup> positivement à la demande d'un juge d'instruction d'avoir accès à l'information annuelle d'un cabinet de révision, telle que communiquée à l'Institut.

Le Conseil est d'avis que le secret professionnel ne peut être invoqué à l'égard du juge d'instruction en ce qui concerne l'information que les réviseurs d'entreprises doivent communiquer annuellement à l'Institut, en application de l'article 31 du règlement d'ordre intérieur.

Dans le cas d'espèce, le Conseil a estimé qu'il n'y avait aucune raison de ne pas donner suite à la demande du juge d'instruction de lui transmettre l'information annuelle.

### 3.1.13 *Contacts entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec un non-réviseur d'entreprises*

La question se pose de savoir si le secret professionnel existe entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes).

Le texte de l'article 79, § 1<sup>er</sup>, b) de la loi coordonnée de 1953 stipule expressément que le réviseur d'entreprises n'est pas tenu au secret professionnel dans le cadre de la communication d'une attestation ou d'une confirmation adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire.

Il convient de noter que les membres de la Cour des comptes sont membres du collège de commissaires. Or, au sein d'un collège de commissaires, il n'y a pas de secret professionnel <sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 51.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 77.

### 3.1.14 Impact de l'éventuelle introduction anticipée de la Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC 1)

Le point de vue de la Commission juridique concernant la problématique qui suit a été demandé.

La norme internationale de contrôle qualité ISQC 1 est entrée en vigueur au niveau international le 15 juin 2005.

L'un des problèmes quant à son introduction en Belgique concerne l'éventuelle violation du secret professionnel résultant de l'accès par un réviseur d'entreprises issu d'un autre cabinet d'audit à la documentation propre d'un dossier concret d'audit dans le cadre d'un *quality review* tel que requis par la norme ISQC 1.

Un point particulièrement intéressant concerne les cabinets d'audit de taille réduite en Belgique. La norme ISQC 1 requiert qu'un inspecteur du contrôle de qualité soit désigné par cabinet d'audit. Pour les cabinets d'audit de taille réduite, il existe la possibilité qu'un réviseur d'entreprises issu d'un autre cabinet d'audit soit contacté à cette fin.

Plus concrètement :

- a) la revue des dossiers à l'intérieur du cabinet ne pose aucun problème, pour autant que le cabinet soit nommé pour la mission de contrôle. La question liée à la situation dans laquelle un associé du cabinet d'audit est nommé pour la mission de contrôle mériterait d'être examinée ;
- b) conformément à la norme ISQC 1, un associé responsable de la mission doit faire appel à un expert pour les matières complexes dans lesquelles le cabinet lui-même ne dispose pas des compétences nécessaires. Un problème peut éventuellement se poser dans la mesure où ces experts ont connaissance du dossier de contrôle (ou de certaines parties de celui-ci) ;
- c) que se passe-t-il pour le contrôle de qualité (*quality control*) effectué par les réviseurs d'entreprises désignés à cette fin par l'Institut ?
- d) que se passe-t-il pour les inspecteurs externes (p. ex. *Securities and Exchange Commission* (SEC)) ?
- e) que se passe-t-il pour les commissaires (contrôleurs) à l'étranger ?

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que :

- a) le contrôle de qualité d'un cabinet de révision par un associé de ce cabinet ne constitue pas une violation du secret professionnel, malgré le fait que le cabinet ou un autre associé ait été nommé pour la mission de contrôle. La situation est différente lorsqu'il s'agit du contrôle de qualité d'un cabinet

d'une personne. Un contrôle de qualité par un autre réviseur d'entreprises est tout de même souhaitable. Le Conseil de l'Institut est également d'avis qu'en l'espèce, il n'y a pas violation du secret professionnel. L'autre réviseur d'entreprises est d'ailleurs également soumis au secret professionnel (secret professionnel partagé) ;

- b) il n'y a pas de violation du secret professionnel lorsqu'un cabinet de révision fait appel à un expert pour les matières complexes dans lesquelles le cabinet lui-même ne dispose pas des connaissances nécessaires ;
- c) il n'y a pas de violation du secret professionnel lorsque le contrôle de qualité est effectué par un réviseur d'entreprises désigné par l'Institut à cette fin ;
- d) dans l'état actuel de la législation, l'article 79 de la loi coordonnée de 1953 n'autorise pas que des inspecteurs externes d'Etats tiers effectuent le contrôle de qualité des dossiers individuels d'un réviseur d'entreprises inscrit au registre public en Belgique. Un inspecteur externe peut cependant effectuer le contrôle de qualité de l'organisation du cabinet, ce qui ne constitue pas une violation du secret professionnel ;
- e) dans l'état actuel de la législation, le secret professionnel du réviseur d'entreprises n'empêche pas le contrôle de qualité par des contrôleurs étrangers qui, sur base de l'article 139 du Code des sociétés, pourraient avoir reçu à cet effet une mission d'un réviseur d'entreprises belge (secret professionnel partagé)<sup>(1)</sup>.

## 3.2 Communications

### 3.2.1 Au curateur

En général, le réviseur d'entreprises, lorsqu'il n'est pas tenu au secret professionnel vis-à-vis d'une personne déterminée, par exemple le juge d'instruction, a le choix de communiquer ou non ses documents de travail. Vis-à-vis d'une personne à l'endroit de laquelle le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel, comme par exemple le procureur du Roi, le réviseur d'entreprises n'a pas le choix. Il ne peut rien communiquer, sous peine de violer le secret professionnel.

S'agissant de la question de savoir si le réviseur d'entreprises serait tenu au secret professionnel vis-à-vis du curateur, le Conseil de l'Institut se demande quel est le statut du curateur. Le curateur peut être considéré comme le représentant aussi bien du failli que des créanciers. Cette approche classique est toutefois mise en question (*cf.* p. ex. Ph. ERNST, « De organen van faillissement » in, *Faillissement & Gerechtig Akkoord : het nieuwe recht*, H. BRAECKMANS, E. DIRIX et E. WYMEERSCH (Ed.), Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1998, p. 321, n° 17 ; I. VEROUGSTRAETE (Ed.), *Manuel de la faillite et du concordat*, Bruxelles, Editions Kluwer, 2003, p. 260-261, n° 387).

---

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 87-89.

Le Conseil note en outre que le curateur n'est pas lui-même tenu au secret professionnel et qu'en vertu de l'article 36 de la loi sur les faillites du 8 août 1997, le procureur du Roi peut demander au curateur de lui fournir toutes les informations qu'il juge utiles. Si le curateur transmet au procureur du Roi les informations demandées au, et obtenues du réviseur d'entreprises, le risque existe qu'une action en responsabilité puisse être intentée contre le curateur et, à titre accessoire, contre le réviseur d'entreprises.

Compte tenu des incidences pénales possibles (p. ex. abus de biens sociaux) liées à la communication de documents à caractère « confidentiel » (p. ex. aveu), il est donc recommandé que le réviseur d'entreprises ne communique pas lesdits documents au curateur.

Pour ce qui est des documents connus du public ou ceux dont la communication n'est pas susceptible de porter préjudice à des tiers, le Conseil est d'avis que cela ne pose pas de problème.

Le Conseil de l'Institut tient à rappeler que le secret professionnel vise les données confidentielles et selon l'avis de la Commission juridique, il y a lieu d'examiner la nature des données pour apprécier le caractère confidentiel.

*In concreto*, deux hypothèses doivent être distinguées :

1) les documents confiés au commissaire par la société :

S'il s'agit de données publiques (p. ex. des comptes annuels déposés, les rapports publiés aux Annexes du *Moniteur belge*), le secret professionnel n'est pas d'application. Il en est autrement si les données ont été communiquées au commissaire par un employé ou un administrateur. En cette hypothèse, le commissaire est tenu au respect du secret professionnel, également à l'égard de l'organe de gestion.

2) les documents créés par le commissaire :

Il s'agit par exemple d'une lettre de confirmation ou d'une confirmation de soldes. Ce type de document est effectivement couvert par le secret professionnel.

En conséquence, aucun accès ne peut être accordé aux documents de travail lorsqu'ils contiennent des données confidentielles<sup>(1)</sup>.

Il est souvent fait appel aux services des réviseurs d'entreprises, tout particulièrement dans le cadre de la curatelle d'une faillite. Dans ce cas précis, la question est également de savoir si le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 71-72.

Dans le cas présenté, l'objet de la mission consistait principalement à mettre au jour pour compte du curateur les manquements des administrateurs dans le cadre de la gestion de sociétés faisant partie d'un groupe.

Les curateurs ont transmis au parquet une copie du rapport du réviseur d'entreprises, pour le cas où ce rapport révélerait les infractions commises sur le plan pénal.

Le parquet a désigné un expert chargé d'analyser la comptabilité de la société. A cette fin, l'expert a reçu le rapport du réviseur d'entreprises désigné par la curatelle. Le réviseur d'entreprises refuse de transmettre ses documents de travail à l'expert, considérant qu'il est tenu au secret professionnel.

Le parquet s'interroge sur la portée du secret professionnel auquel est tenu le réviseur d'entreprises, qui n'est pas intervenu en tant que commissaire mais qui a été chargé d'une mission en tant qu'expert. Selon le parquet, les experts qui exercent une profession soumise au secret professionnel (p. ex. les réviseurs d'entreprises) et qui sont chargés d'une mission dans le cadre d'un mandat judiciaire ne sont pas tenus au secret professionnel vis-à-vis des instances judiciaires requérantes.

Après avoir obtenu l'avis de la Commission juridique, le Conseil est d'avis que la curatelle n'a pas le droit d'accéder aux documents de travail du réviseur d'entreprises. Par conséquent, le réviseur d'entreprises n'est pas non plus obligé de transmettre ses documents de travail à l'expert. La Commission juridique attire l'attention sur le fait que le réviseur d'entreprises n'est pas intervenu en qualité d'expert pour le compte du tribunal mais à la demande de la curatelle<sup>(1)</sup>.

### 3.2.2 *A des experts*

Un commissaire demande à la Commission juridique s'il peut fournir des informations aux experts désignés par la Cour d'appel, compte tenu du secret professionnel auquel il est tenu en sa qualité de réviseur d'entreprises.

Le Conseil, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le secret professionnel du réviseur d'entreprises n'autorise nullement que le commissaire fournisse des informations aux experts désignés par un tribunal.

Le commissaire ne peut dès lors fournir des réponses aux questions qui lui sont posées par les experts, même lorsqu'il en a reçu l'autorisation écrite de la part de son client. Par client il faut entendre la personne ou l'organe compétent pour représenter la société.

Le Conseil de l'Institut attire l'attention sur le fait que le commissaire est, par contre, autorisé à confirmer oralement, en présence du client, notamment l'organe de gestion ou son préposé, les informations divulguées par l'organe de gestion, à condition de l'accord écrit de l'entreprise concernant le système de

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 67.

confirmations d'informations par le commissaire, conformément à l'article 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953<sup>(1)</sup>.

### 3.2.3 *A un actionnaire*

Un confrère a demandé au Conseil de l'Institut si la cession de l'intégralité des parts d'une société à de nouveaux actionnaires pouvait influencer la portée du secret professionnel du commissaire. Le Conseil a fait l'analyse suivante<sup>(2)</sup>.

Le mandat du commissaire est sans conteste la société et non l'un ou l'autre de ses administrateurs ni l'un ou l'autre de ses actionnaires majoritaires. En conséquence, on peut légitimement déduire que les règles relatives au secret professionnel ne peuvent empêcher le commissaire de communiquer quelque renseignement que ce soit à l'assemblée générale ou au conseil d'administration, en leur capacité fonctionnelle. Cette interprétation demeure valable même après un changement d'actionnaires.

On rappellera qu'un actionnaire en particulier ne peut jamais être considéré comme la société, quand bien même il en serait l'actionnaire majoritaire. On devrait déduire à juste titre que le commissaire ne peut communiquer avec un actionnaire en particulier, en dehors des obligations qui lui sont faites par la loi et notamment en ce qui concerne l'exception prévue à l'article 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953 pour le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés.

En principe, on doit dès lors conclure que le commissaire ne peut plus communiquer d'informations à une personne qui ne représente plus la société, quand bien même elle en fut l'actionnaire majoritaire. On se demandera néanmoins dans quelle mesure les réponses à fournir à cet ancien actionnaire constituent la révélation d'un secret professionnel. Il n'y a secret que si le fait n'est pas connu de celui à qui on le révèle. Or l'ancien administrateur à qui certains faits sont reprochés ne peut ignorer les circonstances de fait sur lesquels porte le litige. On ne pourrait dès lors reprocher à un réviseur d'entreprises d'avoir violé une obligation au secret professionnel en rappelant à une personne à l'origine de ce secret des faits qui ont été portés à sa connaissance sur les instructions de ce dernier.

Certes, dans ces contacts, le commissaire ne pourrait révéler aux anciens administrateurs des faits postérieurs à leur démission dont ils ne peuvent dès lors pas avoir connaissance. En outre, le commissaire se trouve au centre d'une discussion qui, d'une part pourrait le concerner personnellement et d'autre part, pourrait mettre en danger ses relations avec les dirigeants actuels de la société. Dès lors il convient de redoubler de prudence. Cette prudence se manifestera notamment en tenant la société informée de toute démarche qu'il serait amené à faire vis-à-vis de l'ancien actionnaire.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 60-61.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 33-34.

### 3.2.4 *A un membre du conseil d'entreprise*

Un réviseur d'entreprises était interrogé par un délégué des travailleurs au sein d'un conseil d'entreprise sur le prix d'acquisition d'un paquet d'actions représentant une majorité de contrôle. Le chef d'entreprise considérait cette information comme confidentielle. La réponse suivante a pu lui être donnée <sup>(1)</sup>.

Sur le point de savoir si le réviseur d'entreprises peut fournir lui-même l'information, aucun doute ne paraît possible. La réponse doit être négative. Tant l'avis unanime du Conseil central de l'économie en 1972 que les travaux préparatoires de la loi de réforme du révisorat (exposé des motifs, p. 8), l'avis du Conseil supérieur du Révisorat (actuellement le Conseil supérieur des Professions économiques) relatif au projet de normes de révision (CSR, *Rapport annuel*, 1986-1987, p. 2) et les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise (§ §2.1.4. et 5.1.2.) sont unanimes sur cet aspect.

En ce qui concerne la confidentialité d'une information, il est également certain que l'arrêté royal du 27 novembre 1973 prévoit une procédure spécifique en son Chapitre VI. Le réviseur d'entreprises ne peut se substituer à cette procédure, même si, avec la prudence requise, il lui est possible d'émettre un avis provisoire.

### 3.2.5 *Au commissaire au sursis*

Le Conseil de l'Institut <sup>(2)</sup> a été interrogé à propos de l'existence d'un secret professionnel entre le commissaire et le commissaire au sursis. Il a constaté que rien dans la loi ne fait exception au principe du secret professionnel pour l'hypothèse où la société aurait obtenu un concordat.

Le commissaire au sursis doit respecter le secret professionnel du commissaire, mais il lui est possible et même recommandé de demander aux organes de la société qu'il autorise le commissaire, ou le cas échéant le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable, à communiquer avec lui. Si le commissaire au sursis n'obtient pas de la société toute la collaboration sur laquelle il est en droit de compter, il devrait en faire rapport au tribunal et ceci pourrait porter préjudice à la poursuite du concordat.

D'un autre côté, dès l'instant où les dirigeants ont expressément consenti aux contacts entre le commissaire et le commissaire au sursis, il y a lieu de recommander au premier d'offrir au second la coopération souhaitée dans les domaines qui relèvent de sa compétence et de sa fonction spécifique.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 86-87.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 48.

Le Conseil de l'Institut a examiné la question suivante : un confrère se demande si en tant que commissaire, le secret professionnel l'interdit de porter à la connaissance du commissaire au sursis des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise.

L'article 138 du Code des sociétés énonce que : « *Les commissaires qui constatent, au cours de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, en informent l'organe de gestion par écrit et de manière circonstanciée.* ».

Selon la Commission juridique, le commissaire doit suivre la procédure prévue à l'article 138 du Code des sociétés dans le cas où il constate des faits graves et concordants.

La loi du 17 juillet 1997 n'a pas prévu l'abrogation du secret professionnel du réviseur d'entreprises à l'égard du commissaire au sursis (cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 106). Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut est d'avis que le commissaire ne peut pas fournir ce type d'information au commissaire au sursis.

Le Conseil de l'Institut constate qu'aucune disposition dans la loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire n'autorise le commissaire au sursis à accéder aux procès-verbaux du conseil d'administration.

Le Conseil de l'Institut est conscient que le présent avis est plus sévère que certaines positions antérieures, mais rappelle qu'il a été procédé au cours des dernières années tant au sein de l'Institut qu'auprès des instances législatives à une analyse approfondie de la question du secret professionnel du réviseur d'entreprises. Cette analyse a donné lieu à des modifications législatives en ce qui concerne les exceptions au secret professionnel : l'Institut ne peut ajouter des exceptions à cette liste d'exceptions ainsi établie et revue par le législateur<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE. *Rapp. annuel*, 2007, p. 90-91.

### 3.2.6 *A un administrateur*

L'Institut a été interrogé<sup>(1)</sup> à propos du droit d'un administrateur agissant à titre individuel, de prendre contact avec le commissaire afin d'obtenir des informations déterminées. Après avoir consulté la Commission juridique, le Conseil de l'Institut a exprimé l'avis que le droit individuel d'investigation de l'administrateur, tel qu'il est reconnu en jurisprudence, relève normalement de la compétence du conseil d'administration.

En application de ce principe, on doit considérer que l'administrateur a le droit de recevoir une réponse aux questions qu'il pose lors d'une réunion du conseil d'administration ; par contre, il n'aurait pas la possibilité de mener des investigations dans les services de la société pour son information personnelle. Si le conseil d'administration pose aux commissaires un ensemble de questions ou lui adresse des demandes de confirmation, le commissaire devra normalement y donner suite pour autant que ces investigations fassent partie de sa mission.

La même approche devrait être retenue lorsqu'un ou plusieurs administrateurs sont désignés pour agir au nom du conseil d'administration. Ceci serait le cas lorsqu'un comité d'audit a été constitué au sein de la société. Ce comité d'audit peut évidemment avoir des contacts directs avec le commissaire, l'interroger sur ses activités ou ses constatations.

### 3.2.7 *A un professionnel dans le cadre d'un audit d'acquisition*

Le Conseil de l'Institut confirme sa position prise en matière de secret professionnel dans le cadre d'un audit d'acquisition dans la Circulaire n° C.013/04 du 5 avril 2004.

Le Conseil reste d'avis que la consultation de documents de travail dans le cadre d'un audit d'acquisition n'est pas autorisée, étant donné que l'article 79, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi coordonnée de 1953 ne vise que la communication d'attestations ou de confirmations, par ailleurs opérée avec l'accord écrit de l'entreprise.

On entend par « attestation » ou « confirmation » toute déclaration du réviseur d'entreprises par laquelle celui-ci atteste des informations préalablement communiquées par l'entité contrôlée aux destinataires de l'information. Par conséquent, une attestation ou confirmation ne saurait s'étendre à la communication par le réviseur d'entreprises lui-même d'informations couvertes par le secret professionnel.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 108-109.

A titre d'exemple constituent une attestation ou une confirmation :

- le rapport du commissaire destiné à l'assemblée générale des actionnaires (document public) ;
- la déclaration du commissaire concernant le caractère fidèle d'une liasse de consolidation pour autant que celle-ci ait été communiquée par la société cible à la société acquéreuse ;
- d'une manière plus générale, une confirmation par le commissaire d'informations communiquées par la société cible à la société acquéreuse.

L'attestation ou la confirmation d'informations étant autorisée, dans les limites fixées par la loi, le Conseil a estimé ne pas devoir suggérer au législateur d'adaptation législative<sup>(1)</sup>.

L'attention est attirée sur les objectifs différents de l'information à obtenir dans le cadre d'un audit d'acquisition et dans le cadre d'une mission de révision permanente. De plus, le seuil de matérialité peut différer lors d'un audit d'acquisition de celui dans le cadre d'une mission de révision permanente.

Par analogie avec l'article 540 du Code des sociétés, les commissaires peuvent répondre à l'assemblée générale aux questions concernant les méthodes de travail appliquées mais pas à celles relatives à leurs clients.

### 3.2.8 *A l'acquéreur de la société*

Dans le cadre d'acquisitions d'entreprises, soit par cession d'actions, soit par cession d'actifs, il est fréquent que les candidats acquéreurs interrogent le commissaire de la société.

L'article 79, § 1<sup>er</sup>, b) de la loi coordonnée de 1953 autorise le réviseur d'entreprises à confirmer ou attester des informations avec l'accord écrit de son client. Si le client peut délier le réviseur d'entreprises du secret professionnel, il ne peut cependant l'autoriser à divulguer des informations confidentielles. L'autorisation du client permet seulement au réviseur d'entreprises de confirmer l'exactitude de certaines informations qui sont transmises à l'acquéreur.

---

(1) Circulaire n° C.014/04 du 29 novembre 2004, cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 40 et 381-382.

### 3.2.9 *Au tribunal de commerce*

Le Conseil de l'Institut a examiné la question suivante : le tribunal de commerce, par application de l'article 877 du Code judiciaire, peut-il contraindre un réviseur d'entreprises à déposer des documents.

L'article 877 du Code judiciaire stipule que : « *Lorsqu'il existe des présomptions graves, précises et concordantes de la détention par une partie ou un tiers, d'un document contenant la preuve d'un fait pertinent, le juge peut ordonner que ce document ou une copie de celui-ci certifiée conforme, soit déposé au dossier de la procédure.* ».

De plus, l'article 878 du Code judiciaire énonce que : « *Si le document est détenu par un tiers, le juge l'invite préalablement à déposer ce document en original ou en copie au dossier de la procédure selon les modalités et dans le délai qu'il indique.*

*Le tiers peut faire valoir ses observations par écrit ou en chambre du conseil.*

*Les parties sont autorisées à prendre connaissance de celles-ci et à y répondre.*

*L'invitation du juge est donnée au tiers par les soins du greffier, sous pli judiciaire.* ».

Sur la base de l'article 878, alinéa 2, du Code judiciaire, le réviseur d'entreprises concerné a formulé des réserves relatives au secret professionnel.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, constate que le tribunal de commerce, sur la base de l'article 877 du Code judiciaire, demande le dépôt de documents qui, selon le réviseur d'entreprises, sont couverts par le secret professionnel.

Le réviseur d'entreprises ne viole pas son secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler (*cf. supra*, t. I, 2008).

Etant donné qu'il ne s'agit pas à proprement parler d'un témoignage en justice, le réviseur d'entreprises ne peut pas transmettre les documents qui sont couverts par le secret professionnel<sup>(1)</sup>.

### 3.2.10 *Désignation d'un séquestre*

L'Institut a été informé à deux reprises en 2007 de la prise de possession de documents appartenant à un réviseur d'entreprises via la désignation d'un séquestre, à la suite d'une décision du tribunal de commerce prise sur requête unilatérale.

---

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 2007, p. 86-87.*

Le Conseil de l'Institut a considéré que cette méthode de travail était extrêmement inhabituelle et que les principes du secret professionnel d'un réviseur d'entreprises étaient de ce fait abusivement affectés. Le réviseur d'entreprises concerné peut faire tierce opposition<sup>(1)</sup>.

### 3.2.11 Organismes de Placement Collectif (OPC)

La Commission juridique a été saisie d'une question visant à savoir si les commissaires des sociétés de gestion des Organismes de Placement Collectif (OPC), pour autant qu'ils soient soumis au contrôle prudentiel de la CBFA, peuvent transmettre une copie de leur rapport aux commissaires des OPC.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut constate que dans l'état actuel de la législation, le commissaire d'une telle société de gestion (ci-après service-organisation) est soumis au secret professionnel.

Le Conseil de l'Institut se demande si le rapport du commissaire d'un OPC peut être transmis au service-organisation.

Une solution pratique à cette problématique pourrait être que le rapport du commissaire, qui doit être transmis à la CBFA, soit signé par une personne pouvant lier le service-organisation et qu'ensuite, le commissaire du service-organisation confirme ce rapport. De cette manière, le rapport devient une attestation.

Une autre solution possible est que le rapport sur l'organisation administrative et comptable ainsi que sur le contrôle interne soit adressé au service-organisation et que le commissaire, à la demande du service-organisation, confirme le rapport.

En guise de conclusion, le Conseil de l'Institut est d'avis que le secret professionnel est d'application, même s'il est souhaitable que la législation soit adaptée de manière à ce qu'il n'y ait pas de secret professionnel entre le commissaire d'un service-organisation et le commissaire d'un OPC<sup>(2)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 89.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 89-90.

## **4. L'ATTITUDE DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LE CADRE D'UNE ENQUETE PENALE**

Afin d'informer le réviseur d'entreprises en ce qui concerne les différentes enquêtes pénales ainsi que leurs incidences sur son secret professionnel, le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> a invité la Commission juridique à établir une note relative au secret professionnel et l'attitude du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'enquête pénale.

Ci-après, sont décrites de manière synoptique l'information préliminaire, l'enquête judiciaire, les opérations d'investigations ainsi qu'une analyse de l'attitude à adopter par le réviseur d'entreprises dans le cadre de son secret professionnel.

Depuis la loi FRANCHIMONT du 12 mars 1998 il y a lieu d'effectuer une distinction entre l'information préliminaire et l'enquête judiciaire. Cette distinction a une influence sur l'attitude que le réviseur d'entreprises peut et doit adopter en ce qui concerne son secret professionnel. Une deuxième distinction doit être faite en ce qui concerne son attitude selon que le réviseur d'entreprises est prévenu ou témoin.

### **4.1 L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter dans le cadre d'une information préliminaire**

#### *4.1.1 Description de l'information préliminaire*

L'article 28bis du Code d'instruction criminelle, tel qu'introduit par la loi FRANCHIMONT, constitue la base légale relative à l'information préliminaire.

L'information préliminaire est l'ensemble des actes destinés à rechercher les infractions, leurs auteurs et les preuves, et à rassembler les données utiles à l'exercice de l'action publique. Ceci concerne non seulement des faits punissables déjà commis mais également des faits punissables qui n'ont pas encore été commis (c'est l'« *enquête proactive* »).

Le procureur du Roi assume la responsabilité de l'information préliminaire qui a lieu sous sa direction et son autorité. Les actes d'information ne peuvent, en principe, comporter aucun acte de contrainte. Le procureur du Roi peut toutefois demander des actes de contrainte spécifiques au juge d'instruction (c'est la « *mini instruction* »).

En ce qui concerne les opérations d'investigation qui peuvent avoir lieu pendant l'information préliminaire, un réviseur d'entreprises peut dans certains cas

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 41-50.

devoir déterminer son attitude en fonction du secret professionnel. Ceci concerne les phases suivantes :

- l’interrogatoire en tant que prévenu ;
- la demande de pièces ;
- la visite sur place ;
- la perquisition ; et
- la saisie.

#### 4.1.2 *Interrogatoire*

En principe, le réviseur d’entreprises ne peut pas, dans le cadre d’une information préliminaire, être obligé de se soumettre à un interrogatoire et ce aussi bien en tant que prévenu que témoin. Il est souhaitable que le réviseur d’entreprises se taise, dans l’hypothèse où il considère que l’interrogatoire a trait à des questions qui tombent sous son secret professionnel.

Il arrive en effet que des réviseurs d’entreprises soient questionnés par des agents de la police judiciaire sur la base d’une requête émanant du procureur du Roi. Le dossier se trouve en conséquence au stade de la collecte d’informations dirigées par le parquet.

Le réviseur d’entreprises est tenu au secret professionnel.

Le Conseil de l’Institut s’en tient au point de vue adopté précédemment, avis qui est partagé par la Commission juridique<sup>(1)</sup>. Selon le Conseil, il est évident qu’en cas d’interrogatoire par le procureur du Roi, le secret professionnel doit être invoqué. Etant donné qu’il ne s’agit pas d’une déclaration judiciaire en tant que témoin, le réviseur d’entreprises est tenu au secret professionnel<sup>(2)</sup>. Ceci signifie que le réviseur d’entreprises ne peut pas communiquer de renseignements confidentiels.

#### 4.1.3 *Demande de pièces*

L’argumentation susmentionnée est également applicable en ce qui concerne la sollicitation par les services de police ou par le procureur du Roi de pièces que le réviseur d’entreprises détient.

#### 4.1.4 *Visite sur place*

Le procureur du Roi et ses officiers peuvent à tout moment, même sans prise en flagrant délit, effectuer une enquête à l’endroit où un fait punissable a été commis.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 37.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 66.

Par ailleurs, le procureur du Roi peut se rendre sur place afin d'établir les procès-verbaux constatant l'objet du fait punissable, l'état dans lequel il se trouve, la condition de l'endroit et afin de prendre les déclarations de personnes qui étaient présentes ou qui peuvent donner des informations. Le procureur du Roi informe le juge d'instruction de sa visite sur place, sans être toutefois tenu de l'attendre pour agir (art. 32 C.I. cr.).

Lorsqu'un fait punissable a été commis au bureau d'un réviseur d'entreprises, le réviseur d'entreprises est obligé de se soumettre à une visite sur place et il ne peut s'y opposer d'aucune manière, pas même sur la base de son secret professionnel. Toutefois, un mandat de perquisition émanant du juge d'instruction est requis. En cas de flagrant délit, le procureur du Roi a toutes les compétences du juge d'instruction.

#### 4.1.5 *Perquisition*

En principe, une perquisition peut uniquement avoir lieu sur ordre du juge d'instruction, sauf exceptions prévues dans des lois spéciales. Sans ordre du juge d'instruction, aucune perquisition n'est admise pendant l'information préliminaire, sauf en cas de flagrant délit ou autorisation de la personne qui occupe la maison (resp. art. 36 et 46 C.I. cr.). Dans l'hypothèse où il existe un ordre émanant du juge d'instruction, le réviseur d'entreprises ne pourra pas s'opposer à une perquisition, même pas en invoquant son secret professionnel.

Pour de plus amples informations relatives à la perquisition, il est renvoyé *infra*, point 4.2.5.

#### 4.1.6 *Saisie*

La perquisition peut aller de pair avec la saisie d'objets et de pièces qui ont un lien avec l'infraction. Par ailleurs, la saisie est considérée comme étant un corollaire de la perquisition. Les principes tels qu'exposés dans le cadre de la perquisition sont ici d'application à la différence que pour la saisie de pièces et d'objets en dehors de la perquisition, aucune autorisation du juge d'instruction n'est nécessaire.

Pour de plus amples informations relatives à la saisie, il est renvoyé *infra*, point 4.2.6.

## 4.2 L'attitude qu'un réviseur d'entreprises doit adopter dans le cadre d'une enquête judiciaire

### 4.2.1 Description de l'enquête judiciaire

L'enquête judiciaire est l'enquête qui est réalisée sous la direction d'un magistrat d'instruction spécialement désigné, à savoir un juge d'instruction.

La loi FRANCHIMONT confirme le caractère facultatif de l'enquête judiciaire, ce qui signifie que les services de police ainsi que le parquet peuvent effectuer des actes d'enquête en dehors de l'enquête judiciaire et ce pas uniquement en cas de prise en flagrant délit.

Le juge d'instruction est obligé de procéder à l'inculpation de toute personne à l'encontre de laquelle il existe des indices sérieux de culpabilité. L'inculpation a lieu au moment de l'interrogatoire ou lors de la notification à l'intéressé. L'inculpé peut invoquer des droits qu'un simple prévenu ne peut pas invoquer (*cf.* art. 61*bis* à 61*quinquies* C.I. cr.).

Dans le cadre de l'enquête judiciaire, le juge d'instruction peut procéder, entre autres, à l'interrogatoire du prévenu, l'interrogatoire des témoins, réclamer les pièces, effectuer une visite sur place, une perquisition, une saisie.

### 4.2.2 Interrogatoire

Le prévenu et le témoin sont obligés de donner suite à la convocation du juge d'instruction à comparaître devant lui (ou devant un officier de police dûment mandaté).

Doit être considérée comme étant une personne qui doit faire un témoignage en justice, la personne qui est invitée par le juge d'instruction à déposer une déclaration orale ou écrite. L'interrogatoire du témoin pendant une enquête est soumis aux articles 71 à 86 du Code d'instruction criminelle. Même si l'article 73 stipule que l'interrogatoire est effectué par le juge d'instruction, la Cour de cassation a décidé que cette forme de procédure n'est prescrite ni substantiellement, ni à peine de nullité.

Il résulte de ce qui précède, que le juge d'instruction peut mandater quelqu'un afin d'entendre un témoin. Rien n'empêche le réviseur d'entreprises de répondre aux questions qui lui sont posées par la personne mandatée par le juge d'instruction. Dans le cas où il l'estimerait nécessaire, en fonction de circonstances particulières, il peut être envisagé qu'il demande que son audition en tant que témoin soit directement actée par le magistrat.

Le prévenu a ici aussi toujours le droit de se taire. Par contre, un témoin n'a pas toujours le droit général de se taire dans le cadre d'une enquête judiciaire ; il est obligé de répondre aux questions qui lui sont posées par le juge d'instruction. En

cas de non-respect de cette obligation, le témoin est considéré comme étant un témoin qui n'a pas comparu et il s'expose à ce que l'on lui inflige une amende.

Il existe deux exceptions à l'obligation générale de parler du témoin.

Une première exception concerne le témoin qui est tenu par le secret professionnel tel que visé par l'article 458 du Code pénal. Ce témoin a le droit de se taire mais n'y est pas obligé. Puisque les réviseurs d'entreprises ont un secret professionnel tel que visé dans l'article susmentionné, ils peuvent en conséquence refuser de répondre à des questions, lorsqu'ils sont appelés dans le cadre d'une enquête judiciaire et que les questions ont trait à des éléments qui tombent sous le secret professionnel. Ils ne sont cependant pas obligés de se taire.

Une deuxième exception concerne le témoin qui considère qu'il s'exposerait à des poursuites pénales en cas de déclaration. Ce témoin peut se taire mais s'il devait s'avérer qu'il n'y a aucune raison de craindre une poursuite pénale, ce témoin peut être condamné au paiement d'une amende basée sur le fait qu'il a refusé de parler.

Dans l'hypothèse où le réviseur d'entreprises est entendu en tant que témoin par le juge d'instruction ou à la demande de ce dernier, et qu'il considère que ces déclarations pourraient être utilisées à son encontre, il a le droit de se taire. Ceci n'a rien à voir avec le secret professionnel mais bel et bien avec les droits de la défense.

Dans l'hypothèse où un prévenu décide de ne pas se prévaloir du secret professionnel, il doit tout dire. Il n'existe en effet pas de secret professionnel sélectif.

#### *4.2.3 Demande de pièces*

Le raisonnement susmentionné s'applique également en ce qui concerne la demande de pièces par le juge d'instruction.

Dans la pratique, le refus de faire suite à une demande de production de pièces n'empêcherait pas une perquisition avec saisie de pièces.

#### *4.2.4 Visite sur place*

Les mêmes principes mentionnés en cas de perquisition dans le cadre d'une information préliminaire s'appliquent.

### 4.2.5 Perquisition

Le réviseur d'entreprises ne peut pas s'opposer à la délivrance par le juge d'instruction d'un mandat de perquisition, sauf dans le cas où le juge d'instruction – en dehors du cas de prise en flagrant délit – ne respecterait pas les heures endéans lesquelles une perquisition peut être effectuée, à savoir entre 5 heures et 21 heures.

Etant donné que pendant la perquisition tout peut être examiné – et donc également les pièces et données ayant trait aux clients d'un réviseur d'entreprises qui ne sont pas impliqués par l'enquête – le réviseur d'entreprises doit veiller, sur la base de son secret professionnel, à ce que ce qui est examiné a bel et bien trait à l'objet de l'enquête. Sur la base de ceci, le réviseur d'entreprises a le droit de demander quel est l'objet précis de l'enquête et il doit, en se basant sur son secret professionnel, faire acter son opposition à l'encontre du refus du juge d'instruction de lui faire part de l'objet précis de l'enquête ou à l'encontre de l'examen de données ou de pièces qui n'ont pas de lien avec l'enquête.

Le fait de faire acter son opposition est très important au cas où par la suite les juridictions établiraient que les enquêteurs ont enfreint le secret professionnel et, qu'en raison de pareille violation, les pièces obtenues ne peuvent pas être utilisées, dans le cadre d'un procès, comme pièces à conviction.

### 4.2.6 Saisie

#### A. Généralités

La perquisition peut aller de pair avec la saisie d'objets et pièces qui ont un lien avec l'infraction. Par ailleurs, la saisie est considérée comme étant un corollaire de la perquisition.

Les objets et pièces qui sont couverts par le secret professionnel tel que visé par l'article 458 du Code pénal ne peuvent, en principe, pas être saisis, sauf en cas d'autorisation du détenteur du secret professionnel. Le détenteur du secret professionnel a le choix entre laisser saisir ou pas les pièces qui sont couvertes par le secret professionnel.

Le réviseur d'entreprises pourra s'opposer à la saisie de pièces qui sont couvertes par le secret professionnel, sauf s'il est lui-même prévenu.

Le réviseur d'entreprises peut demander la mainlevée de la saisie sur la base de son secret professionnel dans l'hypothèse où il peut prouver que son secret professionnel est enfreint et qu'il pourrait, de ce fait, subir un dommage.

Le Conseil de l'Institut recommande aux réviseurs d'entreprises qui seraient confrontés à une perquisition de suivre au moins les mesures de précaution suivantes :

- 1° vérifier, en cas d'absence du juge d'instruction, si un mandat de perquisition valable a été donné à un officier de police ;
- 2° faire acter, dans le procès-verbal de saisie, ses réserves en ce qui concerne le secret professionnel auquel il est tenu par l'article 458 du Code pénal.

## **B. Saisie de données informatiques dans le cadre d'une perquisition**

Un réviseur d'entreprises se demande si un ordinateur utilisé par lui peut être saisi et emporté par les autorités judiciaires.

### *a. Examen des dispositions légales contenues dans le Code d'instruction criminelle*

Conformément à l'article 35 du Code d'instruction criminelle et comme corollaire de la perquisition, les autorités judiciaires peuvent procéder à la saisie d'objets et de documents pouvant aider à la manifestation de la vérité.

Dans ce cadre, des perquisitions peuvent être ordonnées dans les cabinets de révision pour y saisir des documents concernant le client du réviseur d'entreprises. Il ne fait en effet pas de doute qu'un cabinet de révision peut faire l'objet d'une perquisition et que des pièces peuvent être saisies dans le respect des règles imposées par l'article 458 du Code pénal relatif au respect du secret professionnel.

A cette occasion, la perquisition peut viser la recherche d'informations contenues dans un système informatique.

L'article 88ter du Code d'instruction criminelle concernant la perquisition menée dans le cadre d'une instruction judiciaire renvoie à l'article 39bis relatif à l'information préliminaire. L'article 39bis du Code d'instruction criminelle vise l'hypothèse particulière des données contenues dans un système informatique dont en principe, la saisie est autorisée.

Après avoir rappelé que les règles relatives à la saisie s'appliquent aux données stockées dans un système informatique, l'article 39bis, § 2 précise que « (...) *si la saisie du support n'est néanmoins pas souhaitable, ces données, de même que les données nécessaires pour les comprendre, sont copiées sur des supports qui appartiennent à l'autorité (...).* ».

Le respect du secret professionnel du réviseur d'entreprises s'oppose indiscutablement à la saisie de données stockées sur un système informatique et

protégées par le secret professionnel ou qui sont éventuellement totalement étrangères à l'objet de la perquisition.

Les autorités judiciaires ne peuvent emporter ni avoir accès à des données étrangères à l'objet de l'enquête.

Le support informatique ne peut être saisi – le verbe « saisir » vise ici une notion de déplacement physique, il est permis de saisir (s'opposer au déplacement ou à la manipulation) d'un ordinateur sans le déplacer en y apposant des scellés – ; dès lors dans cette hypothèse, conformément à l'article 39bis, § 2, il appartient aux autorités judiciaires de prendre les mesures pour copier les données à saisir. Les autorités judiciaires doivent s'organiser afin de réaliser cette opération.

Le réviseur d'entreprises ou le responsable du système informatique, est éventuellement tenu de prêter son concours afin de permettre l'accès aux données recherchées par les autorités (art. 88quater).

La loi permet aux instances judiciaires d'interdire au confrère l'accès au système informatique en attendant que toutes les données utiles soient copiées et si nécessaire rendre leur accès impossible (art. 39bis, § 4).

Le magistrat informe le responsable du système informatique de la recherche effectuée dans le système informatique et lui communique un résumé des données qui ont été copiées, rendues inaccessibles ou retirées (art. 39bis, § 5).

*b. Application au cas d'espèce*

La lecture des dispositions évoquées ci-dessus combinée aux règles protégeant le secret professionnel interdit la saisie d'un ordinateur, d'un disque dur, d'une disquette, de tout système ou procédé contenant des données autres que celles faisant l'objet de la perquisition.

Seules les données recherchées par l'enquête ou l'instruction peuvent être copiées.

Il appartient aux autorités judiciaires de copier les données stockées non couvertes par le secret professionnel et utiles à l'enquête. A défaut de pouvoir le faire immédiatement, les autorités judiciaires doivent prendre des mesures conservatoires destinées à protéger les données stockées.

Le support informatique ne peut être emporté.

*c. Conclusion*

La saisie pure et simple d'un support informatique est contraire à la loi, et viole le secret professionnel.

Seules les données stockées sur un système informatique utiles à l'enquête ouverte peuvent être copiées.

Le réviseur d'entreprises confronté à une telle pratique est tenu de formuler des réserves expresses dans le procès-verbal de saisie <sup>(1)</sup>.

### **4.3 Attitude du réviseur d'entreprises par rapport à son client lorsqu'il fait l'objet d'une mesure de perquisition concernant ce client**

La question se pose de savoir si lors d'une saisie de pièces qui appartiennent à un client, le réviseur d'entreprises, en tant que dépositaire du dossier, doit en informer ou non ce client.

Le réviseur d'entreprises a le droit de demander une copie du procès-verbal d'audition. En cas de délivrance de ce procès-verbal par le procureur du Roi ou par le juge d'instruction, le réviseur d'entreprises peut le transmettre à son client. Dans les autres cas, le réviseur d'entreprises devra, en fonction de la nature du dossier et de la personnalité de son client, décider s'il est opportun d'informer son client de la mesure de perquisition et de son contenu. Le fait de ne pas informer son client n'a rien à voir avec le secret professionnel, mais avec le devoir de loyauté du réviseur d'entreprises.

### **4.4 Le secret de l'instruction et l'attitude de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vis-à-vis du réviseur d'entreprises concerné**

Dans quelle mesure l'Institut des Réviseurs d'Entreprises peut-il ou doit-il préalablement tenir au courant le réviseur d'entreprises concerné de la demande de transmission d'un dossier le concernant par un juge d'instruction ou l'administration fiscale, et ce sans violer le secret de l'instruction ?

L'article 28quinquies, § 1<sup>er</sup> du Code d'instruction criminelle stipule ce qui suit :

*« Sauf les exceptions prévues par la loi, l'information est secrète.*

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 92-94.

*Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'information est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal. ».*

L'article 57, § 1<sup>er</sup> du Code d'instruction criminelle stipule ce qui suit :

*« Sauf les exceptions prévues par la loi, l'instruction est secrète.*

*Toute personne qui est appelée à prêter son concours professionnel à l'instruction est tenue au secret. Celui qui viole ce secret est puni des peines prévues à l'article 458 du Code pénal. ».*

Il s'agit ici de toutes les personnes qui, quelle que soit leur fonction, sont appelées à prêter leur concours professionnel à l'enquête, indépendamment de la question de savoir si elles sont ou non soumises à un quelconque secret professionnel.

Les dispositions mentionnées sont d'application à toutes les personnes qui prêtent leur concours professionnel à l'information ou à l'instruction : entre autres, les membres des corps de police et leur personnel, les magistrats, le personnel du parquet et du tribunal (y compris les juristes contractuels), les greffiers et le personnel du greffe et du ministère, les experts.

Si l'Institut des Réviseurs d'Entreprises agit en application de l'article 42 de la loi coordonnée de 1953, il est tenu par le secret de l'instruction.

Les parties (prévenus, personnes soupçonnées, parties civiles, requérants), avocats, tiers à l'enquête (témoins, propriétaires d'un bien saisi, personnes auditionnées car soupçonnées à un moment de l'enquête, particuliers n'ayant pas de lien avec la procédure), ne sont par contre pas tenus par le secret de l'instruction.

Il résulte de ce qui précède que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui est contacté par un juge d'instruction ou par l'administration fiscale, est un tiers à l'enquête et n'est pas soumis, dès lors, au secret de l'instruction. Par conséquent, l'Institut n'enfreint pas le secret de l'instruction quand il met le réviseur d'entreprises concerné au courant de la demande de transmission d'un dossier le concernant par un juge d'instruction ou l'administration fiscale.

## 4.5 Présence et rôle d'un représentant du Conseil de l'Institut lors de l'ouverture de documents scellés d'un réviseur d'entreprises <sup>(1)</sup>

La mission du représentant de l'autorité disciplinaire consiste à examiner les pièces et à informer le juge d'instruction ou l'officier de police judiciaire sur le point de savoir quelles pièces sont, selon lui, couvertes par le secret professionnel et lesquelles ne le sont pas. Cet avis n'est cependant pas impératif. Le pouvoir d'appréciation du juge d'instruction ou de l'officier de police judiciaire quant au fait qu'une pièce déterminée est ou non couverte par le secret professionnel est, selon la Cour de cassation, provisoire, c'est-à-dire qu'il est exercé par le juge d'instruction sous le contrôle *a posteriori* des juridictions d'instruction et de jugement <sup>(2)</sup>. Les pièces couvertes par le secret professionnel peuvent être exclues des débats par le juge du fond.

Il a été demandé à la Commission juridique si le rôle consultatif précité dans le chef du membre du Conseil de l'Institut vaut également en cas de l'ouverture de documents scellés d'un réviseur d'entreprises.

La Commission juridique est d'avis que le point de vue ci-avant vaut également lorsque le représentant du Conseil est présent lors de l'enlèvement des scellés et de l'ouverture des dossiers d'un confrère en général, et de ses fichiers informatiques en particulier, couverts par le secret professionnel et ce afin d'éviter que lorsqu'un client transmet des documents délicats au réviseur d'entreprises, ces documents soient couverts par le secret professionnel du réviseur d'entreprises.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, est, en effet, d'avis que les documents pouvant être saisis chez le client, peuvent également être saisis chez un réviseur d'entreprises et ne sont dès lors pas couverts par le secret professionnel du réviseur d'entreprises.

Enfin, le Conseil souhaite préciser que le représentant du Conseil ne peut faire acter dans le procès-verbal que les observations relatives à d'éventuelles erreurs ou lacunes ayant trait à sa propre intervention.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 59-60.

(2) J. VAN DROOGBROECK, « Assistance de l'IEC lors d'une perquisition et d'une saisie au cabinet d'un expert-comptable ou d'un conseil fiscal », *Accountancy & Tax*, 2005, n° 4, p. 31.

## Table des matières

<b>1. Relations avec la clientèle et responsabilité</b>	453
1.1 Généralités	453
1.2 Responsabilité – généralités	454
<b>2. Rémunération</b>	455
2.1 Rémunération du réviseur d'entreprises : dispositions générales	455
2.1.1 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (alinéa 27)	455
2.1.2 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 (commentaire de l'art. 26)	455
2.1.3 Généralités	455
2.1.4 Autres missions des réviseurs d'entreprises	456
2.1.5 Provisions	456
2.1.6 Contestations	457
2.1.7 Pro deo	457
2.1.8 Tarification des honoraires	457
2.1.9 Action en justice en recouvrement d'honoraires	459
2.1.10 Dépendance financière	460
2.1.11 Notion d'honoraires anormalement bas	461
2.2 Rémunération du commissaire dans le secteur non marchand	463
2.3 Interdiction d'honoraires fixés autrement qu'en numéraire et de certaines autres modalités affectant la rémunération	464



# 1. RELATIONS AVEC LA CLIENTELE ET RESPONSABILITE

## 1.1 Généralités <sup>(1)</sup>

Les rapports entre un réviseur d'entreprises et sa clientèle doivent être empreints de l'esprit qui caractérise l'exercice d'une profession libérale, à savoir la prestation d'un service compétent et responsable.

La notion de service est présente dans toutes les missions. Cependant dans l'exercice d'une mission légale, les objectifs fondamentaux de la réglementation en vertu de laquelle le réviseur d'entreprises a été désigné ont priorité sur les intérêts particuliers du client. Ainsi par exemple, s'il entre dans la mission du réviseur d'entreprises de mentionner une irrégularité comptable qu'il a constatée et qui n'a pas été corrigée, l'intérêt du client ne peut être une cause de justification suffisante pour taire cette constatation lors de la rédaction d'un rapport.

De même, l'idée essentielle de service ne peut justifier qu'un réviseur d'entreprises participe consciemment à une fraude organisée par un de ses clients. On considérera par contre comme un comportement normal, le souci de proposer au client toute mesure permettant de rectifier une situation comptable entachée d'irrégularités afin que l'entreprise puisse assurer une information financière respectant les règles établies par la réglementation comptable.

Conformément à l'article 14, § 3, 1°, de la loi coordonnée de 1953, le réviseur d'entreprises doit disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement.

La prestation d'un service compétent signifie qu'un réviseur d'entreprises qui ne dispose pas de la compétence technique pour traiter un problème particulier qui lui est soumis devra soit refuser la mission si ce problème est l'objet de cette dernière, soit proposer au client de recourir aux services d'un expert si le problème n'est qu'un élément de cette mission.

En outre, la compétence professionnelle suppose que le réviseur d'entreprises consacre à la mission qui lui est confiée tout le soin et le temps nécessaire de manière à acquérir une certitude suffisante eu égard aux termes de cette mission, avant d'émettre une quelconque opinion ou de faire une proposition.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 27-28.

## 1.2 Responsabilité – généralités (1)

La responsabilité personnelle du professionnel caractérise l'exercice d'une profession libérale. L'article 17 de la loi coordonnée de 1953 dispose que :

*« Les réviseurs sont responsables, conformément au droit commun, de l'accomplissement des missions qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci. (...) Il est interdit aux réviseurs d'entreprises de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier. (...) ».*

Même lorsqu'ils exercent leur profession au sein d'un cabinet de révision, les réviseurs d'entreprises assument une responsabilité personnelle (le cas échéant limitée) pour les dossiers qu'ils traitent en tant que représentant du cabinet de révision (art. 16 de la loi coordonnée de 1953 et art. 132 du C. Soc.). Ce système légal a pour conséquence qu'un cabinet de révision ne peut délivrer un rapport sans qu'il soit signé par un professionnel ayant pouvoir d'engager le cabinet et assumant personnellement la responsabilité des actes posés.

Il résulte de l'article 14, § 3, de la loi coordonnée de 1953 mais aussi d'autres textes tels que l'article 140 du Code des sociétés que le réviseur d'entreprises peut, dans l'exécution de ses missions, se faire assister, sous sa responsabilité, par des collaborateurs qualifiés ou des stagiaires. Il peut également faire appel à des experts d'une autre discipline (2).

De plus l'article 198, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés dispose que :

*« Sont prescrites par cinq ans : (...) »*

- *toutes actions contre les gérants, administrateurs, (...), commissaires, liquidateurs, pour faits de leurs fonctions, à partir de ces faits ou, s'ils ont été celés par dol, à partir de la découverte de ces faits ; (...) ».*

---

(1) Le 13 mars 2002, une journée d'études a été organisée par la Faculté de Droit et la Faculté d'Economie de la K.U. Leuven, Campus Kortrijk, et en particulier avec les Professeurs Bernard TILLEMAN et Ann GAEREMYNCK. Sur la base des actes et cette journée, il a paru opportun de rassembler en un seul ouvrage les trois approches (civile, pénale et disciplinaire) sur la base desquelles s'apprécie la responsabilité du réviseur d'entreprises. Ceci est chose faite avec l'Etude IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, 2003, 192 p.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 28-29.

## 2. REMUNERATION

Les aspects liés à la rémunération du mandat de commissaire sont analysés *infra*, Partie 7, Chapitre 1, point 4.

### 2.1 Rémunération du réviseur d'entreprises : dispositions générales

#### 2.1.1 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (alinéa 27)

(...) « deux règles essentielles doivent être rappelées : les honoraires ne peuvent dépendre du bénéfice que le client retire le cas échéant de l'intervention du réviseur (aussi bien dans l'exercice des missions révisorales que dans les missions compatibles). Ensuite, les membres ne peuvent accorder ou recevoir des commissions ou autres avantages en relation avec l'acceptation de missions. Cette interdiction ne porte cependant pas préjudice à la cession du cabinet conçu comme un ensemble dans l'hypothèse où le réviseur abandonnerait l'exercice effectif de la profession ou intégrerait son activité dans le cadre d'une société de réviseurs d'entreprises. » (...)

#### 2.1.2 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 (commentaire de l'art. 26)

« Abrogation de l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 et insertion d'un nouvel article 16 qui reprend l'article 132 du Code des Sociétés.

*L'ancien article 9 de la loi du 22 juillet 1953 qui permet à l'Institut d'établir et de contrôler les modalités de rémunération devient sans objet étant donné que l'évolution de la jurisprudence européenne en matière de concurrence interdit d'imposer des barèmes. Il est dès lors abrogé ».*

#### 2.1.3 Généralités <sup>(1)</sup>

Les honoraires du réviseur d'entreprises, quelle que soit la mission qui lui est confiée, doivent être déterminés en fonction de la complexité de la mission, de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises pour respecter les normes de l'Institut (art. 23 de l'A.R. du 10 janvier 1994). Il est légitime que ces honoraires soient également influencés par la responsabilité encourue, la compétence particulière du réviseur d'entreprises et la notoriété de ce dernier. Par contre, ils ne peuvent dépendre du résultat financier obtenu par le client.

Un partage d'honoraires entre réviseurs d'entreprises ou avec des personnes ayant à l'étranger une qualité reconnue équivalente peut intervenir à l'occasion

(1) Cf. IRE, Rapp. annuel, 1991, p. 29.

d'une collaboration effective. Par contre, ces réviseurs d'entreprises ne peuvent de quelque façon que ce soit attribuer ou percevoir de quiconque des commissions, courtages ou autres avantages en rapport avec leurs missions (art. 22, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'A.R. du 10 janvier 1994).

Il faut considérer comme contraire à la déontologie professionnelle, le fait d'accepter une mission dans des conditions financières telles que son bon accomplissement pourrait en souffrir.

#### *2.1.4 Autres missions des réviseurs d'entreprises*

Sauf convention contraire, les honoraires afférents aux missions autres que celles de commissaire, notamment les missions particulières prévues par le droit des sociétés, ne doivent pas être déterminés par l'assemblée générale.

Les honoraires pour ces autres missions ne doivent pas être déterminés au début de la mission mais il est recommandé d'établir une lettre de mission afin de préciser clairement la portée de l'engagement et afin que le client soit au moins informé préalablement de la manière dont les honoraires seront calculés. Lorsqu'une telle information a été donnée, il va de soi qu'elle lie contractuellement le réviseur d'entreprises conformément au droit commun.

Lorsqu'en cours de mission le réviseur d'entreprises constate des faits ou événements qui sont susceptibles de modifier de façon importante l'objet de la mission ou l'étendue des travaux, par conséquent les honoraires qui y sont attachés, le réviseur d'entreprises a le devoir d'en informer immédiatement son client.

Il est hautement souhaitable de présenter au client une évaluation du coût d'une mission en spécifiant que cette évaluation ne saurait les lier. Lorsqu'il a suivi cette procédure, il devrait signaler au client tout élément neuf susceptible d'entraîner une augmentation du coût des travaux supérieure à un pourcentage à convenir <sup>(1)</sup>.

#### *2.1.5 Provisions*

Les provisions d'honoraires et frais sont d'usage dans les missions et les travaux des membres de la profession <sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 30-31.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 31.

### 2.1.6 Contestations

En cas de contestation, il est souhaitable que les réviseurs d'entreprises suggèrent au client de soumettre le litige au Président de l'Institut ou à la personne que ce dernier désignera. Lorsque les deux parties marquent leur accord pour une telle taxation des honoraires, il serait contraire à la déontologie que le réviseur d'entreprises concerné s'oppose à la décision prise<sup>(1)</sup>.

### 2.1.7 *Pro deo*

Le Conseil de l'Institut a été consulté<sup>(2)</sup> par un réviseur d'entreprises qui avait été désigné « *pro deo* » par un tribunal dans le but de savoir s'il était obligé d'exercer la mission qui lui est confiée dans de telles conditions. Le Conseil a formulé l'avis suivant.

La réglementation relative à la profession de réviseur d'entreprises ne comprend aucune disposition légale ou réglementaire concernant le *pro deo*<sup>(3)</sup>. En conséquence, le *pro deo* est une démarche volontaire inhérente à la philosophie de la profession libérale dans des circonstances exceptionnelles qui concernent des personnes physiques en état de besoin.

De l'avis du Conseil, il serait inacceptable que le *pro deo* soit imposé par une autorité quelconque, en-dehors d'un cadre légal déterminé, car ceci interdirait au professionnel de facturer ses prestations même s'il apparaissait ultérieurement que les parties peuvent honorer les travaux effectués.

Voyez aussi *infra*, point 2.3.

### 2.1.8 Tarification des honoraires

Dans son *Rapport annuel*, 1994, le Conseil de l'Institut avait déjà considéré qu'une tarification des honoraires du réviseur d'entreprises constituerait une infraction aux principes généraux de la concurrence. La problématique de la tarification des honoraires pour les professions libérales fut explicitement analysée dans la décision du Conseil de la Concurrence du 31 octobre 1995<sup>(4)</sup> concernant le tarif minimum fixé par l'Ordre des Architectes. A cette occasion, il a été jugé que l'établissement concerté des honoraires fausse la concurrence et est dès lors contraire à la loi sur la concurrence (loi du 5 août 1991 sur la protection de la concurrence économique)<sup>(5)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 31.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 44-45.

(3) La seule exception découle indirectement de l'article 28, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 selon lequel le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux peut déterminer les règles selon lesquelles les experts-comptables externes rendent une première consultation gratuite aux entreprises qui la demandent dans le cours de leur première année d'activités.

(4) Conseil de la Concurrence, 31 octobre 1995, *A.J.T.*, 1995-96, p. 176.

(5) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 55.

L'Ordre des Architectes ayant interjeté appel contre cette décision, celle-ci a été annulée par l'arrêt du 14 novembre 1996 de la Cour d'appel de Bruxelles, qui a estimé que le Président d'une juridiction administrative comme le Conseil de la Concurrence était incompétent pour intervenir dans une procédure engagée par un organe de l'Ordre conformément à la loi. La Cour de cassation a confirmé la décision de la Cour d'appel dans son arrêt du 27 novembre 1997.

L'instruction de cette affaire par la Commission européenne a commencé à la suite de l'ouverture d'une procédure d'office le 24 octobre 2002. La Commission européenne a considéré, dans sa décision du 24 juin 2004, que la tarification des honoraires d'architecte est « *une décision d'une association d'entreprises qui est susceptible d'affecter le commerce entre Etats membres et qui a pour objet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur du marché commun* ». La fixation d'un prix simplement indicatif ou recommandé affecte le jeu de la concurrence par le fait qu'il permet à tous les participants de prévoir avec un degré raisonnable de certitude quelle sera la politique de prix poursuivie par leurs concurrents, surtout si aux dispositions relatives aux prix indicatifs est jointe la possibilité de contrôles et de sanctions disciplinaires, ce qui était le cas dans le cas d'espèce. A la lumière de ces éléments, la Commission européenne a condamné l'Ordre des Architectes au paiement d'une amende de 100.000 EUR <sup>(1)</sup>.

Au cours de l'année 1998, le Conseil de l'Institut a demandé un avis juridique pour interpréter l'arrêt de la Cour d'arbitrage (actuellement Cour constitutionnelle) du 30 avril 1997 <sup>(2)</sup>. Sur la base de cet avis, le Conseil de l'Institut est arrivé à la conclusion que l'arrêt de la Cour d'arbitrage ne modifie en rien son analyse de la tarification des honoraires. Si l'Institut venait à introduire une réglementation relative aux tarifs d'honoraires ou un barème applicable aux réviseurs d'entreprises, cette décision serait sans aucun doute contestable devant le Conseil de la Concurrence.

Par ailleurs, le Conseil de l'Institut souhaite attirer l'attention sur le fait que la recommandation relative aux honoraires du commissaire au sursis, tel que mentionnée dans le Rapport annuel 1998 (p. 107-109), ne peut être considérée comme un tarif ou un barème généralement admis. Cette recommandation spécifique est en effet formulée dans le cadre de l'arrêté royal du 10 août 1998 fixant les règles et barèmes relatifs aux honoraires et frais des commissaires au sursis (*M.B.*, 19 septembre 1998). Cet arrêté dispose que le tarif horaire des prestations du commissaire au sursis est déterminé conformément aux tarifs qui sont d'usage dans la catégorie professionnelle à laquelle il appartient <sup>(3)</sup>.

---

(1) Décision de la Commission du 24 juin 2004 relative à l'application de l'article 51 du Traité CE (Commission/Ordre des Architectes).

(2) Cour d'arbitrage, 30 avril 1997, n° 23/97, *M.B.*, 25 juin 1997. Cet arrêt de la Cour d'arbitrage a été rendu à la suite d'un recours mettant en cause la compétence du Conseil de la Concurrence concernant les règlements de l'Ordre des Avocats notamment en matière d'honoraires.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 55.

En outre, comme mentionné dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007 (*cf. supra*, point 2.1.2), l'ancien article 9 de la loi du 22 juillet 1953 qui permettait à l'Institut d'établir et de contrôler les modalités de rémunération a été abrogé étant donné que l'évolution de la jurisprudence européenne en matière de concurrence interdit d'imposer des barèmes. Cet article a été remplacé par l'insertion d'un nouvel article 16 qui reprend l'article 132 du Code des Sociétés.

### 2.1.9 Action en justice en recouvrement d'honoraires

#### A. Généralités

Dans la loi coordonnée de 1953, une section spécifique (section 8 du chapitre VI) est consacrée à la transmission au Conseil de l'Institut des informations relatives aux procédures judiciaires, disciplinaires ou administratives. Il y est prévu que les réviseurs d'entreprises doivent informer le Conseil lorsqu'ils font l'objet d'une procédure judiciaire, disciplinaire ou administrative portant sur l'exercice de leur profession, dans le mois de l'introduction de la procédure. Dans le cas d'une procédure pénale, ils doivent en informer le Conseil dès l'instant où ils sont inculpés (art. 41 de la loi coordonnée de 1953). En outre, ils doivent également notifier les sanctions disciplinaires, administratives ou pénales prises à leur égard au plus tard un mois après que ces décisions sont devenues définitives. Par contre, ce texte ne fait pas mention spécifiquement des actions en recouvrement d'honoraires et encore moins d'une autorisation qui devrait être préalablement sollicitée du Conseil.

Lorsque le réviseur d'entreprises intente lui-même la procédure judiciaire en recouvrement d'honoraires, il ne lui est pas requis d'en informer préalablement le Conseil. Par contre, en cas d'action reconventionnelle dont ferait l'objet un réviseur d'entreprises qui aurait préalablement intenté une action en recouvrement d'honoraires, une notification serait requise.

#### B. Prescription de l'action <sup>(1)</sup>

Un confrère a soumis à la Commission juridique la question de savoir dans quel délai se prescrit l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises.

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 2001, p. 242.

*a. Terme général de prescription*

La Commission juridique est d'avis que l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises se prescrit au terme de dix ans.

L'article 2262 du Code civil stipule en effet que toutes les actions personnelles (*cf.* action en paiement) sont prescrites à terme de dix ans.

*b. Missions d'expertise*

Cependant, en vertu de l'article 2276*ter*, § 2 du Code civil, l'action des experts en paiement de leurs frais et honoraires se prescrit au terme de cinq ans. Or, un tribunal peut désigner un réviseur d'entreprises en qualité d'expert, à la demande, par exemple, d'une minorité d'actionnaires. Lorsque tel est le cas, la Commission juridique est d'avis qu'il y a lieu d'appliquer la prescription à terme de cinq ans.

*c. Interruption de la prescription*

Si une citation en justice, un commandement ou une saisie a été signifié à celui qu'on veut empêcher de prescrire (le débiteur du réviseur d'entreprises, *p. ex.*), la prescription est interrompue (art. 2244 C. civ.). La simple déclaration par une partie (le réviseur d'entreprises) qu'elle réserve son droit d'intenter ultérieurement une action en justice ne constitue pas une cause d'interruption de la prescription de cette action (Cass., 5 avril 1957).

L'interruption, par une citation en justice, de la prescription d'une action se prolonge jusqu'à la clôture de l'instance (Cass., 11 janvier 1957).

Il y a lieu, également, de lire l'article 198, § 1<sup>er</sup>, du Code des sociétés qui stipule :

« *Sont prescrites par cinq ans : (...)*

- *toutes actions contre les (...) commissaires (...) pour faits de leurs fonctions, à partir de ces faits ou, s'ils ont été celés par dol, à partir de la découverte de ces faits ; (...)* ».

### *2.1.10 Dépendance financière*

Le Conseil de l'Institut a constaté que les revenus professionnels d'un réviseur d'entreprises représentant un pourcentage significatif de l'ensemble de ses revenus dépendent de deux groupes d'entreprises, et ceci pour l'exécution d'activités de contrôle.

L'article 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises prévoit :

« Les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité. ».

Le Conseil de l'Institut a décidé <sup>(1)</sup>, compte tenu du fait que le réviseur d'entreprises dispose également encore d'autres sources de revenus, de lui accorder un délai de deux ans en vue de remédier à la situation constatée.

Il y a cependant lieu de tenir compte entre autre des règles spécifiques découlant des normes du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire (en particulier la section 5.2 de ces normes, « rapport entre le total des honoraires et le total des revenus »).

### 2.1.11 Notion d'honoraires anormalement bas

Dans le cadre d'un dossier, les organes disciplinaires de l'IRE se sont penchés sur la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par la notion d'« honoraires anormalement bas » <sup>(2)</sup>.

#### A. Faits

Un réviseur d'entreprises avait été désigné comme commissaire dans une entreprise, à la suite d'un appel d'une offre. Le Conseil de l'Institut avait constaté que l'indemnité annuelle globale du réviseur d'entreprises désigné était nettement inférieure à la moyenne des offres introduites par les autres candidats. Par ailleurs, le cabinet de révision auquel le réviseur d'entreprises concerné appartient et les entités avec laquelle le cabinet de révision se trouve dans un lien de collaboration facturaient de très importants autres services à cette même entreprise.

#### B. Principes

Les instances disciplinaires ont rappelé que conformément à l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, 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. Cette disposition ne contient pas de tarification des prestations du réviseur d'entreprises dans l'exercice de ses missions de contrôle ou autres. Cette disposition demande que le Conseil de l'Institut et les instances disciplinaires vérifient si le montant des honoraires permet le respect des normes de l'Institut, vu la complexité de la mission ainsi que la nature et la portée des prestations effectuées.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 48.

(2) Cf. IRE, *Bulletin d'Information*, n° 6/2004, p. 8-9.

La Commission d'appel a rappelé que les normes d'exercice professionnel trouvent leur raison d'être dans la nécessité :

- d'avoir un corps de spécialistes, ce qui exige que la rémunération soit correcte ;
- de garantir une concurrence saine ;
- de garantir la crédibilité du contrôle effectué ;
- d'éviter que le commissaire ne soit dépendant des honoraires provenant d'autres missions effectuées pour le même client ou groupe.

Ceci implique qu'un réviseur d'entreprises ne peut accepter aucune mission à des conditions financières telles qu'elles mettraient en péril le bon exercice de sa mission. Par conséquent, la rémunération du réviseur d'entreprises doit être honnête afin de lui permettre de couvrir le coût du contrôle effectué ainsi que lui permettre de fournir un travail de qualité et garantir son indépendance et son intégrité.

### **C. Constatations**

Dans le cas d'espèce, les instances disciplinaires ont constaté que le nombre d'heures indiquées dans l'offre par le réviseur d'entreprises concerné était nettement inférieur à la moyenne des autres candidats. Toutefois ceci ne permettait pas à lui seul d'établir que le réviseur d'entreprises concerné n'était pas à même de fournir un travail de qualité. Il fallait en effet tenir compte du fait que le cabinet de révision auquel appartient le réviseur d'entreprises concerné, vu les missions qu'il avait déjà exercées pour l'entreprise concernée, disposait déjà d'informations en rapport avec la structure et le fonctionnement de cette entreprise.

La mission de révision ne pouvait cependant être exercée de manière convenable car le tarif horaire était manifestement inférieur au prix de revient.

### **D. Conclusion des instances disciplinaires**

Les instances disciplinaires conclurent que la mission de révision ne pouvait manifestement être exercée de manière convenable dans la mesure où l'offre se basait sur un tarif horaire largement inférieur au prix de revient.

Aussi bien la Commission de discipline que la Commission d'appel ont prononcé à l'encontre du réviseur d'entreprises désigné qu'à l'encontre du cabinet de révision auquel il appartient une interdiction d'accepter, pendant une période de trois ans, une nouvelle mission de commissaire de l'entreprise en question.

## 2.2 Rémunération du commissaire dans le secteur non marchand

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> attire l'attention des réviseurs d'entreprises sur l'importance de l'article 134 du Code des sociétés, qui prévoit que les honoraires fixés pour la durée du mandat de commissaire doivent être suffisants pour permettre un contrôle effectué conformément aux normes et recommandations de l'Institut.

Cette disposition doit également être respectée à l'occasion du contrôle des comptes dans le secteur non marchand, notamment les ASBL.

Le Conseil est par ailleurs d'avis que lorsqu'il s'engage dans une mission, le réviseur d'entreprises ne peut faire entrevoir à l'entité auditée une forme particulière de don, de compensation ou de retour économique quelconque de sa part.

L'Institut a émis une Circulaire en 2005 <sup>(2)</sup> relative à la problématique des honoraires du commissaire dans le secteur non marchand, attirant l'attention des réviseurs d'entreprises sur l'application de l'article 134 du Code des sociétés dans ce secteur <sup>(3)</sup>. Cette disposition prévoit en particulier que les honoraires fixés pour la durée du mandat du commissaire doivent être suffisants afin de pouvoir effectuer un contrôle conformément aux normes et recommandations d'exercice professionnel. Le respect de cette disposition s'impose également à l'occasion d'un contrôle des comptes d'une ASBL dans le secteur non marchand.

Des honoraires trop peu élevés font l'objet d'une attention particulière des organes de surveillance et le cas échéant d'un renvoi devant les organes disciplinaires <sup>(4)</sup>. Ainsi, la Commission de surveillance a élaboré un plan de travail afin de vérifier la qualité des prestations des réviseurs d'entreprises dans les ASBL, lorsque les honoraires sont anormalement bas.

En 2006, 48 réviseurs d'entreprises contrôlant 139 ASBL pour des honoraires inférieurs à 500 EUR ont été répertoriés. La Commission de surveillance s'est étonnée du nombre d'ASBL où les honoraires sont particulièrement peu élevés. La Commission de surveillance a décidé de poursuivre ses investigations en 2007 et 2008 et de les élargir. Le contrôle sur les honoraires et la qualité des dossiers est en effet un point d'attention pour l'Institut et pour la Commission de surveillance en particulier <sup>(5)</sup>.

Voyez aussi *infra*, Partie 7, Chapitre 1, point 4.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 139.

(2) Cf. Circulaire aux réviseurs d'entreprises C.015/05 du 1<sup>er</sup> février 2005, IRE, *Rapp. annuel*, 2005, annexe 1, p. 319.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 137 et 203.

(4) Cf. notamment Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1<sup>er</sup> mars 2004, n°154/00/N (cité dans IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 331) et Chambre francophone de la Commission de discipline, 10 décembre 2007, n° 0363/07/A906/F.

(5) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 233.

### **2.3 Interdiction d'honoraires fixés autrement qu'en numéraire et de certaines autres modalités affectant la rémunération**

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> a été confronté à la question de savoir si un réviseur d'entreprises peut être rémunéré en nature par son client dans le cadre d'un mandat de commissaire ou d'une autre mission révisoriale.

L'article 134, § 2 et 6 du Code des sociétés prévoit en ce qui concerne la rémunération du commissaire que :

*« § 2. 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. Ils sont mentionnés en annexe aux comptes annuels. »*

(...)

*§ 6. Les émoluments du commissaire visés au paragraphe 2 ne peuvent être ni déterminés, ni influencés par la fourniture de services complémentaires à la société dont il contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, ou d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés, visée à l'article 146. 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. ».*

Le Conseil a procédé à des échanges de vues approfondis concernant la possibilité pour un réviseur d'entreprises d'être rémunéré dans certains cas en nature par l'entreprise (éventuellement des ASBL) à la suite de l'accomplissement d'une mission et ce, conformément à l'article 134 du Code des sociétés.

Le Conseil constate que la Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE <sup>(2)</sup> prévoit sous B. Circonstances particulières, Relations d'affaires, point 2 :

*« Les relations d'affaires, ou le fait de s'engager à nouer de telles relations, doivent être interdites, à moins qu'elles ne s'insèrent dans un cadre professionnel normal et demeurent insignifiantes en terme de menace à l'indépendance du contrôleur légal des comptes ».*

Le Conseil a estimé que ce débat revêt un caractère particulièrement sensible dans le contexte de la loi sur les ASBL, étant donné que les grandes ASBL doivent nommer un commissaire. Or beaucoup d'ASBL ont un objet caritatif.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 38-39.

(2) *J.O.C.E.*, L. 191, du 19 juillet 2002, p. 28.

Une question se pose dès lors également concernant les dons que le réviseur d'entreprises pourrait éventuellement faire à l'ASBL qu'il contrôle.

Le Conseil a adopté les positions suivantes :

- toute mission révisoriale est rémunérée par des honoraires, fixés en espèces, qui doivent permettre aux confrères de respecter les normes de révision de l'Institut (art. 134, § 2, C. Soc.) ;
- lorsqu'il s'engage dans une mission, le réviseur d'entreprises ne peut faire entrevoir au client une forme particulière de compensation ou de retour économique quelconque de la part du réviseur en direction du client, ni même de don ;
- dans le respect des principes ci-avant et des règles légales (spécialement art. 133-134 C. Soc.), il n'est pas exclu qu'en cours d'exécution de la mission ou après exécution de celle-ci, une relation d'affaires entre le réviseur d'entreprises et le client puisse intervenir pour autant qu'elle soit conforme aux conditions de marché. Ainsi le réviseur d'entreprises peut aussi décider d'effectuer un don à une ASBL qu'il contrôle.

Voyez aussi *supra*, point 2.1.7.



## Table des matières

<b>1. Limitation de la responsabilité civile</b>	469
1.1 Introduction	469
1.2 Portée de la disposition	470
1.2.1 Disposition d'ordre public	470
1.2.2 Entrée en vigueur	471
1.2.3 « Missions réservées par ou en vertu de la loi »	471
1.2.4 Cas dans lesquels ces missions sont effectuées par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable	471
1.2.5 Extensions naturelles de la mission du commissaire	472
1.2.6 « Société cotée »	473
1.2.7 Missions contractuelles	473
<b>2. Responsabilité et cabinets de révision</b>	475
2.1 Généralités	475
2.2 Missions légales au sens de l'article 4 de la loi coordonnée de 1953, acceptées par le cabinet de révision.	475
2.3 Autres activités compatibles acceptées par le cabinet de révision	475
2.4 Mission révisorale ou mission compatible réalisée en son propre nom par un réviseur d'entreprises, associé dans un cabinet de révision	476
<b>3. Cabinet de révision en formation</b>	477
3.1 Impossibilité d'accepter des missions révisorales	477
3.2 Facturation d'honoraires	477
<b>4. Assurance responsabilité civile professionnelle</b>	479
4.1 Obligation déontologique	479
4.2 Conditions	479
4.3 Franchise	480
4.4 Approbation du contrat d'assurance	480
4.5 Police collective de responsabilité civile souscrite par l'Institut	481
4.6 Cabinet de révision unipersonnels	481
<b>5. Jurisprudence disciplinaire</b>	482
5.1 Principe de l'indépendance	482
5.2 Relations de parenté et d'alliance	482
5.2.1 Actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise	482
5.2.2 Administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société	482
5.2.3 Employé ou professionnel indépendant contribuant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation	483

5.3	Absence d'indépendance financière avec la société contrôlée	483
5.4	Absence d'indépendance en raison d'une situation financière difficile	483
5.5	Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée	483
5.6	Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration	484

## 1. LIMITATION DE LA RESPONSABILITE CIVILE (1)

### 1.1 Introduction

L'article 62 de la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses a modifié l'article 9bis (actuellement article 17 de la loi coordonnée de 1953) de la loi du 22 juillet 1953 qui se lit désormais comme suit :

*« Les réviseurs d'entreprises sont responsables, conformément au droit commun, de l'accomplissement des missions qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci. Sauf en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, cette responsabilité est plafonnée à un montant de trois millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement d'une de ces missions auprès d'une personne autre qu'une société cotée, porté à douze millions d'euros en ce qui concerne l'accomplissement d'une de ces missions auprès d'une société cotée. Le Roi peut modifier ces montants par arrêté délibéré en Conseil des ministres.*

*Il est interdit aux réviseurs d'entreprises de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier.*

*Ils sont autorisés à faire couvrir leur responsabilité civile par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil de l'Institut.*

*Les dispositions prévues aux alinéas 1<sup>er</sup> et 2 s'appliquent également aux missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci au commissaire ou, en l'absence de commissaire, à un réviseur ou un expert-comptable, en ce compris dans les cas où ces missions sont effectuées par un expert-comptable. ».*

Cette nouvelle disposition introduit ainsi une limitation de la responsabilité civile, qui était jusqu'alors illimitée. Les couvertures d'assurance étant, par définition limitées, les réviseurs d'entreprises n'étaient pas couverts pour les montants dépassant la limite de la couverture d'assurance. Ces seuils introduits par la loi du 23 décembre 2005 tiennent compte des montants de couverture assurables en Belgique, ainsi qu'il ressort des travaux parlementaires.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 379-384 ; Circulaires D.015/06 du 13 juillet 2006 et D.016/06 du 20 décembre 2006 concernant la limitation et l'assurance de la responsabilité civile professionnelle (version coordonnée).

## 1.2 Portée de la disposition

### 1.2.1 Disposition d'ordre public

Le Conseil de l'Institut est d'avis que la disposition relative à la limitation de la responsabilité de l'article 17 de la loi coordonnée de 1953 est d'ordre public<sup>(1)</sup>. Par conséquent, il ne peut pas être dérogé ni vers le haut ni vers le bas aux seuils de trois et douze millions d'euros fixés à l'article 17 précité.

A cet égard, l'arrêt de la Cour de cassation du 15 mars 1968 précise :

*« N'est d'ordre public que la loi qui touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité, ou qui fixe, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique ou moral de la société »*<sup>(2)</sup>.

Il ressort du commentaire à l'article 17 précité, repris dans l'exposé des motifs de la loi, que cette disposition légale fixe les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique de la société, en ce qu'elle vise tout d'abord à sauvegarder la pérennité de la fonction d'audit externe des états financiers, dont nul ne contestera le rôle essentiel qu'elle joue dans le fonctionnement de notre économie. L'absence de cette disposition mettrait en péril la profession de réviseur d'entreprises. Dans ce contexte, le commentaire à l'article précise que :

*« La responsabilité civile illimitée ne renforce pas la qualité de l'audit. Un certain niveau de responsabilité est justifié mais il n'est pas responsable de s'attendre à ce que les réviseurs d'entreprises supportent le coût résultant d'une fraude de l'organe de gestion/des managers ou d'une erreur comptable au sein d'une société. Ceci menace la continuité de l'activité des commissaires personnes physiques et des cabinets d'audit »*<sup>(3)</sup>.

Par ailleurs, à la lecture du commentaire de l'article 17, repris dans ce même exposé des motifs de la loi, la limitation de la responsabilité est également basée sur le fait que :

*« Les régulateurs expriment leur inquiétude par rapport à la concentration du marché d'audit des sociétés cotées dans les cabinets d'audit internationaux, liée au risque de disparition de cabinets »*<sup>(4)</sup>.

Enfin, cette disposition permet de sauvegarder l'attractivité de la profession et dès lors le recrutement de stagiaires, futurs réviseurs d'entreprises.

Le caractère d'ordre public de la disposition implique qu'un réviseur d'entreprises ne puisse renoncer, même *a posteriori* ou dans le cadre d'une

---

(1) Voir également H. BRAECKMANS, « De wettelijke beperking van de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor », *R.W.* 2005-06, p. 1657, n° 17.

(2) Cass., 15 mars 1968, Pas., p. 884.

(3) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2005-2006, projet de loi n° 2020/01, 11 octobre 2005, p. 37.

(4) *Ibid.*

transaction, au plafonnement légal de la responsabilité. Une telle renonciation pourrait en effet ouvrir une brèche dans le système de protection *de la profession en tant que telle*, que le législateur a entendu mettre en place. De telles renonciations devront donc, le cas échéant, être considérées comme des fautes déontologiques.

### 1.2.2 *Entrée en vigueur*

Concernant l'entrée en vigueur de la limitation de la responsabilité, le Conseil de l'Institut est d'avis que cette limitation est d'application, conformément au droit commun, pour tout fait générateur du dommage qui s'est produit à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2005, à savoir le 9 janvier 2006, et ce même pour les mandats et missions en cours.

Il est en outre important de préciser le lieu où le rapport a été signé pour déterminer de façon univoque la loi applicable. A titre d'exemple, un juge américain pourrait plus facilement appliquer la loi belge si le rapport est signé en Belgique. Pour éviter des confusions et des conflits de loi, il est dès lors recommandé de ne pas mentionner deux lieux de signature dans le rapport, comme par exemple « fait à Bruxelles et à New York ».

### 1.2.3 « *Missions réservées par ou en vertu de la loi* »

Le Conseil de l'Institut estime opportun de définir l'expression « missions réservées par ou en vertu de la loi aux réviseurs d'entreprises ».

Selon l'interprétation communément admise, le terme « loi » vise également les textes des Communautés et des Régions à savoir les *décrets et les ordonnances*.

En outre, il s'agit des missions réservées par la loi belge ou en vertu d'un renvoi à celle-ci par une loi *étrangère*.

En matière de droit commercial, la loi inclut comme source de droit les *usages* ayant force de loi.

### 1.2.4 *Cas dans lesquels ces missions sont effectuées par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable*

En vertu du quatrième alinéa de l'article 17 précité, les limitations de responsabilité du réviseur d'entreprises à trois millions d'euros pour l'accomplissement des missions auprès des sociétés non cotées et douze millions d'euros auprès des sociétés cotées sont également d'application dans les cas où ces missions sont confiées par ou en vertu de la loi à un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable.

Le réviseur d'entreprises peut exercer les activités d'expert-comptable à l'exception de la mission visée par l'article 166 du Code des sociétés.

Par conséquent, la responsabilité limitée s'applique également aux missions réservées par ou en vertu de la loi, en ce compris les missions de vérification, de redressement et d'expertise partagées entre les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables externes en vertu des articles 34, 1° et 2°, et 37 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, uniquement pour les sociétés n'ayant pas désigné de commissaire, conformément à la loi de 1953.

### *1.2.5 Extensions naturelles de la mission du commissaire*

Le Conseil de l'Institut est d'avis qu'il n'est pas concevable qu'une mission contractuelle spécifique s'insérant dans le prolongement naturel du mandat de commissaire soit caractérisée par une responsabilité illimitée du réviseur d'entreprises alors que le mandat de commissaire fait l'objet d'une limitation de la responsabilité civile professionnelle.

Les missions qui ont été confiées au commissaire dans le cadre du prolongement naturel de sa fonction sont, à titre d'exemple, les suivantes :

- l'émission d'une *comfort letter* ;
- l'émission d'un rapport dans le cadre d'un prospectus pour dispenser des informations conformément au Règlement européen n° 1787/2006 du 4 décembre 2006 ;
- l'audit d'une liasse de consolidation ;
- la réalisation d'un audit ou d'une revue intermédiaire.

Compte tenu du fait que ces missions renvoient généralement au rapport de révision annuel du commissaire, la limitation de la responsabilité, qui est d'application pour la mission de contrôle légal, risque d'être mise en péril si la responsabilité du réviseur d'entreprises n'est pas limitée dans le cadre des missions en découlant naturellement.

En conséquence, les missions confiées au commissaire dans le prolongement naturel de sa fonction, par les usages ou suite à un renvoi à la fonction de commissaire par un système juridique étranger, doivent, déontologiquement voire légalement, être soumises au système des trois et douze millions d'euros.

Dans un souci de sécurité juridique, lorsque les missions sont confiées au commissaire en vertu des usages ou par renvoi par un système juridique étranger à la fonction de contrôleur légal des comptes d'une société belge (extension naturelle de sa mission), le commissaire signalera, dans sa lettre de mission, la limitation de sa responsabilité civile professionnelle à concurrence de trois ou douze millions d'euros.

### 1.2.6 « Société cotée »

Le Conseil de l'Institut confirme que la notion de « société cotée », à propos de laquelle l'article 17 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit une responsabilité limitée à douze millions d'euros, correspond à la notion de société cotée sur un marché réglementé, visée à l'article 4 du Code des sociétés.

### 1.2.7 Missions contractuelles

Dans le cadre des missions autres que légales, le Conseil de l'Institut tient à souligner que les travaux parlementaires de la Chambre des représentants <sup>(1)</sup> prévoient que la « *responsabilité civile du réviseur dans le cadre d'autres missions que les missions légales peut être déterminée selon la volonté des parties, conformément au droit commun* ».

Par le commentaire à l'article 17 précité, le Gouvernement a confirmé l'interprétation selon laquelle la liberté contractuelle permet aux parties contractantes de définir le régime de responsabilité à propos des missions, non réservées aux réviseurs d'entreprises en vertu de la loi (ci-après les « missions contractuelles »).

Le Conseil de l'Institut est d'avis qu'en matière de missions contractuelles, il n'existe *pas d'obligation déontologique* de limiter la responsabilité étant donné que le législateur ne l'impose pas, et ce afin de préserver la concurrence.

Dans le cadre de ses missions contractuelles, le confrère est toujours libre d'accepter ou de refuser la mission si la personne qui lui confie la mission ne souhaite pas prévoir de limitation de responsabilité.

Le Conseil de l'Institut recommande toutefois que la responsabilité concernant les missions contractuelles soit limitée contractuellement à des montants raisonnables, qui tiennent compte de l'intérêt de chaque partie ainsi que de la volonté du législateur de garantir la pérennité de la profession du réviseur d'entreprises.

Sur le plan déontologique, en revanche, il n'est pas permis d'instaurer des plafonnements qui aboutiraient à une exonération complète ou exagérée de la responsabilité, laquelle serait contraire à la dignité de la profession. A titre d'exemple, on peut citer une limitation de la responsabilité au montant de la rémunération du réviseur d'entreprises.

(1) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2005-2006, projet de loi n° 2020/01, 11 octobre 2005, p. 39.

Par ailleurs, l'objectif de pérennité de la profession de réviseur d'entreprises poursuivi par le législateur à propos de missions révisorales doit également être pris en compte à propos des missions contractuelles. La liberté contractuelle concernant le régime de responsabilité des réviseurs d'entreprises à propos des missions contractuelles, rappelée par le Gouvernement dans l'exposé des motifs précité, implique que le réviseur d'entreprises doit pouvoir justifier et documenter le cas échéant toute mission contractuelle pour laquelle il accepterait une couverture supérieure à celle prévue pour les missions révisorales (trois ou douze millions d'euros), afin de garantir la pérennité de son cabinet, dans l'intérêt général poursuivi par le législateur à propos des missions révisorales.

## **2. RESPONSABILITE ET CABINETS DE REVISION (1)**

### **2.1 Généralités**

Le Conseil de l'Institut a reçu une question de l'actuel Conseil supérieur des Professions économiques (anciennement Conseil supérieur du Révisor d'entreprises), qui s'inquiétait de la limitation éventuelle de la responsabilité professionnelle des réviseurs d'entreprises à la suite de la constitution d'une SPRL ou d'une SCRL.

Après avis de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut est arrivé à l'analyse suivante.

### **2.2 Missions légales au sens de l'article 4 de la loi coordonnée de 1953, acceptées par le cabinet de révision.**

En application de l'article 132 du Code des sociétés, il y a lieu de désigner un réviseur d'entreprises représentant permanent, qui sera responsable comme s'il exerçait la mission en son nom et pour son compte propre. Par ailleurs, la société civile assume avec ce dernier une responsabilité solidaire.

### **2.3 Autres activités compatibles acceptées par le cabinet de révision**

Ceci concerne notamment les activités d'expertise comptable prévues à l'article 34 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales susceptibles d'être exercées par un réviseur d'entreprises. Il ne résulte pas du texte de la loi que le régime de l'article 132 du Code des sociétés s'applique à de telles missions (voir supra Partie 2, Chapitre 3, point 1.2.1 B). Deux hypothèses peuvent se présenter :

- a) Les statuts définissent un régime identique à celui applicable aux missions révisorales. C'est rarement le cas et l'Institut n'a pas imposé une clause dans ce sens ;
- b) La deuxième hypothèse est donc la plus répandue : la loi et les statuts ne prévoient rien. Dans ces circonstances et à défaut d'une disposition légale expresse telle que prévue à l'article 132 du Code des sociétés, seule la société de révision serait responsable et, théoriquement donc, il y aura limitation de la responsabilité de la personne physique. Toutefois, l'article 17 de la loi coordonnée de 1953 prévoit que la responsabilité des réviseurs d'entreprises est celle du droit commun (art. 1382 et s. C. civ.) et qu'il leur est interdit de se soustraire à cette responsabilité par une convention particulière (p. ex., le contrat de société). Cette disposition offre assurément une base juridique

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 30-32. ; IRE, La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises, Etudes IRE, 2003, 192 p.

suffisante pour une responsabilité illimitée du réviseur d'entreprises personne physique.

La limitation ne jouera en aucun cas lorsque les statuts prévoient que la constitution de la société n'emporte aucune limitation de la responsabilité professionnelle. Si une telle clause n'est pas imposée par l'Institut, elle se rencontre cependant dans les statuts de plusieurs cabinet de révision. Celui qui aura exécuté la mission pourra probablement être considéré comme responsable en même temps que la société. Mais puisque la faute, dans cette hypothèse, implique aussi une violation des statuts, on en arrive à une responsabilité plus lourde et solidaire, à savoir celle prévue aux articles 528, alinéa 1<sup>er</sup> et 262 et 263 du Code des sociétés.

## **2.4 Mission révisorale ou mission compatible réalisée en son propre nom par un réviseur d'entreprises, associé dans un cabinet de révision**

Une telle situation peut se présenter (p. ex. mandat comme réviseur d'entreprises agréé par la Commission bancaire, financière et des assurances), sans être contraire au contrat de société auquel le réviseur d'entreprises a souscrit.

On peut concevoir (a) que l'associé adresse ses factures aux clients pour rétrocéder ensuite les honoraires perçus à la société ou (b) que l'associé accorde à la société un mandat (éventuellement tacite) pour percevoir les honoraires. Dans les deux hypothèses, on ne pourra se retourner que contre le réviseur d'entreprises concerné, qui assumera toutefois une responsabilité exclusive, comme n'importe quel confrère agissant en nom et pour compte propre. Les tiers ne pourront mettre la société en cause : le réviseur d'entreprises n'intervient pas comme son représentant permanent, si bien qu'il n'y a pas application de la responsabilité solidaire du cabinet de révision. Aucun problème de limitation de la responsabilité résultant de l'organisation sous forme de société n'est susceptible de se poser en l'hypothèse.

### 3. CABINET DE REVISION EN FORMATION

#### 3.1 Impossibilité d'accepter des missions révisorales

Dans un cas particulier, un cabinet de révision avait été nommé commissaire. A l'occasion d'une question posée par la société contrôlée concernant le changement de représentant permanent, le service juridique de l'Institut a constaté que le cabinet de révision n'était pas inscrit dans le registre public de l'Institut. L'Institut a signalé aux réviseurs d'entreprises concernés qu'il était exclu qu'un cabinet de révision n'ayant pas la qualité de membre puisse être nommé en tant que commissaire.

Une telle nomination doit donc être considérée comme nulle, et l'assemblée générale de la société contrôlée devrait nommer un nouveau commissaire. Les réviseurs d'entreprises concernés ont été fortement encouragés à introduire dans les meilleurs délais une demande officielle d'inscription du cabinet de révision dans le registre public <sup>(1)</sup>.

#### 3.2 Facturation d'honoraires

Le Conseil de l'Institut <sup>(2)</sup> a demandé à la Commission juridique dans quelle mesure des honoraires peuvent être facturés par un cabinet de révision lorsque celui-ci a introduit son dossier auprès de l'Institut et entamé la procédure d'inscription au registre public.

La Commission juridique a considéré que seul un cabinet inscrit peut facturer des prestations. Les trois autres possibilités envisagées par la Commission peuvent poser des problèmes juridiques.

- a) Si le cabinet de révision a presté des activités relevant de la profession de réviseur d'entreprises avant son inscription au registre public, cette situation doit incontestablement être considérée comme abusive au regard de la loi coordonnée de 1953.
- b) Si le réviseur d'entreprises qui s'associe a presté des activités en son nom personnel, il lui appartient d'adresser une facture à la société contrôlée ; le cas échéant il pourrait céder à la société la créance dont il dispose sur le

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 202.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p.43-44.

client mais dans cette hypothèse, la valorisation de cette créance devrait suivre les procédures régulières de l'apport en nature ou du quasi-apport.

- c) Enfin, il convient de rappeler qu'une société de moyens n'étant pas autorisée à exercer la profession de réviseur d'entreprises, ne pourra facturer des honoraires afférents à des prestations de révision.

Dans le contexte de l'article 3.4 de la directive audit, qui autorise expressément d'autres personnes que les contrôleurs légaux à participer au capital et à la direction d'un cabinet de révision, les conditions (ancien art. 8, § 2 à § 4 de la loi du 22 juillet 1953 et les art. 29 à 32 de l'A.R. du 10 janvier 1994) relatives aux modalités de constitution ainsi que l'autorisation préalable du Conseil de l'Institut pour la constitution de sociétés et d'associations professionnelles ou interprofessionnelles, sont devenues superflues et par conséquent, abrogées.

Du coup, on peut se poser la question suivante : un réviseur d'entreprises peut-il, depuis le 31 août 2007, constituer une société de moyens unipersonnelle dont l'objet ne consiste pas dans l'exercice de missions révisorales, mais bien dans la facturation de missions révisorales ?

Un réviseur d'entreprises, qui effectue des travaux *pour un cabinet de révision*, peut facturer ces prestations via une société (en principe civile) qui ne doit pas nécessairement avoir le titre de cabinet de révision.

Le Conseil de l'Institut est par contre d'avis que la facturation *à des tiers* des missions révisorales via une société de moyens n'est pas possible parce que, d'une part, une société de moyens n'étant pas réviseur d'entreprises ne peut pas prester de missions révisorales et d'autre part les tiers ont le droit de savoir de manière claire qu'une mission révisorale a été exécutée par un réviseur d'entreprises. Ceci vaut également pour la facturation d'autres prestations exécutées par un réviseur d'entreprises et qui tombent éventuellement sous le monopole des professions économiques. <sup>(1)</sup>

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 259-260.

## 4. ASSURANCE RESPONSABILITE CIVILE PROFESSIONNELLE <sup>(1)</sup>

### 4.1 Obligation déontologique

Dans le contexte des seuils introduits par la loi du 23 décembre 2005, il convient d'adapter les conditions d'assurance responsabilité civile professionnelle.

Le Conseil de l'Institut confirme que les réviseurs d'entreprises ont une obligation déontologique d'offrir à leur clientèle la garantie d'une couverture d'assurance minimale, afin de garantir une couverture effective en cas de préjudice subi par des tiers, conformément à la volonté exprimée par le législateur.

Si le public est convaincu du fait que le réviseur d'entreprises est effectivement assuré, celui qui n'a pas de couverture d'assurance court un danger d'autant plus grave.

Sans énumérer tous les motifs qui plaident en ce sens, relevons la position des participants au Forum du révisorat à Anvers (1995) et de la Fédération des experts-comptables européens qui énonçait déjà en 1996 : « *Compte tenu des risques croissants impliqués par les mutations de l'environnement des affaires, la FEE recommande que l'assurance professionnelle devienne obligatoire dans l'ensemble des Etats membres.* » Cette tendance n'a fait que se confirmer depuis lors.

Certaines professions libérales ont récemment opté pour un système d'assurance collective obligatoire. Par contre, les réviseurs d'entreprises restent libres du choix de leur assurance, à condition de respecter les conditions visées au point 4.2 ci-après.

L'obligation d'assurance n'est concevable que dans la mesure où une couverture raisonnable est possible à un coût raisonnable. Tel est le cas depuis que le Conseil a négocié un contrat d'assurance collective.

### 4.2 Conditions

Le Conseil de l'Institut considère que les confrères doivent être couverts dans les conditions suivantes :

- a) une couverture de minimum trois millions d'euros par année d'assurance doit être prévue ; ce montant est porté à douze millions d'euros pour les missions exercées auprès des sociétés cotées ;

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 384-385 ; Circulaires D.015/06 du 13 juillet 2006 et D.016/06 du 20 décembre 2006 concernant la limitation et l'assurance de la responsabilité civile professionnelle (version coordonnée).

- b) la franchise doit être égale ou supérieure à 10.000 EUR. Ceci est destiné à continuer à responsabiliser les confrères quant à l'importance de leur mission, tout en conservant une franchise minimum raisonnable qui ne met pas en péril la continuité du cabinet ;
- c) la police doit couvrir au minimum toutes les missions réservées par ou en vertu de la loi aux réviseurs d'entreprises ;
- d) conformément à l'article 17 de la loi coordonnée de 1953, la police doit être approuvée préalablement par le Conseil de l'Institut ; elle doit aussi prévoir que sa résiliation implique une information préalable de l'Institut.

### **4.3 Franchise**

Le Conseil de l'Institut est d'avis que la franchise minimum de 10.000 euros prévue dans le point 4.2. b) ne peut pas être couverte par une police d'assurance. Ceci est destiné à continuer à responsabiliser les confrères, sans mettre en péril la continuité du cabinet.

Il convient de rappeler que la police d'assurance collective négociée par le Conseil ne peut être utilisée pour couvrir la franchise d'une police plus importante, pour éviter que les exceptions généralement prévues dans les polices d'assurances en cas de souscription d'autres polices d'assurance n'aient pour conséquence que le membre ayant souscrit des polices auprès de plusieurs assureurs ne soit plus couvert en pratique.

### **4.4 Approbation du contrat d'assurance**

Le Conseil de l'Institut estime opportun d'attirer l'attention sur le fait que la police d'assurance collective est une police d'assurance standard non obligatoire. Les confrères disposent toujours de la possibilité de négocier eux-mêmes une police d'assurance spécifique qui répond aux particularités individuelles du cabinet. Dans le cas d'une police d'assurance spécifique, l'autorisation du Conseil doit être obtenue (art. 17, al. 3, de la loi coordonnée du 22 juillet 1953)<sup>(1)</sup>..

Les confrères qui n'adhèrent pas à l'assurance collective sont invités, en application de l'article 17 de la loi coordonnée de 1953, à faire savoir au Conseil s'ils remplissent les conditions susvisées. Cette déclaration peut être faite collectivement lorsque la police est souscrite par ou pour compte d'une société de réviseurs d'entreprises.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p.63-64.

## 4.5 Police collective de responsabilité civile souscrite par l'Institut

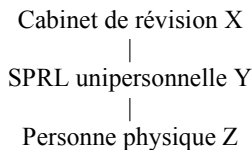
La police d'assurance collective de la responsabilité civile professionnelle souscrite par l'Institut a été adaptée à la lumière des dispositions légales de 2007.

Le Service des Décisions Anticipées en matière fiscale a confirmé que l'exonération de la taxe sur les assurances est applicable à la police d'assurance collective conclue par l'IRE ayant pris effet le 1<sup>er</sup> octobre 2006.

Une nouvelle version coordonnée de la police et des explications complémentaires relatives à la police d'assurance collective de la responsabilité civile professionnelle est disponible sur l'extranet de l'Institut sous la rubrique « Documentation ».

## 4.6 Cabinet de révision unipersonnels

Dans l'hypothèse de la structure actionnariale suivante :



on peut défendre la position selon laquelle le réviseur d'entreprises personne physique Z peut signer un rapport de commissaire pour un mandat exercé par le cabinet de révision X, représentée par la personne physique Z. Z n'est pas un associé direct du cabinet de révision X, mais il l'est indirectement via la SPRL unipersonnelle Y. Il ne serait donc pas nécessaire de mentionner le nom de la SPRL unipersonnelle Y dans le rapport de commissaire.

Si une action en responsabilité est introduite, se pose la question de savoir si la SPRL unipersonnelle peut être citée alors qu'elle n'est pas expressément mentionnée dans le rapport de commissaire.

Dans ce contexte, le Conseil de l'Institut est par ailleurs d'avis que l'obligation déontologique de souscrire une police d'assurance s'applique à tout cabinet de révision, à l'exception des cabinets de révision unipersonnels qui n'exercent pas en pratique de mission révisoriale en leur nom et pour leur propre compte.

Par conséquent, ces cabinets de révision unipersonnels peuvent – mais ne doivent pas – adresser à l'Institut une attestation de conclusion d'une telle assurance, étant donné qu'ils n'exercent pas en pratique de mission révisoriale en leur nom et pour leur propre compte, ce qui supprime le risque.

## 5. JURISPRUDENCE DISCIPLINAIRE

A ce sujet, les instances disciplinaires ont entre autres rendu les décisions suivantes, en se fondant sur les règles applicables au moment des faits soumis à leur appréciation.

### 5.1 Principe de l'indépendance

Pour certaines décisions en la matière voir, Commission d'appel, n° 0318/06/F, 1<sup>er</sup> juillet 2008 ; Commission de discipline, n° 0318/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410 ; Commission d'appel, n° 0339/06/N, 29 mai 2008 ; Commission de discipline, n° 0339/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission de discipline, n° 0332/06/N, 11 mars 2008 ; Commission d'appel, n° 0338/06/N, 17 janvier 2008 ; Commission de discipline, n° 0334/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 407 ; Commission de discipline, n° 0333/06/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 408 ; Commission d'appel, n° 0296/05/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410-411 ; n° 0154/00/N et 0154bis/00/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 254-271 ; n° 0155/00/N et n° 0155bis/00/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 271 ; n° 0218/03/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 302-309 ; n° 0232/03/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 324 ; n° 0235/03/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 324-325 ; n° 0240/03/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 327 ; n° 0242/03/N ; IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 328 ;

### 5.2 Relations de parenté et d'alliance

#### 5.2.1 *Actionnaire principal de la société ou propriétaire de l'entreprise*

Commission d'appel, n° 0318/06/F, 1<sup>er</sup> juillet 2008 ; Commission de discipline, n° 0318/06/F, 20 mars 2007, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410 ; Commission de discipline, n° 0035/90/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 158.

#### 5.2.2 *Administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière ou membre du comité de direction de la société*

Commission d'appel, n° 0318/06/F, 1<sup>er</sup> juillet 2008 ; Commission de discipline, n° 0318/06/F, 20 mars 2007, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410 ; Commission de discipline, n° 0346/07/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 409.

### 5.2.3 *Employé ou professionnel indépendant contribuant de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états comptables faisant l'objet d'une attestation*

Commission de discipline, n° 0332/06/N, 11 mars 2008 ; Commission de discipline, n° 0363/07/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 (*contra*) ; Commission d'appel, n° 0296/05/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 410-411 ; Commission d'appel, n° 0115/96/N et n° 0116/96/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 192-195.

### 5.3 Absence d'indépendance financière avec la société contrôlée

Commission d'appel, n° 0339/06/N, 29 mai 2008 ; Commission de discipline, n° 0339/06/F, 20 mars 2007, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission de discipline, n° 0334/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 407 ; Commission de discipline, n° 0342/07/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission de discipline, n° 0363/07/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission d'appel, n° 0154/00/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 331.

### 5.4 Absence d'indépendance en raison d'une situation financière difficile

Commission d'appel, n° 0339/06/N, 29 mai 2008 ; Commission de discipline, n° 0339/06/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 412 ; Commission de discipline, n° 0294/05/N, *Rapp. annuel*, IRE, 2005, p. 406.

### 5.5 Absence de relations financières avec une entreprise contrôlée

Commission de discipline, n° 0218/03/F, IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 305 ; Commission d'appel, n° 0087/93/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 166-167.

Pour d'autres décisions définitives en la matière, voir n° 0103/94/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 181 ; n° 0076/92/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 148-150 ; n° 0038/90/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 132 ; n° 0037/90/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 159-160 ; n° 0035/90/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 158 ; n° 0026/90/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 132-133.

## **5.6 Activités des personnes qui se trouvent dans des liens de collaboration**

Commission de discipline, n° 0333/06/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 408 ;  
Commission de discipline, n° 0209/02/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 140 ;  
Commission d'appel, n° 0114/95/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 186-192.

Pour d'autres décisions définitives en la matière, voir, n° 0103/94/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 185-190 ; n° 0121/96/F, IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 203-207.

# Chapitre 7 | Relations avec les confrères

## Table des matières

<b>1. Principes</b>	487
<b>2. Cas d'application</b>	488
2.1 Clause de non-concurrence	488
2.2 Aide aux confrères en difficultés	488
2.3 Contrôle d'un apport en nature dans une société où un confrère est commissaire	489
2.4 Obligation de contacter un confrère-prédécesseur	490
2.4.1 Principes	490
2.4.2 Consultation des documents de travail	490
2.4.3 Paiement des honoraires du prédécesseur	491
<b>3. Mise en cause du travail d'un confrère</b>	493



## 1. PRINCIPES <sup>(1)</sup>

En vertu de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, « *le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire (...) aux justes égards qu'il doit à ses confrères (...)* » (art. 3 A.R. du 10 janvier 1994).

Cette règle générale s'applique à tous les réviseurs d'entreprises à l'égard de leurs confrères aussi bien en dehors de l'exercice de leur profession qu'à l'occasion de l'accomplissement de leurs devoirs professionnels. Une imputation formulée avec légèreté contre un confrère ou une dénonciation calomnieuse constituent une faute déontologique.

Le réviseur d'entreprises appelé à remplacer un confrère doit se conformer aux règles normales de confraternité (art. 24 et 25 A.R. du 10 janvier 1994). Il a pour devoir :

- de prendre contact avec son prédécesseur ;
- de s'assurer du paiement des honoraires non contestés, dus à celui-ci ;
- de s'abstenir de toute critique injustifiée ou inutile à son égard.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 31-32.

## 2. CAS D'APPLICATION

### 2.1 Clause de non-concurrence

La question a été posée de savoir si un ancien stagiaire ayant prêté le serment de réviseur d'entreprises peut, cinq ans après l'expiration de son stage, accepter des missions qui lui sont confiées par des clients de son ancien maître de stage dont il est devenu le collaborateur.

Le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> a exprimé l'avis que le réviseur d'entreprises n'est pas lié par la convention du stage après l'expiration des cinq années prévues par ladite convention (terme ramené à trois ans par l'art. 17, § 2, A.R. du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises) et qu'une collaboration en qualité de réviseur d'entreprises ne peut être considérée comme une prolongation de la période de cinq ans. Il est donc souhaitable qu'une convention de collaboration entre les réviseurs d'entreprises soit établie, prévoyant une disposition relative à cette question.

En d'autres termes, la clause de non-concurrence ne se présume pas. De plus, depuis l'arrêté royal du 21 avril 2007 transposant en partie la Directive audit dans la loi coordonnée de 1953 et l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises, cette clause ne fait plus partie des mentions obligatoires à reprendre dans la convention de stage (art. 17, § 2, A.R. du 30 avril 2007). La décision d'intégrer une clause de ce type est laissée à l'appréciation des parties.

### 2.2 Aide aux confrères en difficultés

Le Conseil de l'Institut<sup>(2)</sup> reconnaît que des faits imprévisibles, maladie ou autres empêchements peuvent faire obstacle temporairement à l'exécution de certaines vérifications qu'implique la mission du commissaire. Toutefois, la mission doit être remplie en tout état de cause suivant les normes de l'Institut.

Il entre dans la responsabilité de l'Institut de mettre tout en œuvre pour aider un de ses réviseurs d'entreprises en difficulté professionnelle temporaire, mais des mesures adéquates ne peuvent être prises que si l'Institut est informé rapidement de l'état d'empêchement de ses réviseurs d'entreprises.

En conséquence, le Conseil de l'Institut demande à tous les réviseurs d'entreprises de lui faire savoir le cas échéant, les motifs d'empêchement qui ne leur permettraient pas d'apporter les diligences normales à l'exécution d'une mission légale, quelles que soient les raisons ou la durée. Le Conseil de l'Institut

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 32.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 32-33.

prendra dans ce cas les mesures utiles pour aider le réviseur d'entreprises en difficulté à parfaire sa mission.

### 2.3 Contrôle d'un apport en nature dans une société où un confrère est commissaire

Lorsqu'une augmentation de capital comporte un apport en nature, le commissaire ou pour les sociétés qui n'en ont pas, un réviseur d'entreprises spécialement désigné par le conseil d'administration, établit un rapport relatif à ces apports. Lorsqu'un commissaire est en fonction, la loi prévoit que celui-ci doit établir le rapport et un autre confrère n'est pas autorisé à effectuer ce travail. Les Commissions de discipline et d'appel ont eu à connaître un cas dans lequel cette règle n'avait pas été respectée<sup>(1)</sup>. La Commission notait :

*« Un réviseur est supposé connaître les lois sur les sociétés (actuellement le Code des sociétés). Des documents qui lui étaient soumis, il (le réviseur) devait pouvoir déduire qu'un commissaire était en fonction. Les affirmations de celui qui lui confiait la mission devaient être vérifiées par lui : un réviseur n'est pas au service d'un mandataire particulier des administrateurs d'une société mais il doit être disposé à exercer sa mission en toute indépendance, ce qui comprend aussi l'examen par lui-même des données pertinentes. Les contraintes de temps ne sont pas davantage une excuse » (006/1987/F).*

Dans le cadre de la modification des normes relatives au contrôle des apports en nature, le Conseil de l'Institut<sup>(2)</sup> s'interrogeait sur l'interprétation du point 1.3 des anciennes normes relatives au contrôle des apports et quasi-apports. Il a sollicité l'avis de la Commission juridique concernant la possibilité pour un commissaire de renoncer, pour un juste motif, à l'établissement d'un rapport relatif à un apport en nature ou quasi-apport réalisés conformément au Code des sociétés.

Pour plus d'information sur ce point, voyez *infra*, Partie 8, Chapitre 2.

Il convient en outre de préciser que l'arrêté royal du 8 octobre 2008 modifiant le Code des sociétés belge a partiellement modifié les règles applicables aux réviseurs d'entreprises en cas d'apports en nature. Ces nouvelles règles sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2009.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 33-34.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 237-240.

## 2.4 Obligation de contacter un confrère-prédécesseur

### 2.4.1 Principes

La Commission juridique a été interrogée sur la question de savoir à partir de quel moment le réviseur d'entreprises, appelé à succéder à un confrère a le devoir de se mettre en rapport avec ce confrère (art. 24 A.R. du 10 janvier 1994).

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 d'entreprises 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'Institut <sup>(1)</sup> 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 pour éviter des conséquences sur l'assemblée générale.

Lorsque le mandat du confrère en place n'est pas expiré, celui-ci pourrait émettre des objections à l'encontre de la nomination d'un second réviseur d'entreprises en s'appuyant notamment sur l'article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés. Par contre, à l'issue d'un mandat d'une durée de trois ans, le commissaire en place n'a nullement le droit à la reconduction automatique de son mandat. Il ne peut dès lors s'agir d'une objection mais au plus de la communication d'un problème d'ordre professionnel ou relatif au paiement de ses honoraires.

### 2.4.2 Consultation des documents de travail

Le réviseur d'entreprises sortant a le devoir de permettre au confrère qui lui succède de prendre connaissance de ses documents de travail (art. 24, dernier alinéa, de l'A.R. du 10 janvier 1994). Le Conseil de l'Institut estime que la condition du paiement préalable d'une somme d'argent est incontestablement contraire aux principes les plus élémentaires de la confraternité et au respect que tout réviseur d'entreprises doit à ses confrères (voir l'art. 3 de l'A.R. du 10 janvier 1994).

Concernant la succession dans un dossier, l'article 79, § 1<sup>er</sup>, c) de la loi coordonnée de 1953 prévoit également comme exception à l'obligation de secret professionnel « *la consultation par un réviseur d'entreprises, dans le cadre de la*

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1991, p. 149 ; IRE, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 46-47.

*succession dans une mission révisoriale, des documents de travail d'un réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable ».*

Dans ce contexte, le Conseil de l'Institut est également d'avis que la consultation susvisée doit se réaliser dans le respect de certains principes fondamentaux portant notamment sur la finalité exclusive de l'examen du dossier et sur son caractère confidentiel (secret professionnel étendu au réviseur d'entreprises qui consulte le dossier) <sup>(1)</sup>. Le Conseil de l'Institut a élaboré un exemple de lettre susceptible d'être échangé entre confrères dans le cadre d'un transfert de mandat de commissaire <sup>(2)</sup>.

A cet égard, il convient en outre de rappeler que lorsqu'un réviseur d'entreprises est proposé pour succéder à un confrère dans le cadre d'un mandat de commissaire, le prédécesseur ne peut communiquer les informations, couvertes par le secret professionnel, concernant la société auditée qu'à partir du moment où le successeur est effectivement nommé commissaire <sup>(3)</sup>.

On laisse à la libre appréciation du réviseur d'entreprises sortant la question de savoir s'il doit aider ou non le confrère qui lui succède pour sa consultation des dossiers. La consultation des dossiers de travail s'effectuera dans les bureaux du réviseur d'entreprises sortant. Il faut laisser au réviseur d'entreprises successeur le temps raisonnablement nécessaire pour prendre connaissance des dossiers. Il ne sera pas fait de copies des papiers et documents de travail, sauf autorisation expresse du réviseur d'entreprises sortant <sup>(4)</sup>.

### 2.4.3 Paiement des honoraires du prédécesseur

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

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

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

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 41.

(2) Cf. Circulaire aux membres n° C.014/01, IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 384.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 383.

(4) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 88.

Si au contraire, le défaut de paiement résulte d'une négligence de la société ou d'une attitude malveillante, il poursuivra ses efforts pour obtenir le paiement. Le cas échéant, il pourrait considérer qu'il lui sera difficile d'exercer normalement sa mission s'il constate que la société n'a pas pour habitude d'honorer régulièrement les services qui lui sont fournis<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 89-90.

### 3. MISE EN CAUSE DU TRAVAIL D'UN CONFRERE

L'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 prescrit :

*« Lorsqu'un réviseur d'entreprises est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation d'un autre réviseur d'entreprises, il est tenu, dans la mesure où le secret professionnel le lui permet, de lui faire connaître immédiatement les points sur lesquels porte la divergence.*

*Il agira avec discernement en prenant au besoin l'avis d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un avocat ».*

L'article 79, § 1<sup>er</sup>, d) de la loi coordonnée de 1953 prévoit l'exception à l'obligation de secret professionnel suivante :

*« le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises, lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises ».*

Par conséquent, cette disposition de la loi coordonnée de 1953 vient implicitement abroger l'article 25 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

Pour plus d'informations concernant la notion de secret professionnel et le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises lorsque le premier met en cause le travail du second, voyez *supra*, Partie 6, Chapitre 4, point 2.6.



## Table des matières

<b>1. Introduction</b>	497
<b>2. Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (extrait)</b>	498
<b>3. Lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publicitaires par les professions économiques</b>	499
3.1 Introduction	499
3.2 Principe	500
3.3 Explication	500
3.3.1 Qu'entend-on par publicité ?	500
3.3.2 Qu'entend-on par information objective ?	500
3.3.3 Qu'entend-on par « discrétion » ?	501
3.3.4 Qu'entend-on par publicité trompeuse ?	501
3.3.5 Qu'entend-on par publicité comparative ?	501
3.4 Quelques formes de diffusion d'informations publicitaires non autorisées	502
3.5 Honoraires	503
<b>4. Commentaires</b>	504
4.1 Lignes de conduite en matière de publicité	504
4.1.1 Arrêt de la Cour de cassation du 7 mai 1999 – évolution des principes déontologiques	504
4.1.2 Evolution législative et réglementaire	505
4.2 Mention d'une spécialisation	506
4.3 Interdiction du démarchage et limitation de la publicité	507
4.4 Offres conjointes de services de nature différente	508
4.4.1 Impact de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'offres conjointes	509
4.5 Sponsoring	511
4.6 Jurisprudence disciplinaire	512
4.6.1 Offre de services non sollicitée	512
4.6.2 Contact individuel, service non compris	512
4.6.3 Références d'autres décisions définitives en matière de publicité et sollicitation de services	512



## 1. INTRODUCTION

En matière de sollicitation de services et publicité, il convient de tenir compte en premier lieu de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Cette matière a ensuite connu des évolutions, découlant notamment de la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales, ainsi que de l'approbation par l'Institut des Réviseurs d'entreprises (IRE), l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux (IEC) et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés (IPCF) des lignes de conduite relatives à la diffusion d'information publicitaires par les professions économiques.

La loi précitée du 2 août 2002 ne porte pas préjudice aux principes d'indépendance, de dignité et de confraternité qui doivent être respectés en toutes circonstances par les réviseurs d'entreprises.

## **2. RAPPORT AU ROI PRECEDANT L'ARRETE ROYAL DU 10 JANVIER 1994 (EXTRAIT)**

(...) « *Un des problèmes les plus délicats qui ont agité la profession de réviseur d'entreprises aussi bien que les professions similaires dans les pays voisins concerne la façon dont les cabinets sont autorisés à se présenter au public. L'arrêté royal du 16 mars 1957 établissait des règles extrêmement strictes. Le démarchage est un procédé commercial qui est et restera contraire avec l'éthique d'une profession libérale. Par contre, l'indépendance et la compétence du réviseur d'entreprises ne risquent guère d'être mises en cause par des autres informations de notoriété fournissant des renseignements sur un cabinet de réviseurs. Au contraire, comme le souligne le Conseil supérieur du Revisorat (actuellement le Conseil supérieur des Professions économiques), il faut favoriser une démarche d'information objective. Le texte prévoit que les informations communiquées doivent être objectives, conformes à la bienséance et s'abstenir de tout élément comparatif ou non relatif au tarif ou à la qualité des services. Par ailleurs, le texte interdit en principe l'utilisation du nom d'un client dans des brochures et autres documents publiés destinés à assurer la notoriété du réviseur.* » (...)

### 3. LIGNES DE CONDUITE RELATIVES A LA DIFFUSION D'INFORMATIONS PUBLICITAIRES PAR LES PROFESSIONS ECONOMIQUES <sup>(1)</sup>

#### 3.1 Introduction

*« La déontologie des professions économiques (membres de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF) permet en principe la diffusion d'informations objectives (IRE : art. 27 A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ; IEC : art 31 A.R. du 1<sup>er</sup> mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables ; IPCF : art. 23 A.R. du 23 décembre 1997 portant approbation du code de déontologie de l'IPC).*

*Cette possibilité de principe n'implique pas une libéralisation totale de toute forme de publicité.*

*En vue de faciliter l'application concrète de ces règles par les professionnels, les Instituts ont estimé nécessaire de fixer des lignes de conduite communes dans lesquelles les règles de diffusion de l'information sont présentées d'une manière uniforme.*

*Dans l'élaboration de ces lignes de conduite, il a été tenu compte de la réglementation internationale, européenne et nationale (entre autres : loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats conclus à distance en ce qui concerne les professions libérales <sup>(2)</sup> ainsi que des dispositions pertinentes des normes éthiques internationales (Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) et de l'International Federation of Accountants (IFAC)).*

*Ces lignes de conduite tiennent également compte de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques rendu le 13 juin 2002 <sup>(3)</sup>.*

*Toutes les formes de diffusion d'information publicitaire, y compris les nouveaux moyens de communication (Internet, etc.), sont visées par ces lignes de conduite.*

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 343-347.

(2) M.B., 20 novembre 2002.

(3) Avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 13 juin 2002 relatif aux « règles de conduite en matière de diffusion de l'information publicitaire par les titulaires de professions économiques » à la lumière de la nouvelle législation belge imminente.

## 3.2 Principe

*Le professionnel est autorisé à diffuser publiquement une information objective relative à ses services, quel que soit le support utilisé, à condition que cela ne compromette pas la discrétion applicable aux professions économiques et que cette diffusion d'information ne contrevienne pas aux présentes lignes de conduite ni à aucune autre règle de droit.*

*La publicité trompeuse n'est pas autorisée.*

*La publicité comparative est soumise à des conditions légales strictes<sup>(1)</sup>.*

## 3.3 Explication

### 3.3.1 Qu'entend-on par publicité ?

*Par publicité on vise toute forme de communication faite dans le but direct ou indirect de promouvoir la fourniture de biens ou de services, à l'exclusion des communications prescrites par la loi.*

### 3.3.2 Qu'entend-on par information objective ?

*Une information objective est une information qui est vérifiable, c'est-à-dire qui peut être contrôlée par les autorités disciplinaires, le cas échéant, sur la base de preuves déposées par le professionnel.*

*Sont entre autres considérées comme des informations objectives les mentions suivantes (liste non exhaustive) :*

- identité (nom, prénom du professionnel et, le cas échéant, dénomination et forme juridique de la société professionnelle) ;*
- numéro d'agrément du professionnel auprès de l'Institut dont il est membre ;*
- mention des titres protégés et éventuellement des diplômes reconnus et autres titres officiels ;*
- activités préférentielles ;*
- logo du professionnel ou de la société professionnelle ;*
- heures d'ouverture du bureau ;*
- domaines d'activités professionnelles exercées ;*
- numéro(s) de téléphone, de fax, adresse e-mail et site internet ;*

---

(1) Voir point 3.3.5.

- *adresse de bureau ;*
- *photographies d'associés, de collaborateurs et de bureaux.*

### 3.3.3 *Qu'entend-on par « discrétion » ?*

*L'information doit être diffusée de manière adéquate, décente, honnête et de bon goût en tenant compte de la dignité de la profession.*

### 3.3.4 *Qu'entend-on par publicité trompeuse ?*

*La loi <sup>(1)</sup> stipule qu'est considérée comme trompeuse la publicité qui, d'une manière quelconque, y compris sa présentation, induit en erreur ou est susceptible d'induire en erreur les personnes auxquelles elle s'adresse ou qu'elle touche et qui, en raison de son caractère trompeur, est susceptible d'affecter leur comportement économique ou qui porte préjudice ou est susceptible de porter préjudice à un concurrent <sup>(2)</sup>.*

*Sont entre autres considérées comme constitutives de publicité trompeuse (liste non exhaustive) :*

- *diffuser des informations suscitant de fausses attentes ou des attentes trompeuses ou injustifiées sur des résultats favorables ;*
- *prétendre indûment à une qualité d'expert ou de spécialiste dans un domaine particulier.*

### 3.3.5 *Qu'entend-on par publicité comparative ?*

*La publicité comparative est une publicité qui, explicitement ou implicitement, identifie un concurrent ou des biens ou services offerts par un concurrent. Elle est soumise par la loi à une série de conditions très strictes.*

*La publicité comparative doit répondre aux conditions légales suivantes <sup>(3)</sup>, étant entendu que ces conditions ne sont pas toutes pertinentes pour les professions économiques :*

*1° ne pas être trompeuse au sens des articles 4 et 5 de la loi <sup>(4)</sup> ;*

(1) Article 4, alinéa 2 de la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats conclus à distance en ce qui concerne les professions libérales, *M.B.*, 20 novembre 2002.

(2) Étant entendu que le concept « concurrent » inclut celui de confrère mais ne s'y réduit pas.

(3) Article 6, § 2 de la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats conclus à distance en ce qui concerne les professions libérales, *M.B.*, 20 novembre 2002.

(4) Voir point 3.3.4.

- 2° *comparer des biens ou services répondant aux mêmes besoins ou ayant le même objectif ;*
- 3° *comparer objectivement une ou plusieurs caractéristiques essentielles, pertinentes, vérifiables et représentatives de ces biens et services, dont le prix peut faire partie ;*
- 4° *ne pas engendrer de confusion sur le marché entre l'annonceur et un concurrent ou entre les marques, noms ou autres signes distinctifs, biens ou services de l'annonceur et ceux d'un concurrent ;*
- 5° *ne pas entraîner le discrédit ou le dénigrement des marques, noms, autres signes distinctifs, biens, services, activités ou situation d'un concurrent ;*
- 6° *pour les produits ayant une appellation d'origine, se rapporter dans chaque cas à des produits ayant la même appellation ;*
- 7° *ne pas tirer indûment profit de la notoriété attachée à une marque, à un nom ou à d'autres signes distinctifs d'un concurrent ou de l'appellation d'origine de produits concurrents ;*
- 8° *ne pas présenter de biens ou de services comme une imitation ou une reproduction de biens ou de services portant une marque ou un nom protégés.*

*Vu ces conditions ainsi que la particularité et la diversité des services des professions économiques, les Instituts considèrent que les services prestés, qui sont intimement liés au prestataire, ne sont guère comparables.*

### **3.4 Quelques formes de diffusion d'informations publicitaires non autorisées**

*Sont notamment interdites les informations publicitaires suivantes (liste non exhaustive) :*

- mentionner publiquement le nom de ses clients, sauf dans les cas autorisés<sup>(1)</sup> ;*
- suggérer la capacité d'influencer les tribunaux, les organismes réglementaires ou autorités de tutelle officielles ;*
- vanter des qualités propres qui ne sont pas basées sur des faits vérifiables ;*
- utiliser le logo de l'Institut auquel le professionnel appartient, dans la mesure où cette utilisation est de nature à créer une confusion avec l'Institut.*

---

(1) Article 31 de l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> mars 1998 fixant le règlement de déontologie des experts-comptables, *M.B.*, 31 mars 1998 (IEC) ; article 27 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 18 janvier 1994 (IRE).

### **3.5 Honoraires**

*La communication publique des honoraires n'est en principe pas interdite.*

*Si un professionnel communique publiquement des honoraires, il tiendra cependant compte de ce qui suit :*

- 1. La publicité sur les honoraires et conditions d'un professionnel doit être non équivoque et claire. La mention des honoraires dans une publicité doit dans tous les cas indiquer clairement les services concernés.*
- 2. Il n'est pas permis de se référer uniquement à des prix de base ou à des prix minimum.*
- 3. Le professionnel est lié par les honoraires et conditions qu'il publie.*

*Concernant la comparaison des honoraires, il est renvoyé au point 3.3. de la présente note ».*

## 4. COMMENTAIRES

### 4.1 Lignes de conduite en matière de publicité

Deux systèmes existent : le premier interdit la publicité, mais il autorise des dérogations. Le second autorise la publicité mais fixe des limites. Il y a lieu de signaler aux professionnels du chiffre, quel que soit l'Institut auquel ils appartiennent, que la publicité est autorisée en Belgique. Cette situation est d'autant plus claire aujourd'hui après les décisions de justice en matière de droit de la concurrence.

Il existe cependant des limitations à cette autorisation de publicité.

Il a paru utile aux trois Instituts d'établir une circulaire déontologique commune sur la base des principes du Code éthique de l'IFAC<sup>(1)</sup>.

Le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises a approuvé en mars 2003 les lignes de conduite relatives à la diffusion d'informations publicitaires par les professions économiques, proposées par le Comité inter-instituts. Ces lignes de conduite tiennent compte de l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 13 juin 2002. Cet avis contient une analyse détaillée de la situation au niveau international et au niveau national. Par ailleurs, les lignes de conduite précitées tiennent également compte de la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales (*M.B.*, 20 novembre 2002, p. 51704 et s.) qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> décembre 2002.

Ces lignes de conduites ont également été approuvées par les Conseils respectifs de l'IEC et de l'IPCF, et sont ainsi applicables à l'ensemble des professions économiques. Elles ont été communiquées simultanément aux membres de l'IRE, l'IEC et l'IPCF fin avril 2003.

Le Président de l'IRE a adressé à cet égard le 30 avril 2003 une Circulaire D.012/2003 aux réviseurs d'entreprises, contenant les lignes de conduite<sup>(2)</sup>.

#### 4.1.1 *Arrêt de la Cour de cassation du 7 mai 1999 – évolution des principes déontologiques*

Le Conseil de l'Institut<sup>(3)</sup> a pris connaissance d'un arrêt de la Cour de cassation du 7 mai 1999<sup>(4)</sup>. Cet arrêt concerne une décision de l'organe disciplinaire de l'Ordre des pharmaciens infligeant la peine disciplinaire de l'avertissement à un

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 239.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 49.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 46.

(4) Cass., 7 mai 1999, *Revue de droit commercial belge*, 1999, p. 490-491. Pour commentaire, voir H. NYSSENS, « Concurrence et ordres professionnels : les trompettes de Jéricho sonnent-elles ? », *R.D.C.*, 1999, p. 475-489.

pharmacien qui, par la distribution de sacs portant le logo publicitaire de l'officine, aurait compromis la dignité et l'honorabilité de la profession. La Cour de cassation annule la décision disciplinaire, en se prononçant davantage sur la question de savoir si l'Ordre des pharmaciens est habilité à imposer des règles qui limitent la liberté économique des pharmaciens que sur la licéité de la publicité elle-même. La Cour de cassation arrive à la conclusion que l'Ordre des pharmaciens est une association d'entreprises dans le sens de la loi sur la concurrence du 5 août 1991 et que toutes ses décisions doivent être contrôlées à la lumière des dispositions de ladite législation. Lorsque l'Ordre édicte des règles qui entravent, limitent ou faussent la concurrence sur le marché belge, ses décisions deviennent annulables.

Le Conseil de l'Institut des réviseurs d'entreprises en déduit que selon la Cour de cassation, même si un Ordre professionnel s'est vu confier par le législateur à titre principal une mission d'intérêt général – à savoir la surveillance du respect de la déontologie et du bon exercice de la profession – cet ordre doit néanmoins être considéré comme une association d'entreprises dans le sens de la loi sur la concurrence (art. 2, § 1<sup>er</sup>). Il est donc exclu qu'il soit autorisé à édicter des règles limitatives en matière de concurrence qui ne sont pas indispensables à la sauvegarde des règles fondamentales de la profession.

#### 4.1.2 Evolution législative et réglementaire

L'article 27, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises dispose : « *Le réviseur d'entreprises peut communiquer publiquement des informations objectives relatives à son cabinet pour autant qu'il ne manque pas à la discrétion qui sied aux membres de la profession. En aucune façon, il ne peut faire référence à des éléments, comparatifs ou non, de tarif ou de qualité.* ».

On déduira de cette disposition deux principes fondamentaux :

- la publicité de notoriété est autorisée aux réviseurs d'entreprises ;
- toute communication publique ne peut dépasser le niveau d'une information objective : des faits vérifiables.

D'une façon générale, la Commission des questions éthiques rappelle <sup>(1)</sup> que le volume d'informations objectives qui peut être communiqué en application de l'article 27 est directement lié aux médias utilisés ainsi qu'à la diffusion donnée aux messages. Plus le média est de large diffusion, plus il convient de limiter l'information car on court davantage le risque d'un manque d'objectivité.

Selon la Commission des questions éthiques, ces règles sont applicables à la communication publique d'informations. Elles ne s'appliquent pas directement aux communications qui sont adressées à un destinataire déterminé ou à un petit nombre de destinataires, par exemple, l'information préalable du conseil d'entreprise, un séminaire réservé à la clientèle, un document de présentation du

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 66-67.

cabinet qui n'est remis que sur demande. Toutefois, même dans cette hypothèse, le réviseur d'entreprises devra limiter son message à des informations objectives.

Lorsque le document est établi au nom de plusieurs membres d'un réseau qui exercent des activités professionnelles différentes, la Commission des questions éthiques recommande que cette annonce distingue très clairement les services rendus par chaque membre du réseau en s'abstenant de toute confusion entre les activités.

Article 27, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 qui interdit la publicité comparative, est à réexaminer à la lumière de la loi du 2 août 2002 relative notamment à la publicité comparative qui, l'autorise. Par conséquent, le Conseil de l'Institut est d'avis que la loi du 2 août 2002 rend caduque l'interdiction de publicité comparative prévue à l'article 27, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal.

Par ailleurs, le Conseil de l'Institut attire l'attention sur l'article 27, alinéas 2 et 3, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 précité :

*« Les procédés publicitaires, quels que soient les médias utilisés, qui n'ont pas pour objet de communiquer des informations objectives, ne sont pas conformes à la déontologie.*

*Sans préjudice aux rapports qui doivent être publiés en application de la loi, le réviseur d'entreprises ne peut pas évoquer publiquement ou dans des brochures le nom d'un de ses clients. Dans des cas exceptionnels, il peut être dérogé à cette règle avec l'autorisation du client ainsi que du président de l'Institut. ».*

## **4.2 Mention d'une spécialisation**

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> estime que la mention de spécialiste devrait être réservée aux trois hypothèses suivantes :

- lorsque le réviseur d'entreprises est officiellement inscrit sur une liste qui confère une qualité de spécialiste directement ou indirectement. On citera par exemple, les agréments délivrés par les autorités publiques : Commission bancaire, financière et des assurances, consultant de la Région wallonne, etc. ;
- pour un diplôme délivré par un enseignement reconnu par les pouvoirs publics belges ou étrangers ;
- pour un titre professionnel équivalent à celui de réviseur d'entreprises ou compatible avec celui-ci délivré par un organisme professionnel étranger.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 72.

### 4.3 Interdiction du démarchage et limitation de la publicité

Le Conseil supérieur du Revisorat (actuellement, Conseil supérieur des Professions économiques) a consacré des commentaires détaillés au problème de la publicité dans son premier rapport du 30 novembre 1991. Il recommandait une évolution des règles tenant compte du fait que les réviseurs d'entreprises exercent leur profession dans un contexte économique et social en évolution. Suivant en cela les décisions disciplinaires, le Conseil supérieur du Revisorat distinguait d'une part, les moyens de démarchage de la clientèle, en ce compris certaines formes de réclame et d'autre part, la fourniture d'informations objectives sur le professionnel, le cabinet de révision et la façon ils exercent la profession (CSR 90.05.D, § 71, *Rapp. annuel*, 1989-1991). La réclame, le sponsoring et les formes de publicité qui ne sont pas dirigées vers la communication d'informations objectives étaient écartés par le Conseil supérieur du Revisorat. Par contre, l'information objective, y compris sur la nature de l'activité, est recommandée ; elle résulte d'ailleurs dans certains cas d'une obligation légale. Les articles 26 et 27 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises sont la traduction des recommandations du Conseil supérieur du Revisorat.

Tout d'abord, il est clairement établi par l'article 26 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 précité que le démarchage ou l'offre de services sont interdits. « Offre de service » doit être compris dans son sens juridique, c'est-à-dire une offre contenant des indications suffisantes sur la nature des prestations et le prix, sans demande préalable du bénéficiaire potentiel.

La loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats conclus à distance en ce qui concerne les professions libérales porte uniquement sur la publicité, à savoir toute forme de communication faite dans le but direct ou indirect de promouvoir la fourniture de biens ou de services, à l'exclusion des communications prescrites par la loi. Cette loi contient des dispositions relatives à la publicité trompeuse ou comparative, aux clauses abusives, aux contrats à distance et à l'action en cessation mais ne contient pas de disposition autorisant le démarchage. La loi du 2 août 2002 ne modifie dès lors pas, même indirectement, l'article 26 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, qui interdit le démarchage ou l'offre de services.

Le Conseil de l'Institut est dès lors d'avis <sup>(1)</sup> que l'interdiction de démarchage et de l'offre de services prévue par l'arrêté royal du 10 janvier 1994 n'a pas été modifiée, même implicitement, par les dispositions de la loi du 2 août 2002 précitée.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 85-86.

#### 4.4 Offres conjointes de services de nature différente

L'article 26, alinéa 2, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises s'applique aussi bien à un cabinet unique qu'à un groupement interprofessionnel.

L'alinéa 2 de l'article 26 précité interdit d'effectuer directement ou indirectement une offre de plusieurs services liés ou non dont une mission révisoriale. La mission révisoriale doit être autonome et son budget suffisant. En conséquence, il est interdit de la faire dépendre de la rémunération d'autres services effectués dans la même entreprise ou dans une entreprise liée par le réviseur d'entreprises ou une personne avec laquelle il existe un lien de collaboration professionnelle.

Sont donc clairement interdits au terme de cet article 26, une offre conjointe de services fiscaux et révisoriaux ou une rémunération de ces mêmes services pour une somme globale forfaitaire ou non ou encore la rémunération indirecte d'une mission révisoriale dans une filiale par la rémunération d'autres services révisoriaux ou non, prestés pour la société mère <sup>(1)</sup>.

Dans l'hypothèse du cabinet unique, si une offre est faite pour plusieurs services de nature différente mais néanmoins compatibles, l'offre devra nettement distinguer la mission révisoriale des autres services et offrir à l'entreprise cliente une possibilité de choix séparé sur la mission révisoriale. Les honoraires doivent également être distingués de façon très claire. La rémunération de la mission révisoriale ne peut en aucune façon dépendre des autres services.

Lorsque les offres sont faites par des personnes qui exercent des professions différentes, même s'il existe entre elles un lien de collaboration professionnelle, il ne peut être question de faire une offre conjointe. Chacun des professionnels concernés doit prendre la responsabilité de l'engagement pour la partie qui le concerne. Il est évidemment impossible que quelqu'un qui n'a pas la qualité de réviseur d'entreprises puisse engager un réviseur d'entreprises. De plus, le fait de signer sur du papier à lettre à en-tête d'un titulaire d'une autre profession, engendre la confusion et ne peut être admis.

Dans l'hypothèse d'une offre internationale, celle-ci ne peut lier le cabinet de révision belge sans que celui-ci ait individuellement donné son accord. Il serait contraire à la déontologie d'accepter un contrat de collaboration professionnelle internationale dans lequel cette autonomie du réviseur d'entreprises ne serait pas respectée <sup>(2)</sup>.

La loi du 2 août 2002 précitée ne modifie pas, même indirectement, l'article 26, alinéa 2, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, qui interdit une offre de plusieurs services liés ou non dont une mission révisoriale.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 32-34.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 70-71.

#### 4.4.1 Impact de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'offres conjointes

La Cour de justice des Communautés européennes a été saisie d'une question préjudicielle visant à savoir si l'interdiction totale des ventes conjointes en droit belge était conforme à la directive 2005/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2005 relative aux pratiques commerciales déloyales des entreprises vis-à-vis des consommateurs dans le marché intérieur.

Par son arrêt du 23 avril 2009, la Cour de justice des Communautés européennes estime que la loi du 14 juillet 1991 sur les pratiques de commerce et sur l'information et la protection du consommateur n'est pas conforme au droit communautaire en ce qu'elle interdit les ventes conjointes, sans aucune dérogation ni balance des intérêts possibles.

*« La directive 2005/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2005 (...) doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause dans les litiges au principal, qui sauf certaines exceptions et sans tenir compte des circonstances spécifiques du cas d'espèce, interdit toute offre conjointe faite par un vendeur à un consommateur »*

Cette décision peut-elle influencer les pratiques d'un titulaire d'une profession libérale ?

Il est généralement admis que les professions libérales, étant réglementées par un Ordre et soumises à une déontologie, ne tombent pas sous l'application de la loi sur les pratiques de commerce <sup>(1)</sup>. Néanmoins en vue de ne pas créer un vide juridique par rapport à l'évolution des professions libérales, le législateur a adopté la loi du 2 août 2002 relative à la publicité trompeuse et à la publicité comparative, aux clauses abusives et aux contrats à distance en ce qui concerne les professions libérales. Certaines pratiques sont donc réglementées également.

Les opposants à cette position du législateur belge invoquent, avec une certaine pertinence, le fait que la directive européenne ne fait pas de distinction entre les activités purement commerciales et les services prestés par les professions libérales <sup>(2)</sup> et que ces dernières devraient être soumises à la loi.

Un avant projet de loi relatif aux pratiques du marché et à la protection du consommateur a été adopté par le Conseil des ministres le 10 juillet 2009. L'avant projet se conforme à la jurisprudence de la CJCE et autorise les offres conjointes sauf en matière de services financiers.

(1) M. Forges, Publicité, conditions générales, contrats à distance : une loi pour réglementer les « pratiques de commerce » des titulaires de professions libérales. disponible sur <http://users.win.be/neufchateau/>

(2) La FEB estimait en 2008 que la directive englobe les professions libérales et que la législation belge devait les prendre en compte. Mémo de la FEB, 19 septembre 2008, Loi sur les pratiques de commerce.

Néanmoins, les professions libérales seront exclues du champ d'application du texte <sup>(1)</sup> :

*« Les professions libérales restent en dehors du champ d'application de la loi. Ces professions ne peuvent pas être assimilées aux commerçants car elles sont soumises à des obligations spécifiques (code de déontologie). Les pratiques commerciales déloyales au sein des professions libérales seront réglementées dans une loi spécifique. »*

L'Union nationale des professions libérales et intellectuelles de Belgique (Unplib) et son équivalent flamand, la FVIB, sont favorables à cette distinction <sup>(2)</sup>.

*La loi sur les pratiques du commerce contient bon nombre d'articles qui ne sont pas applicables ou le sont seulement en partie aux professions libérales, comme les soldes ou l'indication de quantités. Sur un point aussi important que la publicité, les professions libérales sont déjà soumises à des règles propres, par une loi de 2002."*

*L'Unplib et la FVIB souhaitent que la directive européenne soit traduite en droit belge, pour les professions libérales, sur la base de la loi de 2002.*

A la connaissance du Conseil, aucune législation nouvelle n'a cependant aboutit à l'heure actuelle.

Le Conseil considère donc qu'à l'heure actuelle, la législation belge et la jurisprudence permettent de maintenir l'interdiction des offres conjointes par le titulaire d'une profession libérale. Tel sera encore le cas lorsque la loi relative aux pratiques du marché et à la protection du consommateur sera adoptée. Il restera à examiner la loi spécifique aux professions libérales promises par le Gouvernement.

Du reste, il est difficile d'anticiper la réponse qui serait donnée par la Cour de justice à une nouvelle question préjudicielle qui lui serait posée, vu les spécificités des professions libérales voire même de certaines d'entre elles (par exemple, les règles spécifiques applicables au commissaire en matière de services non-audit, ou en matière de fixation par l'assemblée générale de sa rémunération). La Cour de justice refusera-t-elle toute interdiction sans possibilité de dérogation tenant compte du cas d'espèce et des considérations impérieuses d'intérêt général qui sous-tendent les interdictions ?

En conclusion, le Conseil estime que l'arrêt du 23 avril 2009 de la CJCE ne remet actuellement pas en cause l'interdiction déontologique pour le réviseur d'entreprises de vendre conjointement des services.

---

(1) Communiqué de presse du 10 juillet 2009 du Ministre du climat et de l'énergie disponible sur [www.magnette.fgov.be](http://www.magnette.fgov.be).

(2) Révision de la loi sur les pratiques du marché, 17 juillet 2009. Disponible sur [www.ucm.be](http://www.ucm.be).

## 4.5 Sponsoring

Plusieurs confrères ont adressé des demandes au Conseil de l'Institut relatives à des pratiques que l'on peut qualifier de « *sponsoring* ».

Conformément à l'article 27, alinéa 2, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations de réviseurs d'entreprises : « *les procédés publicitaires, quels que soient les médias utilisés, qui n'ont pas pour objet de communiquer des informations objectives, ne sont pas conformes à la déontologie.* ». Cette disposition doit être interprétée pour déterminer dans quelle mesure le procédé de sponsoring peut ou non être autorisé.

Selon la Commission des questions éthiques, divers éléments doivent être pris en considération, et notamment :

- plus l'information est diffusée à travers un média de large communication, plus elle doit être concentrée sur des éléments de stricte objectivité tels que le nom, le diplôme, la profession, les adresses, etc. ;
- il faut reconnaître clairement que la communication publique d'informations objectives concernant le réviseur d'entreprises et son cabinet est autorisée par la loi. Seule l'information qui suggère un jugement de valeur doit être définitivement écartée.

En conséquence, dans les cas qui lui ont été soumis et qui ne comprenaient que la mention du nom, du titre professionnel et de l'adresse du réviseur d'entreprises, il ne peut être question de pratiques contraires à l'article 27, alinéa 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 précité. Pour d'autres informations, il conviendrait de les examiner dans le concret, et en fonction du contexte dans lequel elles ont été rendues publiques.

La Commission des questions éthiques considère en outre que l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 doit être pris en considération en ce qu'il impose aux réviseurs d'entreprises d'éviter tout acte ou attitude qui seraient contraires à la dignité<sup>(1)</sup>.

La loi du 2 août 2002 précitée ne modifie pas, même indirectement, l'article 27, alinéa 2, de l'arrêté royal du 10 janvier 1994.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 65-66.

## **4.6 Jurisprudence disciplinaire**

Les instances disciplinaires ont entre autres rendu les décisions suivantes, en se fondant sur les règles applicables au moment des faits soumis à leur appréciation.

### *4.6.1 Offre de services non sollicitée*

Commission d'appel 0122/1996/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 195-198.

### *4.6.2 Contact individuel, service non compris*

Commission d'appel 0112/1995/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 194-196.

### *4.6.3 Références d'autres décisions définitives en matière de publicité et sollicitation de services*

Pour d'autres décisions en la matière de 1994 à 2004, voir 0156/2001/N, IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 199-200 ; 0112/1995/N, IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 185-186.

## Chapitre 9

# Relations avec les membres de l'IEC et de l'IPCF dans le cadre de l'exercice de la profession

### Table des matières

- |   |     |
|---|-----|
| 1. Lignes de conduite concernant les relations professionnelles entre les membres de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF | 515 |
|---|-----|



## 1. LIGNES DE CONDUITE CONCERNANT LES RELATIONS PROFESSIONNELLES ENTRE LES MEMBRES DE L'IRE, DE L'IEC ET DE L'IPCF

« *Considérant :*

*Que les trois Instituts ont manifesté clairement leur volonté de promouvoir des relations interprofessionnelles harmonieuses entre leurs membres ;*

*Que cette volonté sera réalisée par une application cohérente et systématique des principes de confraternité ;*

*Que ces principes doivent s'appliquer aux relations entre les membres des trois Instituts dans les domaines de l'expertise comptable (interne et/ou externe), de la comptabilité et de la fiscalité ainsi que, dans la mesure où la loi ne s'y oppose pas, pour les missions de contrôle légal ;*

*Que ces principes ne s'appliquent toutefois pas comme tels aux relations entre les membres d'un même Institut, dans la mesure où des règles complémentaires plus précises sont prévues ;*

*Que les trois Instituts ont décidé de transmettre pour avis un projet de lignes de conduite au Conseil Supérieur des Professions Economiques.*

*Que cette décision a été prise respectivement par :*

- le Conseil National de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés le 24 septembre 2004*
- le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 29 octobre 2004*
- le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux le 6 décembre 2004.*

*Qu'il est tenu compte de l'avis du 19 juillet 2005 du Conseil Supérieur des Professions Economiques relatif à ces lignes de conduite ;*

*Que ces lignes de conduites complètent la déontologie respective des Instituts, fixée par les arrêtés royaux des 10 janvier 1994 (IRE), 23 décembre 1997 (IPC-actuellement IPCF) et 1<sup>er</sup> mars 1998 (IEC), et doivent dès lors toujours être lues en conformité avec ces dispositions réglementaires ;*

*Que ces lignes de conduite remplacent les recommandations déontologiques existantes relatives aux relations mutuelles dans le cadre de l'exercice de la profession qui étaient en vigueur d'une part entre l'IEC et l'IPC (actuellement l'IPCF), ainsi que celles qui étaient en vigueur entre l'IEC et l'IRE ;*

*Que ces lignes de conduite ont été approuvées par :*

- *le Conseil National de l'Institut Professionnel des comptables et Fiscalistes agréés le 21 mars 2008*
- *le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le 11 avril 2008*
- *le Conseil de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils fiscaux le 5 mai 2008*

*Que ces lignes de conduite entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2008 ;*

## **Définitions**

Les termes « membres d'un autre Institut » désignent les membres de l'IRE, de l'IEC et de l'IPCF.

Par « mission non permanente de contrôle », on entend une mission, prévue par la loi ou en vertu de la loi, autre qu'un mandat de commissaire, qui consiste à contrôler des informations financières et qui débouche sur un rapport dont les tiers peuvent prendre connaissance, en tout ou en partie.

Le « conseiller habituel » est celui qui fournit de manière récurrente des prestations de services mentionnés à l'article 183ter de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Par « mission récurrente », on entend la mission d'assistance ou de conseil découlant d'un contrat à durée indéterminée, ou de contrats à durée déterminée répétés dont la durée totale excède une année.

Par « entité », on vise la personne morale ou physique à l'égard de laquelle une mission est effectuée.

### *Premier principe – Acceptation d'une mission de contrôle*

Avant d'accepter une mission non permanente de contrôle, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe ne peut pas – lui-même ou une personne avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration – être, ou avoir été au cours des deux années qui précèdent la mission, dans une situation qui met en cause son indépendance dans l'entité faisant l'objet de la mission de contrôle.

### *Deuxième principe – Acceptation d'une mission de conseil*

Après avoir effectué une mission non permanente de contrôle dans une entité dont un membre d'un autre Institut est le conseiller habituel, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe qui a effectué le contrôle ainsi que toute personne avec laquelle celui-ci a un lien de collaboration professionnelle

doivent s'abstenir de succéder au membre de l'autre institut dans sa fonction de conseiller habituel dans cette entité. Cette renonciation a une durée de deux ans après la date de la signature du rapport. Cette renonciation ne porte pas sur l'acceptation d'une nouvelle mission de contrôle.

### *Troisième principe – Divergence d'opinion*

Lorsque le membre d'un Institut, non investi d'un mandat de commissaire, met en cause de manière substantielle les travaux ou l'attestation d'un membre d'un autre Institut, il agira toujours avec soin et prudence. Sans préjudice de dispositions légales ou réglementaires plus précises ou contraires (notamment en matière de secret professionnel), il lui fera connaître de préférence par écrit, avant toute communication à l'entité, les points sur lesquels porte la divergence d'opinion. Le membre de l'autre Institut dont les travaux ou attestations sont mis en cause doit examiner sans délai les remarques formulées et fournir une réponse rédigée avec soin et prudence. L'un et/ou l'autre professionnels s'entoureront au besoin de l'avis d'un confrère ou d'un conseil.

### *Quatrième principe – Contacts avec le prédécesseur*

Sans préjudice des missions légales réservées au commissaire et des dispositions déontologiques spécifiques propres à chaque Institut, le membre d'un Institut doit, avant d'accepter une mission, interroger l'entité sur le fait qu'un membre d'un autre Institut assure ou a assuré cette mission au cours des 12 mois écoulés.

Sans préjudice des missions légales réservées au commissaire, le membre d'un Institut qui est appelé à succéder dans un délai de 12 mois à un membre d'un autre Institut dans la même mission, a le devoir de se mettre en contact préalablement avec son prédécesseur, même si la succession n'a pas eu lieu immédiatement. Le membre de l'autre Institut a le devoir, dans la mesure où le secret professionnel ne s'y oppose pas, de faire part à son successeur de tous éléments qui, s'ils étaient connus dudit successeur, pourraient l'amener à refuser la mission.

Les contacts entre prédécesseur et successeur prendront une forme qui permette d'assurer la preuve du respect des lignes de conduite qui précèdent.

### *Cinquième principe – Honoraires impayés*

Sans préjudice des dispositions déontologiques plus strictes propres à chaque profession, le successeur est tenu de s'informer du paiement des honoraires de son prédécesseur, dus et non contestés. Le cas échéant, le successeur doit insister auprès de l'entité pour qu'elle paie lesdits honoraires.

*Sixième principe – Transmission du dossier*

Sans préjudice des dispositions en matière de secret professionnel, le prédécesseur doit, sans délai et indépendamment du paiement de ses honoraires, mettre à la disposition de l'entité ou du membre d'un autre Institut qui lui succède, tous les documents, quel que soit le support, propriété du client, ainsi que ceux qui entrent dans le cadre de l'entraide et de la courtoisie confraternelles.

Le prédécesseur est tenu d'en rédiger un inventaire en deux exemplaires, qui seront datés et signés par lui et par son successeur dûment mandaté ou par l'entité ».

# **PARTIE 7**

# **LA FONCTION DE COMMISSAIRE**

Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>Principes communs à tous les mandats</b>	523
<b>Chapitre 2</b>	<b>Particularités des mandats exercés dans des sociétés</b>	625
<b>Chapitre 3</b>	<b>Particularités des mandats exercés dans des associations et fondations</b>	711



## INTRODUCTION

Durant ces dernières années, le législateur a donné à la fonction de commissaire une portée commune à toutes les entités économiques ayant une certaine importance, que leur objet soit lucratif ou non. Ceci a conduit à la création d'un véritable « droit commun » du commissariat, dont le tronc commun du dispositif légal est constitué par le Code des sociétés, Livre IV, Titre VII.

Les différentes analyses et positions prises par les organes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) qui définissent la mise en œuvre pratique de la mission, ont été émis dans des contextes historiquement liés aux missions exercées dans les sociétés. Dans la plupart des cas toutefois, ces directives sont transposables *mutatis mutandis* à toutes les missions de commissaire.

Outre le « droit commun » inscrit dans le droit des sociétés, le législateur a développé des aspects spécifiques du commissariat en fonction de l'entité faisant l'objet du contrôle. Ainsi, le législateur prévoit un contrôle externe par le réviseur d'entreprises, dans la loi du 27 juin 1921 relative aux associations et fondations ainsi que dans d'autres législations fédérales, communautaires ou régionales. Dans certains cas particuliers celui-ci est toutefois qualifié de commissaire. Par exemple, l'article 80 de la loi sur les hôpitaux, coordonnée le 7 août 1987 (*M.B.*, 7 octobre 1987) prévoit que l'organe statutairement compétent de l'hôpital désigne un réviseur d'entreprises qui a la tâche de contrôler la comptabilité et les comptes annuels de l'hôpital. Néanmoins, cette loi ne précise pas le statut du réviseur d'entreprises.

Pour rappel, la loi du 27 juin 1921 en ses articles 17, § 7 (pour les ASBL), 37, § 7 (pour les AISBL) et 53, § 6 (pour les fondations)<sup>(1)</sup>, renvoie expressément au Code des sociétés en ses articles « (...) 130 à 133, 134, § 1<sup>er</sup> et 3, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144 à l'exception de l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup> (...) »<sup>(2)</sup>.

Par ailleurs, le législateur belge a récemment transposé les dernières modifications apportées à la Quatrième et Septième Directives européennes, en adoptant la loi du 13 janvier 2006. Cette loi a eu pour effet de modifier, d'une part, les articles 96 et 119 du Code des sociétés relatifs au contenu du rapport de gestion sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés, et d'autre part les articles 144 et 148 du Code des sociétés relatifs au contenu du rapport des commissaires sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés. Cette loi est d'application pour les rapports de gestion et les rapports des commissaires qui

(1) Introduit par la loi-programme du 9 juillet 2004 (*M.B.*, 15 juillet 2004, 2e édition, p. 55579 et s.).

(2) Il faut souligner que ces articles mentionnent que d'une part, la *ratio legis* de l'exclusion du § 2 de l'article 134 a disparue depuis l'entrée en vigueur de la loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés (*M.B.*, 20 janvier 2006). Toutefois, les termes de la loi de 1921 n'ayant pas été modifiés depuis, la prudence s'impose. D'autre part, à la suite de cette même modification du Code des sociétés, la référence à l'article 144 à l'exception de l'alinéa 1er, 4<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup>, doit s'entendre comme l'alinéa 1er, 6<sup>o</sup> et 7<sup>o</sup>.

ont été établis à partir du 30 janvier 2006 (soit dix jours après la publication au *Moniteur belge*).

Pour respecter au mieux l'état actuel de la matière, nous procéderons en trois chapitres :

Chapitre 1 : Principes communs à tous les mandats

Chapitre 2 : Particularités des mandats exercés dans des sociétés

Chapitre 3 : Particularités des mandats exercés dans des associations et fondations.

# Chapitre 1

# Principes communs à tous les mandats

## Table des matières

<b>1. Nomination du commissaire</b>	527
1.1 Procédure de nomination du commissaire lorsqu'il existe un conseil d'entreprise	527
1.2 Procédure de nomination du commissaire lorsqu'une société cotée a l'obligation d'instituer un comité d'audit	527
1.3 Lettre de mission	528
1.4 Publications relatives à la fonction de commissaire	530
1.4.1 Principes généraux	530
1.4.2 Aspects spécifiques relatifs aux cabinets de révision et cabinets d'audit	531
1.5 Sanctions en l'absence de désignation d'un commissaire	533
1.5.1 Désignation d'un commissaire par le président du tribunal de commerce ou du tribunal de première instance	533
1.5.2 Nomination irrégulière au regard du Code des sociétés	533
1.6 Applicabilité de la législation sur les marchés publics au mandat du commissaire	534
1.6.1 Base contractuelle ou légale	535
1.6.2 Contrat portant adjudication de travaux de fournitures ou de services	536
1.6.3 Contrat à titre onéreux	536
1.6.4 Conclusion	536
<b>2. Durée du mandat de commissaire</b>	537
2.1 Principe	537
2.2 Nomination par le président du tribunal	538
2.3 Poursuite du mandat après les trois ans	539
2.4 Durée du mandat de commissaire agréé pour le contrôle des entreprises d'assurances	540
2.5 Nomination rétroactive	540
2.6 Durée d'un mandat de commissaire d'un réviseur d'entreprises au sein d'une régie communale autonome	541
2.7 Cessation des fonctions de commissaire de l'entité absorbée	542
<b>3. Révocation et démission du commissaire</b>	544
3.1 Principes relatifs à la démission	544
3.1.1 Introduction	544
3.1.2 Communication à un organe de supervision	544
3.1.3 Cas d'application	545
3.1.4 Indemnité pour cause de démission à la demande des associés de l'entité contrôlée	547
3.2 Principes relatifs à la révocation	548
3.2.1 Introduction	548
IRE Vademecum 2009	523

3.2.2	Communication à un organe de supervision	549
3.2.3	Cas d'application	549
3.3	Règles d'indépendance après la démission (période de viduité)	551
3.4	Devoir de publicité en cas de cessation du mandat de commissaire	551
<b>4.</b>	<b>Rémunération du commissaire</b>	<b>554</b>
4.1	Modification des honoraires en cours de mandat	554
4.1.1	Principes	554
4.1.2	Cas d'application	554
4.2	Honoraires fixés par le président du tribunal	556
4.2.1	Principes	556
4.2.2	Cas d'application	556
4.3	Rémunération du commissaire dans un groupe de sociétés	557
4.4	Honoraires non fixés par l'assemblée générale	558
4.5	Effet du non-paiement des honoraires sur l'exercice de la mission	559
4.6	Rémunération de prestations exceptionnelles ou de missions particulières	559
4.7	Durée d'exercice du mandat et rémunération	559
4.8	Exercice d'une durée supérieure à 12 mois	560
4.9	Rémunération des prestations liées à l'attestation de la liasse de consolidation	560
4.10	Frais de déplacement et frais de bureau	561
4.11	Adaptation des émoluments	562
4.12	Délai de prescription de l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises	562
4.13	Indexation de la rémunération du commissaire	563
4.14	Caractère privilégié ou non des honoraires complémentaires dans une entreprise en difficultés	564
4.15	Publication des émoluments du commissaire	564
<b>5.</b>	<b>Exercice de la mission</b>	<b>566</b>
5.1	Notion de permanence dans la mission de révision	566
5.2	Collège de commissaires	567
5.2.1	L'un des deux commissaires se trouve dans l'impossibilité de poursuivre l'exercice de sa mission	567
5.2.2	Nomination d'un second commissaire en cours de mandat du commissaire en fonction	568
5.3	Accès aux messages électroniques par le commissaire	569
5.4	Rôles respectifs du commissaire et de l'organe de gestion dans la préparation des comptes annuels	570
5.5	Contrôle des comptes annuels déposés	570
5.6	L'exercice successivement du mandat de commissaire et de liquidateur au sein de la même entité	571
5.6.1	Liquidation et poursuite du mandat de commissaire	571
5.6.2	Indépendance du commissaire	572
5.6.3	Conclusion	572
5.7	Liquidation volontaire et comptes annuels afférents à la gestion des anciens administrateurs	573
5.7.1	Généralités	573
5.7.2	Modalités des comptes sociaux – pouvoirs des administrateurs	574
5.7.3	La décharge aux administrateurs	575

5.7.4	Contrôle des comptes annuels	575
5.7.5	La décharge au commissaire	576
5.8	Infraction au droit des sociétés ou au droit des ASBL	576
<b>6.</b>	<b>Exercice de la mission de réviseur d'entreprises vis-à-vis du conseil d'entreprise</b>	<b>577</b>
6.1	Nomination	577
6.1.1	Principes généraux	577
6.1.2	Obligation de nommer un commissaire dans les sociétés où le nombre des membres du personnel devient inférieur à 100	581
6.1.3	Nomination par le président du tribunal de commerce	585
6.1.4	Mission d'un commissaire dans une très grande ASBL, vis-à-vis du conseil d'entreprise	585
6.1.5	Recommandation concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de révision	586
6.2	Exercice de la mission	587
6.2.1	Présence du réviseur d'entreprises aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise	587
6.2.2	Présence du réviseur d'entreprises aux réunions du conseil d'entreprise	588
6.2.3	Communication à un membre du conseil d'entreprise	589
6.2.4	Intervention d'un réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise comprenant différentes entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises	590
6.3	Cas d'application	591
6.3.1	Les obligations du commissaire à l'égard du conseil d'entreprise en cas de restructuration	591
6.3.2	Exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés – accord du conseil d'entreprise	592
6.3.3	Durée du mandat dans une entreprise n'ayant pas la forme d'une société	592
6.3.4	Rapport du réviseur d'entreprises sur les comptes d'une succursale ayant un conseil d'entreprise	593
<b>7.</b>	<b>Exercice de la mission de réviseur d'entreprises vis-à-vis du comité d'audit</b>	<b>595</b>
7.1	Rapport sur les questions importantes apparues durant l'audit	595
7.2	Rapport du commissaire sur son indépendance	595
<b>8.</b>	<b>Décharge du commissaire</b>	<b>596</b>
8.1	Principe	596
8.2	En cours de liquidation	597
<b>9.</b>	<b>Rapport de révision</b>	<b>599</b>
9.1	Rapport de révision à l'occasion de la première année de mandat	599
9.1.1	La société n'a pas fait précédemment l'objet d'un contrôle conforme aux normes	599
9.1.2	La société a fait l'objet d'une révision conforme aux normes	600
9.1.3	Nomination tardive du commissaire	601
9.2	Mention dans le rapport de révision en cas d'infraction au droit des sociétés : généralités	602
9.2.1	Il doit exister un risque de préjudice	603
IRE Vademecum 2009		525

9.2.2	Que faut-il entendre par correction ?	604
9.2.3	Importance relative	605
9.2.4	Relation entre le rapport de révision et l'information de l'assemblée générale	607
9.3	Evénements survenus après la clôture de l'exercice	607
9.3.1	Généralités	607
9.3.2	Modification des comptes après la signature du rapport de révision	608
9.4	Rapport de carence et fin du mandat	611
9.5	Signature du rapport	612
9.5.1	Délégation de signature	612
9.5.2	Rapport lorsqu'un commissaire suppléant intervient	614
9.5.3	Rapport commun établi par les réviseurs d'entreprises et les membres de la Cour des comptes	615
9.6	Conservation des documents de travail	616
<b>10.</b>	<b>Entités en difficultés</b>	618
10.1	Conseil d'entreprise	618
10.2	Aspects du droit des comptes annuels	618
<b>11.</b>	<b>Lettre d'affirmation</b>	619
11.1	Principe	619
11.2	Responsabilité des signataires	619
11.2.1	Responsabilité des signataires de la lettre d'affirmation	619
11.2.2	Responsabilité de la société auditée	620
11.2.3	Secret professionnel	621
11.2.4	Refus de signer la lettre d'affirmation	622
11.2.5	Notion de « garantie »	622

## 1. NOMINATION DU COMMISSAIRE

### 1.1 Procédure de nomination du commissaire lorsqu'il existe un conseil d'entreprise

Cette procédure est fixée par l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.*, 6 février 2001). Son Livre III, Titre III, intitulé « Présentation aux conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire ou de réviseur d'entreprises », décrit en huit articles (art. 184 à 191) la procédure de nomination du commissaire lorsqu'il existe un conseil d'entreprise.

Pour les entités qui ne sont pas directement visées par le Code des sociétés, l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (*M.B.*, 27 septembre 1948), prévoit que :

*« Dans chaque entreprise où un conseil d'entreprise a été institué en exécution de la présente loi, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés. »*

*La mission de ces réviseurs à l'égard du conseil d'entreprise ainsi que leurs présentation, nomination, renouvellement, révocation et démission sont régis par les articles 151 à 164 du Code des sociétés relative au contrôle dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise.*

*A défaut d'assemblée générale des associés, l'organe d'administration, ou, à défaut de celui-ci, le chef d'entreprise, exerce les droits que les dispositions visées à l'alinéa 2 confèrent à l'assemblée générale, et remplit les obligations qu'elles lui imposent. »*

### 1.2 Procédure de nomination du commissaire lorsqu'une société cotée a l'obligation d'instituer un comité d'audit

La loi du 17 décembre 2008 <sup>(1)</sup> complète l'article 130, alinéa 2 du Code des sociétés, en précisant que la proposition du conseil d'administration relative à la nomination du commissaire est établie sur proposition du comité d'audit, laquelle est transmise au conseil d'entreprise pour information.

En outre, la proposition adressée par le comité d'audit au conseil d'administration devra être mentionnée dans l'ordre du jour de l'assemblée générale (art. 533, dernier alinéa).

Il est précisé que ceci vaut également pour les renouvellements de mandat <sup>(2)</sup>.

(1) Loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et les entreprises financières, *M.B.*, 29 décembre 2008.

(2) Cf. IRE, *Rapp. Ann.*, 2008, p. 89.

### 1.3 Lettre de mission

Les éléments essentiels du contrat qui lie le réviseur d'entreprises et la société dans le cadre du commissariat sont déterminés par la loi. Il en va ainsi non seulement de l'objet du contrat mais aussi de sa durée, des modalités de nomination et de révocation, des conditions d'indépendance, des pouvoirs d'investigation, des rapports, de la responsabilité etc.

Dans ce cadre, la lettre de mission peut prendre la forme suivante <sup>(1)</sup>

*« Monsieur [l'administrateur délégué],*

*Comme suite à notre aimable entretien relatif à l'accomplissement des fonctions de commissaire dans votre société, je souhaite vous apporter quelques précisions destinées à fixer clairement les conditions dans lesquelles il me serait possible d'exercer le mandat.*

*Les fonctions de commissaire s'exercent conformément au Code des sociétés, lequel détermine leur portée ainsi que les rapports qui doivent être établis.*

*[Puisque votre société comporte un conseil d'entreprise, celui-ci doit donner un avis préalable favorable sur la nomination de notre cabinet, et les fonctions de commissaire couvrent de plein droit le contrôle de l'information du conseil d'entreprise. La rémunération de ces travaux est incluse dans le montant des émoluments du commissaire.]*

*[Au cas où des comptes consolidés devraient être établis, nous avons compris que votre société souhaite/ne souhaite pas que nous nous chargions du contrôle conformément aux articles 146 à 149 du Code des sociétés et à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. (Dans l'affirmative, la rémunération de ces travaux ne sera pas comprise dans le montant des émoluments du commissaire.)]*

*Les autres missions prévues par le droit des sociétés ou les autres missions non prévues par la loi dont vous souhaiteriez nous charger, ne sont pas couvertes par le présent accord.*

*Le bon exercice de notre mission est conditionné par la collaboration que l'organe de gestion et les préposés de la société voudront bien nous accorder; d'autant plus que la responsabilité entière pour l'établissement des états financiers repose entre les mains des organes légaux de la société. En particulier, nous devrions être tenus informés sans délai de toute décision relative à la publication d'informations financières, à la distribution d'un acompte sur dividende, à la convocation d'une assemblée générale, à l'existence d'un conflit d'intérêt entre un administrateur et la société, etc.*

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 269-271.

*Notre contrôle n'a pas pour but de détecter toutes les faiblesses qui pourraient exister dans l'organisation de l'entreprise. Toutefois, à côté du rapport de révision prévu par la loi, nous communiquerons le cas échéant, à l'organe de gestion de la société, les importantes faiblesses dans les dispositifs de contrôle interne de la société qui pourraient avoir une influence significative sur l'élaboration des informations comptables et financières, après avoir informé préalablement la direction.*

*Notre mandat de commissaire doit avoir une durée de trois ans, renouvelable, sauf les exceptions prévues par le Code des sociétés (art. 135 C. Soc.). Il prendrait cours à la date de l'assemblée générale qui statuera sur notre nomination et se poursuivrait jusqu'à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 200X.*

*Notre rémunération couvrant la charge des fonctions de commissaire (y compris le contrôle des informations à fournir au conseil d'entreprise) consiste en une somme fixe sur laquelle l'assemblée générale devra marquer son accord. Cette somme serait de... EUR (hors T.V.A.) par année pendant la durée de notre mandat. Il est convenu que notre cabinet vous adressera une facture trimestriellement et pour la première fois le ...*

*Le montant mentionné ci-dessus fera l'objet d'une indexation annuelle en fonction de l'augmentation annuelle de l'indice des prix du mois qui précède l'assemblée générale. Par ailleurs, si des modifications importantes intervenaient dans la structure de la société, il est convenu que nous envisagerions de commun accord la révision du montant précité.*

*Si un différend à propos des émoluments s'élève, votre société a la possibilité de s'adresser au Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE).*

*[Le montant d'honoraires afférent au contrôle des comptes consolidés serait également soumis à l'assemblée générale. Il s'élèverait au montant de... EUR. Le mode de facturation ainsi que l'indexation mentionnée ci-dessus sont d'application.]*

*[Je vous demanderai de bien vouloir libeller, le cas échéant, la délibération de l'assemblée générale comme suit : « Est désigné aux fonctions de commissaire pour une durée de trois ans, le cabinet de révision « ... » ayant adopté la forme d'une société (SNC, SPRL ou SC). Cette société a désigné comme représentant ..., réviseur d'entreprises. La rémunération de ces fonctions est fixée à... EUR indexés. (La même société est également chargée du contrôle des comptes consolidés pour des honoraires de... EUR indexés) ».]*

*Conformément à la déontologie de notre profession, je ne pourrai accepter définitivement la mission qui me serait confiée qu'après avoir pris contact avec mon confrère qui exerce actuellement les mêmes fonctions.*

*Nous tenons à vous remercier très sincèrement d'avoir consulté notre cabinet en vue de lui confier cette mission. Si l'assemblée générale de votre société marque son accord sur notre nomination dans les conditions mentionnées ci-dessus, vous*

*seriez bien aimable de nous retourner la copie ci-jointe de la lettre, signée pour accord.*

*Date*

*X réviseur d'entreprises*

*représentant le cabinet de révision XYZ »*

## **1.4 Publications relatives à la fonction de commissaire**

### *1.4.1 Principes généraux*

La publication aux Annexes du *Moniteur belge* de la nomination (ou de la cessation de fonction) d'un commissaire relève de la compétence des organes 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.

Selon l'article 130 du Code des sociétés, la nomination comme commissaire d'une personne qui n'est pas inscrite au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises est nulle. Ceci concerne, d'une part toute personne morale ou autre entité quelle que soit sa forme juridique, ayant son siège social dans un Etat membre de l'UE et, d'autre part, toute personne physique, ressortissant de l'UE ou d'un autre Etat, dans les conditions fixées par les articles 5 et 6 de la loi coordonnée de 1953 et conformément à l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public. Lorsqu'une telle situation est constatée, le Président de l'IRE adresse une lettre à la société concernée pour lui signaler la nullité de la décision de l'assemblée générale, sans préjudice, le cas échéant, de procédures pour usage abusif du titre de réviseur d'entreprises (*cf.* aussi Partie 2, Chapitre 3).

En vertu de l'article 134, § 2, du Code des sociétés, les émoluments du commissaire doivent être mentionnés en annexe aux comptes annuels, de toute société ayant un commissaire. En outre, la rémunération doit être mentionnée dans le procès-verbal de l'assemblée générale (et le cas échéant communiquée au conseil d'entreprise). On rappellera que toute infraction aux dispositions relatives à la rémunération du commissaire est susceptible de faire l'objet, sauf si le mandat est exercé dans une association, d'une sanction pénale (art. 170, 2° C. Soc.), sans préjudice du recouvrement par la société des versements indus, par défaut de respect des formalités légales<sup>(1)</sup>.

---

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 74-75.

## 1.4.2 Aspects spécifiques relatifs aux cabinets de révision et cabinets d'audit

### A. Dénomination sociale

La dénomination sociale du cabinet de révision telle qu'elle figure au registre public de l'IRE doit nécessairement être utilisée dans la décision de nomination et sa publication au *Moniteur belge*.

L'utilisation d'une dénomination sociale différente de celle qui figure dans les statuts sociaux notifiés à l'Institut et publiés aux Annexes du *Moniteur belge* est susceptible de rendre la nomination irrégulière. L'adjonction d'un préfixe ou d'un mot dans la dénomination sociale, pour quelque raison que ce soit et notamment pour établir une référence à un réseau international, n'est pas acceptable car elle introduit la confusion.

L'obligation d'utiliser une dénomination sociale pour qualifier le cabinet de révision découle de la loi<sup>(1)</sup>.

Certaines exigences sont requises quant à l'emploi de la dénomination sociale. Ainsi, quand le réviseur d'entreprises marque une lettre de sa signature, il doit obligatoirement mentionner le nom officiel tel qu'il figure au registre public, à savoir, tel qu'il est publié dans le *Moniteur belge*.

### B. Le représentant permanent : base légale

Il est impératif pour le cabinet de révision de désigner un représentant permanent.

Chaque fois qu'une mission de révision est confiée à un cabinet de révision dans le sens de l'article 2, 2° de la loi coordonnée de 1953, le principe prévalant à l'article 132 du Code des sociétés s'applique.

Cet article prévoit : « *Chaque fois qu'une mission de révision est confiée à un cabinet de révision visé par l'article 2, 2° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, celui-ci est tenu de désigner parmi les personnes, réviseurs d'entreprises, avec lesquelles il est en relation et qui ont la qualité de gérant, administrateur, associé ou autre, auprès du cabinet de révision, un représentant chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour compte du cabinet. 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 du cabinet qu'il représente. Celui-ci ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur.*

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 75.

*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. »*<sup>(1)</sup>

Cette désignation ne doit pas nécessairement figurer dans le procès-verbal de nomination par l'assemblée générale de la société contrôlée. Par contre, il importe de donner aux dirigeants de la société contrôlée toutes les indications nécessaires pour que la décision de nomination du cabinet de révision publiée aux Annexes du *Moniteur belge* contienne le nom du représentant permanent.

La publication du nom de ce représentant est requise non seulement au moment de la nomination par l'assemblée mais aussi dans tous les cas où un remplacement interviendrait en cours de mandat ; elle permet de fixer les responsabilités des réviseurs d'entreprises personnes physiques dans l'exécution de la mission<sup>(2)</sup>.

### **C. Modalités de désignation du représentant permanent d'un cabinet de révision**

Un confrère demande à la Commission juridique si un cabinet de révision peut librement choisir son représentant permanent sans que l'approbation de l'assemblée générale, ou, le cas échéant, du conseil d'entreprise soit exigée. A titre subsidiaire, il souhaite savoir s'il est requis, pour que le cabinet de révision conserve le libre choix, que le nom du représentant permanent ne soit pas repris dans le procès-verbal de l'assemblée générale. Si ceci est néanmoins le cas, la société devrait-elle pouvoir affirmer qu'il s'agit d'une nomination *intuitu personae* ?

La Commission juridique suggère<sup>(3)</sup> qu'en vue de la nomination en qualité de commissaire, la formulation suivante soit reprise dans le procès-verbal de l'assemblée générale : « *Est nommé comme commissaire, le cabinet de révision « XYZ ». Le cabinet de révision « XYZ » nomme monsieur/madame « X » en qualité de représentant permanent. »*

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

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

---

(1) L'art. 132 C. soc. est une reformulation de l'art. 33, § 2 L. 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 75-76.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 79.

Selon la Commission juridique, la réponse mentionnée ci-avant est identique dans le cas d'un conseil d'entreprise. La seule différence est qu'ici le représentant permanent doit, au préalable, transmettre son *curriculum vitae* au conseil d'entreprise (art. 187 A.R. du 30 janvier 2001).

## 1.5 Sanctions en l'absence de désignation d'un commissaire

### 1.5.1 Désignation d'un commissaire par le président du tribunal de commerce ou du tribunal de première instance

Si aucun commissaire n'a été désigné, il doit immédiatement être pourvu à sa nomination. A défaut, le président du tribunal de commerce pour les sociétés, le président du tribunal de première instance pour les associations visées par la loi du 27 juin 1921<sup>(1)</sup>, siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nommera un réviseur d'entreprises dont il fixera la rémunération et qui sera chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination. Toutefois, une telle nomination ne produira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président (art. 131 C. Soc.) (*cf. infra*, point 2.2).

### 1.5.2 Nomination irrégulière au regard du Code des sociétés

De même, lorsqu'un conseil d'entreprise doit être institué dans une entreprise qui doit par ailleurs nommer un commissaire, celui-ci ne peut être nommé ou renouvelé par l'assemblée générale qu'à l'intervention du conseil d'entreprise, au sein duquel les représentants des travailleurs disposent d'un droit de veto (art. 156 C. Soc.)<sup>(2)</sup>. L'intégration de ce mécanisme dans le Code des sociétés a pour effet de protéger son dispositif par les responsabilités particulières qui sanctionnent, dans le chef des administrateurs, gérants et commissaires, le non respect du droit des sociétés.

En outre, sauf exception, le commissaire doit dénoncer les infractions au droit des sociétés à l'organe de gestion, et, s'il n'y est pas remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale (art. 142 et 144, al. 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup> C. Soc.). On pourrait donc lire de temps à autre dans les rapports des commissaires que leur soussigné a l'honneur de signaler au lecteur que sa propre nomination n'est pas régulière,

(1) *Cf. IRE, Rapport annuel 2007*, p. 102-103.

(2) L'article 156 du Code des sociétés est une reformulation de l'ancien article 15<sup>ter</sup> de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (*M.B.*, 27 et 28 septembre 1948).

mais qu'au contraire la décision l'investissant de la fonction est nulle (art. 160 C. Soc.) (M. DE WOLF, « Le nouveau Code des sociétés : quels changements pour les réviseurs d'entreprises ? », IRE, *Bulletin d'Information*, n° 6/2001, p. 4-8).

## **1.6 Applicabilité de la législation sur les marchés publics au mandat du commissaire**

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

Selon le confrère ayant posé la question, l'article 5 de la loi du 24 décembre 1993 définit le « marché public » comme un « contrat à titre onéreux ». Selon ce même confrère, il est un fait que les fonctions de commissaire et de réviseur d'entreprises (conseil d'entreprise, hôpitaux, etc.) sont des mandats plutôt que des contrats de services. Ce mandat est attribué par une autorité qui est parfois l'assemblée générale, parfois le conseil d'entreprise ou le ministre de tutelle. Toujours selon ce confrère, les mandats sont le résultat d'une élection démocratique ; c'est tout particulièrement le cas des intercommunales. Enfin, le confrère se demande, dans le cas où la législation devrait être appliquée aux mandats de commissaire, s'il ne devrait pas en être de même en ce qui concerne les mandats des administrateurs. La nature du mandat de l'administrateur est en effet la même ; ce sont les objectifs qui diffèrent.

Le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> a obtenu l'avis de la Commission juridique sur le sujet, de même que celui d'un bureau d'avocats spécialisé dans le domaine des marchés publics. Tous deux en arrivent à la conclusion que les mandats des commissaires tombent dans le champ d'application de la législation précitée. Les motivations sont les suivantes.

La législation relative aux marchés publics n'est certes pas applicable à tous les actes des pouvoirs adjudicateurs. Il doit s'agir :

- d'un contrat (*cf. infra*, point 1.6.1) ;
- qui porte sur l'exécution de travaux, de fournitures ou de services (*cf. infra*, point 1.6.2) ; et
- qui est conclu à titre onéreux (*cf. infra*, point 1.6.3).

---

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 2001, p. 129-132.

### 1.6.1 Base contractuelle ou légale

La doctrine part du principe que la fonction de commissaire est de nature contractuelle.

Il est vrai que certains éléments qui lient les parties sont repris dans la loi : obligation de nommer un commissaire, objet du contrôle, durée de la fonction, indépendance, compétences d'investigation, etc. En revanche, les parties concernées (commissaire et société) doivent négocier certains éléments déterminants de la relation et prendre des décisions quant à ces éléments : honoraires, tâches complémentaires. Il n'est question du mandat du commissaire que lorsque les deux parties concernées se sont mises d'accord sur tous les éléments essentiels de la fonction et qu'elles ont officialisé ces éléments dans une « lettre de mission ».

Nous pouvons en déduire que l'applicabilité de la législation relative aux marchés publics ne peut être exclue lors de l'attribution d'un mandat de commissaire parce que ce mandat ne serait pas de nature contractuelle. Il est vrai que la loi définit plusieurs modalités de la fonction ainsi que l'obligation de faire appel à un commissaire. La relation à proprement parler ne naît pas sur la base de dispositions légales mais bien via un contrat.

En outre, l'applicabilité de la législation relative aux marchés publics n'implique en aucun cas que l'assemblée générale de la société adjudicatrice renonce à sa compétence consistant à nommer le commissaire. D'un point de vue officiel mais aussi sur le plan du contenu, l'assemblée générale pourra déterminer quel sera le commissaire nommé, tout d'abord en fixant les critères d'adjudication et ensuite en sélectionnant le commissaire à l'aide de ces critères.

La seule situation dans laquelle la législation relative aux marchés publics pourrait être considérée comme non applicable est celle dans laquelle l'assemblée générale n'a nommé aucun commissaire, celui-ci devant alors être nommé par le président du tribunal. Il convient ici de défendre l'idée que la fonction de commissaire est exercée « autrement qu'en vertu d'un contrat ».

### *1.6.2 Contrat portant adjudication de travaux de fournitures ou de services*

Il convient de préciser clairement que la fonction de commissaire ne porte en aucun cas sur l'adjudication d'un quelconque travail ou sur l'exécution d'une quelconque fourniture.

L'Annexe 2, catégorie A, point 9 de la loi du 24 décembre 1993 considère, par contre, comme un mandat portant adjudication de services, tous les services en matière « de contrôle et de comptabilité ». Pour une définition plus précise, il est fait référence au numéro d'article 862 de la liste CPC des Nations unies. Cet article précise qu'il s'agit notamment de services en matière d'audit financier, de contrôle de la comptabilité, de l'établissement de déclarations financières et d'autres services comptables.

Les tâches du commissaire font clairement partie des mandats de services tels que décrits à l'Annexe 2, catégorie A, point 9 de la loi précitée.

La relation confidentielle entretenue avec la société, que l'on peut considérer comme un élément essentiel de la fonction de commissaire, n'entraîne pas forcément une autre conclusion étant donné que le raisonnement selon lequel le caractère confidentiel de ces prestations rendrait toute concurrence impossible n'est étayé par aucun texte, que ce soit ceux de la loi du 24 décembre 1993 ou ceux des Directives européennes.

### *1.6.3 Contrat à titre onéreux*

L'on peut difficilement contester le fait que le commissaire se voit attribuer une compensation pour l'exercice de sa fonction. En effet, l'article 134 du Code des sociétés fait expressément référence à la fixation de la rémunération.

### *1.6.4 Conclusion*

Sauf dans les cas où le commissaire est nommé par le président du tribunal, la législation relative aux marchés publics sera applicable à l'adjudication d'une fonction de commissaire par un pouvoir adjudicateur.

Comme déjà précisé dans le *Rapport annuel*, 1997 (p. 51-54) et le *Rapport annuel*, 1999 (p. 139-140) de l'IRE, l'application de la législation relative aux marchés publics ne signifie pas nécessairement que le mandat est adjugé au moins offrant.

## 2. DUREE DU MANDAT DE COMMISSAIRE

### 2.1 Principe

Selon l'article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés : « *Les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable. (...)* ». En 1985, le Conseil de l'Institut s'est demandé quelle solution doit être retenue lorsque la durée d'un exercice est supérieure ou inférieure à une année calendrier.

Après consultation de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut a conclu que les termes « trois ans » devaient s'interpréter dans le sens de « trois exercices sociaux »<sup>(1)</sup>, 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<sup>(2)</sup>.

L'article 142 du Code des sociétés<sup>(3)</sup> établit un lien étroit entre les comptes annuels et la fonction de commissaire. C'est dans ce contexte que doivent s'analyser toutes les règles relatives au commissaire. Le terme de trois ans a pour objet de permettre l'attestation par le commissaire de trois comptes annuels successifs. Le mot « année » doit avoir ici le même sens que dans le cadre de la loi comptable (*cf. Bull. CNC, n° 2, décembre 1977, p. 3-4*)<sup>(4)</sup>.

L'attestation des comptes annuels justifie la durée des fonctions ; il est dès lors logique de lier ces deux éléments. L'objectif est de permettre au commissaire d'accomplir ses travaux au cours de trois exercices sociaux qui auront normalement chacun une durée de un an mais qui, dans des cas exceptionnels, pourraient être plus ou moins longs.

Cette interprétation devrait permettre de résoudre de façon simple les problèmes qui apparaissent en cas de constitution de la société ou de modification de la date statutaire de l'assemblée générale. Que le premier exercice social d'une société s'étende sur dix ou sur 14 mois, la première année de contrôle s'achèvera à l'occasion de la première assemblée générale à laquelle sont soumis les comptes annuels sur lesquels le commissaire doit faire rapport, conformément à la loi et aux statuts.

La situation est plus complexe lorsque le remplacement du commissaire se produit en cours d'exercice quel qu'en soit le motif. En effet, ce remplacement peut avoir lieu à un moment où le nouveau commissaire pourra encore développer un programme normal de révision mais il peut aussi intervenir

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 1985, p. 46.*

(2) Le cas soumis au Conseil concernait une nouvelle société se constituant avec un premier exercice de 15 mois ; *IRE, Rapp. annuel, 1985, p. 46.*

(3) L'article 142 du Code des sociétés prévoit : « *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.* ».

(4) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 1985, p. 46.*

tardivement et même après la clôture de l'exercice comptable. Est-il possible dans une telle hypothèse de considérer que les quelques mois voire semaines qui séparent la nomination du premier rapport (qui pourrait être une déclaration d'abstention) doivent s'interpréter comme une année ? Quoiqu'il en soit, il n'y aura pas coïncidence avec l'exercice social et la durée du mandat sera supérieure ou inférieure à une année civile comme à un exercice social.

Le Conseil estime que la formule suivante devrait être admise :

- lorsque l'exercice comptable est écoulé, 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 supérieur soit inférieur de quelques mois à trois années<sup>(1)</sup>.

## 2.2 Nomination par le président du tribunal

Au terme de l'article 131 du Code des sociétés, à défaut de commissaire régulièrement nommé, le président du tribunal de commerce (pour les sociétés) ou le président du tribunal de première instance (pour les associations visées par la loi du 27 juin 1921), siégeant comme en référé, sur requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises chargé d'exercer les fonctions de commissaire jusqu'à ce qu'il ait été pourvu régulièrement à sa nomination ou à son remplacement par l'assemblée générale.

L'assemblée générale peut nommer un autre commissaire ou confirmer celui qui a été nommé mais la loi ajoute que « (...) *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.* » (art. 131 C. Soc.).

Cette disposition légale appelle les commentaires suivants relatifs à la durée des fonctions :

- la confirmation du réviseur d'entreprises dans ses fonctions par décision de l'assemblée générale (le cas échéant délibérant sur présentation du conseil d'entreprise) peut intervenir sans délai ; toutefois, le terme de trois ans ne commencera à courir qu'à la date de la prochaine assemblée générale annuelle. En d'autres termes la première année n'est pas prise en considération pour la durée de trois ans ;
- la désignation régulière d'un autre réviseur d'entreprises aux fonctions de commissaire ne pourra pas prendre effet avant la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination. Passé cette date, le remplacement pourrait intervenir lors de toute assemblée générale qu'il s'agisse ou non d'une assemblée annuelle statutaire. Ceci pourrait poser un problème de durée à résoudre selon ce qui a été suggéré *supra*, point 2.1, p. 507 ;

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 47-48.

- la durée légale de trois ans (art. 135, al. 1<sup>er</sup> C. Soc.) n'est pas applicable au mandat du réviseur d'entreprises nommé par le président du tribunal. Il n'est pas requis d'attendre trois années avant de consulter à nouveau le conseil d'entreprise afin de trouver un accord sur le nom du commissaire à présenter à l'assemblée générale ;
- la décision de nomination du président du tribunal n'a pas de durée légale maximale. Dès lors, si cette décision ne fixe pas de terme à la validité, on pourrait être fondé à conclure que le réviseur d'entreprises restera en fonction même au-delà du terme de trois années fixé pour les nominations par l'assemblée générale. Si par exemple, le conseil d'entreprise ne marque pas son accord pour la désignation de nouveaux commissaires proposés par le conseil d'administration, ceux qui sont en fonction poursuivront leurs tâches même sans nouvelle décision judiciaire. Il peut cependant être recommandé aux administrateurs de consulter le président du tribunal après une période de trois ans par analogie avec l'article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés. Par ailleurs, une nouvelle décision serait requise si un des éléments du dispositif, tel que le montant des honoraires, devait être modifié <sup>(1)</sup>.

Dans le *Rapport annuel*, 2000, la Commission juridique constate que le libellé de l'article 131 du Code des sociétés a été légèrement modifié par rapport à l'ancien article 64, § 1<sup>er</sup>, alinéa 5 des Lois Coordonnées sur les Sociétés Commerciales (L.C.S.C.). Plus particulièrement, il n'est plus prévu expressément que c'est le conseil d'administration qui convoque immédiatement l'assemblée générale pour pourvoir à la nomination ou au remplacement du commissaire. Selon la Commission juridique, cette reformulation pourrait avoir pour effet que dans certaines sociétés et notamment celles ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, on risque de s'adresser de préférence au président du tribunal de commerce pour désigner ou remplacer un commissaire, plutôt que de suivre la procédure normale de convocation de l'assemblée générale. En effet, la convocation de l'assemblée entraîne généralement des frais qui ne sont pas négligeables et implique le respect d'un certain nombre de délais <sup>(2)</sup>.

### 2.3 Poursuite du mandat après les trois ans

Les fonctions du commissaire expirent après trois années sociales ainsi que ceci a été exposé plus haut.

Si pour une raison quelconque la société n'a pas été en mesure de renommer ou de remplacer le commissaire en fonction, celui-ci est-il déchargé de toute obligation ?

Le Conseil de l'Institut, interrogé sur ce point, a considéré <sup>(3)</sup> que le Code des sociétés se référant au contrat de mandat, il convient d'appliquer les règles du droit civil qui s'y rapportent. Le réviseur d'entreprises ne peut cesser ses

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 49-50.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 113.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 50-51.

fonctions avant d'avoir fait rapport sur l'exécution de sa mission ni avant que son mandant n'ait été en mesure de pourvoir régulièrement à son remplacement<sup>(1)</sup>.

## 2.4 Durée du mandat de commissaire agréé pour le contrôle des entreprises d'assurances

L'article 38 de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances (*M.B.*, 29 juillet 1975), prévoit que toutes les SA et SC d'assurances belges, les entreprises belges constituées sous la forme d'associations d'assurance mutuelle ainsi que les entreprises étrangères d'assurances établies en Belgique doivent nommer un ou plusieurs commissaires agréés. Le texte prévoit explicitement que le mandat du commissaire agréé est de trois ans renouvelable et qu'il ne peut être révoqué en cours de mandat que pour juste motif.

La loi de 1975 s'est ainsi alignée sur les principes relatifs aux commissaires actuellement énoncés dans le Code des sociétés, à savoir les articles 135 et 136. Ainsi donc, le principe de la nomination pour trois ans (art. 135, al. 1<sup>er</sup> C. Soc.) et la procédure de la démission (art. 135, al. 2 et 136 C. Soc.) valent également pour le commissaire agréé<sup>(2)</sup>.

## 2.5 Nomination rétroactive

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 problème ; il va de soi que le réviseur d'entreprises devra tenir compte de cette nomination tardive au niveau du contrôle et du rapport. La durée du mandat ne commence cependant pas à courir au début de l'exercice sur lequel porte le premier rapport du réviseur d'entreprises. En effet, selon les principes définis ci-dessus, le délai de trois ans sera compté à partir de la date effective de nomination.

Ainsi, un réviseur d'entreprises qui serait nommé le 15 février 200N pour les années 200N-1, 200N et 200N+1, devra englober dans son contrôle l'année 200N+2, le délai ayant commencé à courir à partir du 15 février 200N<sup>(3)</sup>.

Le principe de la nomination rétroactive déroge au Code des sociétés et plus particulièrement, à l'article 135 du Code des sociétés qui limite le mandat de commissaire à un terme de trois ans. Le Conseil de l'Institut (*cf. supra*, point 2.1) 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. Or,

---

(1) *Cf. B. TILLEMANS, Le statut du commissaire-. Nomination, cessation, rémunération et pouvoirs d'investigation*, ICCI, 2007, n° 2, p. 107-108.

(2) Actuellement la commission d'agrément de la CBFA.

(3) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 1988, p. 52-53.

dans le cas d'une nomination rétroactive, le commissaire serait autorisé à effectuer le contrôle de quatre exercices sociaux. C'est pourquoi, une telle nomination doit rester exceptionnelle et se limiter à un maximum d'un exercice social supplémentaire aux trois exercices normaux.

## **2.6 Durée d'un mandat de commissaire d'un réviseur d'entreprises au sein d'une régie communale autonome**

Le 23 mars 2006, un confrère est nommé en qualité de commissaire d'une régie communale autonome pour une période qui expire après l'entrée en vigueur du décret communal flamand du 15 juillet 2005. Il se demande si pour ce mandat, le délai habituel de trois ans, tel que prévu au Code des sociétés, est ou non d'application.

Conformément à l'article 263*quater* du décret communal, le contrôle de la situation financière et des comptes annuels des régies communales autonomes est confié à un collège de commissaires désignés par le conseil communal en dehors du conseil d'administration de la régie et dont l'un au moins est inscrit dans le registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ce dernier excepté, les membres du collège des commissaires sont tous membres du conseil communal.

Conformément à l'article 263*octies* du décret communal, les articles 53 à 67 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales sont applicables aux régies communales autonomes, à moins qu'il n'y soit dérogé expressément par la présente loi. L'ancien article 64*quater*, premier alinéa des Lois Coordonnées sur les Sociétés Commerciales (L.C.S.C.) – l'actuel article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés – stipule que les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable.

Sur la base de ce qui précède, le Conseil de l'Institut est d'avis, sur proposition de la Commission juridique, que la nomination d'un réviseur d'entreprises en qualité de commissaire d'une régie communale autonome pour une période qui expire après l'entrée en vigueur de la loi communale, est contraire à l'article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés précité. La nomination est dès lors automatiquement prolongée à une période de trois ans<sup>(1)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 126-127.

## 2.7 Cessation des fonctions de commissaire de l'entité absorbée

Toute opération de fusion ou de scission entraîne nécessairement la disparition d'au moins une des entités concernées. On peut s'interroger sur la situation du commissaire en fonction auprès de la société ou de l'entité dissoute.

Aucune disposition légale spécifique n'est prévue pour les associations. Les principes applicables aux sociétés semblent néanmoins transposables.

Depuis 1993, la loi a consacré, en matière de sociétés, le principe de continuité selon lequel tous les droits et obligations de la société absorbée sont transférés de plein droit à la société absorbante. On peut se demander si le principe de continuité est également valable pour les fonctions de commissaire.

Deux interprétations sont possibles <sup>(1)</sup> :

Selon une première interprétation, on considère que le commissaire exerce un contrat de prestation de services et que l'objet de ses contrôles ne disparaît pas mais se prolonge dans le cadre de la société absorbante ; dans ce cas, on devrait conclure à la possibilité de transférer le contrat *intuitu personae* conclu avec le commissaire.

Selon une seconde interprétation, les fonctions de commissaire sont étroitement liées à la structure même de la société ; il ne peut dès lors être question d'un transfert de ces fonctions, pas plus que de celles des administrateurs, qui prennent fin de plein droit lors de la dissolution de la société.

Selon la Commission juridique interrogée sur ce point, la seconde interprétation devrait s'imposer, notamment à la lumière de l'article 704 du Code des sociétés. Cette disposition concerne le maintien en fonction des organes de gestion et de contrôle pour l'approbation des comptes annuels afférents à la période comprise entre la date de clôture du dernier exercice social et la date de prise d'effet de la fusion (à savoir la date à partir de laquelle les opérations de la société à absorber sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de la société absorbante).

L'alinéa 3 ajoute que l'assemblée générale de la société absorbante se prononce sur la décharge des organes de gestion et 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 <sup>(2)</sup>.

En ce qui concerne le commissaire de la société absorbante, le Conseil de l'Institut tient à faire observer que la réalisation d'une opération de fusion est susceptible de modifier de façon considérable les circonstances dans lesquelles le

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 79-81.

(2) Cette solution est également défendue par T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, n° 541.

mandat de commissaire doit être exécuté. La dimension de l'entreprise sera normalement augmentée et toute opération de regroupement entraîne nécessairement des adaptations administratives qui augmentent les risques d'erreurs comptables. En conséquence, il sera légitime de revoir les conditions dans lesquelles le commissaire est appelé à poursuivre son mandat.

En toute hypothèse, l'assemblée générale de fusion qui réorganisera souvent les organes de gestion de la société absorbante pourra décider, dans l'intérêt du contrôle, de désigner le commissaire de la société absorbée pour exercer des fonctions en collège avec le commissaire de la société absorbante. Cette solution est plus particulièrement recommandée lorsqu'il existe un conseil d'entreprise auprès de la société absorbée ou scindée.

Dans son avis 89/008 du 23 août 1989, le Conseil supérieur du Revisat d'entreprises <sup>(1)</sup> (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques) considérait : « *Lorsqu'un réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise est en même temps commissaire de la société et, à ce titre, formellement désigné par l'assemblée générale de la personne morale, il paraît approprié que le lien avec la personne morale soit déterminant pour la poursuite ou la résiliation du mandat.* ».

Toutefois, lorsque la société absorbante n'a pas de conseil d'entreprise et que son commissaire n'a pas été nommé avec l'accord des représentants des travailleurs, le Conseil supérieur considère que : « *Les travailleurs pourraient s'opposer à un détournement de la loi en exigeant dans les discussions relatives à la réorganisation de l'entreprise que le réviseur en fonction dans la société absorbée poursuive sa mission dans la société absorbante jusqu'aux élections sociales suivantes.* » (§ 10 et 17).

(1) Conseil supérieur du Revisat d'entreprises, avis non publié.

### **3. REVOCATION ET DEMISSION DU COMMISSAIRE**

#### **3.1 Principes relatifs à la démission**

##### *3.1.1 Introduction*

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> a examiné les conditions dans lesquelles un commissaire peut présenter sa démission conformément à l'article 135, alinéa 2 du Code des sociétés.

Deux hypothèses doivent être distinguées :

- a) *Il existe un motif personnel grave de démission.* Il s'agira le plus souvent de raisons médicales mais il pourrait s'agir également des conséquences d'une renonciation à la qualité de réviseur d'entreprises, d'une injonction du Conseil (art. 36 de la loi coordonnée de 1953) ou d'une décision de la Commission de discipline. Dans ce cas, la démission doit intervenir immédiatement. Au cours de l'exercice, le Conseil a enjoint à un membre de démissionner sur le champ de certains mandats parce que les règles d'indépendance n'étaient plus assurées.
- b) *Il n'existe pas de motif personnel grave,* mais des circonstances diverses font que le réviseur d'entreprises désire mettre fin prématurément au mandat de trois ans qui lui a été confié. Ceci peut être la conséquence d'une divergence de vues grave avec les dirigeants de la société de manière telle que le réviseur d'entreprises estime ne plus pouvoir assumer la responsabilité d'attester les comptes annuels. Ce pourrait également être la conséquence d'une réorganisation de la révision dans le cadre d'un groupe de sociétés. Dans ce cas la loi dispose que le réviseur d'entreprises ne peut démissionner qu'à l'occasion d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport sur les raisons de sa démission.

##### *3.1.2 Communication à un organe de supervision*

La loi du 17 décembre 2008 insert à l'article 135 du Code des sociétés un paragraphe précisant qu'en cas de démission du commissaire, la société contrôlée et le commissaire informent le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE). Ce dernier informe dans le mois les différentes composantes du système de supervision publique prévues par l'article 43 de la loi coordonnée de 1953.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 69.

### 3.1.3 Cas d'application

#### A. Nomination en qualité de commissaire du correspondant du cabinet chargé du contrôle des comptes consolidés

Lorsque la société-mère exprime le souhait que le conseil d'administration de la filiale propose à l'assemblée générale de nommer comme commissaire le correspondant du cabinet chargé du contrôle des comptes consolidés, il sera fréquent que le commissaire en fonction préfère présenter sa démission bien que la loi ne l'y oblige nullement. Le Conseil de l'Institut considère <sup>(1)</sup> que cette démission devrait intervenir à l'occasion d'une assemblée générale afin de ne pas entraîner une rupture immédiate dans le contrôle de la filiale (*cf. infra*, point 3.2.3. A). Révocation en qualité de commissaire du correspondant chargé du contrôle des comptes consolidés, p. 518) (*cf. aussi* Partie 7, Chapitre 2, point 1.8).

#### B. Démission du commissaire alors que l'exercice comptable à contrôler est pratiquement expiré

Le Conseil <sup>(2)</sup> a confirmé sa position antérieure dans un cas où le commissaire se proposait de démissionner alors que l'exercice comptable à contrôler était pratiquement expiré. Dans ce cas, la démission aurait pour conséquence de rendre stérile ou presque l'essentiel des travaux déjà accomplis, sans que le réviseur d'entreprises nouvellement nommé n'ait le temps suffisant de mener à bien les travaux requis par une première révision. Le cas échéant, si la société le demande, les deux réviseurs d'entreprises pourraient être amenés à poursuivre leur mission en collègue. Sauf convention contraire entre les parties, le commissaire en place conservera des honoraires inchangés.

#### C. Démission du commissaire à l'occasion d'une assemblée générale spéciale intervenant quelques semaines après l'assemblée générale annuelle

Dans une autre hypothèse, le commissaire en fonction se proposait de démissionner à l'occasion d'une assemblée générale spéciale intervenant quelques semaines après l'assemblée générale annuelle. Le Conseil <sup>(3)</sup> a admis le bien-fondé d'une démission dûment motivée du commissaire sans attendre l'assemblée générale ordinaire suivante. Le texte de loi n'interdit nullement une démission lors d'une assemblée générale autre que l'assemblée annuelle pour autant que le réviseur d'entreprises ait pu faire rapport à cette assemblée. C'est dès lors en fonction des besoins d'un bon accomplissement de la fonction de commissaire qu'il faut apprécier la possibilité de démissionner dans de telles circonstances.

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 1986, p. 69-70.

(2) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 1986, p. 70.

(3) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 1986, p. 70.

#### **D. Motif personnel de démission : un parent proche ou allié devient administrateur dans une société contrôlée par le commissaire**

Un confrère a interrogé le Conseil <sup>(1)</sup> pour savoir dans quelle mesure le commissaire en fonction doit démissionner lorsqu'un proche parent ou allié devient administrateur dans une société qu'il contrôle. En l'hypothèse, il n'est pas contesté que l'incompatibilité existe ; la question porte sur le moment de la démission. Sur avis de la Commission des Questions éthiques, le Conseil a émis l'avis suivant :

Selon l'article 135, alinéa 2 du Code des sociétés : « *Les commissaires ne peuvent, sauf motifs personnels graves, 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.* ».

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

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

La solution proposée de constituer un collège jusqu'à la plus prochaine assemblée générale dans le but de confirmer la validité des travaux déjà accomplis ne peut être acceptée. En effet, le réviseur d'entreprises ne peut délivrer un rapport ou émettre une opinion dans la mesure où son impartialité n'est plus garantie. 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 (*cf.* aussi Partie 7, Chapitre 2, point 1.8 et Partie 6, Chapitre 3).

#### **E. Le commissaire constate des anomalies dans les comptes**

L'objectif de l'interdiction de démission sans faire rapport est précisément d'empêcher qu'un réviseur d'entreprises qui a constaté des anomalies ne puisse être invité par les dirigeants à démissionner avant d'avoir fait rapport à l'assemblée générale sur ces anomalies.

Il appartiendra au commissaire de déterminer dans quelle mesure il estime possible de démissionner dans les circonstances considérées, alors que les

---

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 113-114.

informations qu'il serait amené à donner en justification de sa démission seront communiquées aux associés et aux confrères qui, le cas échéant, seraient amenés à le remplacer, mais ne seraient pas publiées avec les comptes annuels et resteraient, par conséquent, ignorées des tiers <sup>(1)</sup>.

### 3.1.4 *Indemnité pour cause de démission à la demande des associés de l'entité contrôlée*

#### **A. Principe**

Un membre a interrogé le Conseil de l'Institut pour savoir s'il était de droit qu'une indemnité de dommages et intérêts doive être versée au réviseur d'entreprises qui démissionne en cours de mandat à la demande des actionnaires de la société contrôlée ou des membres de l'association contrôlée.

Lorsque le commissaire est révoqué sans motif grave, l'article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés lui permet de réclamer des dommages-intérêts. Lorsque la démission a été sollicitée par les actionnaires de la société, dans les conditions assimilables à celles prévues par l'article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, sans motif grave justifiant la demande de démission par la société, ni de motif professionnel ou personnel dans le chef du réviseur d'entreprises, il n'est pas exclu que ce dernier demande des dommages-intérêts compensatoires.

Le Conseil estime <sup>(2)</sup> que la situation doit être examinée en fait et, le cas échéant, discutée entre les parties. De toute manière, les règles disciplinaires empêchent que le montant de cette indemnité soit mis à charge directement ou indirectement du commissaire qui entre en fonction.

#### **B. Cas d'application**

Une société ayant nommé un commissaire ne répondait plus un an après cette nomination aux critères de grande entreprise et souhaitait mettre un terme au mandat de son commissaire.

Le service juridique de l'Institut renvoie à l'article 135 du Code des sociétés qui prévoit que les commissaires sont nommés pour un mandat renouvelable de trois ans, et qu'ils ne peuvent être démis de leurs fonctions en cours de mandat que par l'assemblée et pour juste motif <sup>(3)</sup>.

Le fait que les critères ne soient plus réalisés n'est pas considéré comme un juste motif. D'ailleurs « *en cas de cessation anticipée de mandat sans juste motif*,

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 119.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 53.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 184.

*certaines tribunaux ont été jusqu'à allouer une indemnité équivalente au montant des honoraires restant à percevoir jusqu'à la fin du mandat*<sup>(1)</sup>».

## 3.2 Principes relatifs à la révocation

### 3.2.1 Introduction

Dans le *Rapport annuel*, 1985 (p. 49-50) et le *Rapport annuel*, 1986 (p. 69-70), le Conseil de l'Institut a eu l'occasion de commenter l'article 135, alinéa 2 du Code des sociétés selon lequel « *Les commissaires ne peuvent, sauf motifs personnels graves, 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* ».

Il convient de rappeler que la durée légale du mandat de commissaire est fixée à trois ans. Le Code des sociétés prévoit que les commissaires ne peuvent être révoqués par l'assemblée générale en cours de mandat que pour juste motif (art. 135, al. 1 C. Soc.).

Lorsqu'une révocation intervient sans juste motif avant l'expiration du délai de trois ans, l'article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés prévoit la possibilité pour le commissaire de demander des dommages et intérêts. Il est évident que la technique consistant à faire supporter par le réviseur d'entreprises nouvellement nommé la charge des dommages et intérêts liée à la révocation du commissaire sortant constituerait une infraction certaine à l'article 22, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations de réviseurs d'entreprises (*M.B.*, 18 janvier 1994). Il en irait évidemment de même d'abattements consentis sur les honoraires à percevoir au cours de la première année de mandat<sup>(2)</sup>.

En outre, la loi du 17 décembre 2008 a complété l'alinéa 2 de l'article 135, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, afin de préciser qu'en particulier, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

Cet article 22, alinéa 1<sup>er</sup> prévoit que : « *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.* ».

---

(1) Liège, 23 novembre 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, n° 6545, p. 178-179. Voir aussi jugement inédit, IRE, *Bulletin d'Information*, n° 3/2000, p. 13-14.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 76-77.

### 3.2.2 *Communication à un organe de supervision*

La loi du 17 décembre 2008 insert à l'article 135 du Code des sociétés un paragraphe précisant qu'en cas de révocation du commissaire, la société contrôlée et le commissaire informent le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE). Ce dernier informe dans le mois les différentes composantes du système de supervision publique prévues par l'article 43 de la loi coordonnée de 1953.

### 3.2.3 *Cas d'application*

#### **A. Révocation en qualité de commissaire du correspondant chargé du contrôle des comptes consolidés**

De l'avis du Conseil <sup>(1)</sup>, la modification de l'actionnariat de la société et l'inclusion de l'entreprise contrôlée dans le périmètre de consolidation d'une autre société-mère ne peuvent en aucune façon être considérées comme un juste motif appuyant la révocation du commissaire. De la même manière, il faut rejeter toute forme de manœuvre destinée 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 de la maison-mère.

S'il n'est pas interdit par l'article 135, alinéa 2 du Code des sociétés de démissionner lorsque cette démission s'opère lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait par écrit rapport sur les raisons de la démission, il faut établir comme principe que la durée du mandat est de trois ans et qu'un commissaire ne peut être contraint de démissionner avant ce terme quels qu'en soient les motifs (cf. aussi *supra*, point 3.1.1 a) Introduction aux principes relatifs à la démission ; point 3.2.1 Principes).

#### **B. Révocation illicite d'un commissaire**

L'année 2001 a vu la publication d'une décision judiciaire contenant plusieurs aspects intéressants en rapport avec la révocation d'un commissaire et avec les dommages-intérêts qui en découlent. Il s'agit d'un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 16 mai 2000 <sup>(2)</sup>.

##### *a) Faits et énoncé du problème*

Le 31 mai 1996, un réviseur d'entreprises, la SPRL B., a été nommé commissaire par l'assemblée générale de la SA I. pour une période de trois ans. Le 20 août 1997 s'est tenue une assemblée générale extraordinaire, au cours de laquelle la totalité du capital était représentée, et dont l'unique point à l'ordre du jour était : « entente avec le commissaire ». Le président de l'assemblée générale

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 76.

(2) Bruxelles, 16 mai 2000, *R.W.*, 2000-2001, n° 33, p. 1241-1244.

a proposé de mettre immédiatement fin au mandat du commissaire et l'assemblée générale a approuvé cette décision à l'unanimité.

Les données sur lesquelles le président de l'assemblée générale s'est basé étaient les suivantes : « l'entente avec le commissaire n'était pas satisfaisante, le délai d'intervention pour l'apport d'une activité industrielle était trop long, les honoraires du commissaire pour cette mission spéciale n'étaient pas en proportion avec la charge de travail supplémentaire, les différentes personnes concernées par cette mission importante n'ont pas obtenu du commissaire une aide suffisamment efficace et l'attitude générale de ce dernier ne leur permettait pas d'envisager une collaboration ultérieure avec lui, d'autant plus que la société ne satisfaisait plus aux critères requis par la nomination d'un commissaire ».

*b) Décision de la Cour*

La Cour d'appel fait référence à l'article 64*quinquies*, alinéa 1<sup>er</sup> des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (l'actuel art. 136, al. 1<sup>er</sup> C. Soc.), qui prévoit que lorsque 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, que le commissaire peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles et que ces observations sont annoncées dans l'ordre du jour et mises préalablement à la disposition des associés.

L'assemblée générale précitée a eu lieu sans qu'il ait été porté à la connaissance du commissaire que l'assemblée générale allait délibérer sur sa révocation et sans qu'un ordre du jour officiel ait été établi. Par conséquent, la Cour d'appel est d'avis que la décision de l'assemblée générale de révoquer le commissaire constitue une infraction à la disposition légale précitée et que cette décision n'a donc pas valablement été prise. Même s'il existait des motifs légaux dans le chef de la société précitée, ces motifs sont contenus dans une décision prise illégitimement et, en raison de leur manque de validité, ils ne peuvent être maintenus.

La révocation illicite donne donc au commissaire le droit de bénéficier de dommages-intérêts (en vertu de l'ancien art. 64*quater* L.C.S.C., l'actuel art. 135, al. 1<sup>er</sup> C. Soc.). Selon la Cour d'appel, ces dommages-intérêts comprennent non seulement les honoraires qui pouvaient être sollicités pendant la partie du mandat non encore expirée mais également les honoraires dus pour des prestations qui ne faisaient pas partie du mandat mais qui, en vertu de la loi, auraient dû être confiées au commissaire. En ce qui concerne ce dernier point, il est tout particulièrement fait référence au rapport établi dans le cadre d'une fusion décidée après la révocation et à la mission particulière que le commissaire aurait dû remplir en vertu de son mandat.

Ici, la Cour d'appel de Bruxelles va plus loin que la Cour d'appel de Liège qui, dans son arrêt du 23 novembre 1989, a attribué au commissaire révoqué illégitimement un dédommagement égal au montant dont bénéficierait le

commissaire s'il avait exercé son mandat jusqu'à la fin normale de son mandat<sup>(1)</sup>.

c) *Position du Conseil*

Le Conseil de l'Institut<sup>(2)</sup> se réjouit de cette décision parce que la Cour d'appel de Bruxelles confirme non seulement la décision de la Cour d'appel de Liège concernant le dédommagement du commissaire pour révocation illicite jusqu'à concurrence des prestations dues pour la partie non encore expirée du mandat mais surtout parce que, dans la détermination du montant des dommages-intérêts, elle porte également en compte les prestations dues en dehors du mandat de contrôle du commissaire.

### 3.3 Règles d'indépendance après la démission (période de viduité)

La loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés (*M.B.*, 22 août 2002) complète l'article 133 du Code des sociétés dont le texte actuel du § 3 se lit comme suit : « *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.* ».

(Cf. aussi Partie 6, Chapitre 2, point 4.1.2.)

### 3.4 Devoir de publicité en cas de cessation du mandat de commissaire

La cessation du mandat de commissaire doit-elle toujours être rendue publique, et si oui, ce devoir de publicité s'applique-t-il tant dans le cas du non-renouvellement que du renouvellement du mandat du commissaire concerné ?

La Directive audit, en son article 38, prévoit uniquement que l'entité contrôlée et le commissaire informent l'autorité ou les autorités responsables de la supervision publique de la révocation ou de la démission du commissaire en cours de mandat et en donnent une explication appropriée. Cette disposition n'a pas encore été transposée en droit belge.

L'article 74, 2°, b) du Code des sociétés exige la publication des « actes » concernant la cessation des fonctions des commissaires dans une SA, une SPRL, une SCRL ou une SCA par le dépôt d'un extrait de l'acte dans le dossier de société et par la publication de celle-ci dans les Annexes du *Moniteur belge*.

(1) *Rev. prat. soc.*, 1990, n° 6545, p. 178 ; *J.L.M.B.*, 1990, p. 802.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 135-137.

La démission de l'administrateur d'une société anonyme doit elle-même être publiée dans le *Moniteur belge*, faute de quoi elle ne sera pas opposable aux tiers, qui pourront néanmoins s'en prévaloir (Cass., 25 septembre 1969, *Pas.*, 1970, I, p. 83). Conformément à l'article 74, 2°, a) du Code des sociétés, l'acte concernant la cessation des fonctions des personnes qui sont autorisées à administrer et à engager la société, doit également être publié.

La Commission juridique observe que l'article 74, 2°, b) du Code des sociétés envisage explicitement des « actes relatifs à la cessation des fonctions ». Dans le cas de l'expiration du mandat au terme de trois ans, aucune publication n'est obligatoire, vu qu'aucun « acte » concernant la cessation des fonctions n'est requis.

Par contre, dans le cas où soit le commissaire démissionne durant son mandat de trois ans, soit est révoqué pour justes motifs par la société ou lorsqu'il est mis fin préalablement au mandat de commissaire d'une autre manière (c'est-à-dire avant l'échéance de la durée légale de trois ans), la Commission juridique est d'avis que la cessation du mandat doit bien être publiée aux Annexes du *Moniteur belge*. Dans ce cas cependant, le commissaire n'est pas personnellement responsable de la publication de la cessation du mandat. La publication relève de la responsabilité de l'organe de gestion de la société contrôlée par lui <sup>(1)</sup>.

Pour ce qui concerne les mandats exercés dans des associations, les obligations de publicité sont régies par l'article 26<sup>novies</sup> de la loi du 27 juin 1921 en ces termes :

*« § 1<sup>er</sup>. Il est tenu au greffe du tribunal de commerce un dossier pour chaque association sans but lucratif belge, dénommée dans le présent chapitre « association », ayant son siège dans l'arrondissement.*

*Ce dossier contient :*

*(...)*

*2° les actes relatifs à la nomination ou à la cessation de fonctions des administrateurs, des personnes déléguées à la gestion journalière, des personnes habilitées à représenter l'association et des commissaires ;*

*(...)*

*§ 2. Les actes, documents et décisions visés au § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 1°, 2° et 4° et leurs modifications, sont publiés par extrait, aux frais des intéressés, dans les annexes au Moniteur belge.*

*L'extrait contient :*

*(...)*

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 75-76.

2° en ce qui concerne les actes relatifs à la nomination ou la cessation de fonctions des administrateurs, des personnes déléguées à la gestion journalière, des personnes habilitées à représenter l'association et des commissaires, les indications visées à l'article 9 ;

(...)

4° en ce qui concerne les actes et décisions relatives à la nomination et à la cessation de fonctions des liquidateurs, les indications visées à l'article 23, alinéa 2.

(...)

§ 3. Les actes, documents et décisions dont le dépôt est prescrit par le présent titre ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de leur dépôt ou, lorsque la publication en est également prescrite par le présent titre, à partir du jour de leur publication aux annexes au Moniteur belge, sauf si l'association prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance. Les tiers peuvent néanmoins se prévaloir des actes, documents et décisions dont le dépôt ou la publication n'ont pas été effectués. Pour les opérations intervenues avant le trente et unième jour qui suit celui de la publication, ces actes, documents et décisions ne sont pas opposables aux tiers qui prouvent qu'ils ont été dans l'impossibilité d'en avoir connaissance.

En cas de discordance entre le texte déposé et celui qui est publié aux annexes au Moniteur belge, ce dernier n'est pas opposable aux tiers. Ceux-ci peuvent néanmoins s'en prévaloir, à moins que l'association ne prouve qu'ils ont eu connaissance du texte déposé ».

## 4. REMUNERATION DU COMMISSAIRE

(Cf. aussi *supra*, Partie 6 Déontologie, Chapitre 5: Relations avec la clientèle et honoraires.)

### 4.1 Modification des honoraires en cours de mandat

#### 4.1.1 Principes

L'article 134, § 2 du Code des sociétés prévoit que les émoluments des commissaires consistent en une somme fixe établie au début de leur mandat par l'assemblée générale. Selon cette même disposition, les émoluments ne peuvent être modifiés que du consentement des parties <sup>(1)</sup>.

#### 4.1.2 Cas d'application

##### A. Changement substantiel de l'activité de la société

Le Conseil considère que la modification des honoraires résultant d'un changement substantiel de l'activité de la société doit être considérée comme une nécessité au regard de l'article 134, § 2 du Code des sociétés. Il n'y a pas d'objection à ce que cette augmentation soit prévue dès la date de nomination, en fonction du plan stratégique de l'entreprise pour autant que ceci résulte d'une décision non ambiguë de l'assemblée générale et que des montants fixes soient consignés dans le procès-verbal de cette assemblée <sup>(2)</sup> (cf. *supra*, point 2.7 Cessation des fonctions de commissaire de l'entité absorbée).

##### B. Constitution d'un conseil d'entreprise

Le Conseil a été saisi par un confrère exerçant des fonctions de commissaire dans une société où, en cours de mandat, un conseil d'entreprise a été constitué. La société estimait ne pas être responsable d'une situation qui mettrait le commissaire dans l'impossibilité de remplir sa mission vis-à-vis du conseil d'entreprise et n'envisageait pas d'accorder au commissaire une augmentation immédiate de ses émoluments. Le Conseil a adressé au confrère la réponse suivante.

L'article 134, § 2 du Code des sociétés prévoit que les émoluments des commissaires consistent en une somme fixe établie au début de leur mandat par l'assemblée générale. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties.

---

(1) L'article 134, § 1er a été modifié par l'article 4, de l'Arrêté Royal du 25 avril 2007, M.B. 27 avril 2007, afin de prévoir la publicité des honoraires en annexe aux comptes annuels pour toutes les sociétés ayant un commissaire.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 66.

Cette somme fixe forfaitaire doit permettre au réviseur d'entreprises d'effectuer ses travaux conformément aux normes générales de révision en considération de la situation qui prévaut au moment de la désignation du commissaire. Si la structure de l'entreprise vient à être modifiée de façon fondamentale, que ce soit à l'occasion d'une opération de fusion, d'une restructuration ou d'une croissance justifiant la mise en place d'un conseil d'entreprise, il peut s'avérer impossible de poursuivre l'exercice de la mission de révision dans les conditions déterminées au début de celle-ci.

L'article 158 du Code des sociétés prévoit que : « *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 (...)* ». Cette disposition ne peut trouver application que dans la mesure où les travaux complémentaires, y compris l'établissement de rapports et l'assistance aux réunions, ont pu être estimés au début de la mission de contrôle. Il paraît impossible de faire application de cette disposition lorsque le conseil d'entreprise est mis en place au cours de l'exécution du mandat de commissaire.

Cette situation pourrait être réglée de deux façons. Soit, l'assemblée générale est appelée à modifier le montant de la rémunération du commissaire, soit on pourrait envisager de faire application de l'article 134, § 3, 4 et 5 du Code des sociétés permettant la rémunération du commissaire par des émoluments spéciaux pour des missions particulières, en considération du fait que cette mission n'était pas prévisible au moment où l'assemblée générale a déterminé la somme fixe relative à l'exécution de la mission du commissaire.

Le Conseil de l'Institut considère que la première de ces deux possibilités est sans conteste la plus logique et juridiquement la moins contestable.

Dans la mesure où des prestations sont requises alors que l'assemblée générale n'est pas encore en mesure d'adapter le montant des honoraires, il n'est pas exclu que le conseil d'administration puisse attribuer temporairement au commissaire des émoluments spéciaux en vertu de l'article 134, § 3 du Code des sociétés, pour couvrir les frais afférents à l'intervention du commissaire auprès du conseil d'entreprise.

Dans la mesure où le commissaire ne pourrait trouver un accord avec l'assemblée générale, qui, selon l'article 134, § 2 du Code des sociétés, fixe les émoluments du commissaire garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, il lui appartiendrait d'en tirer toutes les conclusions quant aux possibilités d'acquitter avec la diligence requise la mission de révision qui lui avait été confiée. En toute hypothèse, il ne fait aucun doute que la responsabilité du commissaire qui accepterait de poursuivre son mandat serait pleine et entière tant vis-à-vis de l'assemblée générale que vis-à-vis du conseil d'entreprise<sup>(1)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 43-44.

## 4.2 Honoraires fixés par le président du tribunal

### 4.2.1 Principes

Dans un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles<sup>(1)</sup>, il a été rappelé que si la fixation des émoluments des commissaires relève normalement de la liberté des parties concernées conformément au principe de l'autonomie de la volonté, cette règle ne s'applique pas dans le cas où les commissaires sont nommés par le président du tribunal de commerce conformément à l'article 131 du Code des sociétés qui laisse ce soin à ce dernier lorsque le président est amené à nommer lui-même le commissaire, à défaut de commissaire ou lorsque tous les commissaires se trouvent dans l'impossibilité d'exercer leurs fonctions, et qu'il n'est pas immédiatement pourvu à leur nomination ou à leur remplacement.

Il convient de déterminer des rémunérations qui ne soient pas inférieures à celles auxquelles les commissaires peuvent prétendre en raison de leurs qualifications, de la complexité de leurs tâches et de l'importance des prestations nécessaires à l'accomplissement de leur mission, tout en garantissant, conformément à l'article 134, § 2 du Code des sociétés, le respect des normes établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

L'estimation de budget « temps » pris en considération pour fixer les émoluments des commissaires doit couvrir avec autant de précision que possible le nombre d'heures indispensables à l'accomplissement de la mission légale.

Selon cette même Cour d'appel, les émoluments des commissaires ne peuvent être fixés par le président du tribunal de commerce que pour leur permettre d'accomplir les missions prévues par le Code des sociétés.

### 4.2.2 Cas d'application

#### A. Augmentation d'émoluments

Un membre a interrogé le Conseil de l'Institut pour savoir si le réviseur d'entreprise était autorisé à demander à l'assemblée générale de voter des augmentations d'émoluments lorsque le montant fixé dans la décision du président du tribunal de commerce qui le nomme, est insuffisant au vu des besoins du contrôle.

Après avoir consulté la Commission juridique, le Conseil de l'Institut a considéré que la décision du président du tribunal de commerce ne peut être modifiée totalement ou partiellement que par le président du tribunal de commerce lui-même. En dehors de cette hypothèse, la modification des émoluments du commissaire ne peut intervenir qu'après une confirmation de la nomination par l'assemblée générale sur présentation du conseil d'entreprise. Si cette procédure intervient avant l'expiration de la première année de mandat du

---

(1) Bruxelles, 6 juin 1996, *R.D.C.*, 1998, p. 597.

commissaire, l'augmentation de la rémunération pourrait avoir un effet immédiat<sup>(1)</sup>.

## B. Désignation *pro deo*

Dans un autre cas, le Conseil<sup>(2)</sup> a été consulté par un membre qui avait été désigné *pro deo* par un tribunal, dans le but de savoir s'il était obligé d'exercer la mission qui lui est confiée dans de telles conditions. Le Conseil a formulé l'avis suivant.

La réglementation relative à la profession de réviseur d'entreprises ne comprend aucune disposition légale ou réglementaire concernant le *pro deo*<sup>(3)</sup>. En conséquence, le *pro deo* est une démarche volontaire inhérente à la philosophie de la profession libérale dans des circonstances exceptionnelles qui concernent des personnes physiques en état de besoin.

De l'avis du Conseil, il serait inacceptable que le *pro deo* soit imposé par une autorité quelconque, en dehors d'un cadre légal déterminé, car ceci interdirait au professionnel de facturer ses prestations même s'il apparaissait ultérieurement que les parties peuvent honorer les travaux effectués.

## 4.3 Rémunération du commissaire dans un groupe de sociétés

L'Institut a été interrogé<sup>(4)</sup> pour savoir dans quelle mesure il est conforme à la loi que la rémunération du commissaire dans les différentes filiales d'un groupe de sociétés soit supportée par la maison-mère d'une société contrôlée. La Commission juridique a estimé que cette technique est admissible dans la mesure où tous les éléments du statut du commissaire prévu par la loi sont dûment respectés : nomination par l'assemblée générale, fixation des honoraires par ladite assemblée générale.

La Commission juridique rappelle en effet que l'article 134, § 2 du Code des sociétés détermine clairement que l'assemblée générale de la société contrôlée doit déterminer le montant des honoraires qui doit en outre permettre de respecter les normes de révision. Le contrat qui lie la société et le commissaire relève de la compétence de l'assemblée générale de la société filiale et ne peut engager la société-mère. Toutefois, la Commission considère que ce contrat peut fixer les modalités de facturation et de paiement des honoraires. Dans ce

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 66-67.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 44-45.

(3) La seule exception découle indirectement de l'article 28, § 1er, alinéa 2 de la loi du 22 avril 1999 selon lequel le Conseil de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux peut déterminer les règles selon lesquelles les experts-comptables externes rendent une première consultation gratuite aux entreprises qui la demandent dans le cours de leur première année d'activité.

(4) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 225-226.

contexte, il ne paraît pas exclu que les parties conviennent de ces modalités sous réserve de contraintes déontologiques.

Du point de vue juridique, trois conditions paraissent en tout cas requises :

- l'assemblée générale de la société contrôlée doit avoir expressément accepté les modalités de facturation ;
- le montant des honoraires du commissaire doit être fixé par cette même assemblée générale et permettre le respect des normes ;
- le commissaire (c'est-à-dire le réviseur d'entreprises inscrit au registre public de l'IRE) perçoit effectivement la totalité des honoraires fixés par l'assemblée qui lui permettront de mettre en œuvre le programme de révision dans le respect des normes.

#### **4.4 Honoraires non fixés par l'assemblée générale**

En application de l'article 134, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, l'assemblée générale détermine les émoluments des commissaires. Si aucun émolument n'a été fixé, quelles conséquences faut-il en tirer sur le plan de la validité de la nomination ?

Après avoir interrogé la Commission juridique, le Conseil <sup>(1)</sup> a constaté que l'absence de rémunération fixée par l'assemblée générale ne peut conduire à la nullité de la nomination, vu que l'article 130 du Code des sociétés limite la sanction de nullité à la violation des dispositions contenues dans l'alinéa 1<sup>er</sup> du même article 130, à savoir que les commissaires doivent être nommés parmi les réviseurs d'entreprises inscrit dans le registre public de l'IRE, par l'assemblée générale.

Par contre, l'absence de rémunération fixée par l'assemblée générale aura nécessairement des conséquences sur la possibilité de rémunérer le mandat du commissaire. En effet, aucun paiement ne pourra être fait au commissaire avant que l'assemblée générale ait fixé le montant de ces émoluments. Si des honoraires étaient versés nonobstant le fait qu'aucune décision de l'assemblée générale n'a été prise, ceux-ci pourraient être considérés comme une avance en attendant une décision ultérieure de l'assemblée générale ; or l'article 134, § 6 du Code des sociétés interdit à la société de consentir des avances au commissaire.

Cette disposition est sanctionnée pénalement par l'article 170, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés, tant dans le chef des administrateurs et des gérants que des commissaires. Cette sanction pénale n'est toutefois pas applicable aux associations.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 68.

## 4.5 Effet du non-paiement des honoraires sur l'exercice de la mission

Le Conseil <sup>(1)</sup> a eu connaissance d'un cas dans lequel le commissaire avait décidé de cesser toute prestation de contrôle par suite du non-paiement de ses honoraires par la société. Ce confrère avait fait savoir au directeur de la société son « souhait » de ne plus procéder à aucun contrôle avant apurement du solde des émoluments qui lui étaient dus. N'ayant pas obtenu satisfaction, et n'ayant pas reçu les comptes annuels de l'exercice en cours, plus aucune prestation n'a été effectuée.

Le Conseil n'a pu accepter l'attitude du confrère. Le non-paiement des honoraires n'est pas en soi un obstacle à l'accomplissement du mandat. Dans un tel cas, le commissaire devrait informer l'assemblée générale, au besoin la convoquer ou donner sa démission après lui avoir adressé un rapport approprié.

## 4.6 Rémunération de prestations exceptionnelles ou de missions particulières

(Cf. Partie 6, Chapitre 2, point 4., particulièrement le point 4.1.4.)

## 4.7 Durée d'exercice du mandat et rémunération

Des demandes sont régulièrement adressées au Conseil <sup>(2)</sup> sur le point de savoir comment il convient de calculer les honoraires à l'occasion de la cessation d'un mandat de commissaire. La Commission des Questions éthiques a étudié ce problème et rappelle les trois principes suivants :

- a) Les honoraires du commissaire sont fixés, en application de la loi, pour la durée de son mandat, c'est-à-dire trois ans. Les modalités de facturation des honoraires relèvent de la convention des parties. Le Conseil a recommandé à cet égard que le commissaire établisse une lettre de mission, même pour un mandat de commissaire, dans laquelle ces modalités sont expressément prévues.
- b) Lorsque, avant l'expiration de la durée du mandat, un collège est constitué (cf. *infra*, point 5.2.2 Nomination d'un second commissaire en cours de mandat du commissaire en fonction), l'intervention d'un second confrère ne peut avoir une influence sur les honoraires du commissaire en fonction. Si une démission intervient avant l'expiration du délai de trois ans, il appartiendra aux parties de déterminer conventionnellement les honoraires

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1983, p. 55.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 136-137.

qui reviennent au commissaire qui met fin anticipativement à son mandat conformément aux règles figurant dans la lettre de mission.

- c) Enfin, si le Conseil peut se montrer d'accord avec le principe de l'acquisition des honoraires au prorata du temps écoulé, il estime que ce principe n'est pas d'ordre public et que l'on doit aussi tenir compte de l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994) selon lequel : « *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.* ». Dès lors, il conviendrait de tenir compte également de la partie du programme de révision qui a été terminée et de celle qui doit encore être accomplie.

#### **4.8 Exercice d'une durée supérieure à 12 mois**

Le Conseil <sup>(1)</sup> a été interrogé sur la rémunération à laquelle peut prétendre un commissaire dans la première année de mandat lorsque la durée de l'exercice dépasse 12 mois.

Il faut considérer que la décision de l'assemblée générale qui fixe les honoraires du commissaire doit prendre cette situation en considération. Le principe de la somme fixe ne fait pas obstacle à ce que le montant fixé prenne en considération des circonstances spécifiques liées à la durée d'un exercice social. *A contrario*, on peut constater que le commissaire ne serait pas autorisé à adresser un état complémentaire d'honoraires par rapport au montant fixe déterminé par l'assemblée générale, en considération de la durée du premier exercice.

#### **4.9 Rémunération des prestations liées à l'attestation de la liasse de consolidation**

S'agissant d'une société filiale d'un groupe qui établit des comptes consolidés, la question a été posée au Conseil <sup>(2)</sup> de savoir si un état complémentaire d'honoraires pouvait être adressé à la société en cours d'exercice pour l'audit de la liasse de consolidation.

Il convient tout d'abord de déterminer dans quelle mesure la décision de l'assemblée générale confirmée par la lettre de mission du commissaire considère que ces travaux sont inclus dans la rémunération fixée par l'assemblée générale. Si conventionnellement, le montant d'honoraires déterminé par l'assemblée générale couvre aussi bien l'attestation des comptes annuels et celle de la liasse de consolidation, il serait contraire au contrat d'adresser un état complémentaire d'honoraires. Si par contre, une telle conclusion ne se déduit pas

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 137.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 138.

de la décision de l'assemblée générale, on ne peut pas considérer que l'attestation d'une liasse de consolidation fasse, par nature, partie de la mission déterminée par l'article 142 du Code des sociétés. Cette mission peut être considérée comme une prestation exceptionnelle ou une mission particulière susceptible d'être rémunérée par des émoluments spéciaux, c'est-à-dire distincts de la somme fixe déterminée par l'assemblée générale (art. 134, § 3, 4, et 5 C. Soc.).

#### 4.10 Frais de déplacement et frais de bureau

La rémunération du commissaire consiste en une somme fixe qui est déterminée par l'assemblée générale au début et pour la durée de la mission du commissaire. Il est essentiel de rappeler que toute infraction à cette disposition fait l'objet d'une sanction pénale (art. 170, 2° C. Soc.), tout au moins dans le contexte d'une société.

En ce qui concerne les frais de bureau, la rémunération du commissaire telle qu'elle est établie par l'assemblée générale, doit comprendre les honoraires qui sont nécessaires à l'exécution de l'ensemble de ses travaux. Pour le Conseil, il est dès lors inacceptable que l'assemblée générale détermine la rémunération du commissaire hors les frais de bureau.

En ce qui concerne les frais de déplacement, la situation paraît moins claire.

En renvoyant à une Circulaire du 3 mars 1956, le Conseil de l'Institut a antérieurement exprimé l'avis que « *les frais de déplacement exposés en Belgique doivent être inclus dans la rémunération. Seuls les frais de déplacement à l'étranger peuvent être remboursés en dehors de la rémunération* ».

Le Conseil estime <sup>(1)</sup> que ce point de vue demeure toujours d'application. Il s'interroge cependant sur l'article 134, § 6, du Code des sociétés dans lequel il est expressément fait interdiction au commissaire de recevoir de la part de la société, un avantage de quelque forme que ce soit en dehors de ses honoraires. Les frais de déplacement ne peuvent en aucune manière être considérés comme des honoraires complémentaires destinés à couvrir directement ou indirectement les coûts d'exécution de la mission légale. Les frais de déplacement à l'étranger pourraient donc être remboursés séparément. Ces coûts doivent cependant demeurer raisonnables et être directement liés à l'exécution de la mission du commissaire.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 39.

## 4.11 Adaptation des émoluments

La somme fixe, telle que déterminée par l'assemblée générale, peut être modifiée pour autant que les deux parties en conviennent (art. 134, § 2 C. Soc.).

En conséquence, un état d'honoraires complémentaires est acceptable pour autant que l'assemblée générale l'ait approuvé et que le paiement intervienne seulement après cette approbation. En effet, si le paiement intervenait avant que l'assemblée générale n'ait donné son accord à l'état d'honoraires complémentaires, ce paiement pourrait être considéré comme une avance. Or, en application de l'article 134, § 6, du Code des sociétés, les avances au commissaire sont expressément interdites.

En pratique, il arrive que l'assemblée générale soit invitée à adapter le montant des honoraires en fonction d'une modification fondamentale de la structure de la société, par exemple, par suite d'une fusion ou d'une croissance qui implique l'élection d'un conseil d'entreprise (*cf. supra*, point 4.1 Modification des honoraires en cours de mandat).

Dans ces circonstances, il se peut que la mission ne puisse pas être poursuivie aux conditions qui ont été négociées lors de son acceptation. L'adaptation des honoraires est alors possible pour autant qu'un accord préalable ait pu être atteint entre d'une part, l'assemblée générale et d'autre part, le commissaire. On peut remarquer que la possibilité d'une adaptation d'un commun accord découle expressément de la loi, en manière telle que l'on peut toujours en faire usage même si ceci n'a pas été expressément prévu au début de la mission<sup>(1)</sup>.

## 4.12 Délai de prescription de l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises

La Commission juridique est d'avis<sup>(2)</sup> que l'action en paiement des honoraires du réviseur d'entreprises se prescrit au terme de dix ans.

L'article 2262 du Code civil prévoit en effet que toutes les actions personnelles (*cf. action en paiement*) sont prescrites au terme de dix ans.

Cependant, en vertu de l'article 2276*ter*, § 2 du Code civil, l'action des experts en paiement de leurs frais et honoraires se prescrit au terme de cinq ans. Or, un tribunal peut désigner un réviseur d'entreprises en qualité d'expert, à la demande, par exemple, d'une minorité d'actionnaires. Lorsque tel est le cas, la Commission juridique est d'avis qu'il y a lieu d'appliquer la prescription au terme de cinq ans.

Si une citation en justice, un commandement ou une saisie a été signifié à celui qu'on veut empêcher de prescrire (p. ex. le débiteur du réviseur d'entreprises) la prescription est interrompue (art. 2244 C. civ.). La simple déclaration par une

---

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 1997, p. 40-41.*

(2) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 2001, p. 242.*

partie (le réviseur d'entreprises) qu'elle réserve son droit d'intenter ultérieurement une action en justice ne constitue pas une cause d'interruption de la prescription de cette action (Cass., 5 avril 1957).

L'interruption, par une citation en justice, de la prescription d'une action se prolonge jusqu'à la clôture de l'instance (Cass., 11 janvier 1957).

Il y a lieu également de se référer à l'article 198, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés qui prévoit : « *Sont prescrites par cinq ans : (...) toutes actions contre les (...) commissaires, (...) pour faits de leurs fonctions, à partir de ces faits ou, s'ils ont été celés par dol, à partir de la découverte de ces faits.* ».

### 4.13 Indexation de la rémunération du commissaire

L'indexation des émoluments n'est pas automatique mais doit être prévue dans la décision de l'assemblée générale ou du président du tribunal de commerce.

Si le procès-verbal de l'assemblée générale relative à la nomination et à la rémunération du commissaire ne mentionne pas l'indexation, l'indexation n'est pas applicable. C'est à la prochaine assemblée générale de décider de l'indexation. Il est dans l'intérêt du commissaire de veiller à cette question.

D'ailleurs, le commissaire peut dans sa lettre de mission demander de bien vouloir libeller cette clause, le cas échéant lors de la délibération de l'assemblée générale, comme suit : « *La rémunération des fonctions est fixée à ... EUR indexés.* ».

L'indexation sera par ailleurs également prévue dans la lettre de mission dont l'usage est recommandé par le Conseil au réviseur d'entreprises. Ainsi, dans la lettre de mission, il est préférable de prévoir expressément que : « *Le montant mentionné ci-dessus fera l'objet d'une indexation annuelle en fonction de l'augmentation annuelle de l'indice des prix du mois qui précède l'assemblée générale. Par ailleurs, si des modifications importantes intervenaient dans la structure de la société, il est convenu que nous envisagerions de commun accord la révision du montant précité.* » et que : « *Le montant des honoraires afférent au contrôle des comptes consolidés serait également soumis à l'assemblée générale. Il s'élèverait au montant de ... EUR. Le mode de facturation ainsi que l'indexation mentionnée ci-dessus sont d'application.* »<sup>(1)</sup> (cf. *supra*, point 1.3 Exemple de lettre de mission pour un mandat de commissaire).

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 243-244.

#### **4.14 Caractère privilégié ou non des honoraires complémentaires dans une entreprise en difficultés**

La question a été soumise à la Commission juridique de savoir si les honoraires complémentaires au mandat de commissaire relatifs à des prestations réalisées dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés <sup>(1)</sup> dans une société qui est mise en liquidation, sont possibles, et si oui, si les créances y relatives ont un caractère privilégié.

L'article 134, § 3, du Code des sociétés prévoit que : « *Les montants des émoluments liés aux prestations exceptionnelles ou aux missions particulières accomplies au sein de la société dont le commissaire contrôle les comptes annuels, visée à l'article 142, par le commissaire d'une part, et par une personne liée au commissaire d'autre part, sont mentionnés en annexe aux comptes annuels, selon les catégories suivantes :*

- 1° autres missions d'attestation,
- 2° missions de conseils fiscaux, et
- 3° autres missions extérieures à la mission révisoriale. ».

La Commission juridique est d'avis <sup>(2)</sup> que les missions dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés peuvent être des prestations exceptionnelles ou missions particulières et ceci sur la base de la théorie de l'imprévision. Selon cette théorie, les situations réglées par un contrat doivent s'entendre comme ne comprenant pas celles qui seraient considérées par la majorité des personnes raisonnables comme imprévisibles.

Les missions susmentionnées ne seraient par contre pas exceptionnelles quand, au moment de la nomination du commissaire de la société, elle se trouvait déjà face à de graves difficultés financières.

Les honoraires complémentaires pour travaux accomplis dans le cadre des articles 138 et 633 du Code des sociétés doivent par ailleurs être mentionnés dans l'annexe aux comptes annuels.

Il s'agit de créances qui n'ont en principe pas un caractère privilégié, mais qui sont dans la plupart des cas chirographaires.

#### **4.15 Publication des émoluments du commissaire**

L'arrêté royal du 27 avril 2007 <sup>(3)</sup> a introduit l'obligation de mentionner dans l'annexe au schéma complet des comptes annuels (article 91 de l'A.R. du 30 janvier 2001 et dans le schéma abrégé (art. 94 de l'A.R. du 30 janvier 2001), ainsi que dans l'annexe aux comptes consolidés (art. 165 de l'A.R. du 30 janvier

---

(1) Ces articles ne s'appliquent pas en principe aux associations.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 76-77.

(3) *M.B.*, 14 mai 2007.

2001) des informations complémentaires relatives au commissaire et aux personnes avec lesquelles il est lié<sup>(1)</sup>.

Les indications à mentionner dans l'annexe sont les suivantes :

- les émoluments du commissaire ;
- les émoluments pour prestations exceptionnelles ou missions particulières accomplies au sein de la société par le commissaire, selon les catégories suivantes : autres missions d'attestation, missions de conseils fiscaux, et autres missions extérieures à la mission révisoriale ;
- les émoluments pour prestations exceptionnelles ou missions particulières accomplies au sein de la société par des personnes avec lesquelles le commissaire est lié, selon les catégories suivantes : « autres missions d'attestation, missions de conseils fiscaux, et autres missions extérieures à la mission révisoriale » ;
- les mentions requises en application de l'article 133, § 6 du Code des sociétés.

Les nouveaux articles 91 et 94 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne précisent pas quelles sont les sociétés visées par cette obligation, puisque le champ d'application est prévu par l'article 134, § 2, du Code des sociétés, c'est-à-dire toutes les sociétés ayant nommées un commissaire.

Par conséquent, toutes les sociétés ayant un commissaire doivent dorénavant mentionner dans l'annexe aux comptes annuels les émoluments du commissaire.

Le nouvel article 91 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne précise pas la manière dont doivent être indiqués les honoraires « consolidés » des sociétés qui font l'usage de l'exemption de consolidation (art. 113 C. Soc.) et de celles qui sont automatiquement exemptées de consolidation (« petit groupe » art. 112 C. Soc.).

Par conséquent, la mention des honoraires « consolidés » dans l'annexe aux comptes annuels des sociétés susmentionnées doit être faite sous la forme de texte libre.

Dans les cas des ASBL, AISBL et fondations, la mention appropriée doit être introduite sous forme de texte libre pour la première fois en annexe aux comptes annuels clos à partir du 30 juin 2007.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 113-115

## 5. EXERCICE DE LA MISSION

### 5.1 Notion de permanence dans la mission de révision

L'objectif de l'audit est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sur l'image fidèle des états financiers conformément à un référentiel comptable applicable (ISA-200, « *Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements* »). La procédure d'audit implique plusieurs phases dont l'exécution peut s'étaler dans le temps mais l'opinion sur laquelle l'auditeur engage sa responsabilité s'exprime exclusivement par la signature du rapport de révision.

A la suite de C. RESTEAU, la doctrine juridique <sup>(1)</sup> souligne que le droit d'investigation des commissaires s'exerce de manière permanente. Ce serait cependant à tort qu'on en déduirait une obligation de contrôle permanent de la comptabilité. Le fait que le commissaire ait le droit d'exercer des investigations à tout moment ne contredit pas l'idée qu'il puisse organiser sa mission par période, ni qu'il puisse procéder par sondages.

La vocation permanente à effectuer des vérifications signifie que le commissaire doit s'organiser de manière à être rapidement informé de tout événement important pour l'exercice de sa mission. La loi impose seulement aux dirigeants de communiquer au commissaire la situation semestrielle et le projet de comptes annuels (art. 137 et 143 C. Soc.). Pour le reste, une concertation avec ces dirigeants et des contacts réguliers avec l'entreprise sont nécessaires pour garantir l'information du commissaire. On pourrait adresser des reproches légitimes au confrère qui s'abstiendrait de provoquer lui-même ces contacts avec l'entreprise et qui se contenterait d'effectuer des contrôles sur les documents qui lui sont spontanément remis par les dirigeants. En procédant de la sorte, il risquerait de ne pas être en mesure de réagir si une situation requérant son intervention venait à se produire.

La fonction de commissaire poursuit des objectifs plus larges que l'audit des comptes annuels. Ainsi par exemple, l'article 140 du Code des sociétés prévoit-il une procédure de notification immédiate aux organes légaux de la société, des infractions au droit des sociétés et aux statuts, constatées au cours de l'exercice. Ces responsabilités du commissaire s'exercent pendant toute la période au cours de laquelle il exerce son mandat.

Le Gouvernement soulignait aussi que « grâce à sa mission légale et permanente au sein de l'entreprise, le commissaire est familiarisé avec sa structure d'organisation et connaît sa situation de manière appropriée » (*Doc. parl.*, Ch. repr. 1995-1996, n° 329/12, p. 3). Le Gouvernement en déduit que le commissaire pourrait jouer un rôle spécifique dans la prévention des difficultés financières dans les entreprises.

---

(1) C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, 3e éd., t. II, Bruxelles, Swinnen, 1981, p. 1042 ; A. BENOIT-MOURY, « Les pouvoirs et les responsabilités des commissaires », *Rev. prat. soc.*, 1986, n° 6369, p. 5.

Ces responsabilités complémentaires à l'audit des comptes annuels n'entraînent elles-mêmes nullement l'obligation pour le commissaire d'assurer une présence continue au sein de l'entreprise dont les comptes sont soumis à son contrôle. Par contre, il ne serait sans doute pas conforme aux règles du droit des sociétés de limiter ses contacts avec la société aux seules exigences du contrôle des comptes annuels. Le commissaire doit s'organiser de manière à être rapidement informé de tout événement important pour l'exercice de sa mission. Il revient au commissaire lui-même de déterminer les moyens de la mise en œuvre de ce principe en fonction des circonstances et notamment de la taille de la société concernée <sup>(1)</sup>.

## 5.2 Collège de commissaires

### 5.2.1 *L'un des deux commissaires se trouve dans l'impossibilité de poursuivre l'exercice de sa mission*

La question a été posée au Conseil de savoir comment il faut 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'Institut).

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil a considéré qu'il y avait lieu de 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 collège, il est nécessaire de respecter la clause statutaire et de désigner un autre réviseur d'entreprises afin que le collège soit à nouveau en état de fonctionner. Si la désignation d'un collège résulte de la simple décision de l'assemblée générale, on examinera également si les statuts n'apportent pas une solution à ce genre de problème et à défaut, on considérera que la désignation d'un second réviseur d'entreprises en remplacement de celui qui a cessé ses fonctions ne s'impose pas à l'assemblée générale.

Deux aspects spécifiques doivent encore être pris en considération lorsque le fait intervient dans le courant d'un exercice.

Tout d'abord, est-il acceptable que le réviseur d'entreprises qui reste seul en fonction établisse le rapport de révision en fin d'exercice lorsque l'assemblée générale n'a pas été convoquée dans l'intervalle pour compléter la composition du collège ? A ce sujet, le Conseil considère que l'assemblée générale pourra refuser d'accepter le rapport qui lui est présenté par un seul commissaire lors de son assemblée générale ordinaire ; dans ce cas, elle désignera un membre supplémentaire du collège et ajournera ses travaux jusqu'à ce que rapport lui soit fait conformément à sa décision.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 129-130.

L'assemblée générale peut aussi accepter le rapport de révision qui lui est présenté par un seul commissaire et compléter la composition du collège pour l'avenir seulement.

En ce qui concerne le montant des honoraires, au cas où un second commissaire ne serait pas désigné, la question se pose de savoir dans quelle mesure l'assemblée générale peut ou doit modifier le montant fixé par des décisions antérieures. L'assemblée générale seule peut modifier une décision qu'elle a prise antérieurement, mais, pour des raisons pratiques, il n'existe aucune objection à ce que cette décision soit prise à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale et appliquée avec un effet rétroactif.

De l'avis du Conseil <sup>(1)</sup>, lorsque l'assemblée générale a déterminé une somme fixe d'honoraires couvrant l'exercice de la mission par le collège, on doit considérer que ce montant d'honoraires peut être acquis au commissaire qui effectue seul l'ensemble du travail de contrôle.

Des raisons objectives pourraient cependant conduire l'assemblée générale à revoir sa décision relative aux honoraires lorsque les conditions fixées lors de sa décision initiale ne sont plus rencontrées.

### *5.2.2 Nomination d'un second commissaire en cours de mandat du commissaire en fonction*

Dans une entreprise familiale, on souhaite, en cours de mandat du commissaire en fonction, nommer un second commissaire. Le commissaire en fonction se pose la question de savoir s'il doit accepter cette situation et quelles en sont les conséquences sur sa rémunération.

Même si le principe ne figure pas dans le Code des sociétés, dans la pratique, l'assemblée générale détermine le nombre de commissaires. On n'attend pas du commissaire en fonction qu'il donne son accord préalable pour la nomination d'un second commissaire.

Pour ce qui est des honoraires, la nomination d'un second confrère ne peut en principe avoir aucune influence sur les honoraires du commissaire en fonction. Ce montant ne peut être modifié en cours de mandat qu'avec l'accord des parties, c'est-à-dire du commissaire et de l'assemblée générale. Si les deux commissaires parviennent à un accord sur la répartition des tâches au sein du collège, ils peuvent, le cas échéant, se mettre d'accord au sujet des honoraires <sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 133-134.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 219.

### 5.3 Accès aux messages électroniques par le commissaire

La Commission juridique a été invitée <sup>(1)</sup> à prendre position sur l'accès par le commissaire aux messages électroniques, qui constituent des documents internes de la société.

Plus particulièrement, il peut être fait référence à l'article 137, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des sociétés : « *Les commissaires peuvent, à tout moment, prendre connaissance, sans déplacement, des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société. Ils peuvent requérir de l'organe de gestion, des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires.* ».

La question est de déterminer si les messages électroniques, qui constituent des documents internes, sont considérés comme des écritures de la société.

Enfin, la question se pose de savoir s'il ne serait pas possible de régler l'un ou l'autre point dans la « lettre de mission ».

Selon la Commission juridique, les messages électroniques doivent être considérés comme des documents et écritures de la société, au sens de l'article 137, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés.

En ce qui concerne les messages électroniques personnels, la Commission juridique attire l'attention sur le fait qu'en France, la Cour de cassation a décidé que les employeurs n'étaient pas autorisés à lire les messages électroniques de leurs travailleurs et encore moins de consulter les fichiers informatiques personnels de leurs travailleurs (Nikon France c. Onos, Cass. Soc., Arrêt n° 41-6410/2/01).

Le droit de contrôle dont bénéficie un employeur sur ses travailleurs ne contrebalance pas le droit de protection de la vie privée dont jouit le travailleur. En Belgique, l'employeur peut procéder au contrôle des messages électroniques sous certaines conditions et dans le respect de la vie privée des travailleurs à savoir que la prise de connaissance du contenu des messages électroniques non professionnels est interdite <sup>(2)</sup>.

Pour conclure, la Commission juridique estime donc que les messages électroniques doivent être assimilés aux documents et aux écritures de la société et que, par conséquent, le commissaire peut exiger d'en prendre connaissance, conformément à l'article 137, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés. Ceci n'implique pas que le commissaire soit tenu d'analyser systématiquement tous les courriels de la société.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 113-114.

(2) Arrêté royal du 12 juin 2002 rendant obligatoire la convention collective de travail n° 81 du 26 avril 2002, conclue au sein du Conseil national du Travail, relative à la protection de la vie privée des travailleurs à l'égard du contrôle des données de communication électronique en réseau, *M.B.*, 29 juin 2002.

## **5.4 Rôles respectifs du commissaire et de l'organe de gestion dans la préparation des comptes annuels**

*« Le commissaire ne participe pas au processus d'arrêté des comptes annuels. Sa responsabilité porte sur le contrôle des documents tels qu'ils ont été arrêtés par l'organe d'administration de l'entreprise. Il portera son jugement en toute indépendance sur les documents tels qu'ils lui sont présentés »* (par. 1.2. de la Recommandation de révision « Contrôle des formalités d'arrêté, d'approbation et de publication des comptes annuels et consolidés » (6 septembre 1996)).

*« Ce principe ne porte pas préjudice à la possibilité d'intervention préventive de la part du commissaire. Tout au long de l'exercice, le commissaire pourra fournir ses conseils en vue d'éviter que certaines opérations ou informations ne soient présentées dans les comptes annuels d'une manière telle qu'il doive émettre des réserves sur le respect de la réglementation comptable ou sur l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats »* (par. 1.3. de la Recommandation de révision du 6 septembre 1996).

Il faut en la matière garder à l'esprit les dispositions de l'article 133 du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 4 avril 2003 délimitant les activités incompatibles (services non audit) (*cf. supra*, Partie 6, Chapitre 2, point 3.1).

## **5.5 Contrôle des comptes annuels déposés**

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises souhaite attirer l'attention des membres sur les contrôles arithmétiques et logiques qui sont effectués par la Banque Nationale de Belgique sur les comptes annuels déposés. La liste de ces contrôles est régulièrement publiée dans le *Moniteur belge*.

Dans tous les cas, le réviseur d'entreprises devra inclure dans son programme de travail l'examen du fait que les comptes annuels déposés correspondent complètement avec les comptes annuels qui ont fait l'objet de son contrôle. En cas de divergence éventuelle, il devra en tirer les conclusions nécessaires. Grâce aux moyens technologiques actuels, plus particulièrement grâce au cd-rom diffusé par la Banque Nationale ou la consultation « *on line* » sur son site internet : [www.bnb.be](http://www.bnb.be), il est relativement simple d'identifier les comptes annuels qui ont éventuellement fait l'objet d'une correction par la Centrale des bilans. De plus, en cas d'erreur substantielle, la Banque Nationale de Belgique en fera la communication au commissaire.

Par ailleurs, même si les administrateurs sont seuls responsables de la concordance des comptes déposés avec ceux soumis au commissaire et approuvés par l'assemblée générale, le Conseil considère que les réviseurs d'entreprises doivent tout mettre en œuvre en vue de veiller à ce que les comptes annuels déposés réunissent les conditions de forme requises et soient en concordance avec les chiffres qui ont fait l'objet de leur contrôle.

Le Conseil recommande aux membres d'inclure systématiquement les contrôles de la Banque Nationale dans leur programme de travail. Les comptes annuels déposés et le rapport de révision qui les accompagne sont en effet la vitrine la plus importante pour les réviseurs d'entreprises. Cette constatation s'impose d'autant plus que trop souvent le commissaire n'est pas consulté à l'occasion du dépôt des comptes annuels. Il en résulte que des documents incomplets ou même erronés font l'objet d'un dépôt. Le Conseil recommande dès lors que le commissaire s'efforce d'obtenir de l'organe de gestion concernée qu'il lui soumette les comptes annuels à publier avant leur dépôt<sup>(1)</sup>.

## 5.6 L'exercice successivement du mandat de commissaire et de liquidateur au sein de la même entité

Ce sujet fait l'objet d'une analyse dans la Partie 6, Chapitre 2, point 3.6.1 ; cf. aussi *infra*, point 8.2 relativement à la décharge.

La question a été posée à la Commission juridique de savoir si un réviseur d'entreprises à la suite de son mandat de commissaire peut exercer celui de liquidateur dans la même société. Dans le cas présent, le commissaire souhaitait, avant d'être nommé comme liquidateur, être remplacé par l'assemblée générale en tant que commissaire par un autre réviseur d'entreprises. La Commission juridique a rendu l'avis suivant<sup>(2)</sup>.

### 5.6.1 Liquidation et poursuite du mandat de commissaire

Lors de la mise en liquidation, le mandat du commissaire ne vient pas à expiration. Cela signifie que le commissaire reste au moins en fonction jusqu'à la fin de son mandat de trois ans. C'est – et cela reste – la mission du commissaire d'effectuer le contrôle des comptes annuels chaque année (art. 142 C. Soc.) et de rédiger, à propos des comptes annuels, un rapport de révision (art. 143 C. Soc.), bien que l'entité soit en liquidation.

La législation ne prévoit pas que le liquidateur doive soumettre, « à l'approbation » de l'assemblée générale des actionnaires, les comptes annuels contrôlés par le commissaire.

Lorsque la durée du mandat est expirée et que la liquidation n'est pas encore terminée à ce moment, l'assemblée générale des actionnaires doit décider entre les alternatives suivantes : soit le mandat du commissaire est renouvelé, soit un nouveau commissaire est désigné, soit aucun commissaire n'est désigné (pour autant que la société ne réponde plus aux critères requérant la désignation d'un commissaire).

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 256.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 69-70.

Conformément à l'article 135 du Code des sociétés, le commissaire ne peut être révoqué au cours de son mandat, sous peine de dommages et intérêts, que pour des justes motifs par l'assemblée générale. Par contre, il peut démissionner en cours de mandat lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission.

### 5.6.2 *Indépendance du commissaire*

Le § 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 est d'avis que, par les termes « *mandat d'administrateur, de gérant, de membre du conseil de direction ou de membre du conseil de surveillance ou toute autre fonction* », le législateur a voulu interdire quelque fonction que ce soit au sein de l'entité contrôlée ou des sociétés ou personnes liées ; en d'autres mots, il a voulu instaurer une interdiction d'une 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.

### 5.6.3 *Conclusion*

De ce qu'il 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 aux dispositions de l'article 133, § 3 (*cooling-off period*) du Code des sociétés.

## 5.7 Liquidation volontaire et comptes annuels afférents à la gestion des anciens administrateurs

Le Conseil a été interrogé pour savoir si le commissaire devait encore accomplir certaines tâches de contrôle après la mise en liquidation d'une société. Après consultation de la Commission juridique, il a émis l'avis suivant <sup>(1)</sup>. Le présent avis ne concerne que l'hypothèse d'une liquidation volontaire.

### 5.7.1 Généralités

- a) Il est généralement admis en Belgique que lorsque la dissolution de la société intervient au cours d'un exercice social, les gérants et les administrateurs ont le devoir d'établir les comptes annuels pour la période, déjà expirée, de l'exercice durant lequel la société a été mise en liquidation (dans l'hypothèse où la dissolution ou la nullité ne correspond pas avec la fin de l'exercice) (*Bull. CNC*, n° 24, septembre 1989, p. 6). Il en va *a fortiori* de même des comptes de l'exercice précédent, s'ils n'ont pas encore été arrêtés et approuvés (J. VAN RYN et J. HEENEN, *Principes de droit commercial*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1976, n° 1074 ; *Droit commercial*, in *Novelles*, t. III, n° 4816 ; *Etude, Rev. prat. soc.* 1984, p. 1 et s. ; C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, t. IV, Bruxelles, Swinnen, 1981, p. 149).

Cette solution est justifiée par le fait que les administrateurs ont le devoir d'achever l'exécution de leur mission (art. 1991, al. 2, 2007 et 2010 C. civ.) et de rendre compte de leur gestion (art. 1993 C. civ.).

L'on ajoute que « les liquidateurs n'ont pour mission que de liquider » et que l'établissement des comptes annuels relatifs à la gestion de la société, antérieurement à la mise en liquidation n'entre pas dans leurs attributions (*Novelles*, t. III, n° 4816). Toutefois, ils ont le devoir de mettre à la disposition des administrateurs et commissaires les moyens matériels nécessaires à l'établissement et au contrôle des comptes annuels.

- b) Les liquidateurs établissent chaque année les comptes annuels jusqu'à la date de clôture de la liquidation et les soumettent à l'assemblée générale (art. 193 C. Soc.). A l'assemblée générale extraordinaire (devant notaire) qui décide de dissoudre la société, les actionnaires peuvent également s'exprimer sur l'approbation des comptes annuels et la décharge des administrateurs et du commissaire. Dans la plupart des cas, les comptes annuels ne sont pas encore prêts au moment d'une telle assemblée générale. L'approbation des comptes annuels et la décharge des administrateurs et commissaires sont portées à l'agenda d'une autre assemblée générale (qui ne doit pas se tenir devant un notaire). Cette assemblée générale peut se tenir avant ou coïncider avec l'assemblée générale durant laquelle il sera décidé de la clôture de la liquidation.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1984, p. 65-66.

- c) A moins qu'elle ait été régulièrement convoquée avant la mise en liquidation, ce sera aux liquidateurs de procéder à la convocation de l'assemblée (J. VAN RYN et J. HEENEN, *Principes de droit commercial*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1976, n° 1074 ; C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, t. IV, Bruxelles, Swinnen, 1981, p. 149). La compétence de convocation par le liquidateur n'est pas, il est vrai, expressément stipulée dans le Code des sociétés, mais découle de la nature propre de la fonction de liquidateur. A défaut pour les liquidateurs de convoquer l'assemblée générale, les anciens administrateurs et commissaires pourront, le cas échéant, les y contraindre par la voie judiciaire. Les liquidateurs doivent convoquer l'assemblée générale des associés sur la demande d'associés représentant le cinquième du capital social et ils doivent convoquer l'assemblée générale des obligataires sur la demande d'obligataires représentant le cinquième du montant des obligations en circulation (art. 189 C. Soc.).

### 5.7.2 *Modalités des comptes sociaux – pouvoirs des administrateurs*

- a) Les administrateurs puisent dans les dispositions du Code civil citées ci-dessus le pouvoir d'arrêter leurs comptes bien que leur mandat soit expiré. Ce pouvoir implique une entière liberté pour l'établissement de ces comptes, dans les limites toutefois de la législation comptable. Les liquidateurs ne pourraient dès lors s'immiscer dans la confection de ces comptes. A notre avis, l'ancien conseil d'administration pourrait modifier les règles d'évaluation s'il le juge opportun, moyennant le respect des conditions prescrites par l'article 30 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.
- b) Les comptes annuels des anciens administrateurs, même s'ils sont afférents à un exercice partiel, doivent être établis sur la base d'un inventaire (art. 92, § 1<sup>er</sup> C. Soc.). C'est, en effet, cet inventaire qui doit servir de base à l'établissement des comptes annuels. Il est recommandé que cet inventaire soit établi contradictoirement avec les liquidateurs (J. VAN RYN et J. HEENEN, *Principes de droit commercial*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1976, n° 1076).
- c) Les évaluations portées dans cet inventaire ne correspondront cependant pas nécessairement à celles retenues par les liquidateurs. Administrateurs et liquidateurs peuvent avoir des opinions divergentes à propos des valeurs à exprimer dans les comptes annuels. Toutefois, les uns et les autres devront s'interroger sur une éventuelle application de l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés selon lequel : « (...) Dans les cas où, en exécution ou non d'une décision de mise en liquidation, la société renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité de ses activités, visée au § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, ne peut être maintenue, les règles d'évaluation sont adaptées en conséquence (...) ».

### 5.7.3 *La décharge aux administrateurs*

Si le droit commun du mandat n'impose pas de forme particulière à la reddition de comptes annuels (cf. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. V, Bruxelles, Bruylant, 1990, n° 420), il en va autrement en ce qui concerne le mandat d'administrateur de société.

L'article 554 du Code des sociétés lie en effet la décharge à l'approbation du bilan et des comptes annuels. L'approbation des comptes par l'assemblée générale n'entraîne pas automatiquement la décharge<sup>(1)</sup>. Tel que mentionné plus haut, l'approbation des comptes annuels et la décharge des administrateurs – et des commissaires – sont portés à l'agenda d'une autre assemblée générale (qui ne doit pas se tenir devant notaire). Cette assemblée générale peut se tenir avant ou coïncider avec l'assemblée générale qui décidera de la clôture de la liquidation.

Cette décharge n'est valide que lorsque la situation réelle de la société n'est pas dissimulée par une quelconque omission ou une image infidèle dans les comptes annuels et, quant aux opérations extrastatutaires ou contraires au Code des sociétés, lorsque celles-ci sont expressément indiquées dans la convocation.

La décharge ne pourrait dès lors être votée valablement que sur la base des comptes annuels arrêtés par les administrateurs, le cas échéant après la mise en liquidation.

### 5.7.4 *Contrôle des comptes annuels*

Lors de la mise en liquidation 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. C'est – et cela reste – la mission du commissaire de faire le contrôle des comptes annuels chaque année (art. 142 C. Soc.) et de rédiger, à propos des comptes annuels, un rapport (art. 143 C. Soc.), bien que la société soit en liquidation. La législation ne prévoit pas que le liquidateur doit soumettre, « à l'approbation » de l'assemblée générale, les comptes annuels contrôlés par le commissaire. 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 même Code des sociétés. Les dispositions relatives à la dissolution et à la liquidation et les dispositions précitées doivent par conséquent être lues ensemble<sup>(2)</sup>.

L'article 194 du Code des sociétés ne prévoit pas que, lorsque la liquidation est terminée – moment qui normalement ne coïncide pas avec la date de clôture des

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1984, p. 68.

(2) Lorsque la durée du mandat est expirée et que la liquidation n'est pas encore terminée à ce moment-là, l'assemblée générale doit décider entre les alternatives suivantes : soit le mandat du commissaire est renouvelé, soit un nouveau commissaire est désigné, soit aucun commissaire n'est désigné (pour autant que la société ne réponde plus aux critères requérant la désignation d'un commissaire).

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 expert-comptable ou d'un réviseur d'entreprises.

Il ressort de l'article 194 du Code des sociétés 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. Si le commissaire reste en fonction, les articles 142 et 143 du Code des sociétés sont intégralement applicables.

Le commissaire n'a pas le devoir d'exiger la reddition des comptes des administrateurs sortants mais, s'il veut obtenir décharge pour lui-même, il peut requérir du liquidateur qu'il convoque l'assemblée générale et faire constater que les comptes annuels ne sont pas établis, ce en vertu de quoi il pourrait obtenir décharge.

### *5.7.5 La décharge au commissaire*

(Cf. *infra*, Partie 7, Chapitre 1, point 8.)

## **5.8 Infraction au droit des sociétés ou au droit des ASBL**

Une analyse succincte des articles 170 et 171 du Code des sociétés est incluse *infra*, Chapitre 2, ainsi qu'une analyse de l'article 18 de la loi du 27 juin 1921, au Chapitre 3.

## 6. EXERCICE DE LA MISSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES VIS-A-VIS DU CONSEIL D'ENTREPRISE <sup>(1)</sup>

### 6.1 Nomination

#### 6.1.1 Principes généraux

Un des aspects essentiels de la réforme du révisorat intervenue dans la loi du 21 février 1985 réside dans la mission confiée aux réviseurs d'entreprises vis-à-vis du conseil d'entreprise. Initialement, cette mission découlait des articles 15*bis* et s. de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie <sup>(2)</sup>.

Depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés, cette tâche du réviseur d'entreprises à l'égard du conseil d'entreprise dans les sociétés est inscrite dans les articles 151 à 164 du Code des sociétés (Titre VII, Chapitre IV, « Contrôle dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise ») ainsi que dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés <sup>(3)</sup>. Les dispositions de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie en ce qui concerne la nomination du commissaire dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise ont été entièrement intégrées dans le Code des sociétés, plus particulièrement dans le titre consacré au contrôle des comptes annuels.

Comme par le passé (l'ancien art. 15*ter*, § 5, de la loi de 1948), le Code des sociétés prévoit également que toute décision concernant la nomination, le renouvellement du mandat ou la démission qui ne respecterait pas les procédures est nulle (*cf.* art. 160 C. Soc.).

La Commission juridique attire toutefois l'attention sur le fait que les infractions aux dispositions précitées doivent en outre être considérées comme des infractions au Code des sociétés. Dans certaines circonstances, de telles infractions devront donc faire l'objet d'une mention dans la seconde partie du rapport du commissaire.

Pour les entreprises qui ne tombent pas sous le champ d'application du Code des sociétés, l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 reste d'application. Le nouvel article 15*bis* renvoie d'ailleurs aux dispositions précitées du Code des sociétés.

(1) *Cf.* à ce propos : C.B.N.C.R., *Le réviseur et les conseils d'entreprise*, 1987/2, 104 p. ; C.B.N.C.R., *Informations économiques et financières aux conseils d'entreprise : législation et application sectorielle*, 1987/1, 88 p. ; Pour les informations au conseil d'entreprise, *cf.* également, Conseil central de l'économie, *Informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise (arrêté royal du 27 novembre 1973)*, Bruxelles, mars 1999, 127 p.

(2) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 54.

(3) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 99.

La mission comporte les aspects suivants <sup>(1)</sup> :

- faire rapport au conseil d’entreprise sur les comptes annuels et le rapport de gestion conformément aux articles 143 et 144 du Code des sociétés ;
- 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 des comptes annuels, de la comptabilité de la société ou d’autres documents vérifiables ;
- analyser et 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 ;
- signaler les lacunes constatées dans l’information économique et financière à l’organe de gestion et si celui-ci n’y donne pas suite dans le mois suivant l’intervention du réviseur d’entreprises, en informer d’initiative le conseil d’entreprise.

Le Conseil tient à rappeler quelques principes généraux qui doivent guider l’intervention des réviseurs d’entreprises <sup>(2)</sup> :

1. La direction de l’entreprise est responsable de la communication de l’information, le réviseur d’entreprises étant chargé de certifier son caractère fidèle et complet.

Depuis l’entrée en vigueur du Code des sociétés, il est stipulé que c’est l’« organe de gestion » et non plus le « chef d’entreprise » qui transmet au conseil d’entreprise les informations économiques et financières (art. 151, 2° C. Soc.).

2. La certification concerne les informations économiques et financières qui résultent de la comptabilité, des comptes annuels et des autres documents vérifiables dont le réviseur d’entreprises pourra disposer dans l’entreprise.
3. Le réviseur d’entreprises ne peut délivrer une certification que dans la mesure où il a pu effectuer des contrôles suffisants et s’appuyer sur des éléments probants. La rémunération des prestations du réviseur d’entreprises est incluse dans ses honoraires de commissaire et ne peut pas faire l’objet d’une facturation distincte.
4. Le texte du rapport de certification ne doit laisser planer aucun doute sur la portée de l’opinion publique du réviseur d’entreprises. Il peut contenir des restrictions inhérentes à la nature des informations extra-comptables couvertes par la certification. Le Conseil de l’Institut a, en 1992, après avoir consulté le Conseil supérieur du Revisorat d’entreprises (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques), élaboré des normes de révision spécifiques à l’usage des réviseurs d’entreprises qui exercent à

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 54-55.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 55-57.

l'égard du conseil d'entreprise, avec un modèle de rapport de contrôle au conseil d'entreprise. Lors de l'exécution d'une mission à l'égard d'un conseil d'entreprise, un réviseur d'entreprises doit tenir compte des « Normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise ».

5. Les réviseurs d'entreprises doivent être attentifs aux contraintes de délais nécessaires pour la mise en œuvre des contrôles et la préparation des rapports. La loi contient des échéances précises qui pourraient ne pas toujours être respectées. Dans ce cas, il sera opportun d'en faire mention dans le rapport annuel.
6. Lorsque les dispositions légales relatives à l'information des conseils d'entreprise n'ont pas été respectées, le réviseur d'entreprises est tenu 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. Cette procédure doit être respectée scrupuleusement même si la même infraction se répète avec le consentement tacite des parties concernées.
7. Le réviseur d'entreprises doit mettre tout en œuvre pour être présent, et en cas de nécessité au moins représenté, lors de la réunion du conseil d'entreprise qui discute l'information annuelle, même s'il n'y a pas été formellement invité. Il peut assister à toute réunion du conseil d'entreprise. Il est toutefois tenu d'y assister lorsqu'il y est invité par l'organe de gestion (avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés : le chef d'entreprise) ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux.
8. Lorsque la présence du réviseur d'entreprises est requise à la réunion du conseil d'entreprise, il peut y jouer un rôle actif en répondant aux questions posées (*cf. supra*, point 1.) et en commentant son rapport écrit.
9. Le réviseur d'entreprises est chargé d'analyser et de commenter l'information. La loi ne requiert pas le dépôt d'un rapport écrit d'analyse et d'explication. Cet aspect de la mission peut s'effectuer verbalement. Toutefois dans la plupart des cas, l'établissement d'un document déterminera la responsabilité du réviseur d'entreprises qui pourra justifier la portée de son analyse. Si, en fonction des circonstances, aucun rapport écrit n'est déposé, il est recommandé au réviseur d'entreprise de prêter une attention toute particulière à la relation des interventions dans le procès-verbal.

10. Le réviseur d'entreprises doit éviter toute attitude qui puisse faire douter l'une des parties à propos de son impartialité. Il ne peut pas accepter que ses prestations de contrôle soient mises directement ou indirectement sous la tutelle d'un tiers. Que ce soit dans ses contrôles, dans ses rapports écrits ou dans ses réponses aux questions orales, il doit mettre tout en œuvre pour que son objectivité et son professionnalisme puissent être reconnus et appréciés de tous.
11. Le Code des sociétés prévoit que lorsqu'un commissaire doit être désigné dans une société, la mission à l'égard du conseil d'entreprise est exercée par ce commissaire (art. 155 C. Soc.).

Ce commissaire est nommé 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 ces membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs (art. 156 C. Soc.).

Si les majorités visées ci-dessus 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, 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 à l'égard du conseil d'entreprise jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à son remplacement (art. 157 C. Soc.).

Un tel remplacement ne prendra toutefois effet qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination du réviseur d'entreprises par le président. Le Conseil précise que cette disposition est entièrement reprise à l'article 131 du Code des sociétés <sup>(1)</sup>. Il s'agit d'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 dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise.

La nomination par le président du tribunal de commerce est effectuée sur avis du conseil d'entreprise au cas où celui-ci n'aurait pas été appelé à délibérer sur la nomination du commissaire.

---

(1) Tel que modifié par l'article 2, 11°, de la loi de réparation (loi du 23 janvier 2001, *M.B.*, 6 février 2001).

### 6.1.2 *Obligation de nommer un commissaire dans les sociétés où le nombre des membres du personnel devient inférieur à 100*

Le Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> a sollicité l'avis du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques) au sujet de l'obligation de nommer un commissaire dans les sociétés où le nombre des membres du personnel est devenu inférieur à 100, de telle sorte qu'il n'existe plus l'obligation légale d'organiser des élections pour le conseil d'entreprise, et que les membres du comité pour la prévention et la protection au travail siègent dès lors en même temps en qualité de membres délégués au conseil d'entreprise. Le Conseil supérieur a émis l'avis suivant <sup>(2)</sup>.

#### **A. Règles relatives à la nomination d'un commissaire dans les sociétés comptant plus de 100 ou moins de 50 ouvriers**

*« L'article 64, § 2 des lois sur les sociétés (actuellement art. 141 et 142 C. Soc.) stipule qu'une société doit nommer un commissaire dès l'instant où sont remplies les conditions pour que soit établi un schéma complet de comptes annuels.*

*L'article 130 du Code des sociétés dispose que ce commissaire doit être membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.*

*L'article 141 du Code des sociétés dispose que le contrôle des comptes annuels ne s'applique pas « aux petites sociétés au sens de l'article 15, étant entendu que, pour l'application du présent chapitre, chaque société sera considérée individuellement ». D'après l'article 15 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 T.V.A.) 6.250.000 EUR <sup>(3)</sup> ; total du bilan 3.125.000 EUR <sup>(4)</sup> ; sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.*

*De telles petites sociétés ont la faculté d'établir leur bilan et leur compte de résultats selon les schémas abrégés (art. 82, § 2 A.R. 30 janvier 2001).*

*En outre, l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 sur les conseils d'entreprise (actuellement art. 151 C. Soc. et art. 15bis de la loi de 1948) stipule qu'une société ou une entreprise doit toujours nommer un réviseur d'entreprises, lorsqu'il existe dans la société ou l'entreprise un conseil d'entreprise.*

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 60-64.

(2) Avis 88/003D du 20 juin 1988 concernant l'obligation de nommer un commissaire dans les sociétés où le nombre des membres du personnel devient inférieur à 100, Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapp. annuel*, 1987-1988, p. 62-65.

(3) Devenu 7.300.000 EUR par l'arrête royal du 25 mai 2005.

(4) Devenu 3.650.000 EUR par l'arrête royal du 25 mai 2005.

*Etant donné que l'obligation légale d'organiser des élections pour installer un conseil d'entreprise existe toujours dès l'instant où une entreprise compte au moins 100 travailleurs, il y a parfaite égalité entre l'obligation de nommer un réviseur d'entreprises dans une société sur la base de l'article 15bis de la loi sur les conseils d'entreprise (actuellement art. 151 C. Soc.), et l'obligation de nommer un commissaire sur la base de la combinaison de l'article 64, § 2 des lois sur les sociétés et de l'article 12, § 2 de la loi sur les comptes annuels (actuellement art. 15, 141 et 142 C. Soc.).*

*Pour les entreprises qui occupent moins de 50 travailleurs, il n'existe pas d'obligation d'installer un conseil d'entreprise. Il n'existe par conséquent pas d'obligation de nommer un réviseur d'entreprises sur la base de la loi sur les conseils d'entreprise. Lorsqu'une entreprise, créée en forme de société, n'est pas considérée comme une petite société, l'obligation existe alors de désigner un commissaire, lequel ne fait toutefois rapport qu'à l'assemblée générale des actionnaires, et ce, étant donné que dans une telle société, il n'existe pas de conseil d'entreprise.*

**B. Règles pour la désignation d'un commissaire ou d'un réviseur d'entreprises dans les sociétés comptant moins de 100, mais plus de 50 travailleurs**

*Lorsqu'une entreprise compte entre 50 et 100 travailleurs, une distinction doit être établie entre différentes possibilités :*

- a) l'entreprise possède un conseil d'entreprise directement élu, mais le nombre de travailleurs est descendu à moins de 100, et le mandat des membres siégeant au conseil d'entreprise se poursuit jusqu'aux prochaines élections sociales ;
- b) l'entreprise possède un conseil d'entreprise issu d'élections qui doit être renouvelé pour les élections sociales à un moment où l'entreprise compte moins de 100 et plus de 50 travailleurs ;
- c) l'entreprise a un conseil d'entreprise, mais le nombre de travailleurs devient inférieur à 50.

*Il convient de rappeler que l'obligation d'installer un conseil d'entreprise ne naît avec celle d'organiser l'élection d'un conseil d'entreprise, que lorsque, pendant la période de référence, il y avait plus de 100 travailleurs occupés.*

*En pareils cas, il y a toujours – comme déjà précédemment exposé – convergence de l'obligation, pour une entreprise, de désigner un réviseur d'entreprises, et pour les sociétés, de nommer un commissaire, lequel doit en même temps être membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.*

*Lorsqu'une entreprise possède un conseil d'entreprise directement élu, qui a été constitué au moment où l'entreprise occupait plus de 100 travailleurs, ce conseil d'entreprise demeure en fonction jusqu'aux prochaines élections sociales, et ce, dans le cas où le nombre de travailleurs devient inférieur à 100, ou même à 50.*

*Le commissaire désigné doit, dans ce cas, continuer à remplir son mandat à l'égard du conseil d'entreprise, jusqu'aux élections sociales.*

*Si une entreprise possède un conseil d'entreprise qui a été directement élu au moment où plus de 100 travailleurs y étaient occupés, mais si, au moment de la dernière élection du conseil d'entreprise, elle ne compte plus qu'un nombre de travailleurs compris entre 50 et 100, dans ce cas le conseil d'entreprise sortant est renouvelé en ce qui concerne les délégués des travailleurs, puisque les membres élus du comité de sécurité et d'hygiène (actuellement comité pour la prévention et la protection au travail) remplissent en même temps également la fonction de délégués des travailleurs au conseil d'entreprise. Le conseil d'entreprise continue dès lors d'exister et continue à remplir son rôle, mais les membres délégués des travailleurs sont, de droit, les délégués des travailleurs élus aux comités de sécurité et d'hygiène (actuellement comité pour la prévention et la protection au travail). »*

Ces membres doivent être consultés par le conseil d'administration ou le gérant 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 adresser au dit comité, conformément à la législation relative au conseil d'entreprise, au moins un rapport annuel relatif à l'information économique et financière.

La question se pose de savoir si le comité pour la prévention et la protection au travail continue à exercer les missions du conseil d'entreprise tant que l'entreprise occupe au moins 50 travailleurs.

Le Conseil de l'Institut interrogé sur ce point, se réfère à l'avis <sup>(1)</sup> du Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques).

Le Conseil supérieur est d'avis que 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 de savoir si les membres du conseil d'entreprise ont effectivement été élus au cours des élections sociales précédentes ou si leur mandat est exécuté par d'autres délégués, il suffit que, au cours des élections précédentes, un conseil ait été installé.

Les confrères sont priés de veiller particulièrement au respect de la législation dans les circonstances précitées et ne pas se laisser abuser par le fait qu'aucune élection n'a eu lieu pour le conseil d'entreprise <sup>(2)</sup>.

*« Etant donné que l'entreprise continue à avoir un conseil d'entreprise, l'obligation demeure de désigner un réviseur d'entreprises. Ce réviseur*

(1) Avis 88/003D du 20 juin 1988 concernant l'obligation de nommer un commissaire dans les sociétés où le nombre des membres du personnel devient inférieur à 100, Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapp. annuel*, 1987-1988, p. 62-65.  
(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 82-83.

*d'entreprises certifie les informations financières et économiques et continue à remplir sa mission à l'égard du conseil d'entreprise.*

*Le réviseur d'entreprises ne doit cependant pas être nécessairement commissaire de la société. Même si l'entreprise occupe par hypothèse plus de 50 travailleurs, lorsqu'elle ne satisfait pas à au moins un des deux autres critères de la loi sur les comptes annuels (actuellement lorsqu'elle est considérée comme une petite société), dans ce cas il n'existe pas d'obligation de désigner un commissaire.*

*Le droit de contrôler les comptes annuels revient directement aux actionnaires, qui peuvent, le cas échéant, se faire représenter ou assister par un expert-comptable (art. 166 C. Soc.). La loi prévoit en effet que tout commissaire d'une société doit être membre de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, mais pas inversement que tout réviseur d'entreprises qui fait rapport à un conseil d'entreprise doit en même temps être commissaire dans une société. En outre, l'article 82 de la loi du 21 février 1985 dispose que les experts-comptables ont un monopole en ce qui concerne l'assistance des actionnaires en matière de contrôle de la société, alors qu'à cet égard, aucune exception n'est faite pour les réviseurs d'entreprises.*

(Actuellement par dérogation à l'art. 166 C. Soc., les statuts d'une société coopérative 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 peuvent se faire représenter par un expert-comptable externe (art. 385 C. Soc.).)

*Ceci peut conduire à la situation exceptionnelle dans laquelle une entreprise occupant de 50 à 100 travailleurs dispose, d'une part, d'un réviseur d'entreprises, lequel fait rapport au conseil d'entreprise, et d'autre part, d'un expert-comptable, lequel fait rapport aux actionnaires, ou bien, d'actionnaires qui exercent eux-mêmes le contrôle sur les comptes annuels. En pareil cas, la mission du réviseur d'entreprises se limite à la certification de l'information économique et financière donnée au conseil d'entreprise.*

*Lorsqu'une société a un conseil d'entreprise, et que le nombre des travailleurs occupés devient inférieur à 50, le commissaire, ou le réviseur d'entreprises, s'il n'y a pas de commissaire, continue à exercer sa mission à l'égard du conseil d'entreprise jusqu'à la dissolution du conseil d'entreprise à l'occasion des prochaines élections sociales.*

## C. Procédure d'installation au conseil d'entreprise

*Lorsqu'il existe un conseil d'entreprise, la procédure habituelle de désignation d'un commissaire doit être suivie, ainsi d'ailleurs qu'elle est fixée dans l'arrêté royal du 17 mars 1986 relatif à la présentation par les conseils d'entreprises de candidats à la mission de commissaire ou de réviseurs d'entreprises (actuellement Livre III, Titre II de l'A.R. du 30 janvier 2001). Ceci vaut autant pour les entreprises qui ont la forme de société commerciale, que pour les autres entreprises qui ont un conseil d'entreprise. »*

### 6.1.3 Nomination par le président du tribunal de commerce <sup>(1)</sup>

(Cf. *supra*, point 2.2.)

### 6.1.4 Mission d'un commissaire dans une très grande ASBL, vis-à-vis du conseil d'entreprise

La Commission juridique est consultée par un confrère à propos de la mission d'un commissaire dans une très grande ASBL, vis-à-vis du conseil d'entreprise. D'un côté, il demande si la nomination du commissaire dans une très grande ASBL avec conseil d'entreprise a lieu de la même manière que dans les sociétés et donc par le biais d'un avis conforme du conseil d'entreprise.

D'un autre côté, il pose la question de savoir si la mission de ce commissaire englobe une ou plusieurs intervention(s) pédagogique(s) ainsi que le fait de fournir une attestation à l'assemblée générale, en d'autres mots si toutes les obligations du commissaire dans des sociétés s'appliquent également à des très grandes ASBL avec conseil d'entreprise.

La réponse du Conseil <sup>(2)</sup>, sur proposition de la Commission juridique, est affirmative sur les deux points, à l'exception de l'hypothèse des établissements scolaires subsidiés ayant la forme d'une ASBL. Etant donné que, dans ces derniers, il n'y a pas d'obligation de certification de l'information financière, il est logique que le réviseur d'entreprises ne soit pas nommé sur proposition du conseil d'entreprise.

Sous cette réserve, l'application des articles 151 à 164 du Code des sociétés ne découle au demeurant pas de la loi-programme du 9 juillet 2004 qui modifie la loi du 27 juin 1921 relative aux ASBL, mais uniquement de l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (voir également, F. HELLEMANS, « De nieuwe regels inzake boekhouding, jaarrekening en contrôle : meer verantwoording en meer (mogelijkheid) tot toezicht », *T.R.V.*, 2004, p. 483, n° 53). En dehors de l'exception visée ci-avant, le conseil d'entreprise intervient donc dans la nomination du commissaire.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 49-50 ; IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 113.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 120-121.

### *6.1.5 Recommandation concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de révision*

La procédure de présentation par les conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire ou de réviseur d'entreprises est fixée dans le Livre III de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Cet arrêté royal prévoit notamment la présentation personnelle du candidat réviseur d'entreprises proposé par l'organe de gestion (art.184-191).

Le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques) a émis la recommandation <sup>(1)</sup> suivante concernant la présentation personnelle au cas où l'organe de gestion désigne une société de révision, personne morale, comme candidat réviseur d'entreprises <sup>(2)</sup>.

*« L'article 130 du Code des sociétés dispose expressément que : « Les commissaires sont nommés parmi les membres, personnes physiques ou morales, de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. ».*

*L'article 38 de la loi du 10 juillet 1956 modifiant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, prévoit expressément l'éventualité de la nomination d'une société de révision.*

*Il stipule notamment que chaque fois qu'une mission de révision est confiée à une société de révision, celle-ci est tenue de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant qui est chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte de la société. 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.*

*Pour autant que la pratique professionnelle des réviseurs n'y soit pas déjà conformée, il découle de ces dispositions qu'en cas de nomination de sociétés de révision, les dispositions de l'A.R. du 17 mars 1986 relatif à la procédure de présentation (actuellement les dispositions du Livre III de l'A.R. du 30 janvier 2001 relatif à la procédure de présentation) sont également applicables au représentant permanent de la société de révision.*

*Puisque la loi ne prévoit pas de délai pour la désignation d'un représentant permanent, il va de soi que la présentation du représentant permanent d'une société de révision devant le conseil d'entreprise doit se faire au même moment que la présentation de la société de révision proposée comme candidat réviseur*

---

(1) Recommandation 88/009D du 25 novembre 1988 concernant la procédure de présentation devant le conseil d'entreprise d'une société de révision, Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapp. annuel*, 1987-1988, p. 91-92.  
(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 66-67.

*par l'organe de gestion. Il en découle que la société de révision qui est candidat en tant que personne morale à un mandat de réviseur d'entreprises, doit désigner une personne physique comme représentant permanent avant la présentation de la société au conseil d'entreprise.*

*Les dispositions du Livre III de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 sont applicables tant aux personnes physiques que morales, à l'exception de l'obligation pour les personnes physiques de présenter un curriculum vitae. La présentation du réviseur en tant que personne morale (société de révision) peut être faite soit par le représentant permanent soit par une autre personne physique, mandataire de la société de révision.*

*Pour les personnes morales, l'obligation de présenter un curriculum vitae est remplacée par celle de donner une présentation objective des activités et du fonctionnement de la société de révision. Lorsqu'une personne morale est désignée comme commissaire, il y aura par conséquent toujours une double obligation de présentation : la présentation de la société en tant que telle et la présentation de son représentant permanent.*

*La présente recommandation ne vise qu'une solution pragmatique au problème de la présentation d'une personne morale auprès du conseil d'entreprise, sans préjuger de la solution à la question fondamentale de l'exercice de la profession par une personne morale. »*

## **6.2 Exercice de la mission**

### *6.2.1 Présence du réviseur d'entreprises aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise*

Une question très souvent posée par les réviseurs d'entreprises de l'Institut concerne la possibilité ou l'opportunité de réunions distinctes avec différentes fractions ou avec des membres individuels du conseil d'entreprise<sup>(1)</sup>. Le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques) a rendu un important avis<sup>(2)</sup> sur cette question qu'il convient de reproduire dans ses principaux passages.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1987, p. 86-87.

(2) Avis 87/006D du 2 avril 1987 relatif à la présence des réviseurs d'entreprises aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise, Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapp. annuel*, 1986-1987, non paginé. Le texte de l'avis a été publié *in extenso* dans IRE, *Bulletin d'Information*, n° 3/1987, p. 3.

*« Le Conseil supérieur estime que le réviseur d'entreprises doit établir une relation de confiance avec les deux parties représentées au conseil d'entreprise. Si, dans le cadre de cette relation de confiance, le réviseur d'entreprises estime qu'il est utile qu'il prenne part à des réunions préparatoires au conseil d'entreprise, il peut y assister. Le législateur lui-même a admis la possibilité de contacts informels entre le réviseur d'entreprises et un ou plusieurs membres du conseil d'entreprise en vue de l'explication et de la communication d'informations (Doc. parl., Ch. repr., 1982-1983, n° 532/35, p. 18 ab initio).*

*Le Conseil supérieur estime qu'il doit s'agir de contacts au cours desquels le réviseur d'entreprises fait un exposé au sujet de documents et de méthodes de travail qu'il utilise afin de familiariser les délégués des travailleurs avec ceux-ci. Lors de ces réunions, le réviseur d'entreprises doit éviter toute situation de nature à mettre en péril la confiance soit de l'employeur, soit des représentants des travailleurs. Vu les situations très diverses susceptibles de se présenter, l'appréciation concrète doit être abandonnée au jugement professionnel propre du réviseur d'entreprises.*

*Etant donné qu'il est impossible d'empêcher que des travailleurs individuels ou des groupes de travailleurs prennent en fait contact avec le réviseur d'entreprises en dehors du conseil d'entreprise, celui-ci doit veiller à ce que, lors de chacun de ces contacts séparés, de même que lors des réunions préparatoires au conseil d'entreprise, il ne prenne jamais la place de l'organe de gestion en communiquant des informations que seul l'organe de gestion a le droit de communiquer et ne remplisse pas des tâches qu'il est légalement tenu de remplir vis-à-vis de l'ensemble du conseil d'entreprise, sur base de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 (actuellement art. 151-154 C. Soc.).*

*Il en résulte également que, lors des réunions du conseil d'entreprise, le réviseur ne peut pas se référer à des communications faites par qui que ce soit lors des réunions préparatoires ou de contacts individuels. (...)*

*Si, lors de réunions préparatoires ou à l'occasion d'autres contacts séparés, des informations sont communiquées au réviseur d'entreprises par d'autres personnes que l'organe de gestion, il incombe au réviseur d'apprécier, d'un point de vue professionnel, s'il lui appartient d'utiliser ces informations dans le cadre de sa mission revisorale. S'il estime qu'il peut en faire usage, il a l'obligation de ne pas révéler la source de ses informations à l'organe de gestion, à moins que la partie concernée le relève de cette obligation. Ceci implique que la source de ces informations soit couverte par le secret professionnel. »*

## *6.2.2 Présence du réviseur d'entreprises aux réunions du conseil d'entreprise*

L'article 153 du Code des sociétés prévoit : « 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 communiquées au réviseur d'entreprises en même temps qu'aux membres. ».*

L'article 154 du Code des sociétés dispose : « *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. ».*

Il est hautement recommandé au réviseur d'entreprises d'assister à la réunion plénière du conseil d'entreprise au cours de laquelle est discutée l'information annuelle, même s'il n'a pas été formellement invité. La présence lors d'une réunion au cours de laquelle son rapport est discuté est un devoir déontologique confirmé par le Conseil de l'Institut depuis plusieurs années <sup>(1)</sup>.

En ce qui concerne les autres réunions du conseil d'entreprise, et notamment les réunions au cours desquelles les informations trimestrielles sont discutées, le Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises (actuellement Conseil supérieur des Professions économiques) a fait les observations suivantes dans son avis <sup>(2)</sup> relatif à la présence des réviseurs d'entreprises aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise :

*« En outre, la présence du réviseur d'entreprises aux réunions du conseil d'entreprise n'est légalement pas obligatoire et cette présence doit avoir un « caractère exceptionnel » (Doc. parl., Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 19). (...)*

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

### 6.2.3 Communication à un membre du conseil d'entreprise

(Cf. *supra*, Partie 6 Déontologie, Chapitre 4 Secret professionnel, point 3.2.4.)

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1987, p. 87-88.

(2) Avis 87/006D du 2 avril 1987 relatif à la présence des réviseurs d'entreprises aux réunions préparatoires du conseil d'entreprise, Conseil supérieur du Revisorat d'entreprises, *Rapp. annuel*, 1986-1987, non paginé.

#### 6.2.4 *Intervention d'un réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise comprenant différentes entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises*

La question a été soumise à la Commission juridique<sup>(1)</sup> de savoir comment, en pratique, dans un conseil d'entreprise qui est créé par unité technique d'exploitation, composée de diverses entités juridiques avec différents réviseurs d'entreprises, le rapport de certification sur l'ensemble des informations économiques et financières au conseil d'entreprise peut être dressé :

- a) les réviseurs d'entreprises doivent-ils ici agir en collège ou chaque réviseur d'entreprises certifie-t-il séparément une partie de l'information ?
- b) n'y a-t-il pas également une présence obligatoire de principe du réviseur d'entreprises à la réunion où l'information de base et l'information annuelle sont discutées ?
- c) doivent-ils être tous présents ?

L'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise prévoit que :

*« Le chef d'entreprise ou son délégué, qui l'engage, sont tenus de communiquer au conseil d'entreprise les informations économiques et financières qui concernent l'entreprise, telle que définie à l'article 14 de la loi du 20 septembre 1948.*

*Elles sont complétées, le cas échéant :*

- 1° par des informations de même nature relative à l'entité juridique dont l'entreprise fait partie ;*
- 2° par des renseignements relatifs à l'entité économique ou financière dont l'entreprise fait partie. (...) ».*

L'article 151, 2° du Code des sociétés prévoit que : *« 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 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. ».*

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 77-79.

La Commission juridique a rendu l'avis suivant :

- a) Les réviseurs d'entreprises en fonction dans les différentes entités juridiques, qui forment une unité technique d'exploitation, n'interviennent pas en collège.
- b) Chaque réviseur d'entreprises doit seulement certifier les informations économiques et financières qui sont fournies au conseil d'entreprise en ce qui concerne l'entité juridique auprès de laquelle il intervient. Aucun ne doit certifier les informations économiques et financières relatives à l'unité technique d'exploitation dans sa globalité.
- c) Chaque réviseur d'entreprises doit être présent au conseil d'entreprise, au cours duquel ces informations sont discutées. Donc, en principe, ils devront tous être présents, chacun pour ce qui concerne l'information certifiée relative à l'entité juridique contrôlée par lui.
- d) Dans l'hypothèse où des informations économiques et financières globalisées sont présentées, il serait souhaitable que le chef d'entreprise, désigne, sur base contractuelle et en accord avec les représentants des travailleurs, l'un des réviseurs d'entreprises concernés, tous ces réviseurs d'entreprises ou un réviseur d'entreprises tiers avec pour mission de contrôler la globalisation des informations économiques et financières.

## 6.3 Cas d'application

### 6.3.1 *Les obligations du commissaire à l'égard du conseil d'entreprise en cas de restructuration*

Un réviseur d'entreprises demande à l'Institut quelles sont les obligations du commissaire sur la base de l'article 11 de la C.C.T. n° 9 dans le cas où le conseil d'entreprise est informé d'une restructuration imminente.

On peut tout d'abord rappeler que ces renseignements doivent être considérés comme de l'information occasionnelle telle que visée à l'article 25 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise. Cette catégorie d'informations économiques et financières n'échappe pas à l'objet de la mission du commissaire (*cf.* par. 3.4.1. des Normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise). La réglementation ne prévoit pas de rapport spécifique du commissaire relatif aux informations occasionnelles. Conformément aux normes (par. 2.3.6.), il apparaît toutefois logique que lorsque le conseil d'entreprise demande des précisions au commissaire, celui-ci joue son rôle habituel à l'égard du conseil d'entreprise. Enfin, le commissaire, à l'occasion de son rapport de certification annuel devra également se prononcer sur les informations occasionnelles fournies.

### 6.3.2 *Exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés – accord du conseil d'entreprise*

Lorsqu'une entreprise fait usage de l'exemption d'établir des comptes consolidés en raison du fait que ceux-ci ne seraient qu'une sous-consolidation d'un groupe plus important (art. 113, § 1<sup>er</sup>, C. Soc.), ceci ne signifie pas automatiquement que le conseil d'entreprise ne doit pas recevoir ces données. Le conseil d'entreprise doit marquer son accord expressément avec le fait que la société ne lui communique pas des comptes consolidés au niveau de la société où il est constitué (art. 17, alinéa final de l'A.R. du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise).

La question a été posée de savoir dans quelle mesure le conseil d'entreprise doit renouveler cette exemption chaque année ou si l'accord peut être considéré comme valable pour une période plus longue.

La décision de faire usage de l'exemption de sous-consolidation, déterminée à l'article 113, § 1<sup>er</sup>, du Code des sociétés, doit être prise par l'assemblée générale. Conformément à l'article 113, § 2, du Code des sociétés, la décision de l'assemblée générale est valable pour deux années ; à l'issue de ce terme, elle doit être renouvelée. Par contre aucune indication similaire n'est fournie en ce qui concerne le conseil d'entreprise.

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut a considéré <sup>(1)</sup> que l'autorisation de ne pas fournir une telle information doit être explicite et renouvelée chaque année. Il est en effet logique que le conseil d'entreprise ait la possibilité d'évaluer la situation régulièrement et d'estimer dans quelle mesure la communication d'autres informations est considérée comme équivalente.

En pratique, ceci devrait signifier que le conseil d'entreprise déciderait par exemple en mai 200N dans quelle mesure il peut marquer son accord avec l'absence d'établissement de comptes consolidés à la fin de l'exercice 200N.

### 6.3.3 *Durée du mandat dans une entreprise n'ayant pas la forme d'une société*

Lorsque le réviseur d'entreprises a été désigné pour effectuer la mission de contrôle des informations à fournir au conseil d'entreprise dans la succursale d'une société étrangère ou dans une entreprise qui n'a pas la forme d'une société, l'article 162 du Code des sociétés renvoie au régime juridique des commissaires de sociétés. L'article 135, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés s'applique et la durée de la mission est légalement fixée à trois ans.

Il existe cependant une hypothèse dans laquelle le législateur prévoit une mission de contrôle des comptes annuels d'une entreprise sans pour autant préciser le

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 83.

statut du réviseur d'entreprises : les fonctions de réviseur d'entreprises dans un établissement hospitalier soumis à l'article 80 de la loi sur les hôpitaux coordonnée le 7 août 1987 (*M.B.*, 7 octobre 1987) qui prévoit que l'organe statutairement compétent de l'hôpital désigne un réviseur d'entreprises qui a la tâche de contrôler la comptabilité et les comptes annuels de l'hôpital.

Le Conseil de l'Institut estime <sup>(1)</sup> qu'il n'existe aucun argument décisif pour conclure que dans cette hypothèse la durée de la mission devrait être ramenée à une année seulement. Aucun texte législatif n'opte en faveur d'une annualité de la mission de révision. En outre, la fonction se fondera le cas échéant dans celle de commissaire d'ASBL, auquel cas la durée légale est aussi de trois ans.

Pour les fonctions permanentes ou récurrentes de contrôle des comptes annuels, la périodicité de trois années devrait être érigée en principe général.

### 6.3.4 *Rapport du réviseur d'entreprises sur les comptes d'une succursale ayant un conseil d'entreprise*

Selon l'article 17 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise, l'information annuelle aux conseils d'entreprise comprend notamment un exemplaire du bilan et du compte de résultats, de l'annexe, du rapport de gestion et, le cas échéant, du rapport du réviseur d'entreprises.

La mission du réviseur d'entreprises vis-à-vis du conseil d'entreprise est décrite à l'article 151 du Code des sociétés, en particulier, celui-ci doit faire rapport sur les comptes annuels et le rapport de gestion « *conformément aux articles 143 et 144* » du Code des sociétés.

La question a été posée de savoir si le réviseur d'entreprises désigné auprès du conseil d'entreprise de la succursale belge d'une entreprise étrangère doit faire rapport sur les comptes de la succursale dans la forme prévue aux articles 143 et 144 du Code des sociétés et conformément aux Normes générales de révision.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut souhaite <sup>(2)</sup> tout d'abord rappeler que le conseil d'entreprise d'une succursale a le droit de recevoir :

- les comptes annuels (et le cas échéant, les comptes consolidés) de la société étrangère, dans la forme dans laquelle ces comptes sont établis, contrôlés et publiés à l'étranger ; en application de l'article 83 du Code des sociétés, ces documents doivent d'ailleurs également être déposés à la Banque Nationale de Belgique ;
- le rapport du contrôleur légal des comptes annuels de la société dans son ensemble à l'étranger ;
- les comptes de la succursale elle-même.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 51.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 81-82.

En ce qui concerne la succursale, le Conseil de l'Institut observe que celle-ci est également soumise à la législation comptable belge (*cf.* art. 1<sup>er</sup> de la loi comptable). On peut se demander si les comptes que la succursale doit par conséquent établir, doivent être considérés comme des « comptes annuels » au sens des articles 143 et 144 du Code des sociétés.

Selon le Conseil de l'Institut, les comptes de la succursale ne peuvent pas être considérés comme de véritables comptes annuels au sens juridique du terme. Toutefois, les comptes de la succursale répondent en substance à la notion de compte annuel. Le Conseil est dès lors d'avis que le réviseur d'entreprises doit s'exprimer de façon explicite sur cette information dans son rapport au conseil d'entreprise. Certes, son attestation ne couvrira pas tous les éléments qui sont énumérés aux articles 143 et 144 du Code des sociétés. Il se limitera à exprimer son opinion sur l'image fidèle des comptes et sur le respect de la législation comptable. Le réviseur d'entreprises peut délivrer une attestation distincte sur les comptes de la succursale en s'inspirant de la première partie de l'attestation standard du commissaire.

Il peut également opter pour une autre solution consistant à inclure une section spécifique dans son rapport de certification sur l'information économique et financière au conseil d'entreprise comprenant son attestation sur les comptes de la succursale.

## **7. EXERCICE DE LA MISSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES VIS-A-VIS DU COMITE D'AUDIT**

### **7.1 Rapport sur les questions importantes apparues durant l'audit**

L'article 526bis, § 5 du Code des sociétés prévoit que le commissaire doit faire rapport au comité d'audit sur les questions importantes apparues dans l'exercice de sa mission de contrôle des comptes annuels (ou consolidés), en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

### **7.2 Rapport du commissaire sur son indépendance**

En vertu de l'article 526bis, § 6 du Code des sociétés, le commissaire doit :

- confirmer chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à la société ;
- communiquer chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à la société ;
- examiner avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, consignées par lui.

## 8. DECHARGE DU COMMISSAIRE

### 8.1 Principe

Conformément à l'article 554 du Code des sociétés, ou à l'article 4, 4° de la loi du 27 juin 1921 pour les associations, la décharge est accordée après l'approbation des comptes annuels. La validité de la décharge, dans les sociétés uniquement, est fonction, entre autres, de la mention dans la convocation des actes faits en dehors des statuts et des « *actes faits en contravention du présent code* ».

La question est de savoir dans quelle mesure l'ajout du passage « *actes faits en contravention du présent code* » restreint la portée de la décharge aux administrateurs et aux commissaires pour les mandats exercés dans les sociétés, car cette mention ne s'applique pas aux associations. Faut-il partir du principe que, lorsqu'aucune mention particulière n'est faite dans la convocation en rapport avec les actes faits en contravention du Code des sociétés ou en dehors des statuts, la décharge des commissaires ou des administrateurs n'est valable que pour les actes qui ne dépassent pas les statuts ou qui ne vont pas à l'encontre du Code des sociétés ?

Conformément à l'article 554, alinéa 2 du Code des sociétés, pour que la décharge soit valable, il est indispensable que les actes commis en contravention du Code soient « *spécialement indiqués dans la convocation* ». Aucune disposition équivalente n'est toutefois prévue pour les associations. Selon la Commission juridique, le passage « *spécialement indiqués dans la convocation* » ne signifie pas nécessairement que les actes contraires au code doivent être énumérés textuellement dans la convocation. En raison d'un renvoi aux annexes (notamment au rapport de gestion), la convocation est considérée contenir également les données mentionnées dans les annexes.

Il convient de préciser que cette interprétation est un peu moins évidente pour les sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, par exemple. En application de l'article 533, dernier alinéa, du Code des sociétés, l'ordre du jour de ces sociétés doit contenir non seulement l'indication des sujets à traiter mais également les propositions de décision.

Un autre exemple concerne la convocation relative à la modification des statuts. En application de l'article 286, alinéa 2 du Code des sociétés, l'assemblée générale ne peut valablement délibérer et statuer sur les modifications apportées aux statuts que lorsque les modifications proposées ont été spécialement indiquées dans la convocation.

Sur la base de ce qui précède, la Commission juridique <sup>(1)</sup> en conclut que, pour que la décharge soit valable, l'indication spéciale dans la convocation des actes faits en dehors des statuts et des actes faits en contravention du Code des sociétés constitue sans aucun doute la solution la plus sûre. La Commission juridique

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 103-104.

estime cependant que les informations reprises dans les annexes à la convocation doivent également être considérées comme étant mentionnées dans la convocation, à condition que la convocation fasse référence à ces annexes. Cette décision pourrait signifier que les personnes qui, lors de l'assemblée générale, ont voté en connaissance de cause avant la décharge, ne peuvent plus introduire de recours ultérieur afin d'annuler la décision de l'assemblée générale.

## 8.2 En cours de liquidation

Un confrère demande si le commissaire peut bénéficier d'une décharge durant la liquidation d'une société. Il fait référence au fait qu'un rapport est établi chaque année par le liquidateur et que les comptes annuels sont présentés lors de l'assemblée générale mais il fait remarquer que les comptes annuels ne sont pas approuvés en tant que tels. Par conséquent, qu'en est-il de la décharge du commissaire qui, dans le cas présent, fait rapport durant la liquidation ?

La Commission juridique <sup>(1)</sup> souhaite d'abord rappeler l'article 194 du Code des sociétés : « *Après la liquidation et au moins un mois avant l'assemblée générale ou la réunion des associés, les liquidateurs déposent un rapport sur l'emploi des valeurs sociales au siège de la société et soumettent les comptes et pièces à l'appui. Ces rapports sont contrôlés par le commissaire. A défaut d'un tel commissaire, les associés disposent d'un droit individuel d'investigation, pour lequel ils peuvent se faire assister d'un expert-comptable externe ou d'un réviseur d'entreprises.*

*L'assemblée entend le cas échéant le rapport du commissaire et statue sur la décharge des liquidateurs. ».*

La Commission juridique attire l'attention sur la position qu'elle a prise précédemment, selon laquelle une lecture littérale de l'article de loi précité peut porter à croire que le commissaire n'interviendrait qu'à l'issue de la liquidation (cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 112).

Suivant ce raisonnement, les liquidateurs présentent en effet chaque année les comptes annuels lors de l'assemblée générale mais celle-ci ne procède pas à l'approbation de ces comptes.

Néanmoins, le fait qu'aucune approbation des comptes ne soit prévue ne permet pas de conclure que le commissaire ne peut pas intervenir durant la liquidation. En effet, lorsque les comptes annuels sont consolidés, il n'est pas prévu d'« approbation » par l'assemblée générale et le commissaire exerce cependant un contrôle.

C'est la raison pour laquelle la Commission juridique a souhaité examiner comment le contenu de l'intervention du commissaire pendant la liquidation pourrait être analysé.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 114-115.

Lorsque la durée du mandat a expiré et que la liquidation n'est pas encore terminée, l'assemblée générale des actionnaires renouvellera le mandat du commissaire, désignera un nouveau commissaire ou, ce qui arrive fréquemment, ne désignera plus de commissaire si la société ne répond plus aux critères requis en matière de désignation d'un commissaire.

Plusieurs membres de la Commission affirment que pendant la liquidation, le commissaire continue à exercer sa mission, qui consiste notamment à contrôler les comptes annuels statutaires ou consolidés, et ce conformément aux directives européennes, qui ne prévoient pas d'exception au contrôle des comptes annuels en cas de liquidation. A ce sujet, le commissaire doit établir chaque année un rapport relatif aux comptes annuels. Ces comptes annuels doivent chaque année être communiqués à l'assemblée générale, toutefois sans approbation.

En outre, ces membres de la Commission affirment que, en dépit de la liquidation, le commissaire continue à jouir des mêmes possibilités que dans le cas d'une société qui n'est pas en liquidation, par exemple en ce qui concerne le droit de convocation de l'assemblée générale.

En ce qui concerne la décharge, l'on constate que le liquidateur est tenu d'établir chaque année un rapport mais qu'il ne reçoit néanmoins sa décharge qu'à l'issue de la liquidation.

## 9. RAPPORT DE REVISION

### 9.1 Rapport de révision à l'occasion de la première année de mandat

Plusieurs questions ont été posées au Conseil de l'Institut <sup>(1)</sup> en ce qui concerne les diligences normales et le rapport de révision à l'occasion de la première année d'exercice du mandat de commissaire.

Une distinction sera faite selon le fait que les comptes annuels de la société ont été ou non révisés précédemment.

#### 9.1.1 *La société n'a pas fait précédemment l'objet d'un contrôle conforme aux normes*

Le droit belge de même que les règles européennes (art. 29 de la Quatrième Directive européenne <sup>(2)</sup>) imposent la présentation des chiffres comparatifs de l'exercice précédent dans les comptes annuels. Si ces chiffres ne sont pas comparables, ils doivent être redressés ou il sera nécessaire de donner des informations dans l'annexe (art. 83 A.R. 30 janvier 2001 portant exécution C. Soc.). Si des éléments afférents aux exercices antérieurs affectent de manière significative les résultats de l'exercice sous revue, il faudra également en faire mention dans l'annexe (art. 33 A.R. 30 janvier 2001 portant exécution C. Soc.).

Cette situation engendre des difficultés évidentes dans la mesure où les vérifications du réviseur d'entreprises ne pourront commencer qu'après l'assemblée générale qui le nomme. En ce qui concerne les comptes annuels de l'exercice précédent et le bilan d'ouverture de l'exercice sous contrôle, il ne disposera comme élément probant que des livres comptables de la société, des documents internes et de la procédure d'examen analytique.

Ceci ne signifie pas que le réviseur d'entreprises ne puisse effectuer aucune vérification sur les soldes d'ouverture. L'examen des documents disponibles ou les enquêtes nécessaires pour obtenir une connaissance suffisante de l'entreprise, peuvent révéler par exemple des erreurs qui pourraient être redressées en cours d'exercice. Des méthodes alternatives pourraient dans certains cas fournir une certitude suffisante sur le contenu de l'inventaire.

Ces situations ne seront pas fréquentes ; elles dépendent largement de la nature et de l'étendue des activités de l'entreprise ainsi que de son organisation comptable.

Dans la plupart des cas, il paraît difficile d'obtenir un ensemble d'éléments probants suffisants pour émettre une opinion justifiée sur les comptes

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 74-77.

(2) Quatrième Directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, *J.O.C.E.*, L. 222 du 14 août 1978, p. 0011-0031.

comparatifs de l'exercice précédent ainsi que sur les différentes composantes du compte de résultats qui peuvent être affectées de façon significative par des opérations afférentes à des exercices antérieurs (redressements d'évaluations de stocks, allocation correcte des produits et des charges à l'exercice, etc.). A cet égard, rappelons le paragraphe 3.4.4. des Normes générales de révision selon lequel :

*« Lorsque les comptes annuels ou consolidés mentionnent des chiffres relatifs à l'exercice précédent, l'attestation couvre les chiffres comparatifs, à moins que le réviseur d'entreprises n'affirme expressément le contraire. Si une réserve avait été exprimée sur les comptes de l'exercice précédent, le réviseur doit examiner la nécessité de s'y référer à nouveau dans son rapport. »*

Le Conseil considère que l'attitude normale du réviseur d'entreprises qui n'a pas eu les informations nécessaires par une autre voie est de ne pas donner d'opinion sur les données comparatives de l'exercice précédent.

L'étude publiée par l'ICCI sur le rapport du commissaire <sup>(1)</sup>, propose l'exemple suivant de conclusion du rapport :

*« Compte tenu du fait que notre nomination en qualité de commissaire de la société est survenue en cours d'exercice et que les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas été contrôlés par un commissaire, nous n'avons pu obtenir l'assurance raisonnable que le compte de résultats de l'exercice et les chiffres comparatifs ne contiennent pas d'anomalies significatives.*

*A notre avis, les comptes annuels clos le \_\_\_\_\_ 200\_, à l'exception du compte de résultats de l'exercice et des chiffres comparatifs, donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. Pour les raisons exposées au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur le compte de résultats de l'exercice et sur les chiffres comparatifs tels qu'ils figurent dans les comptes annuels. »*

### *9.1.2 La société a fait l'objet d'une révision conforme aux normes*

Lorsqu'un confrère a exercé précédemment un contrôle des comptes conformes aux normes de l'Institut, il sera possible de s'appuyer sur les travaux de ce dernier afin d'éviter les inconvénients d'une première révision.

Le réviseur d'entreprises ne diminue pas sa responsabilité personnelle en se basant sur les vérifications de son confrère. Il importe dès lors qu'il puisse connaître, d'une part, les vérifications qui ont été effectivement opérées et, d'autre part, les observations faites par le confrère, qu'elles aient ou non

---

(1) ICCI, *Le rapport du commissaire établi conformément aux articles 144 et 148 du Code des Sociétés*, 2007, n° 3, p.51.

débouché sur une mention dans le rapport de révision. Cette connaissance est possible par la consultation des documents de travail.

Si le réviseur d'entreprises a pu s'assurer en consultant son confrère, du fait que les comptes annuels de l'exercice précédent sont fiables et que la société n'a apporté aucune modification à ses procédures à l'occasion du changement de réviseur d'entreprises, le cours normal du programme de révision pourra se poursuivre et aucune mention au rapport ne sera nécessaire.

Lorsque le réviseur d'entreprises sortant de fonction a émis des réserves dans son rapport, il est recommandé au successeur d'examiner avec une attention particulière l'évolution de la situation qui a provoqué les réserves. Il évitera de critiquer la position adoptée par son confrère mais il lui appartient de prendre ses propres responsabilités pour l'avenir. Si le successeur considère qu'il ne doit plus émettre de réserves sans que la situation ait été modifiée, il doit motiver soigneusement sa décision dans sa documentation.

Si le réviseur d'entreprises ne peut pas se satisfaire des vérifications opérées et dès lors du caractère fiable des comptes annuels de l'exercice précédent, il envisagera des procédures de contrôle plus étendues, pour autant que celles-ci soient possibles. Si cela n'est pas possible, il faudra procéder comme s'il s'agissait de comptes annuels qui n'ont pas fait l'objet précédemment d'une révision.

On rappellera en outre les règles déontologiques de l'article 25 du règlement de déontologie (A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994)) et du secret professionnel.

### *9.1.3 Nomination tardive du commissaire*

Si aucun accord ne peut être atteint au sein du conseil d'entreprise, le président du tribunal de commerce du ressort dans lequel la société a établi son siège, statuant à la requête de tout intéressé et siégeant comme en référé, nomme un réviseur d'entreprises qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaire et les missions visées aux articles 151 à 164 du Code des sociétés. Depuis l'entrée en vigueur de la loi, les présidents des tribunaux de commerce sont régulièrement saisis de demandes de nomination du commissaire. Le commissaire désigné par le président du tribunal reste en fonction jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à la nomination par l'assemblée générale sur présentation du conseil d'entreprise. Toutefois, le commissaire nommé par l'assemblée générale ne peut succéder à son confrère qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la notification du réviseur d'entreprises par le président (art. 131 C. Soc.).

La question a été posée de savoir quel serait le rôle du commissaire qui serait nommé dans de telles circonstances alors que l'exercice est écoulé. Dans de telles circonstances, la durée des fonctions du commissaire en question pourrait se limiter à une très brève période de temps. Comment doit-il dans ce cas effectuer sa mission ?

Le Conseil de l'Institut estime<sup>(1)</sup> que le président du tribunal de commerce, lors de sa décision, devrait envisager cette hypothèse et apporter toutes les précisions nécessaires à l'exécution du mandat au cours des premiers mois. Telle est également la recommandation que le Conseil adresse à toutes les sociétés qui désignent, quel qu'en soit le motif, un commissaire alors que l'exercice comptable est déjà clôturé. Le contrat de mission doit déterminer si et dans quelle mesure le commissaire doit faire rapport sur les comptes de l'exercice clôturé.

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

Si, au contraire, le temps disponible permet au commissaire d'effectuer des contrôles avec diligence, il lui est recommandé de procéder selon les lignes directrices exprimées par le Conseil dans son *Rapport annuel*, 1986 (p. 74-77) lorsqu'un rapport est demandé à l'occasion d'une première année de mission<sup>(2)</sup>. Si la société n'a pas fait l'objet précédemment d'un contrôle conforme aux normes, le rapport devra nécessairement contenir des réserves. Si la société a fait l'objet d'une révision conforme aux normes, le réviseur d'entreprises peut s'appuyer sur les travaux de son confrère prédécesseur. Cependant, dans certaines circonstances, il pourrait aussi être amené à émettre des réserves dans son rapport.

## **9.2 Mention dans le rapport de révision en cas d'infraction au droit des sociétés : généralités**

Dans leur rapport, les commissaires doivent indiquer s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du Code des sociétés. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 81-82.

(2) Cf. *supra*, point 8.1 Rapport de révision à l'occasion de la première année de mandat.

La même idée se retrouve dans l'article 140 du Code des sociétés relatif à la responsabilité du commissaire : il informera l'assemblée si l'organe de gestion ne donne pas suite à la dénonciation d'une infraction.

La question a été posée à la Commission juridique <sup>(1)</sup> de savoir dans quelle mesure le commissaire peut s'abstenir de faire mention dans son rapport d'une opération ou d'une décision des organes sociaux qui constitue une infraction pénale. En effet, si les conséquences comptables ou financières peuvent être corrigées, il n'est pas possible de corriger le caractère illicite de l'opération ou de la décision.

Quatre éléments de réponse doivent être distingués pour faire une application correcte de la disposition légale :

- existe-t-il un risque de préjudice ?
- que faut-il entendre par correction ?
- la loi introduit-elle dans l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 8° du Code des sociétés un élément d'importance relative ?
- existe-t-il une corrélation nécessaire entre le rapport de révision et le régime de responsabilité ?

### 9.2.1 *Il doit exister un risque de préjudice*

Tant dans l'article 140 du Code des sociétés relatif à la responsabilité du commissaire que dans l'article 144 du Code des sociétés relatif au rapport, le but du législateur est manifestement de garantir que la vie sociale se déroule dans le respect des statuts et du Code des sociétés. Si une révélation doit être faite, elle concernera aussi bien l'infraction elle-même que ses conséquences comptables. Selon les Normes générales de révision, les conséquences comptables éventuelles doivent être traitées en première partie du rapport tandis que le respect des lois et des statuts est attesté en seconde partie du rapport.

Lorsqu'une disposition légale n'a pas été respectée, que ce soit fait sciemment, par suite d'une erreur d'interprétation, d'ignorance ou tout autre motif, l'objectif du commissaire qui en est informé sera d'intervenir pour que la situation soit régularisée. Si cette régularisation est possible (*cf. infra*, point 9.2.2), il peut renoncer à inclure une mention dans son rapport à la condition qu'un préjudice puisse en découler pour la société.

---

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 1999, p. 101-106.

Si aucun préjudice ne risque de découler de la mention de l'infraction, doit-on conclure que la mention est obligatoire ? Cette situation serait paradoxale par rapport à celle où il existe un préjudice. On ne peut cependant nier qu'une société pourrait subir un préjudice injustifié si une suspicion inutile était jetée sur le mode de fonctionnement de ses organes. Une interprétation large de la notion de préjudice doit être privilégiée en cette matière.

L'appréciation du préjudice doit toujours être faite exclusivement dans le chef de la société. Le commissaire doit rester insensible au fait que la révélation de l'infraction pourrait causer un préjudice individuel ou collectif aux administrateurs qui l'ont commise.

### 9.2.2 *Que faut-il entendre par correction ?*

L'absence de mention d'une infraction dans le rapport du commissaire suppose que les conséquences comptables significatives ont pu être corrigées. La correction de la situation peut consister à revenir à la situation qui aurait existé si l'opération ne s'était pas produite ou si la décision n'avait pas été prise. Plus délicate est la question de savoir s'il y a correction de la situation lorsque toutes les traces de l'infraction ont été effacées sans que l'on ait pour autant pu revenir à la situation antérieure.

A ce sujet le rapport de la Commission du Sénat (*Doc. parl.*, Sén., 1982-1983, n° 390/2, p. 28) qui examinait le projet de loi modifiant l'article 65 L.C.S.C. (art. 143 et 144 C. Soc.) fait état du débat suivant :

*« Un membre doute que le conseil d'administration apporte les corrections nécessaires. En effet, il n'est question dans le texte que des mesures appropriées prises par le conseil d'administration, ce qui ne signifie pas pour autant que les corrections nécessaires seront apportées. En outre, la nature des opérations ou des décisions n'est pas spécifiée, de telle sorte qu'il peut s'agir aussi bien d'une faute grave que d'une faute légère.*

*A ce propos, il est rappelé que, si le conseil d'administration refuse de redresser une faute grave, les commissaires sont tenus d'en faire mention. »*

A titre d'illustration, on prendra l'hypothèse d'un rachat d'actions propres qui aurait été fait sans respecter les conditions prévues par l'article 620 du Code des sociétés et notamment sans que la décision ait été prise par l'assemblée générale. Pour corriger la situation d'illégalité, le conseil d'administration pourrait envisager plusieurs formules. Nous en retiendrons quatre pour les besoins de notre analyse :

- Le conseil d'administration pourrait se croire autorisé à revendre les actions illégalement acquises. Cette décision est cependant impossible sans commettre une nouvelle infraction à la loi. On ne peut donc pas la considérer comme acceptable.

- Une seconde formule est envisagée par la loi elle-même (art. 623, al. 2 et 625 C. Soc.) : les actions acquises illégalement sont nulles de plein droit. Le conseil d'administration détruit les titres nuls et en dépose la liste au greffe du tribunal de commerce. Les réserves doivent être réduites à due concurrence et si elles sont insuffisantes, l'assemblée générale devra procéder à une réduction du capital social. Ceci constitue-t-il une correction de la situation d'illégalité ? Rien n'est moins sûr. En effet, si le rachat d'actions a provoqué une rupture d'égalité entre les actionnaires, il est important que le commissaire en fasse mention dans son rapport. Le législateur a déterminé le traitement à donner à une situation illégale mais il ne s'agit en rien d'une correction.
- Une troisième solution consiste à demander à l'assemblée générale de ratifier la décision prise par le conseil d'administration. Sauf application des règles de l'abus de majorité, la société se retrouve à l'issue de cette décision, dans la situation dans laquelle elle aurait pu être si la disposition légale avait été respectée. On peut dès lors parler de régularisation ou de correction d'une situation irrégulière.
- Une dernière formule permet aussi la correction de l'illégalité et doit dès lors être considérée comme acceptable par le commissaire. Elle consiste à obtenir l'accord de l'actionnaire qui a cédé ses actions à la société pour qu'il accepte de considérer la cession comme nulle même si elle a été réalisée de bonne foi.

Dans chaque cas, le commissaire devra apprécier si les mesures adoptées par le conseil d'administration sont appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée. La correction suppose que :

- toutes les parties concernées et la société se retrouvent dans une situation équivalente ;
- il ne soit pas nécessaire d'accomplir une nouvelle infraction pour atteindre l'objectif de correction de la situation illégale ;
- l'opération illégale n'a pas de conséquence sur l'information comptable ou la situation financière de la société à la fin de l'exercice.

### 9.2.3 *Importance relative*

La mention d'une infraction dans le rapport du commissaire est une obligation de sa fonction. Toutefois, en prévoyant une exception à cette obligation, le législateur lui a donné un pouvoir d'appréciation. Le réviseur d'entreprises en jugera en conscience en fonction des objectifs poursuivis par le législateur. A cet égard, le principal critère consiste à savoir dans quelle mesure la mention de

l'infraction dans son rapport est utile à l'information des actionnaires qui doivent voter la décharge de responsabilité des administrateurs.

A ce sujet, le rapport de la Commission de la Chambre des Représentants (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1981-1982, n° 210/9, p. 20) qui examinait le projet de loi modifiant l'article 65 L.C.S.C. (art. 143 et 144 C. Soc.) observe :

*« Deux préoccupations peuvent justifier l'omission de certaines infractions : ou bien il s'agit de faits sans grande importance, ou bien le commissaire peut estimer que la publicité de l'infraction causerait un préjudice injustifié à la société. ».*

La Commission du Sénat estimait dans le même sens que le commissaire devra signaler une irrégularité lorsqu'elle est importante.

Même lorsque le législateur a prévu une sanction pénale, le commissaire est en droit de s'interroger sur la pertinence de la mention qu'il ajoute dans son rapport. Ceci ne signifie pas qu'il ait le droit d'apprécier la pertinence de la règle de droit elle-même. Par contre, en présence d'une règle formelle, il peut examiner l'impact de son rapport sur la décision des actionnaires. Ainsi par exemple, serait-il souvent inutile de rappeler à l'assemblée générale qu'elle n'a pas été convoquée à la date statutaire au cours de l'exercice antérieur ; d'une part les actionnaires ont eu pleinement l'occasion de s'en apercevoir et d'autre part, l'action en nullité des décisions de l'assemblée est prescrite. De la même manière, le commissaire pourrait juger inutile de mentionner que les comptes annuels ont été déposés à la Centrale des bilans avec retard lorsque ce dépôt est intervenu. L'absence de mention à ce sujet dans le rapport devra en tout cas avoir été appréciée à la lumière de l'importance du retard et du risque qu'il ait occasionné des dommages pour les tiers (*cf.* art. 92, § 1<sup>er</sup>, al. 3 et 98, al. 3 C. Soc.).

Si le commissaire peut faire application du principe général de l'importance relative, il y a lieu de rappeler cependant que la loi ne l'y oblige pas. Lorsqu'il estime que l'infraction constatée doit être signalée aux actionnaires malgré son caractère apparemment peu important, il a le droit d'en faire mention. Dans ce contexte, le fait que l'on soit en présence d'une disposition légale sanctionnée pénalement doit sans aucun doute être pris en considération.

### 9.2.4 *Relation entre le rapport de révision et l'information de l'assemblée générale*

Il est évident que le rapport de révision est le canal habituel d'information de l'assemblée générale, y compris en ce qui concerne des déclarations complémentaires à l'attestation des comptes annuels. Toutefois, la disposition légale relative à la responsabilité civile du commissaire n'établit pas un lien nécessaire entre les deux éléments.

Ainsi, lorsque l'assemblée se réunit en cours d'exercice pour décider d'une opération particulière, par exemple une modification des statuts, le commissaire pourrait dans un rapport spécial qu'il remet à l'assemblée mentionner ses constatations. Dans ce cas, la responsabilité du commissaire ne pourrait plus être mise en cause par les actionnaires du fait que l'information a été dûment communiquée.

Lorsqu'une infraction est constatée et que le conseil d'administration refuse de corriger la situation illégale, le commissaire pourrait juger que la poursuite de sa mission est devenue impossible. Il pourrait adresser à l'assemblée générale spécialement convoquée un rapport dans lequel il motive sa démission en mentionnant l'infraction constatée.

Lorsque le commissaire a informé l'assemblée générale par un rapport distinct de son rapport de révision, il devra apprécier dans quelle mesure il est nécessaire de répéter cette information dans son rapport de révision. A cet égard, il tiendra compte de plusieurs éléments tels que notamment la poursuite de certains effets de l'infraction au moment où le rapport de révision est établi, le fait que les tiers peuvent aussi invoquer la responsabilité des dirigeants pour violation du droit des sociétés et des statuts lorsque l'infraction leur cause préjudice, le fait qu'une infraction au droit des sociétés n'est couverte que si elle est annoncée dans la convocation de l'assemblée générale, etc.

## 9.3 **Événements survenus après la clôture de l'exercice**

### 9.3.1 *Généralités*

L'avis de la Commission juridique a été sollicité sur la question de savoir si le commissaire qui prend connaissance d'événements importants, la veille de l'assemblée générale, a la possibilité, voire l'obligation, d'en informer les actionnaires par son initiative, soit par écrit, soit oralement.

La Commission juridique suppose que l'information en cause, d'une part, a un impact significatif sur les comptes annuels et que, d'autre part, ceux-ci restent inchangés. En effet, le paragraphe 3.16.3. des Normes générales de révision dispose que :

*« Si, après l'envoi de son rapport à la société, le réviseur constate que des modifications sont apportées aux comptes annuels soit par le conseil*

*d'administration, soit par l'assemblée générale, le réviseur devra examiner s'il est nécessaire d'émettre une nouvelle attestation correspondant aux comptes annuels tels qu'ils ont été définitivement approuvés. Cette nouvelle attestation accompagnera les comptes annuels publiés. ».*

Selon la Commission juridique <sup>(1)</sup>, on peut rappeler en termes généraux, que le rapport du commissaire est daté et signé à la date de la fin des principaux travaux de contrôle. On peut aussi tenir compte de l'*International Standard on Auditing* ISA 560, « Événements postérieurs à la clôture ». En vertu de ce texte, le commissaire n'aurait pas l'obligation de rechercher systématiquement les éventuelles modifications intervenues après la date de clôture de l'exercice, afin d'en faire mention dans son rapport relatif à l'exercice sous revue. S'il est informé de la survenance de tels événements, il est tenu d'en discuter avec la société. Ce n'est qu'après avoir constaté que l'organe de gestion omet d'informer correctement l'assemblée générale, qu'il peut envisager l'opportunité d'une initiative dans le but de mettre sa responsabilité hors cause (art. 140 C. Soc.). Eventuellement, il établira un rapport complémentaire.

Dans l'hypothèse d'un commissaire qui aurait établi une attestation avec réserves et qui serait informé, juste avant l'assemblée générale, d'événements qui lèveraient les réserves qu'il a formulées, la Commission juridique estime que le commissaire devrait logiquement commenter oralement devant l'assemblée générale les changements survenus dans la situation. Il devra par ailleurs être attentif à ce qu'il soit pris acte de son intervention dans le procès-verbal.

La publication visée à l'article 100 du Code des sociétés comprendra le rapport initial et l'extrait du procès-verbal de l'assemblée générale reproduisant les commentaires du commissaire.

### *9.3.2 Modification des comptes après la signature du rapport de révision*

Le Conseil a été interrogé <sup>(2)</sup> sur l'attitude que doit adopter un réviseur d'entreprises lorsqu'une société modifie les données comptables ou financières sur la base desquelles il a établi son rapport.

Une distinction doit être établie selon que la modification résulte d'une décision de l'organe de gestion de la société (conseil d'administration ou gérant) ou d'une décision de l'assemblée générale. Dans la première hypothèse, il s'agira d'interpréter les règles légales relatives à l'information de l'assemblée générale. Dans la seconde hypothèse, c'est l'information des tiers par la voie de la publicité légale (dépôt et publication) qui sera en cause.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 186-187.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 50-52.

## A. Modification par l'organe de gestion

Selon l'article 143 du Code des sociétés<sup>(1)</sup>, l'organe de gestion d'une société doit remettre les comptes annuels et le rapport de gestion au commissaire un mois avant l'expiration du délai légal dans lequel le rapport doit être présenté en vertu du présent Code (à savoir un mois au moins avant l'assemblée générale ordinaire). Le commissaire doit faire rapport sur ces documents afin que tous les documents et rapports soient mis à la disposition des associés, au siège social, 15 jours au moins avant la date de l'assemblée (art. 553 C. Soc.).

Dans des cas exceptionnels, les comptes annuels et le rapport de gestion pourraient être modifiés plus de 15 jours avant l'assemblée générale. Il ne serait pas admissible que cette modification intervienne sans que le commissaire en soit informé. Dans ce cas, le rapport du commissaire devrait tenir compte de la modification. Le cas échéant un nouveau rapport serait établi. Ceci pourrait entraîner des problèmes matériels portant préjudice au respect du délai dans lequel le commissaire doit déposer son rapport. Si ce délai n'est pas respecté, le commissaire devrait s'en justifier dans son rapport.

La solution serait-elle différente si la décision de l'organe de gestion intervenait moins de 15 jours avant l'assemblée ? Une réponse négative s'impose. 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 de donner une opinion sur les comptes modifiés ou sur leur concordance avec les comptes annuels, en raison des délais légaux qui ne sont pas respectés, il n'aurait d'autre alternative que de rendre un rapport d'abstention dûment justifié.

Il n'appartient pas au commissaire de se prononcer sur le point de savoir si l'assemblée générale a été valablement tenue. Celle-ci peut décider de s'ajourner en vue de permettre aux associés de s'informer. Dans certaines sociétés, l'organe de gestion peut également proroger à trois semaines la décision relative à l'approbation des comptes annuels (art. 555 C. Soc.).

Si la modification des comptes annuels intervient à la suite d'une prorogation de l'assemblée générale, le commissaire devra également établir un nouveau rapport adapté aux comptes annuels soumis à la délibération de la seconde assemblée.

---

(1) Disposition commune aux personnes morales régies par le Code des sociétés.

## **B. Modification par l'assemblée générale**

Selon les articles 554 et 555 du Code des sociétés, l'assemblée générale discute les comptes annuels, les adopte et après prorogation, a le droit de les arrêter définitivement. Il convient tout d'abord de se demander si en dehors de toute prorogation, l'assemblée générale a le droit de les approuver dans une forme qui n'est pas celle qui lui est présentée par l'organe de gestion.

La réponse à cette question n'est pas évidente.

Distinguons deux hypothèses :

- Les comptes sont présentés à l'assemblée en tenant compte d'une proposition de répartition bénéficiaire faite par l'organe de gestion. Dans cette hypothèse, il est certain que l'assemblée a le pouvoir de modifier cette répartition avec les conséquences que ceci peut avoir sur la présentation des comptes annuels.
- Par contre, on peut se demander si l'assemblée générale a le pouvoir de modifier des règles d'évaluation que l'organe de gestion a établies en vertu d'une compétence propre résultant de l'article 28, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.*, 6 février 2001). Le Conseil de l'Institut ne se prononce pas sur ce point de droit. Il a examiné les conséquences d'une telle décision de l'assemblée générale.

Le rapport du commissaire doit être déposé et publié avec les comptes annuels par la Centrale des bilans (art. 98, 100, 101, 102 et 103 C. Soc.). Les articles 104 et 105 du Code des sociétés prévoient aussi d'autres formes de publicité volontaires. L'objet de ces publications est principalement l'information des tiers.

Peut-on envisager que le rapport de révision ne corresponde pas exactement aux comptes annuels publiés ? Ou faut-il au contraire permettre une nouvelle version du rapport qui n'a pas été préalablement soumise à l'assemblée générale ?

Ces deux propositions sont également inacceptables. Dans le premier cas, l'information des tiers ne serait pas adéquate. Dans le second cas, le commissaire se situerait en marge du Code des sociétés. Dès lors, le Conseil de l'Institut se prononce en faveur de l'alternative suivante :

- soit le commissaire peut se prononcer immédiatement sur la modification proposée : il fera alors acter son opinion dans le procès-verbal de l'assemblée et demandera qu'un extrait de ce procès-verbal soit joint à son rapport pour la publication (ce pourrait être le cas si l'assemblée suit l'avis du commissaire en faisant disparaître l'objet d'une réserve figurant sur son rapport) ;
- soit le commissaire ne peut pas se prononcer sur la version modifiée des comptes annuels. Il fera alors acter une déclaration d'abstention au procès-verbal de l'assemblée en demandant que cette déclaration soit annexée à son rapport.

Dans ces deux cas, il est de bon usage que le commissaire adresse une confirmation écrite de sa position à la société.

## 9.4 Rapport de carence et fin du mandat

Un confrère se trouve dans la situation suivante : l'organe de gestion de la société où il exerce la fonction de commissaire omet de convoquer l'assemblée générale, et ni les comptes annuels ni le rapport de gestion ne sont disponibles. Le confrère établit donc un rapport constatant la carence.

La question posée à la Commission juridique est la suivante : dans quelle mesure le commissaire peut-il considérer que son mandat est achevé, compte tenu du fait que le terme de trois ans pour la durée du mandat est écoulé ?

D'abord, la Commission juridique<sup>(1)</sup> souligne que le rapport de carence doit acter clairement qu'il y a eu infraction au Code des sociétés. Il faudra mettre en évidence la sanction pénale prévue à l'article 128, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés à l'encontre des administrateurs ou des gérants qui n'ont pas soumis les comptes annuels à l'assemblée générale six mois après la clôture de l'exercice comptable. Ce délai de six mois écoulé, il est du devoir du commissaire d'adresser son rapport, appelé rapport de carence, au conseil d'administration en le priant de bien vouloir convoquer l'assemblée générale et communiquer ce rapport de carence aux actionnaires.

Si l'organe de gestion reste passif, le commissaire – en application de l'article 532 du Code des sociétés – pourrait même d'initiative convoquer l'assemblée générale. Si le commissaire omet de le faire, il n'est pas exclu que sa responsabilité soit mise en cause (art. 140 C. Soc.).

La Commission juridique estime par ailleurs que le mandat de commissaire ne peut être considéré comme terminé que lorsque l'assemblée générale a entendu son rapport et s'est prononcée sur la décharge à accorder au commissaire.

La situation sera différente si, après une certaine période pendant laquelle il n'y a ni comptes annuels ni assemblée générale, un autre commissaire devait être nommé, à la suite par exemple d'une modification dans l'actionariat. Selon les principes du mandat, le seul fait de désigner un nouveau mandataire emporterait la fin du mandat du premier commissaire (art. 2006 C. civ.<sup>(2)</sup>).

Ce dernier serait donc fondé à considérer que son mandat est achevé dès la nomination du deuxième commissaire.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 184-185.

(2) Article 2006 du Code civil : « *La constitution d'un nouveau mandataire pour la même affaire, vaut révocation du premier, à compter du jour où elle a été notifiée à celui-ci.* ».

La Commission juridique tient à faire deux observations. D'abord si le commissaire a convoqué une assemblée générale, mais que sa convocation reste sans effet, il devra indiquer clairement dans le registre des procès-verbaux que faute d'actionnaires présents, l'assemblée générale n'a pas pu se réunir. Par ailleurs, la Commission signale que dans l'hypothèse de « sociétés abandonnées », il pourrait demander en justice la désignation d'un administrateur provisoire<sup>(1)</sup>.

## 9.5 Signature du rapport

### 9.5.1 Délégation de signature

Selon l'article 18, alinéa 3, phrase 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994) : « (...) *En cas de force majeure, le réviseur d'entreprises peut déléguer son pouvoir de signature à un autre réviseur d'entreprises.* ». A l'occasion d'un cas particulier, le Conseil<sup>(2)</sup> a été amené à s'interroger sur la portée de cette disposition. Sur la base de l'avis de la Commission des Questions éthiques, il a fait l'analyse suivante:

*« Dès l'instant où la signature porte sur un rapport de commissaire ou un rapport similaire relatif aux comptes consolidés ou à l'information économique et financière fournie au conseil d'entreprise, il y a lieu d'interpréter les dispositions réglementaires de façon restrictive. Il faut en effet tenir compte du système de responsabilité personnelle établi par la loi, y compris dans le cas des sociétés de révision.*

*Il convient de préciser d'abord la portée des termes « déléguer son pouvoir de signature ». L'article 18 ne permet pas la délégation de la responsabilité. En effet, la responsabilité du commissaire qui délègue sa signature n'en est pas pour autant diminuée. Il reste pleinement en fonction nonobstant son empêchement. Si le commissaire n'est plus en mesure d'assumer cette responsabilité, il préférera démissionner.*

*En conséquence, la signature du rapport en cas de délégation, devra être apposée au-dessus de la formule suivante : « X, réviseur d'entreprises, en l'absence de Y, commissaire » ou toute formule équivalente.*

---

(1) Cf. IRE, *Les situations de blocage dans les sociétés anonymes. L'administration provisoire, un dernier recours*, Etudes IRE, 1994 ; aussi ICCI, *Le rapport du commissaire établi conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés*, p. 64-65.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 43-45.

*La délégation de signature doit être formalisée et préalable. Toutefois, au sein d'un cabinet de révision, des règles générales peuvent organiser la délégation de façon systématique et durable.*

*Le réviseur d'entreprises qui accepte de signer en lieu et place d'un confrère ne supporte pas la responsabilité d'une mission dont il n'a pas été investi. Toutefois, une approche professionnelle suppose que ce réviseur d'entreprises ait pu s'assurer avant de signer que les diligences nécessaires ont été accomplies par l'équipe de révision du confrère empêché et le confrère lui-même, conformément à l'article 16 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.*

*Si le réviseur d'entreprises qui bénéficie de la délégation de signature estime ne pas pouvoir signer en toute conscience professionnelle le rapport qui lui est présenté au nom du confrère empêché, il n'a pas le droit de le modifier sans l'autorisation de ce dernier. Dès lors, il n'aurait d'autre possibilité que de décliner la délégation qui lui est faite.*

*En ce qui concerne les circonstances de force majeure dans lesquelles une délégation de signature peut intervenir, on signalera tout d'abord l'éloignement quelle qu'en soit la raison. Le motif de l'éloignement ne doit pas être lié à la force majeure. Ainsi, par exemple, un réviseur d'entreprises qui a été amené à faire un déplacement dans un pays lointain et qui serait invité, alors qu'il est à l'étranger, à signer un rapport ou une attestation quelconque dans l'urgence, pourrait organiser les contrôles à effectuer et donner son approbation à un projet de rapport, de l'endroit où il se trouve. Il peut demander à un confrère de conclure formellement la mission en apposant sa signature, celle-ci ne pouvant être donnée par télécopie. ».*

Le Conseil de l'Institut estime que les principes sont les mêmes dans le cadre des missions particulières (apport, quasi-apport, etc.). Toutefois, il ne serait pas acceptable de signer au nom d'un confrère empêché lorsque celui-ci n'a pas préalablement accepté la mission, fixé les grandes lignes de son exécution et apprécié les conclusions, en manière telle qu'il puisse en supporter la responsabilité.

En cas d'incapacité par suite de maladie ou accident ou autre motif d'empêchement, il est envisageable de faire appel à l'article 18 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 même si le réviseur d'entreprises n'a pas la possibilité de suivre de façon active la totalité des travaux de révision. Toutefois, si les circonstances de l'incapacité devaient empêcher le confrère d'assumer la responsabilité effective de la mission, il devrait mettre fin à ses fonctions lors de l'assemblée générale la plus proche.

Par contre, l'article 18 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 ne pourra pas être invoqué en cas de suspension. En effet, dans de telles circonstances, le réviseur d'entreprises a perdu toute capacité professionnelle. Il lui est fait défense d'exercer personnellement ou par personne interposée, tout acte de la profession pendant la durée de la suspension.

### 9.5.2 *Rapport lorsqu'un commissaire suppléant intervient*

Lors de la nomination du commissaire, il est possible de prévoir également la désignation d'un suppléant qui, dans des conditions préalablement établies, pourra assumer les fonctions de commissaire, en remplacement du commissaire en titre.

Selon les travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 525/35, p. 32) de la loi du 21 février 1985 portant réforme du revisorat d'entreprises (*M.B.*, 28 février 1985), il y a lieu de se référer au régime prévu par les statuts afin de décider à quel moment le suppléant entrera en fonction.

La question qui se pose est de savoir <sup>(1)</sup> comment rédiger le rapport de révision lorsque le commissaire suppléant exerce effectivement pendant un certain temps la fonction de commissaire. Tant le commissaire en titre que son suppléant devront établir un rapport dans lequel ils rendront compte à l'assemblée générale de la manière dont ils ont accompli leur mission au cours de la période pendant laquelle ils étaient en fonction. C'est sur cette base que leur décharge pourra être votée.

Puisque aucun des deux réviseurs d'entreprises en cause n'aura eu l'occasion d'accomplir l'ensemble des travaux de contrôle pendant toute la période, les réviseurs d'entreprises ne peuvent en principe être obligés à établir et à signer un seul rapport de révision des comptes annuels. Celui qui sera effectivement en fonction au moment de l'assemblée générale a pour mission de faire rapport à celle-ci, mais une collaboration entre les deux confrères s'impose. Par ailleurs, celui qui signera le rapport de révision pourra se fonder sur les travaux effectués par son confrère.

La Commission juridique ajoute enfin que, dans certaines circonstances, le rapport unique, signé par les deux réviseurs d'entreprises pourra être acceptable <sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 198.

(2) Cf. *supra*, Partie 2, Chapitre 5, point 7.2.1, Suppléant.

### 9.5.3 *Rapport commun établi par les réviseurs d'entreprises et les membres de la Cour des comptes*

Le contrôle externe de certaines personnes morales publiques est organisé par la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques. Plus précisément, le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité, au regard de la loi et du statut organique, des opérations à constater dans les comptes annuels est confié à un *collège de commissaires* composé de quatre membres.

Deux d'entre eux (appelés commissaires-conseillers) sont nommés par la Cour des comptes, parmi ses membres. Les deux autres membres ont la qualité de réviseur d'entreprises et sont nommés par l'assemblée générale des actionnaires lorsque l'entreprise publique a la forme d'une société anonyme de droit public, ou bien par le ministre de la compétence duquel dépend l'entreprise publique, lorsque tel n'est pas le cas.

En ce qui concerne la rédaction du rapport par de tels « collèges mixtes » de commissaires dans des sociétés de droit public, se pose la question de savoir si un rapport commun peut être établi.

Force est de constater qu'aucune réponse univoque ne peut être déduite des différents textes de loi.

Par contre, l'article 25 de la loi du 21 mars 1991 susmentionnée, prévoit que les dispositions légales – dont le rapport – relatives aux sociétés s'appliquent au collège des commissaires, et donc également aux membres de la Cour des comptes. Dans cette interprétation, un seul rapport est exigé.

Une première analyse provisoire de la Commission juridique de l'IRE<sup>(1)</sup> conduit à donner la préférence à l'interprétation exigeant un rapport distinct de la part des commissaires-réviseurs d'entreprises.

Dans la pratique, il apparaît que dans de nombreuses entreprises publiques économiques, le rapport du collège est un rapport unique, signé aussi bien par les membres de la Cour des comptes que par les réviseurs d'entreprises.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 63-65.

## 9.6 Conservation des documents de travail

L'article 17, alinéa 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (M.B., 18 janvier 1994) prévoit :

*« Les documents de travail doivent être conservés par le réviseur d'entreprises qui a exécuté la mission pendant une période de cinq ans commençant à la date du rapport qu'ils ont permis d'établir. ».*

Le paragraphe 2.1.2. des Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société prévoit que :

*« Dans l'exécution de sa mission, le professionnel réunit les documents et données propres à justifier les vérifications qu'il a accomplies. Ces documents seront conservés pendant au moins cinq années après l'assemblée générale qui a décidé la modification de la forme juridique de la société. ».*

Quant au paragraphe 2.1.2. des Normes relatives au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société dont la responsabilité est limitée, celui-ci prévoit que :

*« Dans l'exécution de sa mission, le professionnel réunit tous les documents et données propres à justifier les diligences de contrôle qu'il a accomplies. Ces documents seront conservés pendant au moins cinq années après l'assemblée générale qui a décidé la dissolution de la société. ».*

Par contre, le paragraphe 2.2. des Normes générales de révision prévoit que le réviseur d'entreprises doit conserver ses documents de travail pendant dix ans<sup>(1)</sup>.

Face à cette contradiction, le Conseil, après avoir pris l'avis de la Commission juridique, estime<sup>(2)</sup> qu'il faut tout d'abord observer le délai de cinq ans, à compter de la date du rapport, compte tenu du fait que la portée juridique d'un arrêté royal est plus large que celle que revêt une norme générale édictée par l'IRE. Cette relation hiérarchique entre les dispositions mentionnées n'amène toutefois pas le Conseil à la conclusion qu'il y aurait lieu d'adapter les normes générales de révision.

Il ne faut pas perdre de vue, en effet, que dans certains cas un délai de conservation plus long peut s'imposer.

Il y a lieu de rappeler à cet égard les termes de l'article 198, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés qui dispose que se prescrivent par cinq ans les actions intentées contre les commissaires *« (...) pour faits de leurs fonctions, (...), à partir de la découverte de ces faits »*. Et l'on peut constater ici que c'est généralement la date de l'assemblée générale qui est réputée être le point de départ pour ce délai de cinq ans.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 354.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 82-83.

Il convient de mentionner par ailleurs l'article 2276ter, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> du Code civil concernant la responsabilité professionnelle des experts :

*« Les experts sont déchargés de leur responsabilité professionnelle et de la conservation des pièces dix ans après l'achèvement de leur mission ou, si celle-ci leur a été confiée en vertu de la loi, cinq ans après le dépôt de leur rapport. ».*

A la lumière de ce qui précède, le Conseil de l'Institut conclut que d'un point de vue déontologique, le réviseur d'entreprises n'est pas tenu de conserver ses documents de travail plus de cinq ans après la date de son rapport, mais que du point de vue de sa responsabilité professionnelle, il peut par contre avoir intérêt à les conserver plus longtemps.

Le réviseur d'entreprises sera en effet bien conscient qu'il n'est pas exclu que sa responsabilité professionnelle soit invoquée après une période de cinq ans. Dans les missions dites non légales, en effet, sa responsabilité professionnelle ne se prescrit, en vertu de l'article 2276ter, § 1<sup>er</sup> du Code civil, que par dix ans.

En d'autres termes, il peut être dangereux de ne tenir compte que des seules obligations déontologiques en matière de délai de conservation.

## **10. ENTITES EN DIFFICULTES**

### **10.1 Conseil d'entreprise**

Lorsqu'il existe un conseil d'entreprise dans la société qui est confrontée à une incertitude sur le plan de la continuité, le réviseur d'entreprises (le cas échéant en tant que commissaire) doit en particulier veiller à :

- expliquer la portée de son attestation des comptes annuels au conseil d'entreprise ;
- à mettre clairement en évidence les problèmes constatés à l'occasion de son analyse de l'information économique et financière du point de vue de la structure financière et de l'évolution de la situation financière ;
- rappeler, le cas échéant, aux dirigeants leurs obligations en matière d'informations occasionnelles <sup>(1)</sup>.

### **10.2 Aspects du droit des comptes annuels**

La notion de discontinuité au regard du droit des comptes annuels ne peut être assimilée à la notion de « cessation des paiements » qui sert de critère pour la faillite.

L'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés prévoit trois cas dans lesquels il faut modifier les règles d'évaluation par suite du renversement de la présomption de continuité des activités :

- lorsque l'entité renonce à poursuivre ses activités à la suite d'une décision de mise en liquidation ; la cessation des activités n'est pas toujours la suite de la dissolution de l'entité ;
- lorsque l'entité renonce à poursuivre ses activités même si aucune décision formelle de mise en liquidation n'a été prise par les organes compétents ; cette situation est souvent difficile à identifier puisqu'elle fait appel à l'intention des dirigeants ;
- lorsque la perspective de continuité ne peut être maintenue ; il s'agit de la situation extrême dans laquelle pourrait se trouver l'entité notamment par suite du risque de cessation de paiements imminente, de l'extinction de son objet social, etc.

Lorsque la discontinuité concerne une branche d'activités ou un établissement, il faut également adapter les règles d'évaluation. Le réviseur d'entreprises prêtera attention aux conséquences de ces corrections de valeur relatives à la branche d'activités ou à l'établissement pour la continuité de l'entité dans son ensemble.

---

(1) En particulier l'article 25, 1° de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise et la convention collective n° 27 du 27 novembre 1975 relative à la déclaration par l'employeur de certains retards de paiement.

## 11. LETTRE D’AFFIRMATION

### 11.1 Principe

Le réviseur d’entreprises doit obtenir de la direction de l’entité contrôlée les déclarations écrites requises (*representation letter*) et celles qu’il juge nécessaires ou appropriées. Par conséquent, un refus par la direction, de signer une lettre contenant les déclarations *requis*, entraîne automatiquement une *scope limitation*, conduisant soit à l’expression d’une réserve dans le rapport du commissaire, soit à une impossibilité d’exprimer une opinion (abstention).

Lorsque la direction refuse de fournir les déclarations additionnelles que le commissaire considère comme nécessaires ou appropriées, il devra estimer si cette situation constitue ou non une limitation de l’étendue de son contrôle.

L’exemple de lettre d’affirmation repris en annexe de la norme « Les Déclarations de la direction » est indicatif ; il illustre la manière dont le texte contenant les déclarations requises peut être rédigé. Parmi les déclarations requises figurent celles relatives aux 21 points énumérés au paragraphe 1.1. de la nouvelle norme. Le réviseur d’entreprises apprécie, en fonction des circonstances, quelles sont les déclarations additionnelles qu’il considère comme nécessaires ou appropriées.

### 11.2 Responsabilité des signataires

Lors d’une réunion avec les représentants du *Belgian Governance Institute* (BGI) et de l’Association belge des Administrateurs (AB), (actuellement GUBERNA), diverses questions ont été posées relatives à la responsabilité des administrateurs par rapport à la nouvelle obligation du réviseur d’entreprises d’obtenir de la direction de l’entité les déclarations écrites requises.

#### *11.2.1 Responsabilité des signataires de la lettre d’affirmation*

La première question concernait le fait de savoir si la lettre d’affirmation augmente ou non (par rapport aux dispositions légales applicables) la responsabilité des signataires de cette lettre (administrateurs, gérants, directeur général et/ou directeur financier, autres personnes pouvant engager la société auditée dans des actes dépassant la gestion journalière, etc.) à l’égard du commissaire, en cas d’action en responsabilité civile intentée par celui-ci ou par un tiers, contre les signataires de la lettre.

A cet égard le Conseil de l'Institut a rappelé qu'en vertu de l'article 92 du Code des sociétés, les administrateurs sont tenus d'établir les comptes annuels, et ceux-ci doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société (art. 24 de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution C. Soc.). Par ailleurs, et sauf exception, les administrateurs sont également tenus, en vertu de l'article 95 du Code, d'établir un rapport dans lequel ils rendent compte de leur gestion. Ils sont aussi tenus de collaborer au contrôle des comptes annuels et du rapport de gestion par le commissaire (*cf.* notamment les art. 137 et 143 du C. Soc.).

Par conséquent, le Conseil de l'Institut est d'avis que la lettre d'affirmation, qui consiste à confirmer que les administrateurs sont conscients de ces responsabilités et qu'ils ont dûment considéré les éléments pertinents pour l'établissement de comptes annuels et d'un rapport de gestion fiables, n'augmente pas la responsabilité des administrateurs en droit.

Concrètement, il est toutefois possible que la responsabilité des administrateurs soit évaluée de manière plus rigoureuse sur base de la confirmation fournie par la lettre d'affirmation, concernant le fondement précis sur laquelle cette responsabilité pourrait être modifiée. La responsabilité des administrateurs ne peut cependant pas s'amplifier étant donné qu'elle existe sur base d'obligations auxquelles les administrateurs sont tenus par la loi.

### *11.2.2 Responsabilité de la société auditée*

La deuxième question concernait la même problématique que la première question dans le cadre de la responsabilité de la société auditée.

En vertu de l'article 526 du Code des sociétés, la société est liée par les actes accomplis par le conseil d'administration, par les administrateurs, par les membres du comité de direction ou par le délégué à la gestion journalière, même si ces actes excèdent l'objet social, à moins que la société ne prouve que le tiers savait que l'acte dépassait l'objet social ou qu'il ne pouvait l'ignorer, compte tenu des circonstances, sans que la seule publication des statuts suffise à constituer cette preuve.

Le Conseil de l'Institut considère, donc, qu'il en résulte que, si un administrateur ou un membre du comité de direction ou un délégué à la gestion journalière, commet un acte tel que la confirmation par écrit d'informations fausses, la société sera liée par cet acte, que cet acte excède ou non les pouvoirs de l'organe en question.

Par conséquent, la lettre d'affirmation n'augmente pas la responsabilité de la société auditée par rapport aux dispositions légales applicables, mais en constitue un cas éventuel d'application.

### 11.2.3 *Secret professionnel*

La troisième question était relative au secret professionnel : le commissaire peut-il faire usage de la lettre d'affirmation, pour appuyer son action en responsabilité contre la société auditée et/ou ses dirigeants (en cas de faute de ces derniers) dans une action judiciaire intentée par un actionnaire minoritaire ?

Le Conseil de l'Institut a répondu affirmativement à la question, considérant qu'en effet, le commissaire peut faire usage de la lettre d'affirmation lors d'une action judiciaire intentée à son égard ou à l'égard de la société.

La base légale du secret professionnel du réviseur d'entreprises est inscrite à l'article 79 de la loi coordonnée de 1953 :

« § 1<sup>er</sup>. L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent :

a) *la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction ... »*

Il ressort de la lecture combinée de l'article 79, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 et de l'article 458 du Code pénal que le commissaire doit s'exprimer dans certains cas parce qu'il est obligé par la loi. Dans ces cas, il ne peut pas être sanctionné pénalement pour non-respect de son obligation au secret professionnel.

Il ressort également de la lecture combinée de l'article 79, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 et de l'article 458 du Code pénal que parmi les exceptions au secret professionnel autres que l'obligation légale de parler, il existe des exceptions liées à une procédure judiciaire. Il faut distinguer selon que le commissaire témoigne en justice ou selon qu'il est lui-même prévenu.

Lors d'un témoignage en justice, le commissaire ne viole pas son obligation de secret professionnel lorsqu'il est cité comme témoin sur le plan civil et pénal devant le tribunal et accepte de parler. Il convient d'attirer l'attention sur le fait que le commissaire n'est pas obligé de s'exprimer dans ce cas : il a le choix. Cependant, si le commissaire s'exprime, il ne pourra pas être sanctionné pénalement. Il est rappelé que si le commissaire choisit de parler, il doit porter à la connaissance des parties tous les éléments dont il dispose.

Lorsqu'un commissaire est lui-même appelé à être entendu comme prévenu, et en application des droits de la défense, le commissaire peut parler sans violer le secret professionnel. Il peut invoquer tous les éléments qu'il juge utile à sa défense, même si son client lui demande de garder le secret. Par conséquent, le commissaire, a également dans ce cas, le choix entre parler ou se taire.

L'article 79, § 1<sup>er</sup> a) prévoit expressément l'exception à l'obligation du secret professionnel lorsque la société donne son accord écrit pour communiquer des attestations ou des confirmations.

Le fait de signer la lettre d'affirmation n'implique pas un accord écrit de la société permettant au commissaire de faire usage du contenu de la lettre sans violer l'obligation du secret professionnel.

En conclusion, le Conseil de l'Institut considère que les règles relatives au secret professionnel s'appliquent également à la lettre d'affirmation, comme tout autre document ou élément de preuve couvert par le secret professionnel que le commissaire a reçu lors de l'exécution des procédures d'audit.

#### *11.2.4 Refus de signer la lettre d'affirmation*

La quatrième question portait sur le fait de savoir si le refus de signer la lettre d'affirmation constitue ou non une infraction par les dirigeants (administrateurs, gérants, etc.) aux dispositions du Code des sociétés sanctionnées pénalement en vertu de l'article 170, 3<sup>o</sup> de ce Code.

Le Conseil de l'Institut a clarifié que le refus de signer la lettre d'affirmation constitue une limitation de l'étendue du contrôle (*scope limitation*) et conduit le commissaire à émettre une réserve dans son rapport ou à formuler une déclaration d'abstention (par. 4.2. de la norme « Déclarations de la direction »).

La limitation de l'étendue du contrôle du commissaire résulte du fait que la lettre d'affirmation contient pour l'essentiel des confirmations d'information que seuls les dirigeants de la société peuvent fournir et que le commissaire ne pourrait réunir par d'autres techniques de contrôle.

Par contre, la signature d'une lettre d'affirmation contraire à la réalité pourrait, être considérée comme un faux au sens du Code pénal, si les conditions d'application de la notion sont réunies.

#### *11.2.5 Notion de « garantie »*

La dernière question était relative à la notion de « garantie » : la lettre d'affirmation constitue-t-elle une « garantie » accordée par la société auditée au commissaire, interdite en vertu de l'article 134, § 6 (anciennement art. 134, § 3) du Code des sociétés ?

Le Conseil de l'Institut est d'avis qu'il convient de situer l'article 134 par rapport au Code des sociétés. Cette disposition figure au Titre VII relatif au contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés et plus particulièrement, sous la section II relative à la rémunération du commissaire. L'article 134 du Code des sociétés précise les règles en matière d'émoluments du commissaire.

La philosophie du § 6 de cet article se reflète dans la phrase précédente qui prévoit que le commissaire ne peut recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. En outre la deuxième phrase précise que :

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

Le terme de « garantie » doit s'entendre au sens de l'article 629 du Code des sociétés :

*« § 1<sup>er</sup>. Une société anonyme ne peut avancer de fonds, ni accorder des prêts, ni donner des sûretés... ».*

Autrement dit le terme « garantie » vise ici la notion de « sûreté » ou d'autres formules juridiques conduisant à des effets analogues à ceux d'une sûreté.

Par ailleurs, la disposition étant précise et claire et par conséquent non sujette à interprétation, le terme peut être défini selon le langage courant. A cet égard, le Petit Larousse et le *Van Dale* illustré définissent le terme « garantie » de la façon suivante :

- « 1. Ce qui assure l'exécution, le respect des termes d'un contrat ...*
- 2. ... qui procure à un créancier une sûreté, en garantie de l'engagement pris par le débiteur (par un cautionnement, une hypothèque), (...)*
- 3. (...) onderpand, zekerheid, garantie : iets ten waarborg geven ; een waarborg stellen ; (...). »*

En conséquence, le Conseil de l'Institut considère que la lettre d'affirmation ne constitue ainsi pas une garantie au sens de l'article 134, § 6 du Code des sociétés.



# Chapitre 2

# Particularités des mandats exercés dans des sociétés

## Table des matières

<b>1. Champ d'application du contrôle des comptes annuels statutaires et consolidés</b>	629
1.1 Généralités	629
1.1.1 Principes relatifs au contrôle des comptes annuels statutaires	629
1.1.2 Principes relatifs au contrôle des comptes consolidés	629
1.1.3 Défaut de nomination d'un commissaire dans la filiale d'une société mère	630
1.1.4 Obligation de désigner un commissaire dans un groupement d'intérêt économique (GIE) de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger	631
1.2 Critères relatifs à la désignation du commissaire	632
1.2.1 Introduction	632
1.2.2 Petite ou grande société	634
1.2.3 Nomination d'un commissaire	634
1.2.4 Application de l'article 196, § 2 du Code des impôts sur les revenus	635
1.2.5 Conclusion	636
1.3 Exemption pour les petites sociétés	636
1.3.1 Contexte	636
1.3.2 Sociétés qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés	638
1.4 Mandat du commissaire auprès de plusieurs sociétés d'un même groupe	640
1.5 Fin du mandat de commissaire en cas de faillite	641
1.6 Sanctions pénales	642
1.6.1 Article 170 du Code des sociétés	642
1.6.2 Article 171 du Code des sociétés	643
1.7 Application de la règle « one to one »	644
1.8 Assemblée générale	644
1.8.1 Convocation de l'assemblée générale par le commissaire	644
1.8.2 Obligation de convocation du commissaire à l'assemblée générale	645
<b>2. Sociétés en difficultés</b>	649
2.1 Responsabilités de l'organe de gestion et du commissaire dans le cadre du Code des sociétés	649
2.1.1 Article 138 du Code des sociétés – procédure d'alerte	651
2.1.2 Article 96, 6° du Code des sociétés	655
2.1.3 Articles 332, 431, 633 et 657 du Code des sociétés	658
2.2 La loi relative à la continuité des entreprises	661
2.2.1 Champ d'application (art.3 et 4)	662
IRE Vademecum 2009	625

2.2.2	Le médiateur d'entreprise (art. 13)	662
2.2.3	Le mandataire de justice (art. 14)	662
2.2.4	L'accord à l'amiable (art. 15)	663
2.2.5	La réorganisation judiciaire (art. 16 – 70)	663
2.2.6	Opportunités pour la profession	664
2.3	Sociétés en faillite	665
<b>3.</b>	<b>Rapport de révision</b>	666
3.1	Apport en société	666
3.2	Application des US GAAP et des US GAAS aux sociétés belges	666
3.2.1	Introduction	666
3.2.2	Application des normes de révision	666
3.2.3	Application des règles d'évaluation	668
3.2.4	Conclusion	669
3.3	Rôle du commissaire face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse	669
3.3.1	Introduction	669
3.3.2	Contenu de la déclaration distincte	671
3.4	Cas d'application : mention dans le rapport du commissaire d'infractions en matière de consolidation	675
3.5	Révision des comptes annuels des sociétés selon les normes ISA	676
3.5.1	Nouvel Audit Risk Model	676
3.5.2	Norme ISA 240 sur la fraude	677
3.5.3	Projet « Clarity » de l'IAASB	678
3.6	Rapport de gestion	680
3.6.1	Les nouvelles dispositions du Code des sociétés	680
3.6.2	Description des principaux risques et incertitudes dans le rapport de gestion	684
<b>4.</b>	<b>Déclaration du commissaire sur l'affectation du résultat et acompte sur dividendes</b>	686
4.1	Existence du bénéfice	686
4.1.1	Principes	686
4.1.2	Incorporation au capital en cours d'exercice	687
4.2	Constitution obligatoire de réserves	688
4.2.1	Réserve légale	688
4.2.2	Réserve pour actions propres	689
4.2.3	Réserve pour perte prévisible	690
4.2.4	Réserves statutaires	691
4.2.5	La prime d'émission	691
4.3	Caractère distribuable du bénéfice	692
4.3.1	Principe	692
4.3.2	Définitions	692
4.3.3	Observations relatives à l'actif net	693
4.3.4	Observations sur les réserves non distribuables	694
4.3.5	Observations sur le bénéfice distribuable	695

4.4	Modalités de la distribution	696
4.4.1	Principe	696
4.4.2	Contrôle de conformité	696
4.5	Distribution d'un acompte sur dividende	697
4.5.1	Conditions essentielles	697
4.5.2	Forme de l'état comptable et délai	699
4.5.3	Objectif de la vérification	700
4.5.4	Publicité du rapport du commissaire	700
<b>5.</b>	<b>Opposition d'intérêts de nature patrimoniale dans les SA et les SPRL</b>	701
5.1	Conflits d'intérêt dans le chef d'un administrateur ou gérant	701
5.1.1	Champ d'application	701
5.1.2	Déroulement de la procédure	703
5.1.3	Rôle du commissaire	705
5.2	Règlement des relations intra-groupe lorsqu'une société du groupe est cotée en bourse	707
5.2.1	Quelles sociétés sont visées ?	708
5.2.2	Sont visées les « décisions et opérations »	708
5.2.3	Rôle limité du commissaire	709
<b>6.</b>	<b>Le rôle du commissaire dans la société européenne</b>	710



# 1. CHAMP D'APPLICATION DU CONTROLE DES COMPTES ANNUELS STATUTAIRES ET CONSOLIDES

## 1.1 Généralités

### 1.1.1 Principes relatifs au contrôle des comptes annuels statutaires

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, les sociétés coopératives à responsabilité limitée et les sociétés européennes doivent nommer un commissaire parmi les réviseurs d'entreprises, inscrits au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises <sup>(1)</sup>.

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 (art. 141, 1° 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 (art. 141, 3° et 4° C. Soc.).

### 1.1.2 Principes relatifs au contrôle des comptes consolidés

Une certaine société, dans laquelle un commissaire est en fonction, doit – au courant du mandat de ce dernier – établir des comptes consolidés. La question est posée de savoir qui devra effectuer le contrôle de ces comptes consolidés et quelle sera la durée de ce mandat.

Le commissaire en fonction peut se proposer pour effectuer les contrôles lorsqu'une assemblée générale postérieure à sa nomination doit décider de faire contrôler les comptes consolidés. Le rapport au Roi précédant l'ancien arrêté royal du 6 mars 1990 concernant les comptes consolidés des entreprises <sup>(2)</sup>, souligne explicitement que « *la situation la plus normale est l'exercice de ces deux contrôles par le commissaire de la société* ».

Toutefois, il ajoute aussitôt qu'il est possible de nommer un réviseur d'entreprises qui n'est pas chargé du contrôle des comptes afin d'effectuer le contrôle des comptes consolidés (art. 146 C. Soc.). Une décision formelle de l'assemblée générale est exigée dans ce cas.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 40.

(2) L'arrêté royal précité est abrogé et inséré dans le Code des sociétés et son arrêté d'exécution du 30 janvier 2001.

En ce qui concerne les honoraires, on peut normalement supposer que l'assemblée générale qui a confié les missions de façon formelle, soit au commissaire de la société soit à un autre réviseur d'entreprises, a également défini le montant des honoraires. Dans le cas où aucune décision formelle n'aurait été prise par l'assemblée générale, le commissaire chargé du contrôle des comptes consolidés peut être rémunéré de façon exceptionnelle à condition d'observer le prescrit de l'article 134, § 3, 5 et 6 du Code des sociétés.

En ce qui concerne la durée du mandat, une distinction doit être effectuée entre les situations suivantes :

- le commissaire est également chargé du contrôle des comptes consolidés :

Dans la mesure où le réviseur d'entreprises se voit également chargé du contrôle des comptes consolidés au cours de son mandat de commissaire, il est recommandé qu'il fasse coïncider la période de la seconde mission avec celle de son mandat de commissaire. Dès lors, il n'est pas exclu qu'il soit nommé pour le contrôle des comptes consolidés pour un terme restreint jusqu'à l'expiration du mandat de commissaire ;

- un réviseur d'entreprises autre que le commissaire, assure le contrôle des comptes consolidés :

En application de l'article 146 du Code des sociétés, le réviseur d'entreprises est nommé pour une période de trois ans. Il est donc parfaitement possible que son mandat et celui du commissaire arrivent à échéance à des dates différentes<sup>(1)</sup>.

### *1.1.3 Défaut de nomination d'un commissaire dans la filiale d'une société mère*

Le commissaire d'une société mère constate qu'aucun commissaire n'est nommé dans la filiale, bien que celle-ci soit obligée d'en nommer un. Dans quelle mesure peut-il ou doit-il signaler cette infraction dans son rapport de révision ?

La Commission juridique estime<sup>(2)</sup> qu'il faut faire une différence entre le rapport sur les comptes annuels ordinaires et celui sur les comptes consolidés.

En ce qui concerne le rapport sur les comptes annuels non consolidés, on n'attend pas du commissaire de la société mère qu'il vérifie le respect du Code des sociétés au sein de la filiale. Par conséquent, la mention de l'infraction dans son rapport de contrôle est inappropriée.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 196-197.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 208-209.

En ce qui concerne les comptes annuels consolidés, le commissaire est confronté à l'absence de chiffres certifiés pour la filiale. Selon la Commission juridique, ce motif est insuffisant pour émettre une réserve dans le rapport de contrôle, étant donné que l'article 147 du Code des sociétés autorise, au besoin, le réviseur d'entreprises chargé de la consolidation d'effectuer les vérifications nécessaires lui-même. Cette façon de procéder s'imposera certainement s'il y a des doutes quant à la valorisation des participations et à la valeur des filiales.

Enfin, la Commission juridique attire encore l'attention sur le fait que, au niveau de la responsabilité des administrateurs, une vigilance toute particulière est recommandée si la société mère est administrateur dans une ou plusieurs de ses filiales.

#### *1.1.4 Obligation de désigner un commissaire dans un groupement d'intérêt économique (GIE) de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger*

Un avocat souhaite obtenir de l'Institut la confirmation qu'un groupement d'intérêt économique de droit belge dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger – une société de droit hollandais et une société de droit japonais – n'est pas tenu de désigner un commissaire (même lorsque ses membres sont des sociétés de droit étranger qui doivent désigner un commissaire ou une personne d'une qualité équivalente dans leurs pays respectifs).

Le Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique ne comprend aucune disposition concernant le contrôle des comptes annuels des groupements européens d'intérêt économique. Par contre, tant l'article 14, § 2bis, alinéa 2 de l'ancienne loi du 17 juillet 1989 concernant les groupements européens d'intérêt économique que l'article 8, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de la loi du 12 juillet 1989 portant diverses mesures d'application du Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un Groupement européen d'intérêt économique, stipulent :

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

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

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

Sur la base de ce qui précède, le Conseil de l'Institut estime qu'un groupement d'intérêt économique de droit belge, dont toutes les sociétés membres sont de droit étranger (une société de droit hollandais et une société de droit japonais) est obligé de désigner un commissaire dès que l'un de ses membres est tenu de désigner un commissaire ou une personne de qualité équivalente dans leur pays respectif<sup>(1)</sup>.

## **1.2 Critères relatifs à la désignation du commissaire <sup>(2)</sup>**

### *1.2.1 Introduction*

Avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés, l'article 64, § 2 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales stipulait clairement que toutes les sociétés étaient grandes (et par conséquent devaient nommer un commissaire), à moins qu'elles ne dépassent pas les critères fixés par l'article 15 durant deux exercices comptables successifs (IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 91-94). Ceci était par ailleurs conforme à l'article 12, § 1<sup>er</sup> de la Quatrième Directive européenne.

Lors de l'entrée en vigueur du Code des sociétés, l'article 64, § 2 mentionné ci-dessus est devenu, par la codification (1999 ; entrée en vigueur en 2001) du droit des sociétés l'article 15 du Code des sociétés. Cet article contient les critères de la notion de « petite société »<sup>(3)</sup> :

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 118-120.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 91-92.

(3) Augmentation réalisée par l'arrêté royal du 25 mai 2005 (*M.B.*, 7 juin 2005).

« § 1<sup>er</sup>. Les petites sociétés sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier et l'avant-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 : 7.300.000 EUR ;
- total du bilan : 3.650.000 EUR ; sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

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

§ 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 § 1<sup>er</sup>, 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 § 1<sup>er</sup>, 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 § 1<sup>er</sup>, d'entendre par " chiffre d'affaires ", le total des produits à l'exclusion des produits exceptionnels.

Le total du bilan visé au § 1<sup>er</sup> 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, § 1<sup>er</sup>.

§ 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 § 1<sup>er</sup>, 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. Le Roi peut modifier les chiffres prévus au § 1<sup>er</sup> ainsi que les modalités de leur calcul. Ces arrêtés royaux sont pris après délibération en Conseil des ministres et sur avis du Conseil central de l'économie. L'avis du Conseil national du travail est en outre demandé pour la modification du § 4, alinéas 1<sup>er</sup> et 2. ».

### 1.2.2 *Petite ou grande société*

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

Le Conseil de l'Institut se réjouit que le texte légal soit à nouveau conforme au texte de la Directive dans le sens où toutes les sociétés sont considérées comme grandes, à moins qu'elles ne dépassent pas les critères durant deux exercices consécutifs. Si, au cours de deux exercices successifs, la société ne dépasse pas les critères, elle sera considérée comme une petite société pour toute la durée du troisième exercice ; elle restera petite au cours du quatrième exercice, si elle n'a toujours pas dépassé les critères pendant ledit troisième exercice.

### 1.2.3 *Nomination d'un commissaire*

Une société qui doit être considérée comme grande procédera à la nomination d'un commissaire immédiatement (*cf.* art. 131 C. Soc. : « *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 (*cf.* Normes générales de révision, par. 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 (*cf.* la rédaction de l'art. 131 C. Soc.), 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.

#### *1.2.4 Application de l'article 196, § 2 du Code des impôts sur les revenus*

L'article 196, § 2 du Code des impôts sur les revenus tel qu'il est d'application depuis l'exercice d'imposition 2005 exclut de la limitation d'amortissement qu'il contient les « petites » sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés.

Le Conseil de l'Institut regrette la référence au Code des sociétés et à des critères relevant de la technique comptable pour accorder des avantages fiscaux ayant des objectifs économiques. De plus, le régime de l'article 15 du Code des sociétés n'est pas adapté aux exigences de l'annualité de l'impôt.

### 1.2.5 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.

## 1.3 Exemption pour les petites sociétés <sup>(1)</sup>

### 1.3.1 Contexte

L'arrêté royal du 25 mai 2005 modifiant les articles 15, § 1<sup>er</sup> et 16, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés (*M.B.*, 7 juin 2005), vise à transposer en droit belge les nouveaux seuils fixés par la Directive 2003/38/CE du Conseil du 13 mai 2003 <sup>(2)</sup>.

Ces majorations ne sont pas d'application aux ASBL.

Les articles 2 et 3 de l'arrêté mentionné ci-dessus majorent les seuils, exprimés en euros, relatifs à la définition d'une petite société, aux montants suivants :

- petite société :
- chiffre d'affaires, hors T.V.A. : 7.300.000 EUR ;
- total du bilan : 3.650.000 EUR.

L'article 4 de l'arrêté royal précité prévoit que les majorations sont applicables aux comptes annuels clôturés à dater du 31 décembre 2004.

L'article 5 prévoit que les règles énoncées à l'article 15, § 2 du Code des sociétés, ne sont pas applicables, et ce pour une seule fois, à l'établissement et à la publicité des comptes annuels que l'entreprise clôture à dater du 31 décembre 2004. Pour cette clôture, il sera tenu compte uniquement des montants majorés visés aux articles 2 et 3, concernant le chiffre d'affaires annuel et le total du bilan de l'exercice en question.

Le Conseil de l'Institut regrette l'entrée en vigueur rétroactive des augmentations des comptes annuels arrêtés à dater au 31 décembre 2004.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 93-94.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 87.

En outre, le Conseil de l'Institut constate que l'arrêté royal précité précise l'objet de l'augmentation, soit les comptes annuels clôturés à partir du 31 décembre 2004 mais ne détermine pas à quel moment l'arrêté royal entre lui-même en application.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut est d'avis que l'on peut défendre la position selon laquelle, à défaut d'avoir précisé la date d'entrée en vigueur, il y a lieu d'appliquer la règle générale selon laquelle l'arrêté royal est entré en vigueur dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, soit en l'espèce le 17 juin 2005. Les assemblées générales extraordinaires tenues jusqu'au 16 juin 2005 doivent appliquer les anciens montants en ce qui concerne la nomination du commissaire et la forme du schéma des comptes annuels. Cependant, les assemblées générales ordinaires réunies à partir du 17 juin 2005 sont tenues d'appliquer les montants majorés.

Le Conseil de l'Institut estime utile de rappeler que le fait qu'une société ne réponde plus aux critères l'obligeant à nommer un commissaire, ne peut être considéré comme un motif légal de démission (*cf.* arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 novembre 1989, *Rev. prat. soc.*, 1990, p. 178). Les commissaires nommés restent dès lors en fonction.

Enfin, le Conseil de l'Institut attire l'attention sur le fait qu'une société qui, au regard de la majoration des montants de l'article 15 du Code des sociétés, n'est pas obligée de nommer un commissaire, peut néanmoins désigner volontairement un commissaire. Dans cette hypothèse, la société se soumet volontairement au régime de contrôle prévu par les articles 130 et suivants du Code des sociétés.

Pour une discussion concernant le franchissement des seuils, *cf. supra*, point 1.2.

Les sociétés qui n'excèdent pas individuellement les limites de l'article 15 du Code des sociétés doivent désigner un commissaire lorsque ces mêmes limites sont dépassées sur base consolidée pour les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés (art. 141, 2° C. Soc., tel que modifié par l'article 10 de la loi du 13 janvier 2006, *M.B.*, 20 janvier 2006) :

### *1.3.2 Sociétés qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés <sup>(1)</sup>*

#### **A. Origine de l'exception**

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

#### **B. Dans quels cas les comptes consolidés doivent-ils être établis ?**

Dans le contexte belge, les articles 16, § 1<sup>er</sup> et 112 du Code des sociétés imposent l'établissement de comptes consolidés, notamment aux sociétés qui, avec leurs filiales, dépassent plus d'une des limites suivantes :

- chiffre d'affaires annuel, hors T.V.A. : 29.200.000 EUR <sup>(2)</sup> ;
- total du bilan : 14.600.000 EUR <sup>(3)</sup> ;
- personnel occupé, en moyenne annuelle : 250.

Ces critères sont repris à l'article 16 du Code des sociétés. Cet article définit le « petit groupe » comme celui par lequel les sociétés sont exemptées de l'obligation d'établir des comptes consolidés.

#### **C. La notion de groupe tenu de consolider ?**

L'obligation de consolidation est traitée aux articles 109 et suivants du Code des sociétés. L'article 110 du Code des sociétés prévoit ainsi que : « *Toute société mère est tenue d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés si, seule ou conjointement, elle contrôle une ou plusieurs sociétés filiales.* ». La notion de « contrôle de droit ou de fait » est explicitée à l'article 5 du Code des sociétés.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 80-83.

(2) Majoration prévue par l'arrêté royal du 25 mai 2005 (*M.B.*, 7 juin 2005).

(3) Ibid.

Par « entreprise filiale », si elle est sous le contrôle d'une société belge, il faut entendre :

- la société filiale de droit belge ou étranger ;
- le groupement européen d'intérêt économique ayant son siège en Belgique ou à l'étranger ; et
- l'organisme de droit belge ou étranger, public ou non, à but lucratif ou non, qui, en raison de sa mission statutaire ou non, exerce une activité à caractère commercial, financier ou industriel.

Il ressort de ceci qu'il suffit en principe d'un contrôle, de droit ou de fait, sur une ou plusieurs entreprises filiales afin que soit remplie l'obligation de consolidation, étant entendu que les limites sont dépassées. A l'inverse, la simple possession de diverses participations minoritaires, n'octroyant aucun contrôle mais ayant bien une influence significative n'entraîne pas l'obligation de consolidation de la part des détenteurs de ces participations.

En cas de consortium (lorsqu'une société et une ou plusieurs autres sociétés de droit belge ou étranger de l'autre côté, qui ne sont ni filiales les unes des autres, ni filiales d'une même société, sont placées sous une direction unique (art. 10 C. Soc.)), il faut que soient établis des comptes annuels consolidés dans lesquels toutes les sociétés qui forment le consortium, de même que leurs sociétés filiales sont reprises. Chacune des sociétés qui forment le consortium est considérée comme une société consolidante. Les sociétés qui forment le consortium garantissent conjointement l'établissement et la publication des comptes annuels consolidés ainsi que le rapport de gestion sur les comptes annuels consolidés.

#### **D. Champ d'application territorial**

Dans le cadre de l'article 141, 2°, du Code des sociétés, il ne peut y avoir aucun doute sur le fait que l'entreprise consolidante peut être aussi bien une entreprise de droit belge qu'une entreprise de droit étranger. L'obligation de consolider dans le chef du groupe peut résulter aussi bien de la loi belge que de la loi étrangère. L'expression limitative « en Belgique » ayant été abandonnée, il n'est plus seulement renvoyé à la législation belge relative à la consolidation, pas plus qu'il n'est renvoyé à la notion de groupe belge.

En ce qui concerne les groupes belges, les critères visés à l'article 16 du Code des sociétés relatif aux comptes consolidés seront pris en considération. Lorsqu'un droit étranger impose la consolidation à une société étrangère, les prescriptions de ce droit étranger auront un effet indirect sur l'obligation de désigner un commissaire dans le chef de la société belge.

Cette situation n'est nullement critiquable sur le plan du droit international privé car rien n'interdit au législateur belge de fixer une obligation pesant sur une société de droit belge par référence à une situation de fait existant à l'étranger.

## **E. Etablissement et publication des comptes consolidés**

Une obligation d'établir et de publier les comptes consolidés doit s'imposer à la société mère. L'établissement volontaire de comptes consolidés ne suffit pas pour satisfaire aux conditions fixées par l'article 141, 2°, du Code des sociétés.

La notion de publicité doit être interprétée conformément aux règles européennes, c'est-à-dire soit, sous forme de dépôt auprès d'un organisme officiel, soit l'engagement de tenir les documents à la disposition de tout tiers intéressé au siège de la société.

Lorsqu'il est fait appel à l'article 113 du Code des sociétés pour bénéficier d'une dispense de consolidation, il faut considérer que les règles européennes en la matière établissent un lien entre la dispense de consolidation et le respect d'un certain nombre de conditions. Parmi ces conditions, on relèvera l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés à un niveau supérieur. Dès lors, toute entreprise qui fait appel à l'article 113 du Code des sociétés pour se dispenser d'établir des comptes consolidés justifie par elle-même l'obligation de désigner un commissaire en reconnaissant que des comptes consolidés sont établis et publiés à un niveau supérieur et ce conformément à la Directive européenne.

### **1.4 Mandat du commissaire auprès de plusieurs sociétés d'un même groupe**

Sans préjudice des règles applicables à l'indépendance du commissaire, le Conseil de l'IRE est d'avis<sup>(1)</sup> qu'il n'existe pas d'incompatibilité pour un même réviseur d'entreprises d'exercer simultanément un mandat de commissaire au sein d'une société faisant partie d'un groupe et un mandat de commissaire au sein d'une autre société faisant partie du même groupe.

Les Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés prévoient que « *Toute mission de contrôle doit s'accomplir conformément à un programme de travail approprié fondé sur une connaissance suffisante du groupe.* ». Le fait que le même réviseur d'entreprises exerce le mandat de commissaire dans une société-mère et dans les filiales est de nature à favoriser la connaissance du groupe par le réviseur d'entreprises en question.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 46-48.

Les Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés prévoient expressément la possibilité pour le réviseur d'entreprises chargé des contrôles des comptes consolidés de la société-mère d'être également chargé du contrôle des comptes des filiales. Ces Normes précisent en effet que « *Lorsque le réviseur chargé du contrôle des comptes consolidés est également chargé du contrôle des comptes de la filiale, il établira son programme de travail en tenant compte des exigences du contrôle des comptes consolidés.* ».

Si le réviseur d'entreprises chargé du contrôle légal des comptes de la société-mère n'est pas chargé du contrôle légal des filiales, les normes prévoient que, dans certains cas, ce réviseur d'entreprises doit effectuer des travaux complémentaires auprès de la filiale. Ainsi, les Normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés prévoient que « *Lorsqu'une filiale dont l'importance est significative pour les comptes consolidés n'a pas fait l'objet d'un contrôle externe acceptable, le réviseur d'entreprises doit effectuer des travaux complémentaires.* ».

Le Conseil de l'IRE confirme son point de vue selon lequel il n'existe ni d'obligation ni d'incompatibilité pour le réviseur d'entreprises chargé du contrôle légal d'une société au sein d'un groupe d'être également chargé simultanément du contrôle légal des comptes d'une ou plusieurs filiales au sein de ce groupe.

En vertu de l'article 133 du Code des sociétés, modifié par l'article 100 de la loi du 20 juillet 2006, l'arrêté royal du 4 avril 2003 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés fixe limitativement la liste des prestations incompatibles avec l'indépendance du commissaire et prévoit une règle de limitation des honoraires relatifs aux services non audités prestés en faveur de la société auditée, de ses filiales, belges et étrangères, et des sociétés belges qui contrôlent la société auditée (et non plus toutes les sociétés liées en Belgique)<sup>(1)</sup>.

Ces règles en matière d'indépendance du commissaire n'ont pas d'incidence sur la possibilité pour un réviseur d'entreprises d'exercer simultanément un mandat de commissaire auprès d'une société du groupe et d'autres sociétés du même groupe, sans préjudice du respect des dispositions légales et réglementaires.

## 1.5 Fin du mandat de commissaire en cas de faillite

La question posée concerne le sort du mandat de commissaire dans une société déclarée en faillite. Le mandat prend-il fin ou se poursuit-il et, dans ce cas, jusqu'à quelle échéance ?

La Commission juridique considère<sup>(2)</sup> 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

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 50.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 106-108.

risque qu'il n'est pas obligé d'accepter car il n'est pas inhérent à la relation contractuelle. Dès lors, il aurait de justes motifs de démissionner au jour de la déclaration de faillite. Cette procédure supposerait cependant la réunion de l'assemblée générale conformément à l'article 136 du Code des sociétés.

Dans la mesure où les associés, ou certains d'entre eux, souhaiteraient réunir une assemblée générale pour délibérer sur la protection des droits des actionnaires, après le jugement déclaratif de faillite, il leur appartient de saisir directement le tribunal de commerce afin que celui-ci désigne un mandataire *ad hoc* chargé de cette tâche.

Par ailleurs, si le curateur souhaite bénéficier de l'assistance du commissaire dans l'exercice de ses fonctions de curateur, ceci est parfaitement possible sur la base d'un contrat particulier dont l'objet serait sans doute distinct des fonctions de commissaire.

En conclusion, s'il est unanimement admis que la faillite autorise d'une part le curateur à mettre fin au contrat et d'autre part le commissaire à démissionner, une doctrine majoritaire plaide même pour la cessation immédiate et de plein droit du mandat devenu sans objet (*cf.* aussi *supra*, Chapitre 1, point 5.7 Liquidation volontaire et comptes annuels afférents à la gestion des anciens administrateurs).

## 1.6 Sanctions pénales

Les dispositions du Code des sociétés s'appliquent en principe à tous les mandats, toutefois les associations sont exclues du champ d'application des sanctions pénales<sup>(1)</sup>.

### 1.6.1 Article 170 du Code des sociétés

Le Code des sociétés prévoit un emprisonnement d'un mois à un an et une amende de 50 à 10.000 euros, ou une de ces peines seulement pour « *ceux qui mettent obstacle aux vérifications auxquelles ils sont tenus de se soumettre en vertu du présent titre* (Contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés) *ou refusent de donner les renseignements qu'ils sont tenus de fournir en vertu du même titre ou qui donnent sciemment des renseignements inexacts ou incomplets* » (art. 170, al. 1<sup>er</sup>, 3° C. Soc.).

Les principes d'interprétation stricte du droit pénal empêchaient de considérer que la sanction prévue par le Code des sociétés en cas de non dépôt du rapport visait également le non dépôt provoqué par l'absence de nomination d'un

---

(1) Les travaux parlementaires précisent : « Le renvoi aux articles 170 et 171 du Code des sociétés relatifs aux dispositions pénales n'est pas prévu car la question de la responsabilité pénale fut largement abordée lors des travaux parlementaires ayant précédé le vote de la loi du 2 mai 2002 et il fut décidé de ne pas prévoir de responsabilité pénale spécifique. ». *Doc. parl.*, Ch. repr., 2003-2004, n° 1138/001, p. 49-50 ; voir aussi les pages 201-202 ; 304 ; 368-370.

commissaire. Le Code des sociétés a comblé cette lacune technique (M. DE WOLF, « Le nouveau Code des sociétés : Quels changements pour les réviseurs d'entreprises ? », IRE, *Bulletin d'Information*, n° 6/2001, p. 4-8).

### 1.6.2 Article 171 du Code des sociétés

L'article 171 du Code des sociétés<sup>(1)</sup> prévoit que : « § 1<sup>er</sup>. 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 § 1<sup>er</sup> 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 § 1<sup>er</sup> contre leurs administrateurs, gérants, directeurs ou mandataires. ».

#### 1° Interprétation de l'article 171, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés

La Commission juridique constate que le non-respect des dispositions relatives au contrôle des comptes annuels (comptes consolidés) pourra désormais faire l'objet d'une sanction pénale. Il s'agit là d'une innovation importante, cette possibilité n'étant pas prévue dans l'ancienne législation sur les sociétés.

Concrètement, cela pourrait impliquer que les administrateurs d'une société tenue de nommer un commissaire, mais qui ne s'est pas conformée à cette obligation, pourraient voir leur responsabilité engagée en vertu de l'article 171, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés<sup>(2)</sup>.

(1) L'article 171 du Code des sociétés est une reformulation de l'article 17, alinéa 1er, 3 et 5 de la loi du 17 juillet 1975, tel que dernièrement modifié par l'article 14 de la loi du 7 mai 1999 contenant le Code des sociétés (M.B., 6 août 1999).

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 109.

2° *Interprétation de l'article 171, § 2 du Code des sociétés*

L'article 171, § 2 concerne quant à lui directement le réviseur d'entreprises. Ce nouveau dispositif pénal est de nature à faire réfléchir sérieusement le réviseur d'entreprises, intervenant dans la préparation des comptes annuels et dont le nom doit être mentionné à la page A.1bis ou C.1bis des schémas obligatoires de ces comptes, lorsque ce professionnel n'avertit pas les administrateurs ou gérants de l'obligation dans laquelle la société se trouve de nommer un commissaire (M. DE WOLF, « Le nouveau Code des sociétés : Quels changements pour les réviseurs d'entreprises ? », IRE, *Bulletin d'Information*, n° 6/2001, p. 4-8).

## **1.7 Application de la règle « one to one »**

Sur ce sujet, voyez *supra*, Partie 6 Déontologie, Chapitre 2 Incompatibilités et indépendance, point 3.1.6.

## **1.8 Assemblée générale**

### *1.8.1 Convocation de l'assemblée générale par le commissaire*

Concernant l'attitude à adopter par le commissaire lorsque le conseil d'administration qui a établi les comptes annuels, omet de convoquer l'assemblée générale, la Commission juridique<sup>(1)</sup> émet l'avis suivant.

Il convient de rappeler d'abord que conformément à l'article 552 du Code des sociétés, il faut tenir chaque année au moins une assemblée générale, et que la responsabilité pénale des administrateurs peut être engagée s'ils n'ont pas soumis à l'assemblée générale les comptes annuels dans les six mois de la clôture de l'exercice (art. 126, § 1<sup>er</sup>, 1° C. Soc.).

L'organe de gestion et le commissaire peuvent également être tenus de convoquer l'assemblée générale à la demande d'associés qui représentent un cinquième du capital social (art. 268 C. Soc. pour les SPRL et art. 532 C. Soc. pour les SA). Si l'organe de gestion ne fait pas droit à cette demande, des sanctions pénales sont prévues et il appartient au commissaire de procéder à cette convocation (*cf.* art. 349 C. Soc. pour les SPRL et art. 647, 1° C. Soc. pour les SA).

La question concrète qui se pose est de savoir à partir de quel moment le commissaire, en cas de carence du conseil d'administration, sera tenu de procéder effectivement à cette convocation de l'assemblée générale (hors le cas

---

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 198-199.

où cette demande émanerait d'actionnaires représentant un cinquième du capital social).

La Commission estime que le commissaire qui constate que la convocation à l'assemblée générale n'est pas envoyée, si bien qu'il est permis de douter sérieusement de la tenue de celle-ci à la date statutaire, doit d'abord attirer l'attention du conseil d'administration sur ses obligations en la matière, en insistant pour qu'il convoque l'assemblée générale (cf. P.A. FORIERS, *Les situations de blocage dans les sociétés anonymes*, Etudes IRE, 1994, p. 7-36).

Lorsque le conseil d'administration ne prend pas les mesures qui s'imposent dans un délai raisonnable, le commissaire devra personnellement procéder à la convocation de l'assemblée générale. Le commissaire a, en vertu de l'article 533 du Code des sociétés, la possibilité de convoquer l'assemblée générale.

### *1.8.2 Obligation de convocation du commissaire à l'assemblée générale*

#### **A. Principe**

Depuis le 6 février 2001, date de l'entrée en vigueur du Code des sociétés, le commissaire doit être invité à chaque assemblée générale (les assemblées générales ordinaires, extraordinaires et spéciales). Contrairement à la situation antérieure, cette obligation est mentionnée de manière expresse (art. 268 C. Soc. pour les SPRL et art. 533 C. Soc. pour les SA).

Le commissaire assiste à l'assemblée lorsque celle-ci est appelée à délibérer sur la base d'un rapport établi par lui (art. 272 C. Soc. pour les SPRL, art. 412 C. Soc. pour les SCRL et art. 538 C. Soc. pour les SA). Dans les autres cas, il pourra assister à l'assemblée s'il le souhaite, pour y prendre la parole concernant l'exercice de son mandat, mais il n'est pas obligé de le faire. Dans le Code des sociétés, ce droit du commissaire à prendre la parole est confirmé (art. 274 C. Soc. pour les SPRL, art. 412 C. Soc. pour les SCRL et art. 540 C. Soc. pour les SA). Pour pouvoir exercer son droit de parole, il doit dès lors être invité à toutes les assemblées <sup>(1)</sup>.

#### **B. Présence personnelle du commissaire**

Il a été demandé s'il était possible qu'un commissaire se fasse représenter par procuration à l'assemblée générale.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 110.

Dans le cas soumis à la Commission juridique<sup>(1)</sup>, il s'agissait d'une société qui souhaitait modifier ses statuts mais qui n'avait pas invité le commissaire à l'assemblée générale sur le sujet. Plus concrètement, il s'agissait d'une modification de statuts pour laquelle la loi ne prévoyait aucune intervention du commissaire. La question est de savoir dans quelle mesure le commissaire peut se faire représenter par un mandataire désigné par procuration.

En application de l'article 533 du Code des sociétés, le commissaire doit être invité à toutes les assemblées générales, peu importe qu'il ait dû ou qu'il n'ait pas dû préparer de rapport pour l'assemblée en question.

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut estime qu'il est exclu qu'un commissaire donne procuration à un mandataire pour se faire représenter à une assemblée générale. En effet, le mandat du commissaire est conclu *intuitu personae*. Bien entendu, il convient de nuancer cette règle lorsqu'il s'agit d'un cabinet de révision, auquel cas il est parfaitement possible qu'un autre représentant du cabinet soit désigné.

Par ailleurs, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation belge, une procuration ne peut être accordée que dans le cadre d'actes considérés comme des actes juridiques. La Commission juridique est d'avis que, dans le cas présenté, le commissaire n'est pas tenu de poser un acte juridique. Par contre, il en serait effectivement ainsi dans le cas visé par l'article 538 du Code des sociétés, lorsque la loi exige qu'un rapport du commissaire soit présenté.

L'article 533 du Code des sociétés est strict en ce qui concerne l'invitation du commissaire : il ne peut être dérogé à cette obligation. Par contre, en ce qui concerne la présence réelle du commissaire à l'assemblée générale, il est impossible d'en déduire qu'il y ait obligation d'être présent ou représenté. Bien entendu, cette règle ne s'applique pas aux circonstances visées par l'article 538 du Code des sociétés, où la présence du commissaire est bel et bien requise. En effet, au cas où le commissaire est tenu d'établir un rapport, le principe veut qu'il assiste à l'assemblée générale appelée à délibérer sur la base de ce rapport, sauf en cas de force majeure.

Pour être complet, le Conseil de l'Institut souhaite ajouter que le commissaire est autorisé à se faire assister lors de l'assemblée générale par des personnes qui dépendent de lui.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 104-105.

### C. Présence du commissaire et assemblée générale tenue par écrit

Un confrère constate d'une part que l'article 268, § 2 du Code des sociétés, tel que modifié par la loi du 2 août 2002, autorise qu'une assemblée générale qui prend connaissance des rapports (rapport de gestion, rapport du commissaire) et se prononce sur les comptes annuels puisse être tenue par *écrit*. D'autre part, il remarque que, conformément à l'article 272 du Code des sociétés, les commissaires *assistent* à l'assemblée générale quand celle-ci délibère sur base d'un rapport qu'ils ont rédigé. Dès lors, il demande comment les deux dispositions peuvent être combinées.

L'article 268, § 2 du Code des sociétés prévoit que : « *Les associés peuvent, à l'unanimité, prendre par écrit toutes les décisions qui relèvent du pouvoir de l'assemblée générale, à l'exception de celles qui doivent être passées par un acte authentique. Les personnes visées à l'article 271 peuvent prendre connaissance de ces décisions.* ».

La Commission juridique remarque <sup>(1)</sup> que, pour faire application de la prise de décision par écrit, tous les associés ou actionnaires doivent donner leur accord pour l'application de la procédure écrite.

Pour répondre à la question posée, la Commission juridique souhaite faire une distinction entre la convocation pour l'assemblée générale, la délibération effective et enfin la prise de décision.

La Commission juridique est d'avis que l'article 268 du Code des sociétés modifié ne dispense pas l'organe de gestion de son obligation de *convoquer* les actionnaires, les administrateurs, les commissaires et les obligataires, à moins que les destinataires de la convocation n'y renoncent. Ceci découle d'ailleurs du fait que l'article 268, § 2 du Code des sociétés ne prévoit pas d'exception à l'article 268, § 1<sup>er</sup> ; en d'autres mots, le paragraphe 1<sup>er</sup> reste d'application. Le paragraphe 1<sup>er</sup> stipule que l'organe de gestion et les commissaires, s'il y en a, peuvent convoquer l'assemblée générale.

En ce qui concerne la *délibération*, la Commission juridique renvoie à l'article 63 du Code des sociétés. Cet article stipule qu'à défaut de dispositions statutaires, les règles ordinaires des assemblées délibérantes s'appliquent aux collèges et assemblées prévues par le présent Code.

La Commission juridique est d'avis que les nouveaux articles ne semblent en principe pas dispenser les actionnaires de tenir effectivement une *délibération*.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 80-81.

Toutefois, ils pourraient – moyennant unanimité – y renoncer. Ceci pourrait par exemple être effectué au moyen d'un document où ils renoncent explicitement à la délibération, ainsi qu'à la possibilité de poser des questions. Si un commissaire est en fonction, il conviendrait également de lui demander explicitement de renoncer à son droit de parole.

Enfin, la Commission juridique souligne que la *prise de décision* véritable peut avoir lieu par écrit, sauf si un acte authentique est nécessaire. Etant donné qu'une assemblée générale ordinaire ne prend pas de décisions qui nécessitent un acte authentique, les décisions lors de cette réunion peuvent par conséquent être prises par écrit.

## 2. SOCIETES EN DIFFICULTES

En 1999, le Conseil de l'Institut a approuvé une recommandation de révision « Révision d'une société en difficultés ». Cette recommandation est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2000, et se substitue à la Circulaire C007/1982<sup>(1)</sup> ainsi qu'à la Circulaire du 18 avril 1995<sup>(2)</sup>. L'objectif principal de cette recommandation est de commenter les responsabilités du commissaire dans l'exécution de sa mission de révision lorsque la société connaît des difficultés financières.

Dans l'élaboration de ladite recommandation, il a été tenu compte des paragraphes 3.6., 3.9.1. et 3.10.3. des Normes générales de révision, ainsi que de la norme internationale d'audit ISA 570 « La continuité » telle que modifiée en 1999. Par ailleurs, il y a eu lieu de tenir compte des règles légales relatives au concordat judiciaire et des conséquences qui en découlent pour la poursuite du mandat de commissaire ainsi que des spécificités des sociétés civiles à forme commerciale.

### 2.1 Responsabilités de l'organe de gestion et du commissaire dans le cadre du Code des sociétés

La recommandation de révision « Révision d'une société en difficultés » et la norme internationale d'audit ISA 570 prévoient des procédés d'audit dans le cadre de la continuité. Par contre, le présent commentaire traite des responsabilités distinctes qui sont accordées par le Code des sociétés et ses arrêtés d'exécution à l'organe de gestion de la société contrôlée et au réviseur d'entreprises, le cas échéant en tant que commissaire.

L'article 28, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés prévoit que les règles d'évaluation sont établies et les évaluations opérées dans une perspective de continuité des activités de la société sans préjudice de l'article 28, § 2 du même arrêté selon lequel les règles d'évaluation sont adaptées dans le cas où, en exécution ou non d'une décision de mise en liquidation, la société renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité de ses activités ne peut être maintenue. Dans l'établissement des comptes annuels, l'organe de gestion doit s'interroger sur la pertinence du principe de la continuité de l'exploitation. Il inclura, le cas échéant, une déclaration à ce sujet dans l'annexe des comptes annuels et/ou dans le rapport de gestion. C'est à l'organe de gestion de l'entreprise qu'il appartient de déterminer les règles d'évaluation et de justifier l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion lorsque l'article 96, 6<sup>o</sup> du Code des sociétés s'applique.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1982, p. 62.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1995, p. 117.

Par analogie aux règles applicables au rapport de gestion de la société-mère, lorsque les problèmes de continuité concernent l'ensemble du groupe (et les comptes consolidés), il est recommandé que les dirigeants de la société contrôlée s'expriment sur la continuité dans le rapport consolidé de gestion.

La décision de l'organe de gestion de la société en ce qui concerne l'application des règles de continuité doit se situer dans le contexte de l'information annuelle adressée aux actionnaires, aux travailleurs et aux tiers. Il serait excessif d'y voir un engagement des dirigeants portant sur un futur illimité. En particulier, les éléments suivants sont à prendre en considération :

- le degré d'incertitude associé aux conséquences d'un événement ou de circonstances sera d'autant plus élevé que la perspective est lointaine ;
- tout jugement sur l'avenir est fait sur la base des informations disponibles à un moment donné. Des événements subséquents peuvent contredire un jugement qui paraissait raisonnable au moment où il a été émis ;
- le jugement sur les conséquences futures de certains événements ou circonstances dépend de la nature, de l'étendue et de la complexité des activités de la société ainsi que de la mesure dans laquelle elle est affectée par des facteurs externes.

Il est généralement admis que l'évolution de la continuité vers la discontinuité est un processus progressif. La transition, si elle est involontaire, passe par une zone à risques aggravés. C'est notamment dans le but de susciter une prise de conscience de l'évolution dangereuse vers la discontinuité ou la faillite que trois exigences d'information sur les difficultés financières de la société ont été introduites dans le Code des sociétés :

- la procédure d'alerte en cas de circonstances graves et concordantes (art. 138 C. Soc.) ;
- l'information par le rapport de gestion ou le cas échéant dans l'annexe des comptes annuels (art. 96, 6° C. Soc.) ;
- l'obligation de délibérer en assemblée générale en cas de perte substantielle du capital (art. 633 C. Soc.).

### 2.1.1 Article 138 du Code des sociétés – procédure d’alerte

#### A. Disposition légale

L’article 138 du Code des sociétés impose au commissaire de mettre en œuvre une procédure destinée à alerter l’organe de gestion, et le cas échéant, à informer le tribunal de commerce, lorsqu’il constate, au cours de son contrôle, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de la société.

Le texte de l’article 138 du Code des sociétés affranchit expressément le commissaire de l’article 458 Code pénal. Dans les travaux parlementaires, le Gouvernement <sup>(1)</sup> se réfère à un arrêt du 29 octobre 1991 (*Pas.*, 1992, I, p. 162) dans lequel la Cour de cassation avait déjà expressément reconnu le caractère non absolu du secret professionnel (en l’occurrence le secret médical). Par ailleurs, il subordonne le secret professionnel à sa finalité et attribue, lors de difficultés persistantes d’une entreprise, un droit de parole au commissaire dans l’intérêt de celle-ci <sup>(2)</sup>.

Le commissaire qui identifie l’existence de risques spécifiques en matière de continuité doit rester attentif à l’apparition de faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de la société.

Un événement unique ne serait généralement pas suffisant même s’il pose des problèmes immédiats à la société, par exemple la défaillance d’un client important ou un incident technique ou social qui pèsera gravement sur la trésorerie. Il faut normalement une conjonction de faits qui donne à penser que l’entreprise s’engage sur le chemin de la faillite si des mesures ne sont pas prises pour redresser la situation <sup>(3)</sup>.

Les faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité doivent être considérés comme des risques significatifs et non comme la constatation d’une situation de discontinuité déjà intervenue. La loi requiert une conjonction de faits qui donne à penser que la société s’engage sur le chemin de la faillite si des mesures ne sont pas prises pour redresser la situation.

La loi vise des constatations faites par le commissaire « au cours de ses contrôles ». Par contre, il n’est pas requis que le commissaire aille au-delà de l’exercice normal du programme de révision en élaborant un programme détaillé de contrôles destinés à dépister systématiquement les causes éventuelles d’une

(1) Selon le Gouvernement : « *L’avantage de la communication des constatations par le commissaire au président du tribunal de commerce est qu’elle est compatible avec l’obligation naturelle de discrétion du réviseur, même si le secret professionnel établi par la loi est écarté dans ce cas. Dans la première phase de difficultés, l’intérêt de l’entreprise requiert en effet de limiter le nombre des initiés.* » (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1995-1996, n° 329/12, p. 3).

(2) L. HUYBRECHTS, « *Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten* », *T.B.H.*, 1995, p. 664-681.

(3) L’interprétation de ces faits peut s’effectuer par référence notamment aux éléments mentionnés dans la norme d’audit internationale ISA-570 « *Going concern* ».

défaillance. La connaissance des faits graves et concordants résultera soit du programme normal de révision, soit d'une communication spontanée faite par les responsables de la société.

La responsabilité du commissaire pourrait être mise en cause lorsqu'il n'a pas porté à la connaissance de l'organe de gestion des faits graves et concordants susceptibles de mettre en danger la continuité de la société. Selon la lettre de la loi, cette obligation ne peut exister avant que le commissaire ait connaissance des faits « au cours de ses contrôles ». En outre, il ne peut pas être reproché au commissaire de ne pas avoir notifié certains faits dont il n'a pas connaissance malgré l'accomplissement des diligences normales de révision.

L'article 138, alinéa 3 du Code des sociétés prévoit expressément que le commissaire peut renoncer à saisir officiellement l'organe de gestion et à déclencher une procédure d'alerte lorsqu'il constate que l'organe de gestion a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises. Ceci suppose que le commissaire ait connaissance des décisions prises et qu'il n'ait pas de raison de croire que les mesures prises ne permettront pas d'assurer la continuité pendant un délai raisonnable.

Ni le Code des sociétés, ni les normes de révision ne font obligation au commissaire d'être présent en permanence dans l'entreprise pour identifier des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité. Conformément à la doctrine professionnelle <sup>(1)</sup>, il appartient au commissaire d'assurer un contact régulier avec l'entreprise et de demander à l'organe de gestion de le tenir informé sans délai des aspects qui relèvent directement de l'exercice de sa fonction.

## **B. Communication par le commissaire**

La Communication formelle des observations du commissaire sera faite de préférence par lettre recommandée (ou procédure écrite similaire) à l'organe de gestion de la société. Une copie de ce courrier sera adressée individuellement par courrier ordinaire à chacun des administrateurs ou gérants à l'adresse de leur domicile <sup>(2)</sup>. Une Communication orale, même à l'occasion d'un conseil d'administration, ne pourrait être considérée comme une application acceptable de l'article 138, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 129.

(2) En ce qui concerne les gérants, administrateurs et liquidateurs domiciliés à l'étranger, il y a lieu toutefois de rappeler que l'article 57 du Code des sociétés prévoit que ceux-ci sont censés élire domicile pour la durée totale de leurs fonctions au siège de la société où toutes assignations et notifications peuvent leur être données relativement aux affaires de la société et à la responsabilité de leur gestion et de leur contrôle.

La Communication officielle de faits graves et concordants est concentrée sur les éléments qui constituent un danger pour la pérennité de la société. Le commissaire doit se garder de joindre à ses constatations des commentaires ou recommandations sur les mesures qui pourraient être prises pour assurer le redressement. Ceci dépasserait l'objet de sa mission légale de révision et constituerait une immixtion dans les décisions de gestion de l'organe de gestion, et par conséquent, une infraction sur la législation en matière d'indépendance du commissaire.

Dans sa Communication, le commissaire doit demander à l'organe de gestion qu'il l'informe sur les mesures prises ou envisagées.

### **C. Suivi par le commissaire**

Le commissaire qui a formulé les observations requises doit se préoccuper des suites qui y sont réservées par l'organe de gestion. L'organe de gestion doit délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable. Il doit se réunir dans un délai maximum d'un mois à dater de la communication du commissaire. Si dans un délai d'un mois à dater de la communication du commissaire celui-ci n'a pas été informé des mesures prises ou envisagées par l'organe de gestion pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, ou s'il estime que ces mesures ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, il peut communiquer ses constatations au président du tribunal de commerce (art. 138, al. 4 C. Soc., tel que modifié par l'art. 4 de la loi du 23 décembre 2005).

Bien qu'il appartienne à l'organe de gestion de communiquer d'initiative les mesures qu'il envisage de prendre, il paraît légitime d'attendre du commissaire qu'il s'inquiète sans attendre l'expiration du délai d'un mois des mesures qui pourraient être prises.

La Communication au président du tribunal doit être faite par écrit. Elle ne peut concerner que des faits préalablement portés à la connaissance des administrateurs dans le respect de la procédure précisée ci-avant.

Lorsqu'une Communication a été faite au président du tribunal de commerce conformément à la loi, le commissaire portera ce fait à la connaissance de l'organe de gestion de la société.

Plusieurs cas peuvent se présenter.

1. Le commissaire pourrait estimer que la réaction de l'organe de gestion est appropriée mais que la complexité de la situation ne permette pas d'élaborer un plan adéquat dans le bref délai légal. Il pourra en tenir compte avant d'adresser la communication de ses informations au président du tribunal de commerce.

Il y a lieu toutefois de manifester une certaine rigueur en ce qui concerne la délibération effective de l'organe de gestion. En effet, il faut rappeler que l'organe de gestion est l'organe légalement responsable et qu'il ne peut se décharger de cette responsabilité par exemple sur le comité de direction ou les délégués à la gestion journalière.

2. L'article 138 du Code des sociétés n'envisage que l'hypothèse de la continuité mais l'organe de gestion pourrait aussi décider de procéder à la dissolution de la société, de faire aveu de faillite ou de solliciter un concordat judiciaire. Cette décision pourrait parfaitement sauvegarder les intérêts des associés et des tiers. Dans un tel cas, il ne paraît pas nécessaire de communiquer des informations au président du tribunal de commerce, nonobstant le texte clair de la loi pour autant que la continuité paraisse assurée jusqu'à l'assemblée générale qui se prononcera sur la dissolution.
3. Si la délibération de l'organe de gestion porte sur des mesures qui, selon le commissaire, ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de la société pendant un délai raisonnable, le commissaire pourra aussi communiquer ses constatations au président du tribunal de commerce.
4. Lorsque l'organe de gestion a effectivement délibéré mais que les mesures adoptées apparaissent insuffisantes, il appartient encore au commissaire de juger de l'opportunité d'une communication au président du tribunal en fonction des circonstances. Le cas échéant, il examinera dans quelle mesure il y a lieu de modifier ses observations antérieures communiquées à l'organe de gestion, avant qu'une communication éventuelle au président du tribunal puisse avoir lieu.
5. La communication au président du tribunal de commerce est recommandée lorsque l'organe de gestion n'a pas délibéré et que les dirigeants de la société restent passifs malgré la communication officielle des constatations du commissaire ; il est recommandé de remettre au président du tribunal de commerce le même rapport que celui qui a été remis aux administrateurs ou gérants.

6. Lorsque la procédure d'alerte a déjà été mise en œuvre, il y aura lieu de la renouveler seulement dans trois circonstances :
- si des indices graves mais nouveaux sont constatés qui n'ont pas été mentionnés dans la communication précédente à l'organe de gestion, le commissaire doit vérifier si ces éléments ont été pris en considération dans la délibération de l'organe de gestion. A défaut, il y a lieu d'appliquer la procédure à nouveau ;
  - si une première application de la procédure a débouché sur l'adoption d'un plan de redressement contenant des mesures raisonnables mais que l'exécution de ce plan est gravement compromise en manière telle que ceci doit être considéré comme une situation nouvelle faisant subsister les faits graves et concordants susceptibles d'entraîner la discontinuité, la procédure doit être aussi remise en route ;
  - lorsqu'une première procédure a été menée à son terme, c'est-à-dire jusqu'à la communication des indices au président du tribunal de commerce, le commissaire ne doit pas faire de communications ultérieures concernant des informations complémentaires ; il en irait autrement s'il est informé du fait que le dossier a été classé par le service des enquêtes commerciales au vu des seules informations dont il disposait précédemment.

### 2.1.2 Article 96, 6° du Code des sociétés

#### A. Disposition légale

L'article 96, 6° du Code des sociétés prévoit que, lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, l'organe de gestion est tenu de justifier l'application des règles comptables de continuité dans le rapport de gestion. Dans les petites sociétés qui ne doivent pas établir de rapport de gestion, le Code des sociétés requiert que l'information figure dans l'annexe des comptes annuels (art. 94, al. 2 C. Soc.).

Ladite procédure légale se réfère aux comptes annuels statutaires et non aux comptes consolidés.

Comme précisé ci-avant, l'obligation de justification de la continuité s'impose dans deux cas :

- *lorsque le bilan (non consolidé) fait apparaître une perte reportée* : il importe peu qu'il existe des réserves disponibles ou autres, seule compte la présence d'une perte reportée dans le bilan établi après répartition. Pour éviter de devoir procéder à la justification, l'organe de gestion peut décider d'apurer la perte reportée par prélèvement sur d'autres éléments disponibles des fonds propres. En outre, ce prélèvement pourrait aussi être opéré sur la réserve légale qui est d'ailleurs constituée à cet effet ;

- lorsque le compte de résultats (non consolidé) fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice : ici, l'accent est mis sur le défaut de rentabilité constaté par le compte de résultats. La perte de l'exercice est celle qui apparaîtra comme solde du compte de résultats avant transfert aux réserves immunisées (rubrique XI du schéma complet).

Il n'existe aucune exception à l'obligation de justification dès l'instant où un des deux critères est rempli. Ainsi, la justification de la continuité est requise en cas de pertes répétées, même si la structure bilantaire est parfaitement saine, car le défaut de rentabilité peut être l'indice d'une évolution qui pourrait s'avérer risquée pour la société. De même, lorsque la société mène avec succès un plan de restructuration mais qu'une perte demeure actée au bilan, il est également impératif de justifier la capacité de la société à poursuivre ses activités.

De l'avis de la Commission juridique <sup>(1)</sup>, l'organe de gestion de la société aura intérêt à justifier la continuité dans certaines circonstances où il serait légitime de commenter la situation financière difficile bien que les conditions strictes de l'article 96, 6° du Code des sociétés ne soient pas réunies ; par exemple, on citera le cas où une perte courante apparaît de façon récurrente en étant couverte par des produits exceptionnels.

## **B. Suivi par le commissaire**

Lorsque le commissaire constate qu'une des deux hypothèses visées à l'article 96, 6° du Code des sociétés est ou risque d'être rencontrée, il doit s'interroger sur la nécessité de rappeler à l'organe de gestion que ces informations doivent être fournies dans le rapport de gestion ou, le cas échéant, dans l'annexe des comptes annuels. Le commissaire doit également modifier la seconde partie de son rapport lorsqu'il considère que le rapport de gestion ne contient pas des informations requises par la loi, notamment la justification de la continuité lorsque ceci s'impose. Sans préjudice au paragraphe 3.11.4. des Normes générales de révision justifiant que les informations complémentaires soient limitées en nombre et exemptes de digressions superflues, il peut aussi ajouter les informations complémentaires si ceci lui paraît indispensable à l'information du lecteur.

Si le rapport de gestion ne comprend pas les justifications requises, des objections doivent être formulées en conformité avec le paragraphe 3.10. des Normes générales de révision et avec la Norme « Contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) » (IRE, *Vademecum*, t. II, 2007, p. 485).

Le paragraphe correspondant de la seconde partie du rapport peut être formulé comme suit <sup>(2)</sup> :

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 95-96.

(2) Cf. ICCI, *Le rapport du commissaire établi conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés*, 2007, n° 3, p. 105.

*« Le rapport de gestion traite des informations requises par la loi, à l'exception de la justification de la continuité. Puisque les comptes annuels font apparaître une perte reportée, les administrateurs sont tenus de justifier la capacité de la société de poursuivre ses activités ; cette justification fait défaut. De plus, le tableau des flux de trésorerie, repris dans le rapport de gestion, s'appuie sur des données qui ne concordent pas en tous points avec les comptes annuels. Pour le reste, le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels. Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas d'incohérences manifestes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat. ».*

Si le commissaire a exprimé une réserve à ce sujet dans la première partie de son rapport, il suffit d'y renvoyer le lecteur dans la deuxième partie.

Il y a lieu également d'exprimer des objections lorsque le rapport de gestion fournit des informations manifestement déraisonnable, erronées ou incohérentes, ou ne mentionnent pas certaines informations.

En cas d'informations non communiquées dans le rapport de gestion, le paragraphe correspondant de la seconde partie du rapport peut être formulé comme suit :

*« A l'égard des [indiquez les paragraphes des articles de loi] du Code des sociétés, le rapport de gestion ne fournit pas d'informations portant sur [indiquez le(s) sujet(s) dont des informations n'ont pas été communiquées dans le rapport de gestion]. Pour le reste, le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels (ou consolidés). Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis, par ailleurs, ne présentent pas d'incohérences manifestes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat. ».*

En cas d'informations manifestement déraisonnables, erronées ou incohérentes non communiquées dans le rapport de gestion, le paragraphe correspondant de la seconde partie du rapport peut être formulé comme suit :

*« Le rapport de gestion renseigne une information déraisonnable/erronée/incohérente en matière de risques auxquels la société est confrontée, telle que requise par l'article 96 (le cas échéant : l'art. 119) du Code des sociétés. Pour le reste, le rapport de gestion traite des informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels (ou consolidés). Toutefois, nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer sur la description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ainsi que de sa situation, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de certains faits sur son développement futur. Nous pouvons néanmoins confirmer que les renseignements fournis ne présentent pas, à l'exception de ce qui a été énoncé ci-avant, d'incohérences évidentes avec les informations dont nous avons connaissance dans le cadre de notre mandat. »*

Si le commissaire a exprimé une réserve à ce sujet dans la première partie de son rapport, il suffit d'y renvoyer le lecteur dans la deuxième partie.

### *2.1.3 Articles 332, 431, 633 et 657 du Code des sociétés*

#### **A. Dispositions légales**

Les articles 332, 431, 633 et 657 du Code des sociétés stipulent ladite "procédure de sonnette d'alarme" d'application pour les sociétés qui ont adopté la forme juridique d'une SPRL, SCRL, SA ou SCA : « (...) si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, l'assemblée générale doit être réunie dans un délai n'excédant pas deux mois à dater du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires, en vue de délibérer (...) de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour.

(...)

*Les mêmes règles sont observées si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur au quart du capital social (...).*

Sur proposition de l'organe de gestion de la société, et sous réserve d'un éventuel aveu de faillite, l'assemblée générale peut opter pour une des trois formules suivantes :

- 1° la dissolution de la société ;
- 2° la demande d'un concordat judiciaire (art. 9, § 1 de la loi du 17 juillet 1997) ;
- 3° la poursuite de l'exploitation dans le cadre des propositions émises par l'organe de gestion en vue de redresser la situation financière de la société (art. 332, al. 2 (SPRL), 431, al. 2 (SCRL) et 633, al. 2 (SA et SCA) C. Soc.).

La perte de la moitié ou des trois quarts du capital social n'est pas assimilable en soi à une situation de discontinuité.

Certes, des obligations d'information et de délibération s'imposeront aux organes sociaux mais ce critère juridico-financier ne constitue qu'une incitation à s'interroger sur l'aptitude de la société à poursuivre son exploitation.

## **B. Suivi par le commissaire**

Si l'assemblée générale n'a pas été convoquée, dans le respect de l'article 633 du Code des sociétés (ou équivalent pour les autres formes juridiques), le commissaire en fera état dans la seconde partie de son rapport en application du paragraphe 3.14. des Normes générales de révision. En principe, il agira de même lorsque l'assemblée a décidé la poursuite des activités alors qu'aucune mesure de redressement ne lui a été présentée par l'organe de gestion dans son rapport spécial.

La mention relative à l'article 633 du Code des sociétés (ou équivalent pour les autres formes juridiques) est indépendante de l'appréciation de la continuité dans le cadre de l'attestation des comptes annuels.

Toutefois, la décision à prendre par l'assemblée générale qui se tiendra dans le futur pour délibérer sur la poursuite des activités pourrait être considérée comme une incertitude influençant le rapport du commissaire.

Lorsque le commissaire a émis des réserves chiffrées dans son attestation des comptes annuels, le calcul du critère de la perte du capital social tiendra compte de ces réserves, pour ce qui concerne la seconde partie de son rapport.

Le commissaire doit évaluer s'il est approprié de renvoyer, dans la deuxième partie de son rapport, à la décision prise par l'assemblée générale de poursuivre les activités.

Lorsque l'actif net de la société est réduit à un montant inférieur au capital minimum légal, la société peut être dissoute par décision judiciaire à la demande de toute personne intéressée (art. 634 C. Soc. ou équivalent pour les autres formes juridiques). Ce risque de dissolution ne requiert aucune délibération spécifique des organes sociaux. Toutefois, il s'agit d'une situation de risque et il est recommandé que le commissaire le mentionne explicitement dans la seconde partie de son rapport.

## **C. Relation avec l'article 138 du Code des sociétés et l'article 9, § 1 de la loi du 17 juillet 1997**

La loi n'établit aucun lien nécessaire entre la procédure d'alerte de l'article 138 du Code des sociétés, la procédure d'alarme de l'article 633 du Code des

sociétés <sup>(1)</sup> et l'éventualité d'accorder le concordat judiciaire tel qu'envisagé par l'article 9, § 1 de la loi du 17 juillet 1997.

Le lien entre les articles 138 et 633 du Code des sociétés et l'article 9, § 1 de la loi du 17 juillet 1997, n'est pas approprié, car ces articles renvoient à des situations différentes :

- article 138 du Code des sociétés : constatation de faits graves et concordants.

L'esprit de la loi est de soumettre, le cas échéant, l'entreprise à une surveillance par le tribunal. Le réviseur d'entreprises assume la responsabilité d'évaluer la situation économique de l'entreprise. Cette évaluation n'est en aucun cas fondée sur des règles juridiques rigides, mais sur des réalités économiques.

- article 633 du Code des sociétés : protection des actionnaires minoritaires et fonction d'alerte vis-à-vis les tiers.

Il existe des situations dans lesquelles une perte de trois quarts du capital ne met pas l'entreprise en danger. Ceci peut s'appliquer dans le cas où une nouvelle direction de l'entreprise entre en fonction, et son activité est cadrée dans ses moyens financiers, ou dans le cas où l'entreprise est une filiale d'une entreprise importante.

- article 9, § 1 de la loi du 17 juillet 1997 : choix d'admettre un concordat judiciaire.

Cet article stipule que la perte de capital en soi peut être suffisant pour demander le concordat judiciaire.

Il faut que le commissaire prête une attention sérieuse à toute situation décrite ci-dessus. Il faut souligner que l'article 138 du Code des sociétés aura des conséquences plus graves qu'une proposition de dissolution, telles que des mesures de restructuration, la discontinuité, le concordat judiciaire ou la faillite.

Les articles 138 et 633 du Code des sociétés et l'article 9, § 1 de la loi du 17 juillet 1997 ont une portée particulière, et par conséquent, ne peuvent être lus ensemble.

Le délai prévu par l'article 633 du Code des sociétés pour convoquer l'assemblée générale commence à courir à partir du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires. Cette dernière circonstance a parfois été abusivement invoquée pour retarder la convocation des

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 104.

actionnaires. Le déclenchement de la procédure d'alerte par le commissaire pourrait être une des circonstances qui imposeraient à l'organe de gestion de constater que la perte dépasse la moitié ou les trois quarts du capital et que l'assemblée doit être convoquée dans un délai de deux mois.

La Commission juridique a été interrogée<sup>(1)</sup> sur le fait de savoir s'il faut que le conseil d'administration, après avoir convoqué l'assemblée générale dans un délai de deux mois conformément à l'article 633 du Code des sociétés, convoque l'assemblée générale à chaque nouvelle constatation de résultats (partiels), ou, s'il suffit de traiter à nouveau ce point à l'ordre du jour de la réunion annuelle.

La Commission juridique distingue deux hypothèses :

- si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, puis augmente à un montant supérieur à la moitié du capital social pour ensuite à nouveau être réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, il convient d'appliquer à nouveau les dispositions de l'article 633 du Code des sociétés.
- si, par suite de pertes, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social et reste inférieur à ce montant, même pendant plusieurs exercices, il convient de faire une seule application de l'article 633 du Code des sociétés, sans préjudice de l'alinéa 4 du même article.

Dans chaque cas, il est opportun de mentionner systématiquement cette information dans le rapport de gestion ou dans les notes annexes des comptes annuels.

## 2.2 La loi relative à la continuité des entreprises

La loi du 17 juillet 1997 sur le concordat a montré ses limites. On en faisait de moins en moins usage. Ainsi, il y avait 7721 faillites contre à peine 73 concordats judiciaires en 2007. La nouvelle loi de 31 janvier 2009, qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2009, introduit des nouveautés importantes. L'objectif principal est d'offrir aux entreprises « *une sorte de seconde vie, plutôt que de les confronter immédiatement à la faillite, sanction lourde s'il en est, comme c'était trop souvent le cas .* »<sup>(2)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 226-227.

(2) Rapport fait au nom de la commission chargée des problèmes de droit commercial et économique, Doc. Parl., Chambre, 2008-2009, nr. 0160/005, p.5.

### 2.2.1 *Champ d'application (art.3 et 4)*

La nouvelle loi n'est seulement d'application aux commerçants, mais également aux sociétés agricoles (mais pas aux agriculteurs individuels) et aux sociétés civiles à forme commerciale, à l'exception des sociétés civiles à forme commerciale qui ont la qualité de titulaire d'une profession libérale.

### 2.2.2 *Le médiateur d'entreprise (art. 13)*

Le législateur introduit un nouvel acteur: le médiateur d'entreprise. Lorsque le débiteur le demande, ce médiateur d'entreprise peut être désigné par le président du tribunal ou la chambre d'enquête commerciale.

La demande de désignation d'un médiateur n'est soumise à aucune règle de forme et peut être formulée oralement. Le législateur n'a pas imposé des conditions ou qualifications quant à la figure du médiateur d'entreprise.

Le président du tribunal ou la chambre d'enquête commerciale fixe la mission et sa durée, dans les limites de la demande du débiteur. Le médiateur peut par exemple intervenir comme intermédiaire entre les créanciers et les banques d'une part, et l'entreprise en difficultés d'autre part, il peut stimuler le débiteur à mettre en cause sa stratégie d'entreprise. La mission du médiateur prend fin lorsque le débiteur ou le médiateur en décident ainsi.

### 2.2.3 *Le mandataire de justice (art.14)*

Le président du tribunal, sollicité par tout intéressé et non seulement à la demande du débiteur comme c'est le cas pour le médiateur d'entreprise, peut désigner en référé un ou plusieurs mandataires de justice, lorsque des manquements graves et caractérisés du débiteur ou ses organes menacent la continuité de l'entreprise en difficulté et que la mesure peut préserver celle-ci. « *Ce mandataire de justice peut, à la demande de l'entreprise, remplir le rôle précédemment joué par le « commissaire au sursis », qui est supprimé.* »<sup>(1)</sup>.

---

(1) *Op. cit., Doc. Parl, Chambre, 2008-2009, nr. 0160/005, p.10.*

### 2.2.4 L'accord à l'amiable (art. 15)

Le débiteur peut proposer à tous ses créanciers ou à deux d'entre eux au moins un accord amiable en vue de l'assainissement de sa situation financière ou de la réorganisation de son entreprise. Un accord pareil n'est impératif que pour les parties, et pas pour les tiers. Les tiers ne peuvent prendre connaissance du contenu de l'accord et être informés de son existence qu'avec l'assentiment explicite du débiteur.

Cet article contient une différence importante par rapport à la législation antérieure, selon laquelle un accord à l'amiable valable devait être conclu avec tous les créanciers.

### 2.2.5 La réorganisation judiciaire (art. 16 – 70)

La nouvelle loi assouplit les conditions d'attribution d'une procédure judiciaire. La procédure peut en effet être entamée dès que « *la continuité de l'entreprise est menacée à bref délai ou à terme.* » (art.17, § 2, 1<sup>o</sup>). Lorsque le débiteur est une personne morale, la continuité de son entreprise est en tous cas présumée être menacée si les pertes ont réduit l'actif net à moins de la moitié du capital social (art.23). La procédure judiciaire a pour but de préserver, sous le contrôle du juge, la continuité de tout ou partie de l'entreprise en difficulté (art.16). Aucune voie d'exécution de créances sursitaires ne peut être poursuivie ou exercée sur les biens meubles ou immeubles du débiteur au cours du sursis.

Le législateur a prévu trois différentes procédures à la réorganisation judiciaire :

- la procédure ayant pour but un accord amiable (art.43) avec tous les créanciers ou avec deux d'entre eux au moins est menée sous la surveillance d'un juge délégué, dont l'assistance plus économique que celle donnée par le commissaire au sursis, qui ne joue plus un rôle dans cette procédure <sup>(1)</sup>;
- la réorganisation judiciaire par accord collectif (art. 44 – 58) se rapproche de la procédure de concordat existante, tout en subissant une simplification. La procédure est divisée en deux périodes : une partie descriptive visant la période pendant laquelle le débiteur cherche une solution à ses difficultés et, le cas échéant avec l'aide du mandataire de justice, élabore un plan de réorganisation, et une partie prescriptive, visant à exécuter le plan et désintéresser les créanciers ;
- en cas de la réorganisation judiciaire par transfert de l'entreprise sous supervision judiciaire (art. 59 – 69) on part de l'idée selon laquelle la sauvegarde de l'entreprise, ou certaines de ses activités, est l'objectif à atteindre. Pour ce faire, il faut prévoir que, sous le couvert d'un moratoire souple, l'entreprise puisse être cédée. Cela peut être envisagé dès le départ ou cela peut s'imposer ensuite en cas d'échec ou de réorientation d'une procédure de réorganisation classique.

(1) Exposé des Motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 2008-2009, nr. 0160/001, p.7.

### 2.2.6 *Opportunités pour la profession*

Le législateur introduit la figure du médiateur d'entreprise et celle de mandataire judiciaire. Dans le futur, ils peuvent éventuellement jouer un rôle extrêmement important pour les entreprises en difficulté. Le législateur n'a nulle part prévu qui peut être désigné comme médiateur d'entreprise ou quelles sont les qualifications auxquelles il doit répondre.

On peut se poser les mêmes questions par rapport au mandataire judiciaire. Qui peut remplir cette fonction ? Le législateur ne donne pas de réponse. En outre, il n'y a pas de réponse claire à la question relative au fait qu'une même personne puisse ou non dans un même dossier, revêtir successivement la fonction de médiateur d'entreprise et celle de mandataire de justice sans que le débiteur ait formulé une nouvelle demande à cet effet <sup>(1)</sup>.

Mr. Jozef DAUWE, avocat et curateur, affirme que « *la pratique a montré qu'en cas de discontinuité d'entreprises, la présence d'un juriste compétent, spécialisé dans les procédures d'insolvabilité, était indispensable* », et qu'il est « *donc difficile de comprendre que les avocats, ....., ne sont pas désignés de préférence comme médiateur d'entreprise.* » <sup>(2)</sup>.

Toutefois, on peut se poser la question si le réviseur d'entreprises n'est au moins dans la même mesure la personne la plus qualifiée pour remplir la fonction de médiateur d'entreprise et/ou de mandataire judiciaire, étant donné ses contacts quotidiens et professionnels non seulement avec les gérants d'entreprise, mais aussi avec les représentants des salariés, son expérience en matière de négociations, ses règles déontologiques en matière d'indépendance, bref, étant donné sa position en tant qu' homme/femme la plus qualifiée aussi bien dans la théorie que dans la pratique.

---

(1) *Op. cit., Doc. Parl.,* Chambre, 2008-2009, nr. 0160/005, p.136.

(2) *Op. cit., Doc. Parl.,* Chambre, 2008-2009, nr. 0160/005, p.53.

## 2.3 Sociétés en faillite

La faillite d'une société peut être prononcée sur l'aveu du commerçant, sur citation d'un ou de plusieurs créanciers, sur citation du Procureur du Roi, sur citation de l'administrateur provisoire ou sur citation du syndic de la procédure principale.

La loi sur le concordat judiciaire autorise également le prononcé d'une faillite d'office dans la mesure où le sursis de paiement provisoire n'est pas renouvelé, la société ne satisfait plus aux conditions de concordat durant la période d'observation, le sursis de paiement définitif n'est pas accordé ou s'il apparaît clairement, dans le courant de la période du sursis définitif, que la société n'est pas en mesure d'exécuter le plan de redressement et qu'il n'y a plus moyen de la sauver.

En principe, la mission du commissaire prend fin dès que la société est déclarée en faillite <sup>(1)</sup>. Il sera prudent de le confirmer par écrit au curateur et, si celui-ci manifeste un point de vue différent, de démissionner pour juste motif.

---

(1) Comme le relève l'avis de la Commission juridique reproduit dans IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 106-108, une doctrine juridique minoritaire exprime un point de vue différent. Ceci justifie la mesure de prudence recommandée ici.

### 3. RAPPORT DE REVISION

#### 3.1 Apport en société

(Voyez *infra*, Partie 8 Missions particulières, Chapitre 1, Apport en nature et quasi-apport, point 1.)

#### 3.2 Application des US GAAP et des US GAAS aux sociétés belges

##### 3.2.1 Introduction

Le Conseil de l'Institut<sup>(1)</sup> a examiné les questions suivantes :

1. Les règles US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) et US GAAS (*Generally Accepted Auditing Standards*), peuvent-elles s'appliquer à une société belge ?
2. Les règles US GAAS, peuvent-elles être complémentaires aux Normes générales de révision de l'IRE ?
3. Si les US GAAP et les US GAAS relèvent des dispositions de l'article 16, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (ci-après la « loi comptable ») et/ou peuvent être considérés comme complémentaires aux Normes générales de révision de l'IRE, quelle est l'instance qui fera un test ou un contrôle éventuel ?

L'application d'autres règles que les règles belges en matière d'information financière afin d'établir des comptes annuels belges, nécessite l'autorisation prévue à l'article 14 de la loi comptable.

L'organe de gestion est seul compétent pour établir les comptes annuels, conformément aux dispositions légales applicables (p. ex. la réglementation belge, les US GAAP aux Etats-Unis, les *International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), etc.).

Il revient au commissaire d'exprimer, sur la base de ses travaux de révision, une opinion sur les comptes annuels, en tenant compte des règles en matière d'information financière retenues par l'organe de gestion.

##### 3.2.2 Application des normes de révision

Le rapport du commissaire sur les comptes annuels belges (statutaires et consolidés) doit mentionner que :

« A notre avis, les comptes annuels (consolidés) clos le \_\_\_\_ 200X donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 169-173.

*résultats de la société (de l'ensemble consolidé), conformément aux référentiel comptable applicable en Belgique (ou, selon le cas, au référentiel de Normes internationales d'information financière tel qu'adopté dans l'Union européenne). ».*

Dans des cas particuliers, le rapport du commissaire fait référence aux US GAAS, en raison du fait que les actions de la société belge sont cotées par exemple au NASDAQ à New York et/ou à une autre bourse à propos de laquelle l'établissement des comptes selon les US GAAP est requis. Le commissaire doit prendre en considération les lignes directrices des autorités de contrôle compétentes, concernant les comptes annuels et le contrôle externe de ceux-ci.

De l'avis du Conseil, il n'existe pas de contradiction entre le rapport belge du commissaire et le rapport établi selon les US GAAS. Le commissaire doit en effet, dans les deux rapports, prendre en considération l'ensemble des règles en matière d'information financière applicables à l'établissement et la certification des comptes annuels, imposées ou autorisées par les autorités de contrôle concernées. Ceci est notamment confirmé dans l'*International Auditing Practice Statement (IAPS) n° 14* de l'*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* en matière de « *Reporting on Compliance with International Financial Reporting Standards* ».

Le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'IAPS-14 précité est libellé comme suit :

*« ISA 200, « Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements » states that the objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework. ISA 700, « The Auditor's Report on Financial Statements » establishes standards and provides guidance on the form and content of the auditor's report. In particular, paragraph 17 of that ISA requires that the auditor's report clearly indicates the financial reporting framework used to prepare the financial statements. The purpose of this International Auditing Practice Statement (IAPS) is to provide additional guidance when the auditor expresses an opinion on financial statements prepared :*

- a) in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRSs) ;
- b) in accordance with both IFRSs and relevant national standards or practices ;  
or
- c) in accordance with relevant national standards or practices, but which disclose in the notes to the financial statements the extent of compliance with IFRSs. ».

Le paragraphe 5 de l'IAPS 14 prévoit que :

*« For financial statements to have been prepared in accordance with more than one financial reporting framework, they must comply with each of the indicated frameworks individually. ».*

Le rapport du commissaire établis selon les US GAAS, doit contenir une référence claire à ces normes.

Les Normes générales de révision et les recommandations de l'IRE doivent être appliquées par le commissaire, afin qu'il puisse exprimer une opinion sur les comptes annuels belges. A cet égard, le paragraphe 1.1.1. des Normes générales de révision mentionne :

*« (...) Le réviseur doit se faire une opinion d'expert et se prononcer ensuite sur la sincérité des états financiers établis par l'entreprise contrôlée. A cette fin, le réviseur fera usage de tous les moyens de contrôle qu'il estimera nécessaires à la bonne fin de sa mission et il rassemblera toutes les données utiles pour étayer son opinion. (...) ».*

Le paragraphe 3.3.1. des Normes générales de révision mentionne en outre :

*« Le réviseur définit l'étendue de ses travaux de révision en se référant aux Normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.*

*Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Board (IASB), le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du commissaire sur les comptes annuels. ».*

L'application éventuelle d'autres normes que celles de l'IRE doit être clairement indiquée dans le rapport de révision. Le commissaire est la personne compétente pour réaliser ce choix et en assume la responsabilité (cf. notamment *supra* IAPS 14).

### 3.2.3 Application des règles d'évaluation

L'organe de gestion est seul compétent pour établir les comptes annuels. Par conséquent, cet organe assume la responsabilité des règles d'évaluation retenues. La mission du commissaire consiste à vérifier notamment si les règles d'évaluation appliquées sont conformes aux règles en matière d'information financière et si les fonds propres, la situation financière et les résultats de la société reflètent une image fidèle de la réalité.

Le droit belge des comptes annuels contient un ensemble de règles en matière d'information financière, dont les sociétés belges doivent tenir compte en déterminant leurs règles d'évaluation. A ce sujet une référence peut être faite à l'article 28, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal de 30 janvier 2001, qui prévoit que :

« Chaque société détermine les règles qui, dans le respect des dispositions du présent chapitre, mais compte tenu de ses caractéristiques propres, président aux évaluations dans l'inventaire (...) et, notamment, aux constitutions et ajustements d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques et charges ainsi qu'aux réévaluations. (...) ».

### 3.2.4 Conclusion

Sur la base de ce qui précède, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il convient de répondre aux questions soulevées comme suit :

1. Une société belge peut établir des comptes annuels conformément à un référentiel en matière d'information financière aussi bien belge qu'américain. La détermination des règles d'évaluation, adaptées aux activités de la société, ressort de la seule compétence de l'organe de gestion. Le commissaire doit vérifier et évaluer l'application correcte des règles d'évaluation.
2. Les normes et recommandations belges s'appliquent à la révision des comptes annuels belges, et les normes de révision américaines s'appliquent au contrôle des comptes annuels américains. Par conséquent, les US GAAS ne sont pas complémentaires aux Normes générales de révision de l'IRE.
3. Les autorités de contrôle (p. ex. le *Securities and Exchange Commission* (SEC) aux Etats-Unis, la CBFA, etc.) peuvent adresser, dans le cadre de leurs compétences, des questions spécifiques aux responsables de la société en matière des comptes annuels ainsi que des règles d'évaluation retenues.

## 3.3 Rôle du commissaire face aux communiqués semestriels et annuels des sociétés cotées en bourse

### 3.3.1 Introduction <sup>(1)</sup>

L'arrêté royal du 3 juillet 1996 relatif aux obligations concernant les informations périodiques des émetteurs dont les instruments financiers sont inscrits au premier marché d'une bourse de valeurs mobilières (*M.B.*, 6 juillet 1996), tel que modifié par l'arrêté royal du 17 décembre 1998 (*M.B.*, 16 janvier 1999), impose aux sociétés de publier des rapports semestriels et annuels relatifs à leurs activités et à leurs résultats. Un communiqué concerne la situation à la moitié de l'exercice tandis que l'autre porte sur les résultats de l'année écoulée.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 94-101 et *Rapp. annuel*, 2000, p. 134-136. Il y a lieu de référer au nouveau Règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission du 29 avril 2004 mettant en œuvre la Directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les informations contenues dans les prospectus, la structure des prospectus, l'inclusion d'informations par référence, la publication des prospectus et la diffusion des communications à caractère promotionnel, *J.O.U.E.*, L. 149, du 30 avril 2004, p. 1-130. Ce Règlement est applicable à partir du 1er juillet 2005.

L'article 2, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal réglemente le *communiqué portant sur le premier semestre* de l'exercice qui doit être rendu public, dans les trois mois qui suivent le semestre considéré. Il est également prévu dans le paragraphe 7 du même article 2 que : « *Lorsque les informations comptables ont été vérifiées par le commissaire de la société, le rapport établi par celui-ci et, le cas échéant, ses réserves, sont reproduits intégralement. Si les informations comptables n'ont pas été vérifiées par le commissaire, le rapport semestriel le mentionne expressément.* ».

Pour autant qu'il y soit invité par les dirigeants, le commissaire mettra en œuvre un examen limité des informations comptables et financières figurant dans le communiqué semestriel et déposera à ce sujet, un rapport approprié conforme à la Recommandation de révision « La mise en œuvre d'un examen limité d'une situation intermédiaire par le commissaire ».

La forme, le contenu et le contrôle du *communiqué annuel* sont réglementés par l'article 3bis de l'arrêté royal. Il n'est pas possible d'assimiler le rapport à établir sur le communiqué de la société à propos des comptes à mi-exercice et le communiqué relatif à un exercice clôturé. Le communiqué relatif aux comptes de fin d'exercice sera normalement publié à un moment où les travaux de révision sont substantiellement avancés, voire dans certains cas complètement terminés. Sauf cas exceptionnel, il ne serait dès lors pas raisonnable d'appliquer des règles identiques à celles qui prévalent à mi-exercice.

Une différence importante entre les communiqués semestriels et annuels réside dans la communication de l'opinion du commissaire : dans le premier cas, « *le rapport établi par celui-ci et, le cas échéant ses réserves sont reproduits intégralement* ». Dans le second cas, « *le communiqué précise si le rapport du commissaire a fait ou non état de réserves. Si le rapport a fait état de réserves, celles-ci doivent être intégralement reproduites dans le communiqué annuel.* »

Cette différence est essentielle car elle pose la question de savoir si l'opinion du commissaire peut être jointe lorsque son rapport de révision n'a pas été formellement signé et remis à la société. Or cette situation sera fréquente compte tenu du délai souvent très réduit entre le moment de l'arrêt des comptes annuels et la publication du communiqué. L'expérience révèle que les sociétés demandent souvent au commissaire de communiquer son opinion fut-elle partielle ou provisoire, ce qui pose quelques problèmes qui font l'objet de l'Avis du Conseil du 7 janvier 2000.

De l'avis du Conseil de l'Institut, il y a lieu de poser comme premier principe que le communiqué ne peut pas comprendre l'opinion du commissaire si celui-ci n'a pas confirmé par écrit au conseil d'administration la teneur de son opinion. Cette déclaration, distincte du rapport de révision adressé à l'assemblée générale,

devra porter sur la concordance des informations comptables du communiqué avec les comptes annuels. Si une telle déclaration est établie, le commissaire la rédigera en forme brève en tenant compte de l'objectif particulier du communiqué annuel.

La notion d'information comptable couvre aussi bien les données chiffrées que les commentaires liés à ces chiffres. Le commissaire s'assurera de la pertinence des informations comptables <sup>(1)</sup> et du fait que les informations importantes ne sont pas omises.

En ce qui concerne le contenu de la déclaration distincte, le Conseil de l'Institut estime nécessaire de distinguer plusieurs hypothèses :

- les travaux sont terminés et se concluent sans réserve ;
- les travaux sont substantiellement avancés mais n'ont pu être clôturés ;
- une réserve devra être formulée, que les travaux soient ou non terminés <sup>(2)</sup>.

### 3.3.2 Contenu de la déclaration distincte <sup>(3)</sup>

#### A. Les travaux de révision ont pu être terminés et l'attestation se conclut sans réserve, ni paragraphe explicatif

Dans certains cas, le communiqué sera publié alors que les travaux de révision ont pu être complètement terminés. Il y a lieu de rappeler que, selon le paragraphe 3.16.1. des Normes générales de révision : « *Le contrôle des comptes annuels comprend nécessairement la vérification des documents tels qu'arrêtés par le conseil d'administration ou les gérants en vertu de l'article 92 du Code des sociétés. Dès lors, le rapport du réviseur d'entreprises sera toujours postérieur à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe d'administration.* ».

---

(1) « *Les données chiffrées sont présentées sous forme de tableau. Elles doivent indiquer au moins le montant net du chiffre d'affaires, le résultat d'exploitation, le résultat financier, le résultat courant, le résultat exceptionnel, ainsi que le résultat avant et après impôts. Ces notions sont à entendre au sens des dispositions nationales auxquelles la société est soumise, qui sont prises en exécution des directives de la Communauté européenne.* » (art. 3bis et 2, § 3, combinés de l'A.R. du 3 juillet 1996 relatif aux obligations en matière d'information périodique des émetteurs dont les instruments financiers sont inscrits au premier marché et au nouveau marché d'une bourse de valeurs mobilières).

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 134-136.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 97-101.

*a. Le rapport de révision a été signé et remis à la société*

Si le rapport de révision a pu être signé et remis à la société avant la publication du communiqué, le commissaire examinera le contenu du communiqué pour s'assurer que les informations comptables concordent avec les comptes annuels ou consolidés sur lesquels il a fait rapport. Il confirme le résultat de cet examen par écrit.

On rappellera que la signature du rapport de révision est toujours postérieure à la décision de l'organe de gestion qui arrête les comptes annuels et approuve le rapport de gestion.

Dans cette hypothèse, l'organe de gestion pourra inclure dans le communiqué annuel une mention selon laquelle :

*« Le commissaire a attesté les comptes annuels sans réserve et a confirmé que les informations comptables reprises dans le communiqué n'appellent aucune réserve de sa part et concordent avec lesdits comptes annuels. ».*

*b. Le rapport de révision n'a pas encore été signé*

Dans certains cas, le rapport du commissaire ne pourra être signé nonobstant le fait que les comptes annuels (bilan, compte de résultats et annexe) ont été arrêtés par le conseil d'administration et les travaux d'audit de ces comptes annuels ont été également terminés. Une des raisons de l'impossibilité de signer le rapport de révision pourrait être par exemple le fait que le rapport de gestion n'a pas été définitivement approuvé par l'organe de gestion. Dans une telle hypothèse, il n'est pas possible d'inclure dans le communiqué annuel une mention selon laquelle le commissaire aurait déposé un rapport sans réserve.

Toutefois, le commissaire pourrait confirmer que les informations comptables reprises dans le communiqué concordent avec les comptes annuels arrêtés par l'organe de gestion et n'appellent aucune réserve de sa part. Pour éviter toute confusion, il est recommandé de ne pas se référer à l'existence d'un rapport de certification.

Dans cette hypothèse, l'organe d'administration pourra inclure dans le communiqué annuel une mention selon laquelle :

*« Le commissaire a confirmé que les informations comptables reprises dans le communiqué n'appellent aucune réserve de sa part et concordent avec les comptes annuels arrêtés par le conseil d'administration. ».*

## B. Les travaux de révision n'ont pas pu être terminés

On considérera que les travaux de révision n'ont pas pu être terminés si l'organe de gestion n'a pas arrêté les comptes annuels *dans la forme requise par la législation et les normes comptables*. Ainsi par exemple, on considérera qu'il n'y a pas arrêté des comptes annuels si l'organe de gestion a été saisi d'un document incomplet n'incluant pas (en tout ou en partie) l'annexe des comptes annuels, qui doit également être soumise au contrôle du réviseur d'entreprises.

Dans une telle circonstance, il n'est pas admissible que le réviseur d'entreprises déclare avoir terminé la révision des comptes annuels. En conséquence, le communiqué ne peut jamais se référer à l'existence d'un rapport dont il apparaîtra de toute évidence qu'il est signé postérieurement. Il ne serait pas davantage acceptable que le commissaire promette la signature ultérieure d'un rapport contenant une attestation sans réserve.

Pour déterminer la mention la plus appropriée, il y a lieu de distinguer deux hypothèses.

### a. *Les travaux de révision sont terminés quant au fond (« substantially completed »)*

Dans certains cas, le commissaire aura pu mener à bien des travaux de révision suffisants pour pouvoir s'exprimer sur le fond des comptes annuels. Même si les travaux sont en fait terminés sur le fond, ils ne pourront pas être totalement achevés avant que l'organe d'administration de la société ait formellement approuvé les comptes annuels dans la forme prévue par la loi. De plus, jusqu'à la date de l'arrêt définitif des comptes annuels, l'organe d'administration serait en droit de modifier les chiffres ; il devrait même le faire si un événement postérieur à la date de clôture de l'exercice venait à modifier une évaluation dans les comptes annuels.

Dans un tel contexte, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il n'est pas possible de conclure sur le caractère fidèle des informations figurant dans le communiqué. Par contre, à la lumière des travaux de révision déjà effectués, le commissaire pourrait délivrer une opinion en forme négative, comme ceci se pratiquerait pour un examen limité.

Dans cette hypothèse, l'organe d'administration pourra inclure dans le communiqué annuel une mention selon laquelle :

*« Le commissaire a confirmé que ses travaux de révision qui sont terminés quant au fond n'ont pas révélé de correction significative qui devrait être apportée aux informations comptables reprises dans le communiqué. ».*

*b. Les travaux de révision ne sont pas suffisamment avancés*

Il se peut que le communiqué annuel doive être publié par l'organe d'administration de l'entreprise avant que le commissaire ait pu recueillir toutes les informations nécessaires à l'expression de son opinion. Ce pourrait être le cas par exemple lorsque des informations significatives relatives à la situation de certaines filiales n'ont pas pu être obtenues ou s'il subsiste des incertitudes significatives sur certaines données qui ne seraient pas reprises dans le communiqué. Dans de tels cas, il est indiqué de mentionner que :

*« Les informations comptables du communiqué n'ont pas été vérifiées par le commissaire. ».*

Cette recommandation reste valable même si le commissaire est d'avis que, selon toute vraisemblance, les données chiffrées du communiqué annuel ne devraient subir aucune modification significative.

**C. Les comptes annuels appellent des réserves ou l'ajout d'un paragraphe explicatif dans le rapport du commissaire**

L'arrêté royal prévoit expressément que le communiqué annuel devra faire mention de l'existence de réserves éventuelles de la part du commissaire. Ces réserves peuvent être motivées par une limitation de l'étendue des travaux ou par une divergence d'interprétation entre le commissaire et l'organe d'administration de l'entreprise. Il faut également mentionner la situation dans laquelle le commissaire devrait inclure dans son rapport un paragraphe explicatif.

*a. Réserve, opinion négative ou abstention*

Si le commissaire a dû constater qu'il existe une divergence d'opinion avec le conseil d'administration justifiant qu'il émette des réserves dans son rapport, deux situations sont envisagées : soit les comptes annuels sont définitivement arrêtés et le rapport de révision signé, soit les comptes n'ont pas été définitivement arrêtés mais l'objet de la réserve influence les informations comptables dans le communiqué.

Dans la première hypothèse, une correcte information des actionnaires et des tiers impose à l'organe d'administration de signaler dans le communiqué que le commissaire a attesté les comptes annuels en émettant des réserves sur leur contenu. L'objet des réserves doit être intégralement reproduit même si elles n'influencent pas les informations comptables dans le communiqué. Cette exigence est expressément formulée par l'article 2, § 7 de l'arrêté royal du 3 juillet 1996. Par contre, les informations et attestations complémentaires ne sont pas concernées par l'obligation réglementaire.

Dans la seconde hypothèse, l'organe de gestion ferait une déclaration inexacte en reproduisant une simple mention selon laquelle les comptes n'ont pas été vérifiés par le commissaire. Si l'objet de ses réserves influence les informations comptables du communiqué annuel, le communiqué devra mentionner expressément que les chiffres du communiqué appellent des réserves de la part du commissaire en spécifiant l'objet de ses réserves.

*b. Paragraphe explicatif*

Le paragraphe explicatif n'est pas assimilable à l'expression d'une réserve. En conséquence, il ne sera pas requis de spécifier l'incertitude à laquelle il est fait référence dans le communiqué annuel sauf dans une seule hypothèse, à savoir l'existence d'un problème de continuité. Si le commissaire estime qu'il devra émettre une attestation avec paragraphe explicatif concernant la poursuite de l'activité de l'entreprise, il doit insister pour que ce fait soit expressément mentionné dans le communiqué de l'organe d'administration de l'entreprise.

Le commissaire communiquera à l'organe de gestion le texte du paragraphe explicatif qui sera repris dans son rapport de certification ; ce qui permettra à l'organe de gestion de reprendre ce paragraphe dans le communiqué.

### **3.4 Cas d'application : mention dans le rapport du commissaire d'infractions en matière de consolidation**

La réglementation concernant les comptes consolidés est intégrée au Code des sociétés. Or celui-ci prévoit :

- Article 142 du Code des sociétés :

*« 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 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 8° du Code des sociétés :

*« Le rapport des commissaires (...) indique spécialement :*

*(...)*

*8° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée. »<sup>(1)</sup>.*

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 104.

Le Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil sur l'application des normes comptables internationales <sup>(1)</sup> est d'application pour chaque exercice débutant à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Tant le périmètre que les méthodes de consolidation des entreprises cotées sont établis conformément aux *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), approuvés par la Commission européenne (conformément à la procédure de comitologie). Seuls l'obligation relative à l'établissement des comptes annuels consolidés ainsi que le régime des exemptions continuent à relever du Code des sociétés.

Ce reporting en IAS/IFRS a pu être reporté jusqu'à 2007 au niveau des sociétés cotées dans l'UE ainsi que sur un marché réglementé d'un pays tiers et qui utilisent déjà un autre régime de normes acceptées au niveau international pour établir leurs comptes consolidés, ainsi qu'au niveau des entreprises dont seules les obligations sont admises sur un marché réglementé d'un Etat membre <sup>(2)</sup>.

L'intégration des prescriptions en matière de consolidation dans le Code des sociétés a pour effet qu'une infraction en matière de comptes consolidés doit être considérée comme une infraction au Code, et relève donc d'un régime de responsabilité plus sévère (pour la SA, cf. art. 528 C. Soc.).

Il est dès lors incontestable que la responsabilité de la gestion s'étend aux comptes consolidés. En outre, les infractions en ce domaine feront, le cas échéant, l'objet d'une mention dans le rapport du commissaire.

Pour des raisons d'exhaustivité, le Conseil de l'Institut attire l'attention sur le fait qu'aucune modification n'a été apportée à la portée juridique des comptes consolidés : ils ne sont pas approuvés par l'assemblée générale.

La décharge (pour la SA, sur la base de art. 554 C. Soc.) couvre cependant les violations du Code, en ce compris les obligations relatives à l'établissement des comptes consolidés <sup>(3)</sup>.

## **3.5 Révision des comptes annuels des sociétés selon les normes ISA**

### *3.5.1 Nouvel Audit Risk Model*

Le nouvel *Audit Risk Model* <sup>(4)</sup> est composé des nouvelles normes ISA suivantes :

- la norme ISA 200 (approuvée en 2006), qui explique l'objectif d'un audit d'états financiers ;

---

(1) Règlement du 19 juillet 2002, *J.O.C.E.*, L. 243, du 11 septembre 2002, p. 1-4.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 82-83.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 105-106.

(4) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 213-214.

- la norme ISA 500 (approuvée en octobre 2003), qui comprend une typologie d’assertions (*assertions*) à examiner par l’auditeur, et une typologie des procédures d’audit (procédures d’appréciation des risques, tests de procédures et contrôles de substance) ;
- la norme ISA 300 (approuvée en juin 2004), qui souligne l’importance d’une « stratégie d’audit » (*audit strategy*) comme base de la réalisation d’un audit des comptes annuels, concrétisée par un « programme de travail » (*audit plan*), qui sont tous les deux adaptés aux caractéristiques de la mission ;
- la norme ISA 315 (approuvée en octobre 2003), qui standardise l’appréciation des risques par l’auditeur, présentée de façon très détaillée en utilisant de nombreuses situations exemplatives. Des aspects relatifs à la communication de l’auditeur aux personnes constituant le gouvernement d’entreprise, au rapport et aux exigences étendues de documentation sont traités. En particulier, les risques importants (*significant risks*), qui impliquent des travaux d’audit supplémentaires sont analysés ;
- la norme ISA 330 (approuvée en octobre 2003) qui traite des réponses apportés par l’auditeur à son appréciation des risques, tant au niveau des états financiers dans son ensemble qu’au niveau des assertions, destinées à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés étayant l’opinion d’audit par la réduction du risque d’audit à un niveau acceptable faible.

Les nouvelles normes internationales visant à appliquer le nouvel *Audit Risk Model* s’appliquent aux audits d’états financiers pour les périodes commençant le 15 décembre 2004 ou après cette date. Un jeu complet des normes « clarifiées » (cf. *infra*, § 3.5.3.) ne sera d’application pour les périodes commençant à partir du 15 décembre 2009.

### 3.5.2 Norme ISA 240 sur la fraude

A côté des nouvelles normes relatives à l’*Audit Risk Model*, la norme internationale sur la fraude <sup>(1)</sup> (la norme ISA 240, approuvée en février 2004) s’applique également aux audits d’états financiers pour les périodes commençant le 15 décembre 2004 ou après cette date.

L’auditeur doit prendre en considération l’existence et l’impact sur les comptes annuels de :

- *special purpose entities* ;
- l’existence possible de *side letters* entre l’entité contrôlée et ses co-contractantes ;
- la reconnaissance inappropriée de revenus dans le compte de résultats ;
- l’utilisation de méthodes comptables (*accounting policies*) inappropriées dans l’établissement des états financiers.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 214-215.

On n'attend pas de l'auditeur à ce qu'il exerce sa mission comme un *forensic auditor*. Il doit par contre tenir compte consciencieusement du risque de fraude au cours du contrôle externe des états financiers :

- le risque de fraude est considéré comme un « risque important » ce qui a entre autres comme conséquence que les systèmes de contrôle interne destinés à maîtriser ce risque doivent être investigués ;
- la mise en place de procédures analytiques au début et à la fin de l'audit est obligatoire ;
- un élément d'imprévisibilité est incorporé dans les procédures d'audit ;
- le rapport d'audit doit faire référence à l'existence d'un risque d'audit inévitable ;
- le risque de fraude implique pour l'auditeur des diligences requises supplémentaires en matière de documentation.

Il y a lieu de prévoir une discussion entre les membres de l'équipe affectée à l'audit portant sur l'éventualité d'une anomalie importante contenue dans les états financiers provenant de fraudes.

### 3.5.3 *Projet « Clarity » de l'IAASB*

Le projet « *Clarity* » de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) trouve son origine dans un *exposure draft* ED « *Operations Policy n° 1 – Bold Type Lettering Exposure Draft* », dans lequel le maintien de la distinction *black lettering – grey lettering* est remis en question.

En septembre 2004, l'IAASB a proposé un *Policy Statement* intitulé « *Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued by the IAASB* », suivi d'un *Consultation Paper* ayant pour thème « *Improving the Clarity and Structure of IAASB Standards and Related Considerations for Practice Statements* » et auquel il est fait référence dans l'IRE, *Rapport annuel, 2004* (p. 218-219).

En octobre 2005, quatre exposés-sondages (*exposure drafts*, ED) ont été publiés et sont appelés pour la première fois dans l'histoire des normes internationales d'audit, les normes « *Clarity* » ou « *clarified* », notamment l'ED ISA 300 concernant la planification, l'ED ISA 315 concernant l'évaluation du risque, l'ED ISA 330 concernant la réduction des risques d'audit (*audit risk*) prévu par la norme ISA 240 concernant la prise en considération par l'auditeur de fraudes éventuelles <sup>(1)</sup>. Les autres normes ISA ont également subi une telle « procédure de transformation » dans la période 2007-2008 ainsi qu'ultérieurement.

L'Institut a toujours eu la conviction que les normes internationales d'audit doivent être basées sur un ensemble solide de principes (*principles based approach*), contrairement à un ensemble détaillé de règles (*rules based approach*), étant donné que :

---

(1) La version finale des normes ISA 240, 300, 315 et 330, approuvée par l'IAASB en décembre 2006, a été publiée sur le site internet de l'IFAC ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).

- l'audit est une procédure dans laquelle il faut toujours exercer son jugement professionnel (*professional judgement*) ;
- les principes en matière d'audit favorisent le respect du but final d'un contrôle d'états financiers (*financial statements*) (*substance over form*), contrairement à une approche purement « *tick the box* », basée sur un jeu de règles et d'exceptions (dont la forme est plus importante que le contenu, *form over substance*).

Le projet « *Clarity* » peut être résumé comme suit :

- (1) Les normes internationales d'audit (normes ISA) doivent être basées sur des principes ou objectifs précis (*purposes*).
- (2) Ces objectifs doivent être réalisés sur base d'un certain nombre de diligences requises (*requirements*) représentant les travaux essentiels que l'auditeur doit effectuer dans toutes les conditions de l'audit.
- (3) Des informations nécessaires doivent être transmises à l'auditeur afin qu'il puisse appliquer ces exigences dans toutes les conditions. A cet effet, l'IAASB fournit les modalités d'application (*application material*) nécessaires.
- (4) Il faut utiliser un langage précis afin de distinguer les diligences requises (*requirements*) de la partie reprenant les modalités d'application et autres informations explicatives (*application and other explanatory material*). En octobre 2005, l'IAASB a décidé d'utiliser pour indiquer dorénavant les exigences, le terme anglais « *shall* (+ verbe) », tandis que le temps présent (*present tense*) des verbes concernés sera utilisé pour les modalités d'application.
- (5) Les trois aspects précités de la norme (*purpose, requirements* et *application and other explanatory material*) doivent constituer respectivement des parties distinctes de la norme. Avant la publication des premières normes « *Clarified* », ces différents aspects étaient repris de manière non suffisamment structurée ; aussi bien l'objectif que les diligences requises étaient désignés en caractère *bold* (« en gras », les « paragraphes en *bold* », « *black lettering* »), alors que les modalités d'application étaient désignées en caractère *grey* (*non-bold*, « *grey lettering* »).

Les normes ISA « clarifiées » entreront en vigueur au niveau international, pour la première fois, pour l'audit relatif aux périodes commençant à partir du 15 décembre 2009.

Le Conseil de l'Institut estime que l'approbation (*endorsement*) éventuelle des normes internationales d'audit par la Commission européenne, encourage l'IAASB à réaliser son programme de travail de façon accélérée, afin qu'un ensemble de Normes internationales d'audit soit « prêt » au plus vite en vue d'une application éventuelle au sein de l'UE.

## 3.6 Rapport de gestion

### 3.6.1 Les nouvelles dispositions du Code des sociétés

#### A. Articles 96 et 119 du Code des sociétés

Le nouvel article 96 du Code des sociétés est libellé comme suit :

*« Le rapport annuel visé à l'article 95 comporte :*

*1° au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.*

*Dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation de la société, l'analyse comporte des indicateurs clés de performance de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.*

*En donnant son analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes ;*

*2° des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice ;*

*3° des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société, pour autant qu'elles ne sont pas de nature à porter gravement préjudice à la société ;*

*4° des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement ;*

*5° des indications relatives à l'existence de succursales de la société ;*

*6° au cas où le bilan fait apparaître une perte reportée ou le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, une justification de l'application des règles comptables de continuité ;*

*7° toutes les informations qui doivent y être insérées en vertu du présent code ;*

- 8° *en ce qui concerne l'utilisation des instruments financiers par la société et lorsque cela est pertinent pour l'évaluation de son actif, de son passif, de sa situation financière et de ses pertes ou profits :*
- *les objectifs et la politique de la société en matière de gestion des risques financiers, y compris sa politique concernant la couverture de chaque catégorie principale des transactions prévues pour lesquelles il est fait usage de la comptabilité de couverture, et*
  - *l'exposition de la société au risque de prix, au risque de crédit, au risque de liquidité et au risque de trésorerie. ».*

Le nouveau texte de l'article 119 du Code des sociétés a été adapté *mutatis mutandis* par la loi précitée.

## **B. La notion de « rapport de gestion » (« jaarverslag »)**

Le Conseil de l'Institut est attentif à ce que le monde extérieur appréhende avec discernement ce que le commissaire mentionne dans son rapport, tel que prescrit par le nouvel article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 6° du Code des sociétés.

Le terme « rapport de gestion », tel qu'utilisé à l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 6° du Code des sociétés est généralement employé de trois manières différentes :

- 1° Premièrement, les articles 96 et 119 du Code des sociétés définissent la notion de « rapport de gestion » (« jaarverslag ») et en déterminent le contenu. L'article 104 du Code des sociétés relatif à la diffusion intégrale, par d'autres voies que le dépôt à la Banque Nationale de Belgique, par la société des comptes annuels et du rapport de gestion renvoie à la même notion. L'organe de gestion doit communiquer au moins un mois avant l'assemblée générale son rapport de gestion au commissaire, afin de permettre à celui-ci de vérifier, conformément à l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 6° du Code des sociétés, si le rapport de gestion comprend les informations requises notamment par l'article 96 du Code des sociétés et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice.
- 2° Deuxièmement, l'article 100, 6° du Code des sociétés indique que doit être déposé en même temps que les comptes annuels :

*« un document comprenant les indications du rapport de gestion prévues par l'article 96. Toute personne s'adressant au siège de la société peut prendre connaissance du rapport de gestion et en obtenir gratuitement, même par correspondance, copie intégrale. Cette obligation n'est pas applicable aux petites sociétés non cotées. ».*

*A cet égard, il revient au commissaire de vérifier que ce document mentionné à l'article 100, 6°, précité du Code des sociétés, a été déposé en même temps que les comptes annuels, conformément à l'article 98 du même Code.*

- 3° Troisièmement, certaines sociétés publient des brochures sous la dénomination « rapport annuel » (« *jaarverslag* », « *annual report* ») dans lesquelles entrent en ligne davantage d'éléments que ceux prescrits par les articles 96 et 119 du Code des sociétés.

La mention par le commissaire conformément à l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 6° du Code des sociétés, ne concerne pas cette brochure dans son ensemble. Il convient toutefois que le commissaire attire l'attention de l'organe de gestion sur la nécessité d'éviter toute confusion entre le rapport de gestion et la brochure (« *annual report* »), en laissant croire à tort que la brochure dans son ensemble aurait fait l'objet d'une mention par le commissaire dans la seconde partie de son rapport.

La notion de « rapport de gestion » sur laquelle porte la mention du commissaire visée à l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 6° du Code des sociétés, concorde avec la première notion décrite ci-dessus, c'est-à-dire celle de l'article 96 du Code des sociétés.

Les mêmes observations valent, *mutatis mutandis*, en ce qui concerne le terme « rapport de gestion sur les comptes consolidés » tel qu'utilisé à l'article 148, alinéa 1<sup>er</sup>, 5° du Code des sociétés, dont le contenu minimal est prescrit par l'article 119 du Code des sociétés.

### **C. Risques et incertitudes, indicateurs de performance de nature non financière et informations relatives aux questions d'environnement et de personnel**

La loi du 13 janvier 2006, prévoit en particulier que le rapport de gestion doit contenir au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.

Le législateur n'a pas fixé de référentiel permettant à l'organe de gestion, et donc également au commissaire, d'examiner les notions visées à l'article 96, 1°, notamment en matière de description des principaux risques et incertitudes, des indicateurs de performance de nature non financière, et d'informations relatives aux questions d'environnement et de personnel (*cf.* Normes générales de révision, paragraphe 3.10.1.).

L'Institut n'est pas l'organe compétent pour émettre des normes à ce sujet.

L'organe de gestion de la société a la responsabilité des informations devant figurer dans le rapport de gestion.

Lorsque l'organe de gestion ne fait pas (ou insuffisamment) état de ces informations (notamment concernant les risques et incertitudes, les indicateurs de performance de nature non financière et les informations relatives aux questions d'environnement et de personnel), il n'appartient pas au commissaire de se substituer à l'organe de gestion et de les décrire dans son rapport.

De même, il n'appartient pas au commissaire d'apprécier les éléments repris ou non par l'organe de gestion dans son rapport, sauf en cas d'information manifestement déraisonnable, erronée ou incohérente qu'il peut constater objectivement par rapport aux informations dont il a connaissance dans le cadre de son mandat.

La responsabilité quant aux informations devant figurer dans le rapport de gestion, incombe aux membres de l'organe de gestion de la société. A titre d'information, il est fait référence aux documents qui ont été publiés à ce sujet<sup>(1)</sup>.

Le commissaire doit solliciter de la direction de l'entité contrôlée de confirmer dans la lettre d'affirmation (*representation letter*), qu'à sa connaissance, les dispositions requises par les articles 96, 1° et 119, alinéa 2, 1° du Code des sociétés sont mentionnées dans le rapport de gestion. En outre, il est renvoyé à la norme « Les déclarations de la direction » (particulièrement le par. 4.2.).

Lorsque le rapport de gestion ne traite pas de manière explicite et spécifique des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée, ou lorsqu'il prévoit que les principaux risques et incertitudes n'ont pas été reconnus, le commissaire doit mentionner dans la seconde partie de son rapport que ce point n'est pas inclus dans le rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés).

En ce qui concerne la notion de « *description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée* », visée à l'article 96, 1° du Code des sociétés, la formule « *pour autant qu'elles ne sont pas de nature à porter gravement préjudice à la société* », qui est énoncée à l'article 96, 3° du Code des sociétés, n'a pas été reprise dans la version modifiée de l'article 96, 1° du Code des sociétés, de sorte que l'organe de gestion de la société ne peut pas l'invoquer.

---

(1) Cf.

- 1) L'exposé-sondage publié en octobre 2005 par l'IASB concernant le « *management commentary* » (voir en particulier p. 40-73 et p. 78-79), disponible sur le site internet [www.iasb.org](http://www.iasb.org) ;
- 2) Le document publié en février 2003 par l'IOSCO, disponible sur le site internet [www.iosco.org](http://www.iosco.org) ;
- 3) Le SOP (*statement of position*) 94-6 de décembre 1994 publié par l'AICPA concernant le « *disclosure of certain significant risks and uncertainties* » (27 p.), disponible sur le site internet [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) ;
- 4) L'IAS 37 « *Provisions, contingent liabilities and contingent assets* » (en particulier les § 42 à 44) ;
- 5) Le Règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission européenne du 29 avril 2004 sur les prospectus (art. 25.1 et 26).

Pour les autres aspects concernant le rapport de gestion, il est renvoyé à la nouvelle norme de révision « Contrôle du rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) »<sup>(1)</sup>.

#### **D. Combinaison du rapport de gestion sur les comptes annuels et du rapport de gestion sur les comptes consolidés**

L'article 119, alinéa 3 du Code des sociétés énonce par ailleurs que :

*« Le rapport de gestion sur les comptes consolidés peut être combiné avec le rapport de gestion établi en application de l'article 96 pour constituer un rapport unique, pour autant que les indications prescrites soient données de manière distincte pour la société consolidante et pour l'ensemble consolidé. Il peut être pertinent dans l'élaboration de ce rapport unique, de mettre l'accent sur les aspects revêtant de l'importance pour l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation. ».*

#### **3.6.2 Description des principaux risques et incertitudes dans le rapport de gestion**

Un confrère demande l'avis de la Commission juridique à propos du contenu du rapport de gestion. Il mentionne le paragraphe 3.9.1., alinéa 2 des Normes générales de révision qui fait référence au texte de l'article 96, 3° du Code des sociétés en stipulant que le rapport de gestion doit faire mention des faits qui auront une influence notable sur le développement de la société, sauf si cette indication est susceptible de porter préjudice à la société. Selon lui, il conviendra d'analyser comment interpréter la conjugaison des alinéas 1° et 3° de l'article 96 du Code des sociétés après la modification de la loi du 13 janvier 2006.

L'article 96, 1° du Code des sociétés est actuellement (après la loi du 13 janvier 2006) rédigé comme suit :

*« au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.*

*Dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation de la société, l'analyse comporte des indicateurs clés de performance de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.*

---

(1) Cf. IRE, *Rapport annuel*, 2006, p. 99-102.

*En donnant son analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes. ».*

Le Conseil de l'Institut constate que l'article 96, 3° du même Code n'a pas été modifié.

En application des principes « *lex specialis derogat generali* » et « *lex posterior derogat priori* », le Conseil de l'Institut est, sur la proposition de la Commission juridique, d'avis que la dérogation prévue par l'article 96, 3° en cas de préjudice à la société ne peut pas être invoquée en ce qui concerne la description des principaux risques et incertitudes visée à l'article 96, 1°.

Par ailleurs, cette position est aussi celle qui figure dans la Communication aux réviseurs d'entreprises du 31 janvier 2006. A la page 5, alinéa 3 de cette Communication il est précisé que : « *Le Conseil observe que, en ce qui concerne la notion de « description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée », la formule « pour autant qu'elles ne sont pas de nature à porter gravement préjudice à la société », qui est énoncée à l'article 96, 3° du Code des sociétés, n'a pas été reprise dans la version modifiée de l'article 96, 1° du Code des sociétés. ».*

En ce qui concerne le nouvel article 96, 1° du Code des sociétés, le Conseil de l'Institut regrette que ni cet article, ni les travaux préparatoires ne prévoient un cadre de référence en matière de la notion de « principaux risques et incertitudes ». Il n'est d'ailleurs à peine précisé si la description des principaux risques et incertitudes doit concorder avec la taille et la complexité de la société, ni en quelle mesure cette description doit comporter des indicateurs de performance de nature financière ou non financière<sup>(1)</sup>.

(1) Voir à cet égard B. DELMOTTE, « Over het beroepsgeheim van de commissaris bij een internationale groepsaudit en de beschrijving van risico's en onzekerheden in het jaarverslag », *T.R.V.*, 2006, p. 281-282, nos 11 et 12.

## 4. DECLARATION DU COMMISSAIRE SUR L'AFFECTATION DU RESULTAT ET ACOMPTE SUR DIVIDENDES

Dans son rapport à l'assemblée générale, le commissaire doit indiquer spécifiquement si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au Code des sociétés (art. 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup> C. Soc.).

L'objet de la présente étude <sup>(1)</sup> est d'examiner les problèmes auxquels le commissaire doit être particulièrement attentif lorsqu'il examine la proposition de répartition bénéficiaire. Etant donné que les dispositions statutaires sont spécifiques dans chaque société, nous nous bornons à l'examen des problèmes de droit des sociétés et de droit comptable.

### 4.1 Existence du bénéfice

#### 4.1.1 Principes

Les comptes d'une société commerciale ou à forme commerciale sont établis conformément au Livre II de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.*, 6 février 2001) et conformément aux dispositions légales et réglementaires particulières qui lui sont applicables.

Le bénéfice distribuable ne dépend pas des résultats d'un seul exercice social. Les comptes annuels sont établis dans une perspective de continuité. La situation à la fin d'un exercice influence directement l'exercice suivant. Dès lors, il ne peut y avoir de répartition bénéficiaire tant que les comptes annuels révèlent des pertes qui n'ont pas été apurées soit par des résultats bénéficiaires ultérieurs soit par des prélèvements sur les réserves ou le capital en respectant les procédures légales prévues à cet effet.

Cette observation conduit à écarter non seulement une distribution de bénéfices mais également la constitution d'une réserve légale, statutaire ou autre tant que le bilan fait apparaître une perte reportée. Certains commentateurs ont adopté une position contraire en ce qui concerne la réserve légale mais le Conseil de l'IRE a clairement affirmé cette position dans son *Rapport annuel*, 1984 (p. 60).

Les capitaux propres sont affectés par des mouvements qui sont indépendants de la notion de bénéfice :

- tel est le cas des plus-values de réévaluation et des subsides reçus en capital qui conformément aux dispositions du droit comptable belge, doivent s'enregistrer parmi les capitaux propres ;
- la prime d'émission encaissée à l'occasion d'une augmentation de capital est le plus souvent rendue indisponible par une disposition statutaire. Les

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 57-75.

affectations des fonds propres à cette rubrique sont indépendantes de l'existence d'un bénéfice. Les prélèvements sur la prime d'émission ne pourront être opérés que suite à une décision spécifique ;

- le transfert aux et le prélèvement sur les réserves immunisées peut être enregistré au compte de résultats et n'est pas dans ce cas soumis à la décision de l'assemblée générale relative à la répartition bénéficiaire.

La définition du bénéfice par référence aux comptes annuels de la société-personne morale établis dans le respect du droit comptable belge entraîne deux conséquences importantes :

- d'abord dans une période d'inflation accélérée, le bénéfice ainsi déterminé pourrait conduire la société, en toute légalité, à distribuer la substance de l'entreprise ;
- ensuite, le bénéfice est déterminé par les comptes annuels de la société sans considération des liens de groupe et des opérations qui pourraient intervenir au sein du groupe. Ces opérations peuvent être contractées dans des circonstances normales de marché mais elles peuvent aussi avoir pour objet ou pour effet de faire apparaître pour réalisé ce qui, dans le cadre des comptes consolidés ne pourrait pas être acté au compte de résultats. On citera comme exemple une plus-value sur cession de titres de participation ou une cession de stocks non vendables à des tiers.

Economiquement, la réalisation du profit interne au groupe peut être contestée et sa distribution aux actionnaires externes jugée contestable. Toutefois, dans le cadre de la législation sur les comptes annuels, on imagine mal comment le produit ne serait pas acté dans les comptes du cédant lorsqu'il résulte d'une opération réelle constatée par des documents justificatifs réguliers.

Dans les deux hypothèses analysées ci-dessus, le commissaire pourrait inciter les sociétés à la prudence dans leur politique de répartition mais il ne peut que constater l'existence d'un bénéfice juridiquement fondé.

#### 4.1.2 *Incorporation au capital en cours d'exercice*

Le *Rapport annuel*, 1990 (p. 157-158) contient un avis de la Commission juridique concernant l'affectation de bénéfices en cours d'exercice.

Dans cet avis, la Commission estime que, si une société souhaite incorporer le résultat d'un exercice en cours dans le capital, il faut d'abord convoquer une assemblée générale pour modifier les statuts et raccourcir l'exercice avant la réalisation de la transformation. Ensuite, il faut arrêter des comptes annuels portant sur cet exercice abrégé et convoquer une deuxième assemblée générale qui réserverait les bénéfices sur la base de ces comptes annuels pour incorporer ensuite ces réserves dans le capital.

Selon certains auteurs, l'incorporation des bénéfices dans le capital ne requiert pas nécessairement un raccourcissement de l'exercice comptable. La question est donc de savoir dans quelle mesure la position adoptée précédemment par la Commission juridique est toujours d'actualité.

La Commission juridique confirme <sup>(1)</sup> la position telle qu'elle a été adoptée précédemment.

## 4.2 Constitution obligatoire de réserves

Le droit des sociétés et le cas échéant, les statuts imposent la constitution de réserves qui sont soustraites à la libre disposition de l'assemblée générale ou qui ne peuvent être réparties entre les associés qu'en vertu d'une décision prise à la majorité qualifiée, le plus souvent celle qui est requise pour la modification du capital social. Ces réserves doivent être alimentées avant de déterminer le bénéfice à répartir entre les différents allocataires.

### 4.2.1 Réserve légale

La réserve légale est requise par l'article 616 du Code des sociétés en ce qui concerne les sociétés anonymes. Cette disposition s'applique également aux SCA (art. 657 C. Soc.), aux SPRL (art. 319 C. Soc.) et aux SCRL (art. 428 C. Soc.) : « *L'assemblée générale fait annuellement, sur les bénéfices nets, un prélèvement d'un vingtième au moins, affecté à la formation d'un fonds de réserve ; ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve atteint le dixième du capital social.* ».

Ainsi que ceci a été souligné plus haut, le Conseil de l'Institut considère que le calcul de la réserve légale s'opère sur la base du bénéfice à distribuer de l'exercice tel qu'il résulte du compte de résultats (rubrique XIII) dont on aura déduit une éventuelle perte reportée de l'exercice précédent.

D'autres réserves doivent être constituées ou alimentées en cours d'exercice. Ces réserves ne diminueront pas la base de calcul de la réserve légale. Il en ira ainsi de la constitution de la réserve pour actions propres alimentée par un prélèvement sur les réserves disponibles.

Il est généralement admis que le prélèvement sur le bénéfice peut être supérieur au minimum prévu d'un vingtième du bénéfice net. Une société sera autorisée à affecter tout son bénéfice à la réserve légale jusqu'à constitution du minimum légal absolu du dixième du capital social. Si les sommes affectées à la réserve légale dépassent le minimum requis, il faut considérer que l'assemblée générale a voulu conférer à l'excédent le même statut qu'au minimum légal. Telle est l'opinion qui fut exprimée par le Conseil de l'Institut en s'appuyant sur le fait que les schémas obligatoires des comptes annuels distinguent clairement les

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 243.

différentes catégories de réserves tant au bilan que dans le compte d'affectation<sup>(1)</sup>.

Savoir si la réserve légale peut être constituée par prélèvement sur d'autres fonds propres est plus douteux. Le prélèvement doit s'opérer sur les bénéficiaires réels et disponibles<sup>(2)</sup>. La réserve légale ne pourrait être alimentée par prélèvement sur la plus-value de réévaluation, sur une autre réserve indisponible ni même sur la prime d'émission. Par contre, le prélèvement sur des réserves disponibles ou la décision de l'assemblée générale à l'occasion d'une fusion ne paraissent pas contraires aux textes de loi.

#### 4.2.2 Réserve pour actions propres

Lorsqu'une société devient propriétaire de ses propres actions ou parts bénéficiaires, elle doit constituer une réserve indisponible, aussi longtemps que les actions et parts sont comptabilisées à l'actif du bilan ; le montant de cette réserve est égal à la valeur à laquelle les actions ou parts acquises sont portées à l'inventaire (art. 623 C. Soc.). Cette disposition s'applique aux SA, SCA (art. 657 C. Soc.) ainsi qu'aux SPRL (art. 325, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, C. Soc.). Par contre, pour les sociétés coopératives, il n'y a pas de dispositions légales relatives à l'acquisition de ses propres actions ou certificats. Il faut se référer néanmoins aux dispositions statutaires relatives à la démission des actionnaires et à la reprise des fonds déposés.

L'obligation de constituer une réserve indisponible est le prolongement du principe selon lequel les acquisitions d'actions et de parts propres ne peuvent avoir lieu que dans la mesure où les sommes affectées à ces acquisitions sont susceptibles d'être distribuées conformément à l'article 617 du Code des sociétés (art. 620, § 1<sup>er</sup> C. Soc.). Cette règle vise la protection des tiers et le maintien de l'intégrité du capital.

En principe, l'enregistrement comptable de l'opération d'acquisition provoquera un mouvement de réserves disponibles (ou résultat reporté) à réserve indisponible. La société pourrait-elle également réaliser l'opération en constituant la réserve au moyen de bénéfices de l'exercice ?

La référence à l'article 617 du Code des sociétés entraîne l'obligation de calculer le caractère distribuable à la date de clôture du dernier exercice.

Par ailleurs, l'article 623 du Code des sociétés prévoit qu'en cas de nullité des actions (ou parts bénéficiaires) et si la réserve indisponible n'a pas été constituée, les réserves disponibles doivent être diminuées à due concurrence et, à défaut de

(1) *Contra* C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, 3e éd., Bruxelles, Swinnen, 1981, n° 1490.

(2) J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1954, n° 787.

pareilles réserves, le capital sera réduit par l'assemblée générale convoquée au plus tard *avant la clôture* de l'exercice en cours, c'est-à-dire avant la date des comptes annuels.

Il paraît cependant excessif d'exiger une diminution de capital lorsque les comptes de l'exercice feront sans nul doute apparaître un bénéfice qui aurait pu être distribué par voie d'acomptes sur dividende (art. 618 C. Soc.). Le formalisme de l'interprétation littérale présume que le législateur a été conscient de l'hypothèse examinée et a voulu lui donner une réponse restrictive. Nous n'en voyons pas le motif et nous avons plutôt l'impression que le prélèvement sur les bénéfices de l'exercice a été perdu de vue. Il ne devrait pas être écarté car il correspond mieux à l'objectif de protection des tiers que la réduction de capital.

Toutefois, on imagine mal comment l'opération peut se réaliser sans une clôture intérimaire des comptes.

Lorsque les actions ou parts font l'objet d'une aliénation régulière en faveur d'un tiers, la réserve indisponible est extournée vers la réserve disponible ou le résultat reporté.

Par contre, si l'acquisition ou l'aliénation n'est pas régulière ou si le délai d'aliénation est expiré, la sanction légale sera la nullité des actions ou parts détenues irrégulièrement. Cette annulation provoquera, ainsi que nous l'avons souligné ci-dessus la disparition de la réserve indisponible, la diminution des réserves disponibles si aucune réserve indisponible n'a été préalablement constituée ou la réduction du capital avant la date de clôture de l'exercice.

### 4.2.3 Réserve pour perte prévisible

Une réduction de capital en vue d'apurer une perte subie ou en vue de constituer une réserve pour couvrir une perte prévisible, peut être opérée immédiatement et sans offrir aux créanciers les garanties prévues dans l'hypothèse où la réduction de capital s'opère par remboursement aux actionnaires (art. 614 C. Soc.). La perte dont il est question dans cette disposition est celle qui résulterait du solde déficitaire du compte de résultats. Il n'est évidemment pas question de justifier par cette voie la correction de valeur d'un élément quelconque du bilan sans passer par le compte de résultats.

*« La réserve constituée pour couvrir une perte prévisible ne peut excéder 10 % du capital souscrit après réduction. Cette réserve ne peut, sauf en cas de réduction ultérieure du capital, être distribuée aux actionnaires ; elle ne peut être utilisée que pour compenser des pertes subies ou pour augmenter le capital par incorporation de réserves. »* (art. 614, al. 2 C. Soc.)

Le texte de la loi confère à la réserve pour perte prévisible un caractère indisponible du point de vue de la distribution de dividendes. C'est seulement en appliquant le régime prévu par l'article 612 du Code des sociétés pour une réduction de capital avec distribution aux actionnaires que la réserve peut être rendue disponible. Ceci exige une assemblée générale délibérant comme en matière de modification des statuts et éventuellement l'octroi des garanties demandées par les créanciers dont la dette n'est pas échue.

#### 4.2.4 *Réserves statutaires*

Les statuts de la société peuvent prévoir la constitution de fonds de réserve affectés à une destination déterminée ou non. La clause relative à l'affectation de bénéfices à cette réserve devrait normalement déterminer dans quelles conditions la réserve peut être rendue disponible pour distribution aux actionnaires.

Lorsque les statuts n'apportent pas de précision sur la nature distribuable ou non de cette réserve, il est le plus souvent admis par la pratique comptable que ces réserves sont indisponibles.

#### 4.2.5 *La prime d'émission*

La prime d'émission est l'excédent du prix d'émission sur la valeur nominale des actions. A défaut de valeur nominale, la société pourra incorporer au capital la différence entre le pair comptable et la valeur d'émission ou acter cette différence en tant que prime d'émission. Le plus souvent, les statuts prévoient expressément que cette prime soit stipulée indisponible. Dans cette hypothèse, la prime d'émission est intégralement versée dès la souscription (art. 587 C. Soc.) et doit être enregistrée dans le compte prévu à cet effet par la réglementation comptable. Elle ne peut pas figurer sous une autre rubrique de réserve indisponible<sup>(1)</sup>.

Si elle est rendue indisponible par les statuts, la prime d'émission ne peut faire l'objet d'aucun prélèvement si ce n'est par décision de l'assemblée générale délibérant dans les mêmes conditions requises pour les modifications aux statuts. Une redistribution de la prime aux associés s'effectuerait sans transiter par le tableau des affectations de résultats et ne pourrait s'analyser comme une répartition de bénéfices<sup>(2)</sup>.

Sous réserve des conséquences fiscales, il n'est pas exclu que les parties décident de ne pas considérer la prime d'émission comme indisponible en vertu des statuts.

(1) COMMISSION DES NORMES COMPTABLES, Avis n° 142, « Prime d'émission », *Bull. CNC*, n° 13, janvier 1984, p. 23.

(2) COMMISSION DES NORMES COMPTABLES, Avis n° 142, « Prime d'émission », *Bull. CNC*, n° 13, janvier 1984, p. 24.

### 4.3 Caractère distribuable du bénéfice

Pour déterminer le bénéfice distribuable, le législateur n'a pas voulu se baser exclusivement sur les notions et les schémas du droit comptable. Il a fixé de façon autonome la définition des bénéfices distribuables dans l'article 617 du Code des sociétés. Par ailleurs, il a voulu prendre des mesures de prudence particulières à l'égard des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement. Cette méthode pose des problèmes de cohérence législative et de justification des traitements discriminatoires.

#### 4.3.1 Principe

*« Aucune distribution ne peut être faite lorsqu'à la date de la clôture du dernier exercice, l'actif net tel qu'il résulte des comptes annuels est, ou deviendrait, à la suite d'une telle distribution, inférieur au montant du capital libéré ou, si ce montant est supérieur, du capital appelé, augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer. »* (art. 617, al. 1<sup>er</sup> C. Soc.).

On ne trouve malheureusement pas de renseignement précis sur ce qu'il faut entendre par « réserve que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer ».

L'article 15 de la Deuxième Directive européenne<sup>(1)</sup> propose deux méthodes de calcul dont le législateur belge n'a retenu que la première, approuvée en cela par de nombreux juristes. Toutefois, la seconde méthode mérite d'être mentionnée car, plus proche des concepts dynamiques de droit comptable, elle eût été d'une interprétation plus commode<sup>(2)</sup>.

#### 4.3.2 Définitions

*« Par actif net, il faut entendre le total de l'actif tel qu'il figure au bilan, déduction faite des provisions et dettes. »*

---

(1) Deuxième Directive 77/91/CEE du Conseil, du 13 décembre 1976, tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées dans les Etats membres des sociétés au sens de l'article 58, alinéa 2, du Traité, en vue de la protection des intérêts tant des associés que des tiers, en ce qui concerne la constitution de la société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital, *J.O.C.E.*, L. 026, du 31 janvier 1977, p. 0001- 0013.

(2) *« Le montant de la distribution faite aux actionnaires ne peut excéder le montant des résultats du dernier exercice clos, augmenté des bénéfices reportés ainsi que des prélèvements effectués sur les réserves disponibles à cet effet et diminué des pertes reportées ainsi que des sommes portées en réserve conformément à la loi ou aux statuts. »* Deuxième Directive du Conseil, du 13 décembre 1976, *J.O.C.E.*, L. 026, du 31 janvier 1977.

*Pour la distribution de dividendes et tantièmes, l'actif net ne peut comprendre :*

- 1° le montant non encore amorti des frais d'établissement ;*
- 2° sauf cas exceptionnel à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, le montant non encore amorti des frais de recherche et de développement » (art. 617, al. 2 et 3 C. Soc.).*

#### *4.3.3 Observations relatives à l'actif net*

- a) L'actif net qu'il convient de prendre en considération est celui qui se dégage du bilan servant de base au calcul du bénéfice de l'exercice. On peut cependant se demander dans quelle mesure des événements postérieurs à la date de clôture peuvent ou doivent influencer le calcul du bénéfice distribuable.

Il se peut que ces événements entraînent la modification des comptes annuels et dans ce cas, le montant du bénéfice distribuable en sera directement influencé. Lorsque l'événement postérieur à la clôture de l'exercice n'appelle pas la modification des comptes annuels, il doit être mentionné dans le rapport de gestion conformément à l'article 96, 3° du Code des sociétés.

Légalement, le bénéfice distribuable n'est pas influencé par cet événement défavorable qui concerne les comptes de l'exercice ultérieur. Toutefois, le commissaire doit s'assurer que la décision de l'assemblée sera prise en parfaite connaissance de cause.

- b) Le législateur prend des mesures témoignant une grande méfiance à l'encontre des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement. Ces sommes figurant pour une valeur nette à l'actif du bilan doivent sauf exception être exclues du calcul de l'actif net servant de base à la détermination du bénéfice distribuable. La définition de ces termes est sans aucun doute celle qui est donnée par l'article 95, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.*, 6 février 2001) :

Les frais d'établissement sont : « (...) *les frais qui se rattachent à la constitution, au développement ou à la restructuration de la société, tels que les frais de constitution ou d'augmentation de capital, les frais d'émission d'emprunts et les frais de restructuration* ».

Par frais de recherche et de développement il faut entendre : « *les frais de recherche, de fabrication et de mise au point de prototypes, de produits, d'inventions et de savoir-faire, utiles aux activités futures de la société* ».

- c) En ce qui concerne les frais de recherche et de développement, le législateur autorise le maintien des frais non amortis dans l'actif net moyennant une justification donnée dans l'annexe des comptes annuels. L'article 617, alinéa 3, 2° du Code des sociétés souligne que cette situation ne se justifie que dans un cas exceptionnel. Le rapport de la Commission spéciale de la Chambre des Représentants cite comme exemple : « *des frais considérables qui doivent être renouvelés constamment mais dont il est très probable qu'ils auront un résultat positif. On pourrait citer à cet égard les investissements dans l'aéronautique, l'électronique et l'industrie pharmaceutique.* » (Doc. parl., Ch. repr., 1981-1982, n° 210/9, p. 54).

L'exemple donné dans les travaux parlementaires n'apporte pas toutes les précisions nécessaires. L'article 60, alinéa 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 dispose que les immobilisations incorporelles (autres que celles acquises de tiers) ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société.

Le texte du Code des sociétés ne peut qu'inciter les administrateurs de la société à faire une proposition raisonnable à l'assemblée générale. Lorsque la proposition de répartition bénéficiaire n'est possible que par l'inclusion des frais de recherche et de développement dans le calcul de l'actif net, le commissaire doit vérifier si une justification en est donnée dans l'annexe des comptes annuels.

La justification relève de la compétence du conseil d'administration ; il appartient néanmoins au commissaire de s'interroger sur son bien-fondé. Tout en adoptant une position prudente, ce dernier n'émettra pas d'objection au maintien des frais de recherche et de développement dans la base de calcul du bénéfice distribuable lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- les montants consacrés par la société à la recherche et au développement sont importants ;
- ils sont constamment renouvelés d'année en année ;
- l'expérience révèle qu'ils auront un résultat positif profitable.

#### 4.3.4 Observations sur les réserves non distribuables

- a) Les réserves que la loi ne permet pas de distribuer sont :
- la réserve légale (art. 616 C. Soc.) ;
  - la réserve pour actions propres (art. 623 C. Soc.) ;
  - la réserve pour pertes prévisibles (art. 614 C. Soc.).

- b) Les réserves que les statuts ne permettent pas de distribuer sont :
- la prime d'émission stipulée dans une augmentation de capital, statutairement indisponible et enregistrée comme telle au bilan ;
  - les réserves dont les statuts imposeraient la constitution.
- c) Bien qu'il ne s'agisse pas de réserves au sens propre, il convient d'ajouter à cette énumération deux rubriques des fonds propres qui ne peuvent pas contribuer à la formation du bénéfice comptable : la plus-value de réévaluation et les subsides reçus en capital. Dans l'un et l'autre cas, il existe des motifs d'exclure ces montants de calcul du bénéfice distribuable en se basant sur un raisonnement de nature comptable :
- l'enregistrement de la plus-value dans une rubrique de fonds propres est la contrepartie de la constatation d'un bénéfice *non réalisé*. Dès lors, il est impossible de disposer de la partie non amortie de la plus-value. Bien entendu, la partie de la plus-value qui, par suite de l'amortissement, a été transférée aux réserves, devient disponible, y compris pour une distribution de dividendes. Il faut également faire état des plus-values de réévaluation qui résultent de l'application de l'article 100 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés correspondant à des reprises de réductions de valeur, actées sur les participations, les titres et autres valeurs de portefeuille ;
  - le raisonnement n'est guère différent pour le subside. Le législateur comptable prescrit un mode de comptabilisation parmi d'autres. Il eût été possible de diminuer le prix d'acquisition du bien subsidié. La technique comptable retenue poursuit un objectif différent, à savoir, rétablir une comparabilité avec le système de subsidiation le plus fréquent (subside en intérêt) et privilégier la cohérence du compte de résultats. Il est cependant certain que l'octroi d'un subside n'a pas pour but d'accroître le bénéfice immédiatement disponible de la société.

#### 4.3.5 Observations sur le bénéfice distribuable

La comparaison de l'actif net d'une part et du capital et des réserves non distribuables d'autre part, fournit le bénéfice maximal distribuable. Il convient cependant de faire deux observations :

- si le calcul a été opéré avant la répartition bénéficiaire, il sera indispensable de procéder préalablement aux affectations obligatoires et notamment à la réserve légale proportionnelle au bénéfice de l'exercice, ainsi qu'aux réserves statutaires ;

- du calcul opéré comme nous l'avons dit plus haut, il ressort que les réserves immunisées sont en tout ou en partie comprises dans la partie disponible des fonds propres. Ceci n'est concevable que moyennant un traitement fiscal et comptable approprié. La dette fiscale de l'exercice devrait tenir compte d'une décision éventuelle de distribuer des réserves qui ne bénéficieraient de l'exonération fiscale que du fait de leur maintien dans la société.

## 4.4 Modalités de la distribution

### 4.4.1 Principe

La distribution de bénéfices visée par l'article 617 du Code des sociétés concerne toute forme de répartition, indépendamment donc de l'allocataire : actionnaire, administrateur ou gérant, personnel, obligataire participant, autre allocataire.

La notion de distribution inclut non seulement le versement de dividendes aux actionnaires mais également le versement d'un soi-disant intérêt sur actions privilégiées qui est prévu par certains statuts<sup>(1)</sup>. Les acomptes sur dividendes que la société s'engagerait à verser aux actionnaires pendant la phase de démarrage de l'entreprise ou d'extension de ses activités (quel que soit le résultat) sont prohibés.

### 4.4.2 Contrôle de conformité

Le commissaire ne doit pas seulement s'inquiéter de l'existence d'un bénéfice distribuable, il doit aussi s'assurer que la répartition de ce bénéfice entre les différents allocataires s'opère conformément au Code des sociétés et aux statuts.

A cet égard, il convient de prêter une attention particulière aux éléments suivants :

- en dehors des obligations légales impératives, il faut se référer aux dispositions statutaires qui peuvent imposer ou interdire la constitution de réserves ;
- dans certaines sociétés, il existe plusieurs catégories d'action(naire)s dont les droits aux bénéfices ne sont pas égaux. Certain(e)s action(naire)s bénéficient d'un dividende prioritaire ou privilégié. Parfois, ce dividende sera même prioritairement récupérable sur les exercices suivants en cas d'insuffisance de bénéfice ; ce droit ne figure pas au bilan mais il convient d'en faire état dans l'annexe des comptes annuels ;
- les dividendes non réclamés par les actionnaires ne peuvent jamais être considérés comme un profit de la société ;
- si le droit des sociétés ne comprend pas de restrictions en ce qui concerne la distribution de tantièmes, il peut exister des restrictions imposées par les

---

(1) Il s'agit en fait d'un dividende calculé en pourcentage de la valeur nominale du titre ; le mot « intérêt » utilisé par la pratique est tout à fait impropre. Un système similaire est prévu par l'article 480 du Code des sociétés.

statuts ou d'autres législations, par exemple en vue de réaliser une modération salariale.

## 4.5 Distribution d'un acompte sur dividende

Les articles 618 et 657 du Code des sociétés, applicables aux seules sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions et sociétés européennes, disposent que :

*« Les statuts peuvent donner au conseil d'administration le pouvoir de distribuer un acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué sur les résultats de l'exercice.*

*Cette distribution ne peut avoir lieu que par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majorée du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves constituées et en tenant compte des réserves à constituer en vertu d'une disposition légale ou statutaire.*

*Elle ne peut en outre être effectuée que si, sur le vu d'un état, vérifié par le commissaire et résumant la situation active et passive, le conseil d'administration constate que le bénéfice calculé conformément à l'alinéa 2 est suffisant pour permettre la distribution d'un acompte.*

*Le rapport de vérification des commissaires est annexé à son rapport annuel.*

*La décision du conseil d'administration de distribuer un acompte ne peut être prise plus de deux mois après la date à laquelle a été arrêtée la situation active et passive.*

*La distribution ne peut être décidée moins de six mois après la clôture de l'exercice précédent ni avant l'approbation des comptes annuels se rapportant à cet exercice.*

*Lorsqu'un premier acompte a été distribué, la décision d'en distribuer un nouveau ne peut être prise que trois mois au moins après la décision de distribuer le premier.*

*Lorsque les acomptes excèdent le montant du dividende arrêté ultérieurement par l'assemblée générale, ils sont, dans cette mesure, considérés comme un acompte à valoir sur le dividende suivant. ».*

### 4.5.1 Conditions essentielles

#### A. Clause statutaire

La distribution d'un acompte sur dividende par le conseil d'administration n'est possible que lorsqu'elle est prévue par une disposition statutaire expresse.

## **B. Délais**

La décision du conseil d'administration relative à la distribution d'un acompte sur dividende ne peut être prise au cours des six premiers mois de l'exercice social. Si, à l'expiration de ce délai, les comptes annuels de l'exercice précédent n'ont pas encore été approuvés, la décision de distribuer un acompte ne peut être prise.

Il faudra attendre l'approbation de ces comptes annuels par l'assemblée générale.

L'exigence d'approbation des comptes annuels d'un exercice clôturé empêche le conseil d'administration de décider la distribution d'un acompte sur dividende prélevé sur les bénéfices de cet exercice clôturé.

Lorsqu'un premier acompte sur dividende a été distribué, la décision de distribuer un acompte suivant ne peut être prise que trois mois au moins après la décision de distribuer le premier <sup>(1)</sup>.

## **C. Objet de la distribution**

Le dividende ne peut être prélevé que sur :

- le bénéfice de l'exercice en cours ;
- le report bénéficiaire.

Cet acompte sur dividende ne peut être distribué que par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, réduit de la perte reportée éventuelle ou majoré du bénéfice reporté.

Cette distribution doit se faire sans prélèvement sur des réserves constituées et en tenant compte des réserves à constituer en vertu d'« une disposition légale ou statutaire ».

L'article 617 du Code des sociétés s'applique aux distributions d'acomptes sur dividendes. Ceci peut avoir une importance lorsque la société conserve des frais d'établissement ou des frais de recherche et développement non amortis à l'actif du bilan de l'exercice précédent.

---

(1) La doctrine juridique est très partagée sur la signification des délais légaux et leur conséquence sur la possibilité de distribuer plus de deux acomptes ou surtout de distribuer un acompte sur le bénéfice d'un exercice après la clôture de cet exercice. Voir la synthèse des positions dans M. FLAMEE, « Le régime des acomptes sur dividendes », *Rev. prat. soc.*, 1987, p. 101 et s.

Il convient d'observer que le législateur ne permet pas au conseil d'administration de faire des prélèvements sur les réserves disponibles en vue de distribuer un acompte <sup>(1)</sup>. Le législateur a voulu préserver la compétence de l'assemblée générale qui a constitué les réserves. En cas de besoin, celle-ci pourrait rendre certaines réserves disponibles en les transférant au bénéfice reporté.

#### **D. Calcul du bénéfice sur base d'une situation intermédiaire vérifiée**

Le conseil d'administration doit établir une situation comptable lui permettant de conclure à l'existence d'un bénéfice suffisant pour pouvoir procéder à la distribution.

Lorsqu'un commissaire est en fonction dans la société, il doit vérifier cette situation et remettre son rapport au conseil d'administration avant que ce dernier ne prenne sa décision de distribution. Lorsqu'aucun commissaire n'est en fonction, il n'est pas nécessaire d'en désigner un spécialement.

#### *4.5.2 Forme de l'état comptable et délai*

De la même façon que la situation semestrielle, l'état intermédiaire doit être établi selon le schéma des comptes annuels. En dépit du texte de la loi qui évoque « un état résumant la situation active et passive », il paraît évident que la société doit établir un compte de résultats dans lequel les amortissements (calculés au prorata des mois écoulés), les réductions de valeurs et les provisions pour risques et charges nécessaires seront pris en considération. De même, il faudrait établir la situation du stock afin d'enregistrer la variation des stocks correcte au compte de résultats. A défaut, il serait impossible de définir le bénéfice de l'exercice en cours.

L'article 16 de la loi comptable est applicable en l'espèce.

L'article 618, alinéa 5 du Code des sociétés fixe un délai de deux mois entre la date de la situation active et passive et celle de la décision de distribution. Le texte français diffère malheureusement du texte néerlandais. Ce dernier fait commencer le délai à la date à laquelle a été établie la situation active et passive (*cf.* « *de dag waarop de staat van activa en passiva is opgesteld* ») alors que le premier évoque « la date à laquelle a été arrêtée (*vastgesteld*) la situation active et passive ».

L'objectif du législateur est de fixer un délai très court entre la constatation du résultat et la décision d'effectuer une distribution. La date à laquelle les services comptables établissent une situation est non relevante. La date de l'arrêt des comptes est seule conforme à la *ratio legis*.

(1) Voir Cass. C.01.0536.F, 23 janvier 2003, qui permet la distribution de dividendes prélevés sur les réserves disponibles, à tout moment de l'exercice pour autant que l'assemblée générale en décide ainsi (note M. DE WOLF, « Du pouvoir de l'assemblée générale de procéder en tout temps à la distribution des réserves disponibles antérieurement constituées », *Rev. prat. soc.*, 2004, liv. 4, p. 389-396).

Le délai légal est extrêmement bref puisque la situation doit non seulement être établie par la société mais aussi contrôlée par le réviseur d'entreprises dans les deux mois. Afin d'éviter toute surprise, il est conseillé au commissaire d'interroger les responsables de la société sur les intentions du conseil d'administration et le cas échéant sur la date envisagée pour prendre la décision de distribution. Le calendrier de contrôle pourrait être adapté en conséquence.

#### 4.5.3 *Objectif de la vérification*

La mission de vérification du commissaire revêt la nature d'un examen limité qui s'exercera conformément au paragraphe 1.4.3. des Normes générales de révision <sup>(1)</sup>. L'objet du rapport n'est nullement de déclarer que l'état servant de base à la distribution donne une image fidèle du patrimoine et des résultats de l'entreprise. Sa raison d'être est la confirmation du fait que l'acompte sur dividende peut être distribué par prélèvement exclusif sur le bénéfice de l'exercice en cours ou le bénéfice reporté après déduction des sommes nécessaires à la constitution des réserves requises par la loi et les statuts.

Le réviseur d'entreprises doit s'assurer que le conseil d'administration agit avec prudence et ne pratique aucune répartition de bénéfice intérimaire lorsqu'il existe une probabilité même faible de constater en fin d'année que cette distribution est excessive au regard de l'article 618 du Code des sociétés.

Le commissaire pourrait-il délivrer un rapport dans lequel, au vu d'incertitudes importantes, il s'abstient de formuler un jugement ? Le Conseil a estimé que le réviseur d'entreprises se prononce à la fois sur la fiabilité des informations et sur le caractère distribuable d'un bénéfice. La déclaration d'abstention ne serait pas acceptable sur ce second aspect du rapport.

#### 4.5.4 *Publicité du rapport du commissaire*

« *Le rapport de vérification du commissaire est annexé à son rapport annuel* » (art. 618, al. 4 C. Soc.). Cette annexe doit sans aucun doute être mise à la disposition des associés (art. 553 C. Soc.) et les mêmes documents sont visés par l'article 100 C. Soc. qui concerne la publication.

En conséquence, le rapport relatif aux acomptes sur dividendes doit toujours être joint au rapport du commissaire sur les comptes annuels et le commissaire ne pourrait pas se contenter d'en faire un résumé dans son rapport de fin d'exercice.

---

(1) Le paragraphe 1.4.3. des Normes générales de révision du 15 décembre 2006 stipule : « *L'examen limité d'une situation comptable doit être considéré comme une mission distincte, séparée de la révision des comptes annuels. Bien qu'il constitue une mission de caractère révisoral, l'examen limité ne peut pas déboucher sur la certification des comptes. Lorsqu'il fait rapport à la suite d'un examen limité, par exemple celui d'une situation intermédiaire, le réviseur doit formuler clairement les objectifs spécifiques auxquels il lui est demandé de répondre.* ».

## 5. OPPOSITION D'INTERETS DE NATURE PATRIMONIALE DANS LES SA ET LES SPRL

### 5.1 Conflits d'intérêt dans le chef d'un administrateur ou gérant

La loi du 13 avril 1995 a modifié de façon très importante le dispositif applicable (pour la SA et la SCA : art. 60 L.C.S.C., actuellement art. 523 C. Soc. ; pour la SPRL : art. 133 L.C.S.C., actuellement art. 259 C. Soc.) lorsqu'un administrateur ou gérant a des intérêts opposés à celui de la société dans une décision à prendre par le conseil d'administration ou le collège de gérants. Le Conseil de l'Institut a demandé à la Commission juridique de procéder à un examen approfondi de cette disposition afin d'éclairer les membres confrontés à de telles situations dans l'exercice de leur mandat de commissaire. La Commission juridique a rendu l'avis reproduit ci-dessous <sup>(1)</sup> relatif aux aspects qui sont directement liés à l'exercice de la mission de commissaire.

#### 5.1.1 *Champ d'application*

##### A. Sociétés tenues d'appliquer les articles 259 et 523 du Code des sociétés

L'article 523 du Code des sociétés s'applique à toutes les SA ainsi qu'aux SCA (voir art. 657 C. Soc.). Toutefois, lorsque toutes les actions seront réunies en une seule main, on se référera à l'article 646, § 2 du Code des sociétés, les contrats conclus entre l'actionnaire unique et la société sont, sauf en ce qui concerne les opérations courantes conclues dans des conditions normales, inscrits dans un document à déposer en même temps que les comptes annuels.

En ce qui concerne les SPRL, il convient de se référer à l'article 259 du Code des sociétés. En cas de collège de gérants, les dispositions sont alors identiques à celles qui sont d'application à un membre du conseil d'administration de la SA. A défaut, le gérant qui se trouve placé devant une opposition d'intérêts doit en référer aux associés (art. 260 C. Soc.) ou, s'il est également l'associé unique de la société, en faire mention dans un document déposé en même temps que les comptes annuels (art. 261 C. Soc.).

En ce qui concerne les sociétés coopératives, aucune référence légale n'est faite à une procédure spécifique en cas d'opposition d'intérêts. Ceci ne porte pas préjudice à l'application du droit commun en matière de mandat.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 114-122.

## **B. Personnes concernées par le conflit d'intérêts**

Le conflit d'intérêts concerne les membres du conseil d'administration ou les membres du collège de gérants. Les personnes déléguées à la gestion journalière ou les actionnaires ne sont pas concernés par les procédures des articles 523 du Code des sociétés (pour la SA) ou les articles 259, 260 et 261 du Code des sociétés (pour les SPRL). Ci-dessous est décrite la procédure applicable aux SA (art. 523 C. Soc.). Des règles comparables sont applicables aux SCA (art. 657 C. Soc.) et aux SPRL (art. 259 C. Soc.).

## **C. Opérations ou décisions visées**

La procédure de l'article 523 du Code des sociétés s'applique si un administrateur a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale à une décision ou à une opération relevant du conseil d'administration.

L'article 523 du Code des sociétés vise toute décision relevant du conseil d'administration. Il ne concerne dès lors pas les actes qui relèvent de la compétence d'un autre organe de la société. Il faut avoir égard à la compétence de principe du conseil d'administration et non à ce qui se passe en pratique<sup>(1)</sup>. En d'autres termes, il ne serait pas admissible que la procédure soit détournée de son but simplement en déléguant à un autre organe ou comité, un acte relevant de la compétence du conseil d'administration. Il faut se référer aux procédures usuelles au sein du conseil d'administration pour déterminer si la procédure doit s'appliquer.

Le paragraphe 3 de l'article 523 du Code des sociétés prévoit que la procédure ne s'applique pas lorsque les décisions ou opérations soumises au conseil d'administration concernent des décisions ou des opérations conclues entre sociétés dont l'une détient, directement ou indirectement, 95 % au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par l'autre ou entre sociétés dont 95 % des voix attachées à l'ensemble des titres émis par chacune d'elles sont détenus par une autre société. Une seconde exception est prévue en ce qui concerne les opérations habituelles conclues dans des conditions et sous les garanties normales du marché pour des opérations de même nature. Selon la Commission juridique, la notion d'opération habituelle ne peut être assimilée à la gestion journalière qui est plus étroite.

## **D. Intérêt de l'administrateur**

L'administrateur doit avoir, directement ou indirectement, un intérêt de nature patrimoniale opposé à une décision ou à une opération relevant du conseil d'administration.

---

(1) *Doc. parl.*, Sén., 1993-1994, n° 1086/2, p. 138.

La loi exclut expressément tout intérêt de nature morale ainsi que l'intérêt patrimonial qui ne serait pas propre à l'administrateur. Ceci écarte notamment toute application de l'article 523 du Code des sociétés dans les hypothèses visées par l'ancienne législation, où une dualité d'intérêts résultait de la simple présence de l'administrateur dans deux conseils d'administration de sociétés distinctes.

L'intérêt peut être indirect et peut dès lors concerner aussi bien l'avantage qu'un administrateur retirerait d'un contrat conclu avec une société dont il est le principal actionnaire ou un actionnaire important.

### *5.1.2 Déroulement de la procédure*

#### **A. Principes**

La procédure à mettre en œuvre en cas d'opposition d'intérêts doit suivre les étapes suivantes :

- 1° information du conseil d'administration par l'administrateur concerné ;
- 2° information du commissaire ;
- 3° délibération et décision du conseil d'administration ;
- 4° mention dans le rapport de gestion remis à l'assemblée générale ;
- 5° mention dans le rapport du commissaire.

#### **B. Information préalable du conseil d'administration**

L'administrateur doit informer le conseil d'administration d'initiative et sous sa responsabilité avant la délibération du conseil. Cette déclaration ainsi que les raisons justifiant l'intérêt opposé doivent figurer dans le procès-verbal du conseil d'administration qui devra prendre la décision.

#### **C. Information du commissaire**

L'information du commissaire doit être faite par l'administrateur concerné par l'opposition d'intérêts. Bien que l'obligation d'information repose sur l'administrateur concerné, le commissaire se considérera valablement informé s'il est saisi par le secrétariat du conseil d'administration de la société. L'information peut résulter de l'envoi des procès-verbaux du conseil d'administration mentionnant l'opposition d'intérêts. Elle doit par contre être explicite et sans retard.

#### **D. Délibération et décision du conseil d'administration**

Sous l'ancienne législation, il était prévu que les administrateurs concernés par une opposition d'intérêts s'abstiennent d'assister aux délibérations du conseil d'administration et de prendre part à la décision ou au vote. Cette stipulation est maintenant d'application pour les sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne. Dans ce dernier cas, l'administrateur doit également quitter les lieux. Il ne suffit pas qu'il s'abstienne d'intervenir dans les débats. Le législateur présume que sa simple présence pourrait empêcher certains collègues de s'exprimer librement.

Dans les autres sociétés, l'absence de réglementation ne signifie pas que les règles du droit commun en matière de mandat et les normes élémentaires de l'éthique ne doivent pas s'appliquer. Il demeure en tout état de cause souhaitable qu'un administrateur ayant des intérêts opposés à ceux de la société, s'abstienne de participer aux délibérations du conseil d'administration. Toutefois, l'absence de règles formelles évite des situations de blocage qui avaient été constatées sous l'empire de l'ancienne législation.

Le procès-verbal du conseil d'administration doit mentionner les points suivants :

- la nature de la décision ou de l'opération ;
- la justification de la décision qui a été prise ;
- les conséquences patrimoniales pour la société.

#### **E. Rapport du conseil d'administration**

L'article 523, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 du Code des sociétés stipule que les actionnaires doivent être mis au courant au moyen de la publication du rapport de gestion, ou à défaut dans une pièce qui doit être déposée en même temps que les comptes annuels. Cette dernière disposition a été adoptée pour rencontrer les exigences d'information des actionnaires dans des petites sociétés, tel que prévu dans l'article 15 du Code des sociétés, vu que ces sociétés ne sont pas obligées d'établir un rapport de gestion écrit.

Dès lors, l'information des actionnaires devra nécessairement se faire par écrit. On ne peut se contenter d'une information orale par la voie d'une déclaration du président du conseil d'administration. Une telle déclaration n'informerait en effet que les actionnaires présents à l'assemblée et ne serait pas susceptible de fournir les renseignements nécessaires aux autres actionnaires.

Le contenu du rapport est ainsi défini par l'article 523, § 1, alinéa 2, *in fine* du Code des sociétés : « *Le rapport de gestion contient l'entière du procès-verbal (du conseil d'administration) visé ci-avant.* ». Il ne peut dès lors être question d'en effectuer un résumé. Ceci conduira le plus souvent le conseil d'administration à convoquer une réunion exceptionnelle pour traiter une question dans laquelle un administrateur a un intérêt opposé.

Le commissaire qui doit veiller au caractère complet du rapport de gestion, ou à défaut dans une pièce qui doit être déposé en même temps que les comptes annuels, devra nécessairement s'assurer que celui-ci a reproduit le procès-verbal intégral de la réunion au cours de laquelle la décision du conseil d'administration a été prise.

### 5.1.3 Rôle du commissaire

#### A. Application limitée au cas où un commissaire est en fonction

Le commissaire a pour fonction essentielle le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du droit des sociétés et des statuts des opérations à constater dans les comptes annuels.

Lorsqu'il existe une infraction au droit des sociétés et aux statuts, il doit démontrer qu'il n'y a pas pris part, qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a dénoncé ces infractions au conseil d'administration et, si ce dernier n'y a pas remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus proche après qu'il en ait eu connaissance (art. 140 C. Soc.).

Les diligences normales du commissaire comportent la lecture des procès-verbaux du conseil d'administration. Si ceux-ci révèlent clairement des situations visées par l'article 523 du Code des sociétés, le commissaire doit en saisir le conseil d'administration par écrit. Par contre, il ne doit pas mettre en œuvre d'autres diligences spécifiques destinées à rechercher systématiquement des opérations tombant dans le contexte de l'article 523 du Code des sociétés.

Cela signifie que le commissaire :

- 1° doit dénoncer par écrit au conseil d'administration (pas à la société, ni à un délégué à la gestion journalière et encore moins à un employé quel que soit son niveau hiérarchique) toute opposition d'intérêts qu'il aurait constatée et qui n'aurait pas été soumise à la procédure prévue par l'article 523 du Code des sociétés ;
- 2° doit s'assurer du respect de la procédure légale et le cas échéant, signaler à l'assemblée générale que la règle n'a pas été respectée.

En cas de doute sur la portée de certaines décisions relatées par les procès-verbaux, il pourrait s'avérer utile de demander au président du conseil d'administration une lettre d'affirmation confirmant que l'article 523 du Code des sociétés a bien été respecté dans les cas où, à sa connaissance, il devait en être ainsi.

Alors que, sous l'ancienne législation, il était requis de désigner spécifiquement un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable lorsque la procédure devait être mise en œuvre dans une société qui n'a pas désigné un commissaire, l'actuelle réglementation n'impose pas la désignation spécifique d'un professionnel pour faire rapport sur de telles opérations.

## **B. Vérifications à mettre en œuvre après la saisine du conseil d'administration**

Selon l'article 523, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3 du Code des sociétés :

*« Le rapport des commissaires, visé à l'article 143, doit comporter une description séparée des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions du conseil d'administration, qui comportaient un intérêt opposé au sens de l'alinéa 1<sup>er</sup>. ».*

Le commissaire doit prendre connaissance du contenu du procès-verbal de la réunion du conseil d'administration qui fait mention de l'existence d'un conflit d'intérêts. Il doit s'interroger sur le caractère complet de ce procès-verbal en vue de l'opinion qu'il doit donner sur le rapport de gestion, ou à défaut dans une pièce qui doit être déposée en même temps que les comptes annuels.

S'il considère que le procès-verbal n'est pas suffisamment explicite et précis en ce qui concerne la nature de la décision ou la justification qui en est donnée, il est recommandé qu'il le signale par écrit au conseil d'administration, dans la mesure du possible avant l'approbation du procès-verbal.

Le rôle du commissaire porte essentiellement sur la description des conséquences patrimoniales de l'opération pour la société.

En vue de se faire une opinion sur ces conséquences patrimoniales, le commissaire devrait procéder de la façon suivante :

- 1° réunir les informations indispensables sur l'opération présentée, les personnes concernées, les conditions de sa réalisation, les conditions contractuelles, etc. ;
- 2° vérifier dans quelle mesure l'opération est compatible avec l'objet social ;
- 3° vérifier dans quelle mesure les conditions auxquelles l'opération se réalise s'écartent de façon sensible des conditions qui pourraient être réunies pour la conclusion d'une opération similaire entre parties non liées.

### C. Rapport du commissaire

Le rapport du commissaire à l'assemblée générale est le même rapport que celui qui est délivré sur les comptes annuels. Il s'ensuit que la description des conséquences patrimoniales découlant de l'opposition d'intérêts dans le rapport du commissaire est également soumise à publicité, tout comme le rapport de gestion d'ailleurs.

Le rapport du commissaire doit reprendre la description séparée des conséquences patrimoniales. Il ne peut se contenter d'une simple référence à la façon dont ces mêmes conséquences ont été décrites dans le rapport de gestion, ou à défaut dans une pièce qui doit être déposée en même temps que les comptes annuels. La Commission juridique considère que ces informations ne peuvent être considérées comme une simple annexe au rapport de commissaires. Elles doivent dès lors précéder la signature du commissaire.

### 5.2 Règlement des relations intra-groupe lorsqu'une société du groupe est cotée en bourse

La loi du 2 août 2002 (*M.B.*, 22 août 2002, p. 36555 et s.) a fondamentalement modifié les dispositions de l'article 524 du Code des sociétés. Ces nouvelles dispositions sont d'application à partir des exercices prenant cours après le 31 décembre 2003<sup>(1)</sup>. La procédure prévue n'est pas destinée à régler les conflits d'intérêt en limitant l'influence que pourrait exercer un actionnaire important sur un membre du conseil d'administration mais plutôt la problématique de la prise de décision dans un contexte de groupe.

Le commissaire (art. 524, § 3, al. 3 et 4 C. Soc.) intervient dans la procédure : *« Le commissaire rend une appréciation quant à la fidélité des données figurant dans l'avis du comité (composé de trois administrateurs indépendants, le cas échéant aidés par un ou plusieurs experts indépendants) et dans le procès-verbal du conseil d'administration. Cette appréciation est jointe au procès-verbal du conseil d'administration. »*

*La décision du comité, l'extrait du procès-verbal du conseil d'administration et l'appréciation du commissaire sont repris dans le rapport de gestion. »*

(1) Article 32 de la loi du 2 août 2002 (*M.B.*, 22 août 2002).

### 5.2.1 *Quelles sociétés sont visées ?*

Selon l'article 524, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, seules sont visées les SA et les SCA (art. 657 C. Soc.) dont les titres sont admis à la cote officielle (art. 4 C. Soc.) dans un Etat membre de l'UE ou dans un autre marché réglementé<sup>(1)</sup>, et dont le siège réel est en Belgique (art. 56 C. Soc.)<sup>(2)</sup>.

Il faut également l'existence d'un « groupe », défini sur la base de « sociétés liées » (art. 11 C. Soc.)<sup>(3)</sup> et de « consortium » (art. 10 C. Soc.). N'entreront pas en compte pour l'application de l'article 524 les filiales non-cotées d'une société belge cotée.

### 5.2.2 *Sont visées les « décisions et opérations »*

Les travaux préparatoires ne définissent pas ce qu'il faut entendre par « décision », il est communément admis, par référence à la loi du 18 juillet 1991 qu'il s'agit « dans son sens habituel de l'action d'adopter une décision définitive »<sup>(4)</sup>. Ne sont donc pas visés les simples avis sur l'offre d'OPA par exemple.

Concernant la notion d'« opérations », les travaux préparatoires précisent que le législateur a prévu expressément de les viser en raison du fait que toutes les opérations ne font pas l'objet d'une décision formelle du conseil d'administration ou relèvent d'une décision précédente ou générale. Désormais la procédure de l'article 524 du Code des sociétés s'applique même en l'absence de décision formelle<sup>(5)</sup>.

Le périmètre est très large car est visé l'ensemble des opérations et relations<sup>(6)</sup> internes au groupe, tant verticales que latérales. Les travaux parlementaires précisent en outre que les décisions relevant du comité de direction ou du délégué à la gestion journalière sont également couvertes<sup>(7)</sup>.

---

(1) Sous réserve de reconnaissance par le Roi ; aucun arrêté royal n'a été pris à ce jour pour reconnaître les autres marchés réglementés comme équivalent pour l'application de l'article 524 du Code des sociétés.

(2) Ph. HAMER, « La responsabilité des administrateurs au sein des groupes de sociétés et dans le cadre d'opérations financières », p. 6 et s., Séminaire VAN HAM & VAN HAM, 30 septembre 2004, *La responsabilité des administrateurs, dirigeants et conseillers, nouveaux risques, sanctions, prévention*.

(3) Pour l'application de l'article 524 du Code des sociétés les « personnes liées » ne sont pas visées.

(4) *Doc. parl.*, Ch. repr., 1992-1993, n° 1005/19, p. 105 ; cités par Ph. HAMER, *op. cit.*, p. 11.

(5) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 1211/001, p. 19-20 ; cités par Ph. HAMER, *op. cit.*, p. 11.

(6) Ph. HAMER, *op. cit.*, p. 6.

(7) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 1211/001 (Exposé des motifs), p. 19 ; *Doc. parl.*, Ch. repr., 2001-2002, n° 1211/014 (Rapport), p. 263.

### 5.2.3 *Rôle limité du commissaire*

Le commissaire (art. 524, § 3, al. 3 C. Soc.) devra établir un rapport dans lequel il « *rend une appréciation quant à la fidélité des données figurant dans l'avis du comité et dans le procès-verbal du conseil d'administration* » ; ce rapport sera repris dans le rapport de gestion.

Le législateur n'a pas prévu que le commissaire donne son avis sur l'opportunité de l'opération, ce qui reviendrait à s'immiscer dans la gestion. Il ne lui est pas non plus demandé d'évaluer le respect général de la procédure, le conseil d'administration doit en effet le déclarer sous sa propre responsabilité dans son procès-verbal (art. 524, § 3 C. Soc.). La mission du commissaire se limite à attester la « *fidélité des données* » contenues dans l'avis sur la base duquel le conseil d'administration (ou de direction)<sup>(1)</sup> prend sa décision.

---

(1) Ph. HAMER, *o.c.*, p. 12.

## 6. LE ROLE DU COMMISSAIRE DANS LA SOCIETE EUROPEENNE <sup>(1)</sup>

L'arrêté royal du 1<sup>er</sup> septembre 2004 portant exécution du Règlement (CE) n° 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif aux statuts de la société européenne <sup>(2)</sup> (*M.B.*, 9 septembre 2004) <sup>(3)</sup> modifie une disposition du Code des sociétés et ajoute une série de dispositions qui concernent soit le commissaire, soit le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable :

- le champ d'application de la *cooling-off period* concernant l'indépendance du commissaire est étendu à la qualité de membre du conseil de direction ou du conseil de surveillance (art. 133, § 3, C. Soc.) ;
- lors de la constitution d'une société européenne par voie d'une holding, le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable doit rédiger un rapport écrit (art. 887 C. Soc.) ;
- lors de la transformation d'une société anonyme en une société européenne, le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable doit rédiger un rapport écrit (art. 892 C. Soc.) ;
- lors d'un conflit d'intérêt, le rapport du commissaire sur les comptes annuels doit contenir une description particulière des conséquences patrimoniales des décisions du conseil de surveillance pour la société (art. 916, § 1, al. 3 C. Soc.) ;
- s'il s'agit d'un conflit d'intérêt dans une société européenne cotée en bourse, le commissaire rend un avis sur la fiabilité des données qui sont mentionnées dans l'avis du comité et dans le procès-verbal soit du conseil de direction, soit du conseil de surveillance. Cet avis est joint au procès-verbal de l'organe qui a pris la décision (art. 917, § 3, al. 3 C. Soc.) ;
- en ce qui concerne les comptes annuels, les comptes annuels contrôlés, le contrôle de ceux-ci et les dispositions spécifiques d'application dans le système dualiste, le pouvoir de réquisition des commissaires s'étend au conseil de surveillance. Le rapport des commissaires mentionne en particulier s'ils ont reçu du conseil de surveillance l'explication et l'information demandées (art. 939 et 940 C. Soc.) ;
- lors de la transformation d'une société européenne en société anonyme, le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable doit établir un rapport écrit (art. 944 C. Soc.).

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 121-122.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 132-134.

(3) Entrée en vigueur le 8 octobre 2004.

## Chapitre 3

# Particularités des mandats exercés dans des associations et fondations

### Table des matières

<b>1. Champ d'application du contrôle des comptes annuels</b>	713
1.1 Introduction	713
1.2 Le contrôle des comptes annuels des associations et fondations	713
1.2.1 Base légale	713
1.2.2 Les critères de taille	714
1.2.3 Exceptions à l'utilisation des schémas BNB pour le dépôt des comptes annuels	719
1.2.4 Nomination d'un commissaire	719
1.3 Spécificités relatives au champ d'application du contrôle dans les associations	721
1.4 Compétence du président du tribunal de première instance	722
<b>2. Exercice du mandat</b>	723
2.1 Principe	723
2.2 Honoraires	723
2.3 Droit individuel d'investigation au regard de la qualité de vérificateur aux comptes	724
<b>3. Rapport de révision</b>	725
3.1 Principe	725
3.2 Mention relative à l'« équivalence »	725
3.3 Inapplicabilité de l'article 138 du Code des sociétés	726
3.4 Application partielle de l'article 144 du Code des sociétés	727
3.5 La lettre d'affirmation dans le secteur non marchand	727



# 1. CHAMP D'APPLICATION DU CONTROLE DES COMPTES ANNUELS

## 1.1 Introduction

Ne seront examinés sous cette section que les aspects spécifiques du commissariat prévus dans la loi du 27 juin 1921 relative aux associations et fondations. Le secteur « non-marchand » est réglementé par beaucoup d'autres textes fédéraux, communautaires ou régionaux prévoyant un contrôle externe (qualifié de commissariat ou pas), vous trouverez *infra*, Partie 7, Chapitre 1, un relevé des législations utiles au réviseur d'entreprises. La matière commune à la mission de commissaire, reprise dans le Chapitre 1 est tenue ici pour reproduite.

## 1.2 Le contrôle des comptes annuels des associations et fondations

### 1.2.1 Base légale

La loi du 27 juin 1921 relative aux associations et fondations a été modifiée deux fois afin d'introduire des dispositions relatives au commissariat dans les associations. La première réforme date de 2002<sup>(1)</sup> et instaure un cadre comptable approprié aux associations en évitant soigneusement, sauf exception, les références au Code des sociétés et à son arrêté d'exécution. En 2002, le législateur a donc prévu des dispositions relatives au commissariat dans les associations mais sans être exhaustif ni permettre l'application du Code des sociétés par analogie.

L'intervention du législateur en 2004<sup>(2)</sup> s'est par contre beaucoup plus focalisée sur le commissariat et s'est caractérisée par la volonté claire de celui-ci de consacrer un droit commun du commissariat applicable à toutes les entités contrôlées.

L'article 17, § 5 de la loi du 27 juin 1921 telle que modifiée par la loi du 2 mai 2002 qui prévoit que :

*« 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 (...).*

(1) Loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations (*M.B.*, 11 décembre 2002, p. 55696 et s.).

(2) Loi-programme du 9 juillet 2004, articles 83 à 88 (*M.B.*, 15 juillet 2004 (Ed. 2), p. 55579 et s. et spécialement p. 55593) ; voir aussi : *Doc. parl.*, Ch. repr., 2003-2004, projet de loi-programme, n°s 1138/001, 1139/001, 18 mai 2004, p. 49-50 ; 201-202 ; 304 ; 368-370.

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

L'article 17, § 3 précise que la comptabilité et la tenue des comptes, sont soumises aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 rendues applicables par arrêté royal<sup>(1)</sup>.

La loi-programme du 9 juillet 2004 entrée en vigueur le 25 juillet 2004<sup>(2)</sup>, a introduit un § 7 à l'article 17 qui prévoit que :

*« Les articles 130 à 133, 134, § 1<sup>er</sup> et 3, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144 à l'exception de l'article 144, alinéa 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup>, du Code des sociétés sont applicables par analogie aux associations qui ont nommé un commissaire. Pour les besoins du présent article, les termes « code », « société » et « tribunal de commerce » utilisés dans les articles précités du Code des sociétés doivent s'entendre comme étant respectivement « loi », « association » et « tribunal de première instance ». ».*

Cette intervention du législateur est heureuse car elle permet de consacrer le droit commun du commissariat dans le secteur non-marchand.

L'article 17, § 5 de la loi du 27 juin 1921 est formulé de façon quasi identique à l'article 142 du Code des sociétés, il apparaît pourtant que le législateur en 2002 et en 2004 a remplacé la notion de « présent code » par le terme « la loi » et non « la présente loi »<sup>(3)</sup> pour les ASBL. On peut se demander s'il s'agit d'une imperfection dans la formulation qui aurait été moins ambiguë en précisant de « la présente loi ».

L'article 17, § 5 ne vise que les « très grandes ASBL » définies selon les critères de taille repris *infra*, point 1.2.2.

## *1.2.2 Les critères de taille*

### **A. Détermination de la taille d'une association**

Les dispositions légales introduites par la loi du 2 mai 2002 structurent le secteur en trois catégories d'associations : fondations, ASBL et AISBL. Ces trois catégories sont réparties en trois niveaux de grandeur selon qu'elles atteignent ou dépassent les critères légaux<sup>(4)</sup>.

La *petite* ASBL est celle qui, à la date de clôture de l'exercice social, n'atteint aucun ou qu'un seul des trois critères suivants (art. 17, § 3) :

---

(1) C'est-à-dire uniquement les dispositions rendues applicables par l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (*M.B.*, 30 décembre 2003, p. 61929 et s.).

(2) Les dispositions visant les ASBL se retrouvent dans le chapitre II, articles 83 à 88.

(3) Cela est d'autant plus remarquable que le législateur n'a pas hésité à parler de « la présente loi » dans plusieurs autres articles de la loi de 1921 (*cf.* les articles 2<sup>ter</sup>, 17, § 4, 30, § 2, 37, § 4, 46, 50, § 3, etc.).

(4) *Cf.* IRE, *L'audit dans les ASBL*, Etudes IRE, 2004, p. 3-4, n° 2.

- cinq travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps-plein <sup>(1)</sup> ;
- 250.000 EUR pour le total des recettes autres qu’exceptionnelles, hors T.V.A. ;
- 1.000.000 EUR pour le total du bilan.

La durée normale de l’exercice est de 12 mois. Le début est choisi librement et ne doit pas nécessairement coïncider avec l’année civile. Beaucoup d’associations choisissent néanmoins de faire correspondre l’exercice à l’année civile en raison de l’obligation de suivre celle-ci en matière d’impôts des personnes morales. Si l’exercice ne correspond pas à 12 mois, on effectuera alors un calcul au *pro rata* pour le critère des recettes (250.000 EUR).

La *grande* ASBL est celle qui atteint au moins deux des trois critères énumérés ci-dessous :

- cinq travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps-plein <sup>(2)</sup> ;
- 250.000 EUR pour le total des recettes, autres qu’exceptionnelles, hors T.V.A. ;
- 1.000.000 EUR pour le total du bilan.

Les grandes associations doivent tenir une comptabilité complète et établir leurs comptes annuels conformément aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, sous réserve de certaines adaptations nécessitées par la nature particulière de leurs activités et leur statut légal. Ces dispositions sont reprises dans l’arrêté royal du 19 décembre 2003.

Les grandes associations établissent et déposent à la Banque Nationale de Belgique (BNB) leurs comptes annuels selon le schéma abrégé <sup>(3)</sup> spécifique aux associations.

La *très grande* ASBL est celle qui (art. 17, § 5) :

- soit dépasse 100 travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps-plein ;
- soit dépasse au moins deux des trois critères suivants :
  - 50 travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps-plein ;

---

(1) Les travailleurs bénévoles, les travailleurs intérimaires et le personnel mis à disposition de l’association n’entrent pas en ligne de compte dans le présent calcul.

(2) Les travailleurs bénévoles, les travailleurs intérimaires et le personnel mis à disposition de l’association n’entrent pas en ligne de compte dans le présent calcul.

(3) Disponibles sur le site internet de la BNB à l’adresse : [www.nbb.be/pub/03\\_00\\_00\\_00\\_00/03\\_04\\_00\\_00\\_00/03\\_04\\_01\\_00\\_00/03\\_04\\_01\\_03\\_00.htm?l=fr&t=ho](http://www.nbb.be/pub/03_00_00_00_00/03_04_00_00_00/03_04_01_00_00/03_04_01_03_00.htm?l=fr&t=ho).

- 6.250.000 EUR pour le total des recettes autres qu'exceptionnelles, hors T.V.A. ;
- 3.125.000 EUR pour le total du bilan.

Les très grandes associations doivent tenir une comptabilité complète, établir leurs comptes annuels conformément aux dispositions légales de la loi du 17 juillet 1975 et confier le contrôle de leurs comptes annuels à un réviseur d'entreprises.

Les très grandes associations établissent et déposent à la Banque Nationale de Belgique leurs comptes annuels selon le schéma complet <sup>(1)</sup> spécifique aux associations.

### **B. Calcul des critères de nomination d'un commissaire dans une ASBL**

Au niveau des critères prévus par la loi, pour que l'ASBL soit qualifiée de très grande association (art. 17, § 5 de la loi du 27 juin 1921) impliquant la nomination d'un commissaire ainsi que la présentation des comptes annuels sous le schéma complet, un des critères est « 2° 6.250.000 EUR pour le total des recettes autres qu'exceptionnelles, hors taxe sur la valeur ajoutée ».

Au strict regard de la loi, faut-il bien interpréter le terme « recettes » comme les mouvements financiers (au sens de la comptabilité simplifiée – ce qui exclurait la valorisation d'une subvention-traitement) ou les « produits » (ce qui inclurait la valorisation des subventions-traitement) ?

La notion de « recettes » figurant à l'article 17, § 5 de la loi du 27 juin 1921 ne fait l'objet d'aucune définition précise dans cette loi et par conséquent, elle est sujette à interprétation.

Une interprétation a été donnée en réponse à une question parlementaire <sup>(2)</sup> :

*« Le calcul du total des recettes autres qu'exceptionnelles par une grande ou très grande association doit, ainsi que le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations et les brochures disponibles notamment sur le site internet du SPF Justice le mentionnent, être effectué en additionnant les montants portés aux comptes 70 à 74 du plan comptable minimum normalisé spécifique à ces associations, à l'exclusion donc du compte 75 produits financiers et du compte 76 produits exceptionnels.*

---

(1) Disponibles sur le site internet de la BNB à l'adresse :

[www.nbb.be/pub/03\\_00\\_00\\_00/03\\_04\\_00\\_00/03\\_04\\_01\\_00\\_00/03\\_04\\_01\\_03\\_00.htm?l=fr&t=ho](http://www.nbb.be/pub/03_00_00_00/03_04_00_00/03_04_01_00_00/03_04_01_03_00.htm?l=fr&t=ho).

(2) Question n° 385 de Mme Liesbeth VAN DER AUWERA du 5 octobre 2004 (N) à la vice-première ministre et ministre de la Justice, *Q.R.*, Ch.rep., Chambre, 2004-2005, n° 51/062.

*Sur la base des travaux préparatoires de la loi ASBL, il apparaît que l'objectif poursuivi par le calcul de ce critère est en effet de déterminer la taille de l'association au travers des recettes provenant de son activité habituelle – l'équivalent de la notion comptable (quelque peu élargie) de chiffre d'affaires qui est applicable aux sociétés. On peut raisonnablement présumer que, d'une manière générale, les recettes financières ne constituent pas des recettes liées et représentatives de l'activité habituelle d'une association sans but lucratif.*

*Cette présomption explique que, s'agissant des petites associations qui ne sont pas soumises au respect du plan comptable minimum normalisé, les brochures disponibles sur le site du SPF Justice mentionnent qu'il s'agit du total des recettes tel que repris dans le schéma minimum normalisé de l'état des recettes et dépenses d'une petite association, déduction faite des recettes exceptionnelles et ajoute qu'il s'agit là de toutes les recettes qui découlent de l'activité opérationnelle normale de l'association, ce qui implique donc de procéder aussi à la déduction des recettes financières. ».*

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, fait remarquer que les textes sont contradictoires. Il peut comprendre l'utilisation du terme « recettes » dans le cadre de l'établissement de la comptabilité et des comptes annuels des petites ASBL en vertu de l'article 17, § 3. Par contre, dans l'article 17, § 5, le Conseil est d'avis que le terme « recettes » est inapproprié.

Le Conseil est d'avis qu'il aurait été préférable que le législateur adopte en la matière les mêmes définitions que celles du Code des sociétés. Le Conseil estime que, d'une part, la notion de « recettes » correspond aux produits pour le passage d'une grande ASBL à une très grande ASBL et que d'autre part, les recettes financières peuvent être incluses dans les recettes autres qu'exceptionnelles lorsqu'elles sont liées ou représentatives de l'activité habituelle de l'association contrairement à la réponse ministérielle citée ci-avant.

Le Conseil se réfère à l'article de D. Van Gerven, « De wet op verenigingen en stichtingen : bespreking van de wijzigingen aangebracht door de wet van 2 mei 2002 », publié dans le Rechtskundig Weekblad (*R.W.*, 2002-03, n° 25, p. 961-986) et à l'article d'A. Killesse, « Le nouveau cadre comptable des petites et des grandes ASBL », publié dans la Revue de droit commercial belge (*R.D.C.*, 2004/4, p. 323-376).

En particulier, le point 6.3. de l'article du confrère André Killesse, président honoraire de l'Institut, propose une approche pertinente du concept de « recettes autres qu'exceptionnelles » et nous en reproduisons les principaux extraits :

*« La référence aux « recettes » a probablement été préférée à un renvoi au « chiffre d'affaires » afin de ne pas obliger les petites ASBL à recourir à une notion de droit comptable pour appréhender si elles dépassent ou non un seuil. On peut, dans une certaine mesure, admettre ce raisonnement mais on n'aperçoit pas pourquoi ce terme « recettes » a été maintenu à l'article 17, § 5 (contrôle révisoral) alors qu'il ne vise là que des ASBL déjà soumises (art. 17 § 3) au droit commun comptable. Un parfait alignement de l'article 17, § 5 sur l'article 15, § 1 du Code des sociétés (notion de « chiffre d'affaires ») nous aurait semblé beaucoup plus logique.*

*Un renvoi au terme « chiffre d'affaires » présentait également l'avantage de pouvoir se référer à une définition légale (A.R. 30 janvier 2001, art. 96). Le terme « recettes » n'est, à notre connaissance, pas défini. Mais il semble clair que l'obtention d'un emprunt constitue une recette pour une petite ASBL et n'entraîne, par contre, aucun mouvement au niveau du compte de résultats dans le chef d'une grande ASBL.*

*Il faudrait également éclaircir ce qu'il convient d'entendre par « autres qu'exceptionnelles ». La réponse ne figure dans aucun des deux arrêtés royaux (petites et grandes), probablement parce que l'habilitation au Roi ne permettait pas d'envisager de définir cette notion à l'aide d'une disposition réglementaire. A défaut de référence plus pertinente, il semble logique de se référer à l'article 96 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 qui reprend parmi les produits exceptionnels les produits « ne provenant pas de l'activité habituelle de la société ». ».*

L'article 96 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, auquel il est fait mention ci-dessus stipule que :

*« Par chiffre d'affaires il faut entendre le montant des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de la société, déduction faite des réductions commerciales sur ventes (remises, ristournes et rabais) ; ce montant ne comprend pas la taxe sur la valeur ajoutée et les autres impôts liés directement au chiffre d'affaires.*

*Sont également comprises dans le chiffre d'affaires, les interventions des pouvoirs publics en compensation de moindres recettes consécutives à la politique de tarification appliquée. Le chiffre d'affaires comprend, en ce qui concerne les commerçants, personnes physiques, les prélèvements en nature autres que pour les besoins de leur commerce. ».*

Le Conseil de l'Institut est d'avis qu'il y a lieu de modifier la loi pour supprimer la contradiction entre la loi sur les ASBL et le Code des sociétés.

### 1.2.3 Exceptions à l'utilisation des schémas BNB pour le dépôt des comptes annuels <sup>(1)</sup>

Certaines ASBL et fondations sont déjà soumises, en vertu de la nature particulière de leurs activités, à une législation spécifique et ont un schéma de comptes annuels qui diffère des schémas normalisés des ASBL et fondations. Si le conseil d'administration juge que les obligations comptables actuelles sont équivalentes à celles de la loi du 2 mai 2002 et de l'arrêté royal du 19 décembre 2003, l'ASBL ou fondation peut alors déposer ses comptes annuels selon le schéma qu'elle utilisait jusqu'alors au lieu d'un des schémas standardisés pour ASBL et fondations. Dans ce cas, l'ASBL ou fondation fera, suivant sa taille, précéder ses comptes annuels soit de la page C-asbl 1, soit de la page A-asbl 1 du schéma pour ASBL et fondations.

### 1.2.4 Nomination d'un commissaire

Seules sont légalement tenues de nommer un commissaire membre de l'Institut les très grandes associations et fondations.

L'exercice du mandat dans les associations est régi *mutatis mutandis* par les mêmes normes et les mêmes articles du Code des sociétés <sup>(2)</sup> que l'exercice du mandat de commissaire dans les sociétés (*cf. infra*, point 2).

#### A. Nominations facultatives

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

Le renvoi à l'article 130 du Code des sociétés par l'article 17, § 7 <sup>(3)</sup> de la loi du 27 juin 1921 introduit une protection du titre de commissaire dans les associations. Cela n'était le cas que dans les sociétés auparavant.

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

(1) Nous reproduisons ci-après l'avis de la Centrale des bilans tel qu'il est publié sur le site internet de la BNB.

(2) Sauf les articles 134, § 2 et 4, 138, 144, alinéa 1er, 4° et 5°, 170 et 171 du Code des sociétés qui ne se trouvent pas à s'appliquer en raison de l'absence d'obligation légale d'établir un rapport de gestion dans les associations, en l'absence de notion de « groupe d'association » au sens de l'article 11 du Code des sociétés, en raison de la volonté du législateur de ne pas prévoir de responsabilité pénale dans le cadre des associations, ou encore du fait du caractère non commercial de certaines des entités en cause.

(3) Modifié par la loi-programme du 9 juillet 2004 entrée en vigueur le 25 juillet 2004.

*d'entreprises ; dans ce cas, la personne ne peut pas porter le titre de commissaire*<sup>(1)</sup>. »

Deux conclusions s'imposent :

- un vérificateur aux comptes non-réviseur d'entreprises ne peut exercer la mission décrite dans le § 5 de l'article 17 qui vise « (...) *le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels (...)* » que le législateur réserve clairement à un réviseur d'entreprises ;
- les termes mêmes de l'article 17, § 7 visent les « *associations qui ont nommé un commissaire* » et pas seulement celles qui étaient tenues d'en nommer un. De ce fait la protection du titre s'applique même aux nominations volontaires dans les associations non légalement tenues de nommer un commissaire.

En d'autres termes la mission de contrôle des comptes visée à l'article 17, § 5 et le titre de « commissaire » sont réservés à un réviseur d'entreprises<sup>(2)</sup>.

## **B. Sanctions en cas d'absence de nomination**

Les articles 170 et 171 du Code des sociétés relatifs aux dispositions pénales ne sont pas visés<sup>(3)</sup>. Les travaux parlementaires précisent : « (...) *la question de la responsabilité pénale fut largement abordée lors des travaux parlementaires ayant précédé le vote de la loi du 2 mai 2002 et il fut décidé de ne pas prévoir de responsabilité pénale spécifique* »<sup>(4)</sup>.

Il n'existe donc pas de sanction pénale spécifique prévue à l'égard des dirigeants d'associations qui n'ont pas respecté l'obligation de désigner un commissaire (art. 171, § 1<sup>er</sup> C. Soc. qui renvoi à l'art. 142) ou qui mettent obstacle aux vérifications ou transmettent des informations inexactes au commissaire (art. 170, al. 1, 3<sup>o</sup> C. Soc.)<sup>(5)</sup>.

Le droit commun pénal reste d'application. Les ASBL sont soumises à la loi du 4 mai 1999 relative à la responsabilité pénale des personnes morales<sup>(6)</sup>.

---

(1) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2003-2004, n° 1138/001, p. 49.

(2) Voir IRE, *L'audit dans les ASBL*, Etudes IRE, 2004, p. 284-285, n°s 405 et 406.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 141.

(4) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2003-2004, n° 1138/001, p. 50.

(5) A. KILELSE, « Le nouveau cadre comptable des petites et des grandes ASBL », *R.D.C.*, avril 2004, n° 4, p. 323-376, spécialement les n°s 74, 184 et 185.

(6) J.F. GODBILLE, « Evolution du droit associatif au regard du droit pénal », *Non Marchand : Management, Droit et Finance*, 2001/1, n° 5, p. 39-56.

### 1.3 Spécificités relatives au champ d'application du contrôle dans les associations

Le Code des sociétés prévoit pour les sociétés plusieurs dispositions où il est question soit de consolidation, soit d'informations relatives aux entreprises liées, notamment :

- les critères pour déterminer la taille d'une société (ayant notamment une influence sur l'obligation de déposer un schéma de comptes annuels abrégé ou complet, d'établir un rapport de gestion) s'apprécient sur une base consolidée (art. 15, § 5) ;
- les critères relatifs la désignation d'un commissaire s'apprécient dans certains cas sur une base consolidée (art. 141, 2°) ;
- les grands groupes doivent établir des comptes consolidés (art. 110) ;
- les annexes aux comptes annuels doivent contenir diverses informations sur les entreprises liées (art. 91 A.R. 30 janvier 2001).

Aucune de ces dispositions ne s'applique aux associations.

Dans la version initiale du projet de loi, qui aboutit à la modification de la loi du 27 juin 1921, les critères de taille et de nomination du commissaire devaient également s'apprécier en termes consolidés avec une définition « *ad hoc* » des notions de contrôle de droit et de fait <sup>(1)</sup>. C'est au cours des débats que ces dispositions furent abandonnées <sup>(2)</sup>.

Le fait que les seuils s'apprécient en base individuelle et non en base consolidée risque de conduire certaines ASBL à créer des ASBL « sœurs », diminuant ainsi par ASBL le volume d'activités, pour échapper soit à des obligations comptables plus détaillées, soit à des formalités de publicité jugées plus transparentes (BNB au lieu du Greffe), soit aux obligations de contrôle.

On notera par ailleurs que les associations ne sont pas exclues du droit des comptes consolidés. Elles peuvent être une « filiale » au sens de l'article 109, 3<sup>e</sup> tiret, 3<sup>e</sup> du Code des sociétés définissant le périmètre de consolidation <sup>(3)</sup> ; elles sont dans ce cas intégrées dans une consolidation. Mais les associations ne sont jamais une société « consolidante » au sens de l'article 110 du Code des sociétés.

Le législateur a manifestement préféré éviter le débat sur les groupes d'ASBL et les obligations qui en découleraient. Pourtant les annexes V et XVIII du schéma complet des comptes annuels prévoient que les associations y mentionnent des informations sur les « entités liées » <sup>(4)</sup>.

(1) *Doc. parl.*, Ch. repr., 1998-1999, n° 1854/1, art. 17, § 2, avant-dernier alinéa, p. 85, voy. aussi l'Exposé des motifs, p. 15 et l'Avis du Conseil d'Etat, p. 65.

(2) Rapport VERHERSTRAETEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1998-1999, n° 1854/7, p. 10.

(3) M. DE WOLF, « Droit comptable, rapports revisoraux et code des sociétés », *Rev. not. belge*, 2001, p. 515-537, plus spéc. n° 10, p. 526-527.

(4) A. KILESE, « Le nouveau cadre comptable des petites et des grandes ASBL », *R.D.C.*, avril 2004, n° 4, p. 323-376, n°s 16, 108, 112 et 143.

## **1.4 Compétence du président du tribunal de première instance**

L'ancien article 15<sup>quater</sup>, alinéa 2 de la loi du 20 septembre 1948 prévoyait qu'en ce qui concerne les entreprises qui, d'après leur but, ne sont pas commerciales (les ASBL p. ex.), le président du tribunal du travail (et pas le président du tribunal de commerce) était compétent en ce qui concerne la présentation, la nomination, le renouvellement du mandat et le renvoi du réviseur d'entreprises.

L'article 15<sup>quater</sup>, alinéa 2, précité a été transféré à l'article 162 du Code des sociétés. Or, l'article 162 du Code des sociétés s'applique uniquement aux sociétés ayant la personnalité juridique.

La question a dès lors été posée à la Commission juridique de savoir si, à défaut de nomination d'un commissaire dans une ASBL ayant un conseil d'entreprise, c'est le président du tribunal de première instance qui est compétent ou, comme c'était le cas avant l'entrée en vigueur du Code des sociétés, le président du tribunal du travail.

Le Conseil de l'Institut considère que c'est le tribunal de première instance qui est compétent puisqu'il dispose d'une compétence générale alors que le tribunal du travail dispose uniquement de compétences spécifiques qui doivent lui être attribuées expressément par la loi.

En outre, le Conseil de l'Institut fait remarquer que l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 réfère à l'article 131 du Code des sociétés relatif à la nomination d'un commissaire par le tribunal de commerce à défaut de nomination. Dans le cas d'une ASBL, le tribunal du commerce doit être entendu comme tribunal de première instance<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapport annuel 2007*, p. 102-103.

## 2. EXERCICE DU MANDAT

### 2.1 Principe

L'exercice du commissariat dans les associations comporte quelques spécificités *ratione materiae* mais n'empporte aucune particularité *ratione personae*.

Le réviseur d'entreprises exerçant son mandat devra respecter *mutatis mutandis* toutes les règles et normes qu'il aurait appliquées dans un environnement de société.

L'institut a rappelé certains aspects de la mission du commissaire auprès des associations et fondations dans une communication du 20 février 2009<sup>(1)</sup>.

### 2.2 Honoraires

Par voie de Circulaire (C.015/05 du 1<sup>er</sup> février 2005) le Conseil de l'Institut a fait connaître son avis concernant les honoraires relatifs au mandat de commissaire dans le secteur non marchand.

La Circulaire prévoit notamment les trois points suivants :

- l'article 134 du Code des sociétés s'applique aux mandats dans le secteur non-marchand, ce qui implique que les honoraires fixés pour la durée du mandat doivent être suffisants pour permettre un contrôle effectué conformément aux normes et recommandations de l'IRE ;
- le réviseur d'entreprises, lorsqu'il s'engage dans une mission, ne peut faire entrevoir à l'entité auditée une forme particulière de don, de compensation ou de retour économique quelconque de sa part ;
- des honoraires trop peu élevés feront l'objet d'une attention particulière des organes de surveillance et le cas échéant d'un renvoi devant les organes disciplinaires.

Une contradiction existe entre les dispositions des articles 4, 3<sup>o</sup> et 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

L'article 4, 3<sup>o</sup> prévoit que l'assemblée générale fixe la rémunération du commissaire « *dans les cas où une rémunération est attribuée* ». Cet article semble reconnaître la possibilité d'un « mandat gratuit ». Or, une rémunération est obligatoire en vertu de l'article 17, § 7.

Etant donné que le paragraphe 7 de l'article 17 de la loi du 27 juin 1921 a été inséré par la loi-programme du 9 juillet 2004, tandis que l'article 4 de cette loi a

---

(1) Communication du 20 février 2009, « *Rappel de quelques aspects de la mission du commissaire dans les associations et fondations* », disponible sur l'extranet du site de l'Institut : [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be).

été modifié par la loi du 2 mai 2002, l'adage « *lex posterior priori derogat* » doit être appliqué.

L'article 17, § 7 renvoie expressément à l'article 134 du Code des sociétés en vertu duquel les émoluments du commissaire consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'entreprises.

Par conséquent, le Conseil de l'Institut estime que la rémunération du mandat du commissaire doit, au sein des ASBL, consister en une somme normale garantissant le respect des normes de révision <sup>(1)</sup>.

### **2.3 Droit individuel d'investigation au regard de la qualité de vérificateur aux comptes**

Un sénateur a posé une question parlementaire adressée à la Ministre de la Justice de lui confirmer s'il est bien exact que la qualité de commissaire visée à l'article 10, alinéa 2, de la loi sur les ASBL vise exclusivement le cas où un commissaire dont le titre est protégé par son inscription au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, a supervisé les comptes et si ce n'est que dans cette hypothèse que les membres de l'ASBL perdent leur droit individuel à la consultation des pièces comptables. A cette question, Mme Laurette ONKELINX, Vice-Première Ministre et Ministre de la Justice a donné la réponse suivante <sup>(2)</sup> :

*« En application de l'article 83 de la loi programme du 9 juillet 2004 qui a modifié l'article 10, alinéa 2, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, les membres d'une association ne sont pas investis de ce que l'on appelle couramment « un droit individuel d'investigation » si l'association a nommé un commissaire. Cela s'explique aisément dans la mesure où le commissaire agit au nom et pour le compte de l'ensemble des membres.*

*Par ailleurs, dès lors que l'article 84 de cette même loi programme précise que l'article 130 du Code des sociétés est applicable aux associations qui ont nommé un commissaire et que ledit article 130 stipule très clairement en son alinéa 1<sup>er</sup> que les commissaires sont nommés parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, le libellé légal ne me laisse d'autres choix que de répondre positivement à la question de M. Delacroix. »*

Le Conseil de l'Institut se réjouit de la réponse de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Justice. Cette réponse confirme le point de vue du Conseil qui considère que le renvoi à l'article 130 du Code des sociétés introduit une « protection du titre » de commissaire au sein des ASBL <sup>(3)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 156.

(2) *Ann. Sénat* 2005-2006, 13 juillet 2006, n° 3-117, p. 13.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 155-156.

### 3. RAPPORT DE REVISION

#### 3.1 Principe

En principe le rapport du commissaire nommé dans une association sera très semblable au rapport rédigé dans le cadre d'une mission de contrôle dans une société vu que par analogie les mêmes dispositions légales s'appliquent, sauf exception (voir à ce propos IRE, *L'audit dans les ASBL*, Etudes IRE, 2004, spécialement le Chapitre 6, p. 251-274).

Les quelques spécificités des associations qui auront une influence sur le contenu du rapport sont en définitive fort peu nombreuses et leur impact est restreint. Les différences éventuelles découlent principalement de la volonté du législateur de rendre inapplicables aux associations certains articles du Code des sociétés régissant le commissariat.

De plus les obligations comptables des associations sont régies, soit par la loi du 27 juin 1921 et ses arrêtés comptables d'application <sup>(1)</sup> soit par une autre loi ou réglementation « équivalente ». Lorsqu'une réglementation comptable particulière existe, se crée une situation optionnelle, le choix appartenant à l'organe d'administration. Une mention du choix d'un référentiel autre que les arrêtés d'exécution de la loi de 1921 figurera utilement au rapport du commissaire.

#### 3.2 Mention relative à l' « équivalence »

L'article 17, § 4 nouveau de la loi du 27 juin 1921 précise qu'il est possible de déroger à l'application des nouvelles règles comptables à condition d'être soumis à une législation « au moins équivalente ». Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (*M.B.*, 30 décembre 2003, p. 61929, alinéa 6), précise qu'il appartient aux organes de gestion d'apprécier cette « équivalence », sous leur responsabilité propre en ces termes : « *Il appartiendra en conséquence aux organes d'administration de ces associations et fondations d'apprécier, à l'aide des indications qui seraient formulées par la Commission des Normes comptables, sous leur responsabilité et sous le contrôle du commissaire qui serait en fonction, si les obligations comptables spécifiques auxquelles elles sont soumises sont au moins équivalentes à celles qui s'appliqueraient à elles en vertu de la loi. D'une manière générale, cette équivalence ne résultera pas du seul fait que l'association ou la fondation est, pour l'obtention de subsides, soumise à l'obligation de fournir des informations comptables aux autorités subsidiantes.* » (c'est nous qui soulignons).

(1) Concernant les « petites ASBL » : arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif (*M.B.*, 11 juillet 2003 (Ed. 2)), pour les « grandes et très grandes ASBL » : arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations (*M.B.*, 30 décembre 2003).

La volonté du Ministre (uniquement exprimée dans le rapport au Roi) semble d'avoir été de délaissier le contrôle de l'équivalence des dispositions comptables particulières auxquelles seraient soumises des associations en raison de la nature de leur activité, au commissaire.

Lorsque le commissaire se trouvera dans ce cas, il fera probablement mention de son opinion sur l'« équivalence » dans son rapport. Il faut toutefois noter que l'article 17, § 4 n'est pourvu d'aucune sanction spécifique.

Il ne faut cependant pas perdre de vue en l'espèce que le commissaire n'est pas visé par le texte de l'article 17, § 4 et que c'est uniquement selon une interprétation non contraignante dérivant du rapport au Roi que l'intervention du commissaire est envisagée en la matière.

En janvier 2007, la CNC a publié des recommandations relatives à l'équivalence des dispositions en matière de comptabilité et de comptes annuels imposés par des réglementations sectorielles applicables aux ASBL, AISBL et fondations<sup>(1)</sup>.

Ces recommandations ont pour objectif :

- de formuler des indications susceptibles d'aider les organes d'administration des associations et fondations confrontées à l'appréciation de l'équivalence des règles comptables sectorielles qui leur sont applicables par rapport à celles qui découleraient de la loi du 27 juin 1921 telle qu'adaptée en 2002 et de ses arrêtés royaux de juin et décembre 2003 ;
- d'inciter les pouvoirs publics à harmoniser les obligations comptables des associations et fondations.

L'Institut a réagi en publiant une circulaire sur la comptabilité des associations et l'équivalence des réglementations<sup>(2)</sup>.

### **3.3 Inapplicabilité de l'article 138 du Code des sociétés**

Les travaux parlementaires de la loi-programme du 9 juillet 2004 (*M.B.*, 15 juillet 2004 (Ed. 2)) précisent que l'application aux ASBL de l'article 138 du Code des sociétés ne paraît pas possible en l'absence de dispositions spécifiques relatives au risque de continuité des associations (*Doc. parl.*, Ch. repr., 2003-2004, n° 1138/001, p. 50).

L'article 138 n'est donc pas repris dans les dispositions du Code des sociétés applicables au contrôle dans les associations, visées à l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921.

Afin de remédier à cette carence, le Conseil de l'Institut a proposé dans son Mémoire transmis au Gouvernement en juin 2007, d'instaurer une procédure d'alerte du conseil d'administration et, le cas échéant, du président du

---

(1) Disponible sur [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).

(2) Cf. Circulaire C.016/08 du 27 mars 2008.

tribunal, par les commissaires nommés dans les associations lorsqu'ils constatent au cours de leurs contrôles, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de ces associations. Les menaces pesant sur la continuité des associations méritent, en effet, du point de vue de l'intérêt public (emploi des travailleurs, recettes fiscales et parafiscales, etc.), une attention aussi forte que celle qui pèsent sur la continuité des entreprises <sup>(1)</sup>.

Cela étant, l'absence d'obligation légale n'interdit pas au réviseur d'entreprises de se prononcer sur le risque de continuité d'une association le cas échéant.

### **3.4 Application partielle de l'article 144 du Code des sociétés**

Les mentions requises à l'article 144 devront être reprises dans le rapport, à l'exception des vérifications prévues aux alinéas 4 et 5 du § 1<sup>er</sup> qui visent le rapport de gestion (inapplicable aux associations) et la distribution des bénéfices (inapplicable aux associations).

### **3.5 La lettre d'affirmation dans le secteur non marchand**

Une lettre d'affirmation adaptée aux associations et fondations a été discutée. Sur la base de ces discussions, le Centre d'information sur le révisorat d'entreprises a publié un exemple de lettre adaptée, disponible sur le site internet de l'ICCI <sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Mémoire au gouvernement*, 2007, p. 13.

(2) [www.icci.be](http://www.icci.be).



## **PARTIE 8**

## **MISSIONS PARTICULIERES**

### Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>Apport en nature et quasi-apport</b>	<b>731</b>
<b>Chapitre 2</b>	<b>Fusions, scissions et apports d'universalités ou de branches d'activités</b>	<b>781</b>
<b>Chapitre 3</b>	<b>Cession forcée d'actions (<i>squeeze out</i>)</b>	<b>799</b>
<b>Chapitre 4</b>	<b>Contrôle des comptes d'une société momentanée</b>	<b>803</b>



# Chapitre 1

# Apport en nature et quasi-apport

## Table des matières

<b>1. Apport en société – rapport de révision</b>	733
1.1 Modification par les fondateurs ou par l'organe d'administration	733
1.2 Modification par l'assemblée générale	733
<b>2. Possibilité de renoncer à établir un rapport</b>	735
2.1 Le commissaire peut-il décliner la mission de l'apport en nature ?	735
2.2 Désignation d'un autre réviseur d'entreprises par l'organe de gestion	736
2.3 Solutions éventuelles	736
<b>3. Description de l'apport en nature et du quasi-apport</b>	738
3.1 Description de l'apport en nature	738
3.2 Description du quasi-apport	739
<b>4. Délai d'exécution de la mission</b>	740
<b>5. Apports en nature – comptabilité de l'apporteur</b>	741
<b>6. Apports en nature – infraction du Code des sociétés</b>	742
<b>7. Durée de validité d'un rapport relatif à un apport en nature</b>	743
<b>8. Apport en société d'un bien grevé d'une sûreté</b>	744
8.1 La dette devra être acquittée par la société bénéficiaire de l'apport	744
8.2 La dette sera acquittée par l'apporteur de l'immeuble	745
8.3 Sûreté constituée en garantie d'opérations commerciales en cours ou à venir	746
<b>9. Apport de biens immobiliers loués</b>	747
<b>10. Apport et/ou vente à une société</b>	748
<b>11. Location-vente et apport en nature</b>	749
<b>12. Apport de goodwill</b>	750
12.1 Motivation du rapport de révision	750
12.2 Incidence des plafonds fiscaux	750
12.3 Pertinence des évaluations forfaitaires	751
<b>13. Apport de clientèle</b>	752
<b>14. Société en formation</b>	754
<b>15. Exemple de lettre de mission relative à une mission d'apport en nature</b>	755
<b>16. Apport de créances</b>	757
<b>17. Fusion « à l'anglaise »</b>	758
<b>18. Constitution d'une SPRL au moyen d'un apport en nature</b>	759
IRE Vademecum 2009	731

<b>19. Libération du capital par compensation avec un compte courant</b>	761
<b>20. Transfert d'actifs consistant en des travaux de transformation</b>	763
<b>21. Certificat fiscal (art. 442bis C.I.R. et art. 93undeciesB, C.T.V.A.)</b>	764
<b>22. Quasi-apport – champ d'application : le délai de deux ans</b>	766
<b>23. Quasi-apport : notion d'acquisition et droits de jouissance</b>	767
<b>24. Quasi-apport d'une universalité négative</b>	768
<b>25. Notion d'acquisition dans le cadre de l'activité courante de la société ou l'exception au contrôle révisoral sur un quasi-apport</b>	769
<b>26. Curateur et quasi-apport</b>	771
<b>27. Quasi-apport de biens immeubles faisant l'objet d'une saisie</b>	772
<b>28. Conflit d'intérêts en cas de quasi-apport</b>	773
<b>29. Administration fiscale</b>	775
<b>30. Nouvelles exceptions à l'intervention d'un réviseur d'entreprises en cas d'un apport en nature et d'un quasi-apport</b>	776
1. Introduction	776
2. Intervention d'un réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature (ou de quasi-apport)	776
3. Point de vue du Conseil de l'Institut	779

## **1. APPORT EN SOCIETE – RAPPORT DE REVISION**

### **1.1 Modification par les fondateurs ou par l'organe d'administration**

L'apport en nature à une SA, à une SCA, à une SPRL, à une SCRL ou à un GIE fait l'objet d'un rapport révisoral qui sera, selon le cas, remis aux fondateurs ou mis à la disposition des associés au siège social quinze jours avant l'assemblée générale appelée à décider de l'opération.

Il n'y a pas de délai légal entre le dépôt du rapport et la passation de l'acte d'augmentation de capital. Si ce délai est anormalement long, le notaire devra apprécier dans quelle mesure il y a lieu d'accepter le rapport car le réviseur d'entreprises ne sera pas tenu au courant des suites de l'opération. Toutefois, si le rapport a été demandé au commissaire dans une augmentation de capital, celui-ci devra veiller personnellement à ce qu'aucun fait nouveau ne remette en cause la validité de son rapport. Le cas échéant, il devra en informer l'assemblée générale.

Le Conseil de l'Institut ne se prononce pas sur la validité d'une assemblée générale qui aurait délibéré alors que les délais légaux ne sont pas respectés. Le commissaire devra, le cas échéant, justifier le dépôt tardif de son rapport.

De l'avis du Conseil, si l'opération ne se déroule pas dans les conditions qui ont été présentées au réviseur d'entreprises et énoncées dans son rapport, en d'autres termes, si les fondateurs ou l'organe d'administration de la société ont modifié la description, l'évaluation ou la rémunération des apports, un nouveau rapport doit être demandé et établi. Si la modification constitue une modification de l'ordre du jour, il va de soi que l'assemblée générale devra être reconvoquée.

### **1.2 Modification par l'assemblée générale**

L'assemblée générale n'est pas liée par les propositions d'augmentation de capital qui lui sont faites par l'organe d'administration de la société. Elle pourrait par exemple, au vu des rapports qui lui sont remis, décider de modifier le montant de l'augmentation de capital ou la rémunération des apports.

Les rapports du réviseur d'entreprises, d'une part, et de l'organe d'administration, d'autre part, doivent être annexés à l'acte authentique et déposés au greffe. En outre, la conclusion du rapport révisoral doit être reproduite dans l'acte authentique (art. 69, 6° C. Soc.).

La publicité des rapports n'a pas le même objet que celle qui est organisée pour les comptes annuels. Les rapports ne sont qu'un élément du dossier ayant conduit à la décision de l'assemblée. En ce sens, ils conservent leur caractère informatif même si la décision finale ne correspond pas aux propositions du conseil d'administration. La décision de l'assemblée générale résultera à suffisance de l'acte notarié.

## 2. POSSIBILITE DE RENONCER A ETABLIR UN RAPPORT

Dans le cadre de la modification des normes relatives au contrôle des apports en nature, le Conseil de l'Institut s'interrogeait sur l'interprétation du paragraphe 1.3. des Normes d'avant avril 2002 relatives au contrôle des apports et quasi-apports. Il a sollicité l'avis de la Commission juridique concernant la possibilité pour un commissaire de renoncer, pour un juste motif, à l'établissement d'un rapport relatif à un apport en nature ou quasi-apport réalisés conformément au Code des sociétés.

Le paragraphe 1.3. des normes d'avant avril 2002 stipulait ce qui suit :

*« Le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément au Code des sociétés. Toutefois, lorsqu'il existe un juste motif, le commissaire peut décliner la mission, auquel cas l'organe de gestion de la société pourra désigner spécialement un autre réviseur d'entreprises pour l'accomplir.».*

La Commission juridique <sup>(1)</sup> discerne deux aspects dans la question du Conseil :

- Le commissaire peut-il ou non décliner la mission en rapport avec l'apport en nature ou le quasi-apport ?
- La solution telle qu'elle est proposée dans les normes d'avant avril 2002, à savoir une désignation spéciale d'un autre réviseur d'entreprises par l'organe de gestion, est-elle acceptable ?

### 2.1 Le commissaire peut-il décliner la mission de l'apport en nature ?

La Commission juridique rappelle que le commissaire est chargé de plein droit d'effectuer la mission de contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, conformément au Code des sociétés. La Commission juridique est d'avis que, s'il existe des justes motifs, le commissaire peut décliner la mission. Il faut cependant ajouter qu'aucun juste motif n'est à proprement parler inscrit dans la loi. A défaut de définition légale, il faut naturellement partir du principe qu'il ne peut s'agir que de motifs graves et pas simplement de l'expression d'une volonté personnelle.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 237-240.

## 2.2 Désignation d'un autre réviseur d'entreprises par l'organe de gestion

Si le commissaire déclinait la mission, les normes d'avant 2002 prévoyaient qu'un autre réviseur d'entreprises soit spécialement désigné par l'organe de gestion de la société pour effectuer la mission. Certains membres remettent ce procédé en question, étant donné que la désignation par l'organe de gestion ne pourrait être utilisée qu'en l'absence de tout commissaire. Selon eux, la désignation par l'organe de gestion ne serait *pas possible* s'il y a un commissaire, mais qu'il ne souhaite pas effectuer la mission. Ils renvoient à l'article 131 du Code des sociétés ainsi conçu : « *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. (...)* ». Selon eux, le texte de cet article est clair : si le commissaire ne peut exercer ses fonctions pour un juste motif, il doit être remplacé. Il est censé ne plus être en fonction. Dès lors, il faut pourvoir à son remplacement, ce qui implique qu'un autre commissaire est de nouveau désigné pour une période de trois ans.

D'autres membres de la Commission se posent en revanche la question de savoir si l'article 131 susmentionné doit être appliqué dans le cas visé au paragraphe 1.3. des normes d'avant 2002. Ils sont d'avis que cette technique n'est pas contraire au Code des sociétés. Selon eux, le commissaire n'est pas dans la possibilité d'agir parce qu'il a un juste motif. Etant donné que, dans de telles circonstances, il faut partir du principe qu'il n'y a plus aucun commissaire, il est parfaitement possible de désigner, par le biais de l'organe de gestion, un autre réviseur d'entreprises qui n'exercera cependant pas la fonction de commissaire.

## 2.3 Solutions éventuelles

La Commission juridique constate que les deux points précédents peuvent être interprétés différemment.

A défaut d'une disposition légale claire, la Commission juridique ne peut que proposer des solutions pratiques. Aucune des possibilités ci-après ne donne cependant de réponse parfaite à la problématique. Les éventuelles solutions sont :

- la désignation par l'assemblée générale d'un deuxième commissaire pour qu'un collège soit formé, l'autre réviseur d'entreprises établissant seul le rapport de révision. Se pose ici la problématique de consultation du conseil d'entreprise ;
- l'assemblée générale peut aussi procéder à la désignation d'un commissaire suppléant ;

- le commissaire pourrait démissionner pour raisons personnelles graves. Dans cette situation, un nouveau commissaire devrait alors être désigné, avec toutes les conséquences que cela entraîne en ce qui concerne la durée du mandat et, en particulier, en ce qui concerne la consultation du conseil d'entreprise ;
- la disposition reprise au paragraphe 1.3. des normes d'avant 2002 relatives au contrôle des apports et quasi-apports pourrait être appliquée ;
- le président du tribunal de commerce pourrait nommer le commissaire.

### 3. DESCRIPTION DE L'APPORT EN NATURE ET DU QUASI-APPORT

#### 3.1 Description de l'apport en nature

L'Institut a été interrogé sur la présentation d'un rapport du réviseur d'entreprises concernant un apport en nature de biens corporels.

En l'occurrence, le rapport ne comportait aucune description <sup>(1)</sup> détaillée des éléments d'actif mais il mentionnait que le réviseur d'entreprises disposait d'une liste classée parmi ses documents de travail.

L'auteur de la question estimait qu'une description détaillée des biens faisant l'objet de l'apport était nécessaire. Dans sa réponse, le Conseil <sup>(2)</sup> a d'abord rappelé qu'il s'agit là d'un ancien débat.

Il existe deux tendances au sein de la profession : soit l'inventaire des biens apportés est inclus dans le rapport, soit celui-ci contient un commentaire général concernant les aspects techniques et économiques de l'apport. C'est cette dernière position que défendent certains confrères (J.-L., SERVAIS, « Contrôle des apports en nature », C.B.N.C.R., *Contrôle des apports en nature*, 1988/4, p. 67 et A. KILESE, « Le transfert d'un actif incorporel à une société. Le cas des professions libérales », C.B.N.C.R., *Contrôle des apports en nature*, 1988/4, p. 126), mais elle est également adoptée par une partie de la doctrine juridique (voir notamment H. DUFAUX, IRE, *Bulletin d'Information*, mars 1975).

A raison, ces auteurs font observer que la loi attend du réviseur d'entreprises une opinion sur la description de l'apport, alors que la description elle-même relève des fondateurs (cf. art. 444 C. Soc. : « *Le réviseur fait rapport, notamment sur la description de chaque apport en nature (...)* »).

Dans le même ordre d'idées, les Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports, n'imposent pas au réviseur d'entreprises de donner la description.

Il est précisé par ailleurs : « *Le plus souvent, le réviseur d'entreprises estimera utile de reprendre ou de compléter la description des apports en nature et des informations pouvant influencer leur valorisation dans son rapport. Il considèrera comme suffisante la présentation des biens ayant des caractéristiques identiques par catégories homogènes (matériel, créances commerciales, marchandises, approvisionnements). Par contre, des biens ayant des caractéristiques spécifiques pourraient être de préférence identifiés* ».

---

(1) Concernant la description de l'apport en nature, cf. A. KILESE, « Les apports et les quasi-apports », in B. TILLEMANN, A. BENOIT-MOURY (†), O. CAPRASSE, et N. THIRION (Ed.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen – La constitution de sociétés et la phase de démarrage d'entreprises*, Bruges, la Chartre, 2003, p. 225-252.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 70-71.

(immeubles, titres de participation, relations avec un actionnaire, etc.). Il prêtera attention à ne pas dévoiler l'intimité de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers. » (par. 3.2.1. des Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports). Si cette présentation est générale, elle n'en permet pas moins au lecteur de connaître la nature économique (p. ex. immobilisation corporelle) et technique (p. ex. matériel informatique) du bien (voir dans ce sens : A. RAUCQ, *Rev. prat. not.*, 1962, n° 2467, p. 12 ; et L. DABIN, *Rev. prat. soc.*, 1962, n° 5055, p. 141).

La précision du type de matériel concerné ou de son prix d'acquisition unitaire n'apportera guère d'information complémentaire utile pour la personne intéressée par la structure du capital. Le réviseur d'entreprises pourrait ainsi pêcher par un autre extrême, et risquer, en multipliant les détails, de porter préjudice aux intérêts de la société.

### 3.2 Description du quasi-apport

Il n'en va pas de même dans le cas d'un quasi-apport vu que l'article 447 du Code des sociétés prévoit : « *Le rapport (...) mentionne (...), la description de ce bien (...)* ». Ceci est logique en cas d'apport en nature car l'acte notarié comprendra nécessairement la spécification de l'apport (art. 453, 6° C. Soc.). Par contre, dans le cas d'un quasi-apport, un tel acte n'aura pas été établi et on peut donc soutenir que dans cette hypothèse, il y a lieu d'inclure la description des biens dans le rapport révisoral<sup>(1)</sup> (voir, dans ce sens : G. VERLINDEN, « Enige bedenkingen rond de natuur van inbrengen in natura en de rol van de notaris ten gevolge hiervan », *Notarius*, 90/4, annexe, p. 8, n° 36)<sup>(2)</sup>.

Il est précisé dans les normes : « *La loi impose au réviseur d'entreprises de décrire lui-même les biens acquis. Dans le cas – fréquent – où le quasi-apport ne fait pas l'objet d'un acte notarié, le réviseur d'entreprises veillera à décrire suffisamment les éléments transférés. Il prêtera cependant attention à ne pas dévoiler l'intimité de l'entreprise par des détails non utiles à l'information des tiers.* » (par. 3.3.1. des Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports).

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 70.

(2) Cf. aussi A. KILESSE, « Les évolutions récentes de certaines missions particulières visées par le droit des sociétés » in IRE, *Liber Amicorum Henri Olivier*, Bruges, la Chartre, 2000, p. 316, n° 21.

#### 4. DELAI D'EXECUTION DE LA MISSION

L'attention du Conseil de l'Institut a été attirée sur le rapport d'un réviseur d'entreprises relatif à un apport en nature ou un quasi-apport. Le réviseur d'entreprises avait délivré une déclaration d'abstention n'ayant pas pu s'assurer de l'existence de sûretés sur le bien apporté. Par la suite, il s'est avéré qu'il existait effectivement un gage sur le fonds de commerce. Le président du tribunal s'interrogeait sur la valeur du rapport révisoral dans de telles circonstances.

Il est apparu que la conclusion du rapport était motivée par le très bref délai donné au réviseur d'entreprises par les fondateurs pour l'exécution de la mission.

Nous constatons malheureusement que dans de nombreuses procédures d'apport en nature ou de quasi-apport, les parties consultent le réviseur d'entreprises tardivement et le pressent de déposer son rapport quel qu'en soit le motif avancé. Le fait que le contenu du rapport ne constitue en aucune manière un empêchement à passer l'acte encourage certains confrères à délivrer une déclaration d'abstention arguant du fait que les tiers n'ont pas pu être trompés sur la portée de la certification. Ce qui se justifie lorsque le législateur a fixé de très brefs délais pour l'exécution d'une mission (p. ex. le contrôle de la situation intermédiaire en cas de transformation de la société) est moins admissible dans le cas d'un apport en nature ou d'un quasi-apport. Une limitation de l'étendue des travaux risque de vider cette procédure de sa substance lorsque la vérification est réalisable dans des conditions normales de temps et de coût.

Certes, il peut exister des motifs suffisants de réserves dans l'impossibilité d'effectuer certains travaux nécessaires de contrôle, par exemple sur l'existence des stocks. Il peut également exister des incertitudes importantes sur certaines valorisations, par exemple l'existence d'un important litige en cours dans une société absorbée. Ces situations peuvent conduire dans des cas extrêmes à une déclaration d'abstention techniquement fondée.

Par contre, le Conseil exprime l'avis <sup>(1)</sup> que l'urgence seule ne justifie pas qu'un rapport soit établi à propos d'un apport en nature ou d'un quasi-apport sans qu'une vérification jugée indispensable ait pu être accomplie.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 84.

## 5. APPORTS EN NATURE – COMPTABILITE DE L'APPORTEUR

Dans un cas particulier qui lui était soumis, le Conseil de l'Institut s'est interrogé pour savoir si le réviseur d'entreprises qui effectue des contrôles relatifs à un apport en nature et qui constate que l'apporteur ne tient pas de comptabilité régulière doit faire des réserves à ce sujet dans son rapport.

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil a considéré <sup>(1)</sup> que le réviseur d'entreprises n'est pas chargé d'attester les comptes de l'apporteur mais de faire rapport sur la description de l'apport en nature ou du quasi-apport, les modes d'évaluation adoptés par les parties et la valeur qui a été donnée à l'apport en nature ou du quasi-apport.

Si l'apport consiste en des éléments d'actif isolés qui n'appellent pas une vérification du système comptable pour en déterminer la valeur, le réviseur d'entreprises n'a pas le devoir de s'interroger sur le caractère régulier de la comptabilité de l'apporteur.

S'il s'agit d'un apport d'universalité, le réviseur d'entreprises doit disposer des éléments probants nécessaires pour pouvoir porter un jugement sur l'évaluation qui est faite par les parties. Les diligences normales impliquent un examen du système comptable afin de déterminer si le réviseur d'entreprises peut accorder du crédit aux informations qui lui sont fournies. Si la comptabilité de l'apporteur est déficiente, le réviseur d'entreprises portera une attention particulière aux conditions de l'apport et réunira des éléments probants alternatifs suffisants. Il convient de rappeler qu'un petit commerçant peut avoir une comptabilité régulière sans tenir une comptabilité en partie double ; dans ce cas également, le réviseur d'entreprises devra récolter des éléments probants alternatifs suffisants pour l'évaluation de l'universalité.

Le caractère insuffisant du système comptable donnera lieu à une réserve dans le rapport du réviseur d'entreprises lorsque celui-ci n'a pas pu réunir par d'autres voies les informations nécessaires pour assurer la pertinence du jugement qu'il émet sur l'évaluation de l'universalité de biens. Le Conseil invite les réviseurs d'entreprises à une plus grande prudence lorsque l'apporteur ne dispose pas d'un système comptable suffisant. La négligence des apporteurs leur fait courir un risque supplémentaire dont ils doivent mesurer l'importance.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 56-57.

## **6. APPORTS EN NATURE – INFRACTION AU CODE DES SOCIÉTÉS**

Dans un cas soumis au Conseil de l'Institut par un réviseur d'entreprises, il apparaissait qu'une société désirait soumettre au contrôle de ce dernier, un apport en nature faisant suite à un quasi-apport effectué sans respecter les règles prévues par les articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés. Le réviseur d'entreprises s'inquiétait de savoir s'il devait faire mention dans son rapport de l'infraction aux articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés. Il convient de préciser que le réviseur d'entreprises n'était pas commissaire de la société.

Après consultation de la Commission juridique, le Conseil a estimé <sup>(1)</sup> que le réviseur d'entreprises qui n'occupe pas des fonctions de commissaire n'a pas le devoir de vérifier le respect du Code des sociétés et des statuts en dehors de ce qui concerne spécifiquement l'opération qui est soumise à son contrôle. En l'hypothèse, la procédure suivante a été suggérée au confrère :

- après avoir constaté l'existence d'une infraction au Code des sociétés, il convient de porter cette constatation à la connaissance du conseil d'administration et le cas échéant, d'envisager avec lui la possibilité de régulariser la situation d'illégalité ainsi créée ;
- il faut ensuite examiner si l'infraction au Code des sociétés peut avoir une influence sur l'opération soumise à l'examen du réviseur d'entreprises. Si cette influence est établie, le rapport du réviseur d'entreprises devra faire mention des conséquences qui découlent de la situation délictueuse pour l'opération qui lui est soumise ;
- si l'infraction constatée n'a aucune influence sur l'opération soumise à l'examen du réviseur d'entreprises, ce dernier n'est pas tenu d'en faire mention dans son rapport. Dans la mesure où il juge qu'il est important d'en informer l'assemblée générale, il pourrait néanmoins mentionner une infraction au Code des sociétés ou aux statuts dont il aurait connaissance par le fait de ses contrôles.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 57.

## 7. DUREE DE VALIDITE D'UN RAPPORT RELATIF A UN APPORT EN NATURE

Un problème qui ressurgit régulièrement, est celui de la durée de validité d'un rapport relatif à un apport. Contrairement à ce qui est prévu en cas de transformation, le Code des sociétés ne prescrit pas un délai dans lequel l'opération doit être réalisée. En principe, une augmentation de capital par un apport en nature ou un quasi-apport pourrait donc se réaliser sur la base d'un rapport établi quatre mois auparavant, par exemple, sans que ceci constitue une infraction du Code des sociétés. Dans l'analyse du problème <sup>(1)</sup>, il importe toutefois de faire une distinction selon que le réviseur d'entreprises intervient ou non en tant que commissaire.

Si le réviseur d'entreprises n'a pas un mandat de commissaire, le notaire instrumentant devra décider s'il peut ou non passer un acte sur la base d'un rapport établi plusieurs mois auparavant. Le réviseur d'entreprises n'a pas l'obligation de suivre l'évolution des opérations après la signature de son rapport.

Il n'en va pas de même pour le commissaire, puisque les articles 538 et 540, alinéa 2, du Code des sociétés l'obligent à assister aux assemblées générales appelées à délibérer sur la base d'un rapport qu'il a établi. Il a également le droit de prendre la parole à cette assemblée générale pour tout ce qui concerne l'exercice de sa mission. Lorsque le commissaire a établi un rapport concernant un apport, il devra dès lors être attentif à ce qu'aucun fait nouveau ne remette en question la validité de son rapport. Si tel était le cas, il devrait en informer l'assemblée générale statuant sur l'augmentation de capital (*cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 53).

---

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 73.

## **8. APPORT EN SOCIETE D'UN BIEN GREVE D'UNE SURETE**

L'Institut reçoit régulièrement des questions relatives à l'apport en société d'un bien assorti d'une hypothèque ou d'un fonds de commerce gagé. Ces biens sont-ils apportables et quelle valeur peut-on leur reconnaître ?

Observons d'emblée que l'hypothèque conventionnelle et le gage sur fonds de commerce sont constitués par contrat et que l'une des parties ne peut pas modifier les termes de ce contrat unilatéralement. Il faut dès lors que le réviseur d'entreprises se préoccupe de savoir si le créancier gagiste ou hypothécaire a donné son accord au transfert de propriété par voie d'apport.

La description de l'apport ne sera pas complète si la mention des sûretés qui grèvent les biens n'est pas correctement faite. Il s'ensuit que le réviseur d'entreprises devra s'enquérir de l'existence de ces sûretés en consultant les organes administratifs compétents, en l'hypothèse le registre des hypothèques<sup>(1)</sup>. Un accord entre le réviseur d'entreprises et le notaire pourrait éviter la duplication des procédures mais il faut prêter attention aux délais dans lesquels le réviseur d'entreprises doit remettre son rapport.

Pour déterminer la valeur de l'apport il faudra nécessairement prendre en considération l'ensemble de l'opération, c'est-à-dire le transfert de propriété de l'immeuble ou du fonds de commerce, mais aussi l'objet de la garantie. A cet égard, trois hypothèses peuvent se rencontrer<sup>(2)</sup> :

- la dette garantie devra être acquittée par la société bénéficiaire de l'apport ;
- la dette garantie sera acquittée par l'apporteur de l'immeuble ;
- la sûreté est constituée non pas en garantie d'une dette déterminée mais en garantie d'opérations commerciales en cours ou à venir avec les pouvoirs publics ou des organismes financiers.

### **8.1 La dette devra être acquittée par la société bénéficiaire de l'apport**

Il s'agit dès lors d'un apport d'actifs et de passifs qui sont étroitement liés. Une évaluation distincte des différents éléments doit être réalisée et dans un deuxième temps, il faudra rapprocher les actifs et les passifs pour déterminer la valeur nette de l'apport. S'il s'agit par exemple de l'apport d'un immeuble hypothéqué, l'enregistrement dans les comptes se fera d'une part en compte d'immobilisé pour la valeur conventionnelle de l'immeuble et d'autre part, en compte de dettes pour la dette que doit supporter la société, la différence constituant l'apport proprement dit qui doit être rémunéré par des actions ou parts de capital.

---

(1) En cas de privilège du vendeur de machine, article 101 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites (*M.B.*, 28 octobre 1997).

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1983, p. 48-51.

On ne pourrait pas apprécier la valeur d'un actif grevé d'un gage par référence au simple montant de la dette garantie totalement ou partiellement par ce gage, dans le cas, par exemple, d'une entreprise dont les actifs gagés sont devenus d'une valeur inférieure à la dette qu'ils garantissent.

## 8.2 La dette sera acquittée par l'apporteur de l'immeuble

Il se peut que le débiteur, apporteur du bien, désire continuer à supporter seul la charge de la dette, lorsque, par exemple, l'hypothèque couvre une maison privée (pour laquelle a été contractée la dette) et des locaux commerciaux attenants qui sont apportés en société.

Dans une telle hypothèse, il ne serait pas logique de retenir comme valeur d'apport une valeur nette après déduction de la dette, sauf s'il y a lieu de croire que le débiteur ne satisfera pas à ses obligations. En effet, dans le cas contraire, tout remboursement de la dette par l'apporteur rendrait inéquitable la rémunération qu'il a reçue pour son apport.

Pourrait-on analyser cette situation comme un apport partiellement libéré qui se libérerait au fur et à mesure du remboursement de la dette ? Cette formule, outre certains inconvénients techniques qui résulteront de l'obligation prochaine de libérer les apports en nature dans les cinq ans, ne paraît pas davantage répondre à la réalité économique. Le droit d'utiliser le bien et les revenus qui découlent de son exploitation sont pleinement et immédiatement acquis à l'entreprise alors que dans une libération partielle, l'entreprise ne peut pas produire des revenus avec des biens dont elle n'a pas l'usage.

D'un point de vue comptable, la loi requiert d'enregistrer l'apport dans le compte approprié de l'immobilisé et d'acter dans les comptes d'engagements, la garantie réelle constituée pour compte de tiers, ou d'un administrateur ou gérant.

Si par la suite, la société est évincée en tout ou partie des biens apportés par la réalisation de la sûreté, l'associé en sera garant envers la société. Toutefois, dans cette hypothèse, il est vraisemblable que cet associé soit lui-même insolvable. Pour cette raison, il est nécessaire que le réviseur d'entreprises effectue une analyse du risque couru par l'entreprise en se prononçant sur la solvabilité du débiteur.

Dans toutes les hypothèses, il mentionnera l'existence de la sûreté dans la conclusion de son rapport, même si celle-ci apparaît également dans l'acte de société. S'il y a un doute sérieux sur la solvabilité du débiteur, le réviseur d'entreprises émettra des réserves expresses non pas en ce qui concerne la valeur du bien mais à propos du risque d'éviction couru par l'entreprise dès sa constitution.

### **8.3 Sûreté constituée en garantie d'opérations commerciales en cours ou à venir**

Cette hypothèse n'est différente des deux précédentes qu'en apparence.

Il pourrait s'agir par exemple d'un gage sur fonds de commerce accordé en garantie d'une ouverture de crédit. Si l'ouverture de crédit est transférée à la société alors qu'elle n'a pas été utilisée, aucun problème ne peut exister à propos de l'évaluation de l'apport. Si le remboursement d'une dette doit être opéré par la société, l'apport devra se faire sous déduction de la charge supportée par celle-ci. Si le remboursement est à charge de l'apporteur, celui-ci est garant d'une jouissance paisible de l'apport par la société.

Il se pourrait également que la sûreté soit donnée en tant que garantie de bonne fin d'une opération commerciale. Dans ce cas, le réviseur d'entreprises aurait à déterminer qui sera responsable de la non-exécution du contrat et si c'est la société bénéficiaire de l'apport, il devra évaluer la probabilité que celle-ci doive supporter une charge qui viendrait alors en déduction de la valeur du bien apporté.

Selon le cas, il faudra soit établir la valeur nette de l'apport, soit mentionner clairement dans le rapport, d'une part, l'existence de la sûreté et, d'autre part, le risque sérieux de réalisation de la sûreté.

## 9. APPORT DE BIENS IMMOBILIERS LOUES

Un réviseur d'entreprises a été confronté à l'apport d'un immeuble, effectué par une personne physique à l'occasion de l'augmentation de capital d'une SA. Le bien était loué et le bail serait poursuivi par la SA. Ce bail prévoyait en outre une clause de préemption en faveur du preneur.

Le droit de préemption peut se définir comme la faculté accordée par la loi ou par le contrat à une personne ou à une catégorie de personnes d'acheter un bien par priorité à toute autre personne (M. SEVENS et G. TRAETS, *Pacht*, A.P.R., Gent, Story, 1978, p. 162, n° 159). Il s'agissait en l'occurrence d'un bail simple. Le Conseil de l'Institut, après avoir pris l'avis de la Commission juridique, estime qu'il importe de distinguer deux hypothèses :

- si le droit de préemption ne s'applique qu'en cas de vente de l'immeuble, il ne faut pas le prendre en considération à l'occasion d'un apport en capital. Si elle implique un transfert de propriété, cette opération ne constitue pas pour autant une vente. Dans la description de l'immeuble, objet de l'apport, il sera fait état de ce droit de préemption ;
- si le droit de préemption a été convenu pour toute cession de l'immeuble, les parties seront tenues de respecter l'article 1134 du Code civil selon lequel les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites. Le propriétaire devra d'abord présenter l'immeuble à son locataire et si celui-ci renonce à l'acquérir, l'apport pourra avoir lieu. Il est recommandé de reprendre dans le rapport l'abandon éventuel par le locataire de son droit de préemption.

Par ailleurs, dans les deux hypothèses ci-dessus, le Conseil estime <sup>(1)</sup> qu'il faudra prendre en considération le fait que le locataire pourra faire valoir son droit de préemption face au nouveau bailleur, la société, dans l'hypothèse où celle-ci céderait ou vendrait l'immeuble. Enfin il faudra être attentif au fait que si la clause de préemption stipule un prix pour la vente, celui-ci aura normalement une influence sur l'évaluation.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1989, p. 87-88.

## 10. APPORT ET/OU VENTE A UNE SOCIETE

Dans la pratique des constitutions de sociétés, il arrive souvent que l'apport soit rémunéré partiellement en actions et partiellement par un autre moyen (en argent ou sous forme d'une créance sur la société). Ceci pose un problème de qualification au réviseur d'entreprises, appelé à faire rapport sur l'opération. S'agit-il en l'occurrence d'un apport en nature (art. 444 C. Soc.) suivi immédiatement par un quasi-apport (art. 445, 446 et 447 C. Soc.), impliquant deux rapports distincts, ou s'agit-il au contraire d'un apport en nature rémunéré en actions (un seul rapport), avec toutefois une rémunération particulière en faveur du fondateur-apporteur (à savoir un montant en argent ou sous forme d'une créance sur la société) ?

Après avoir pris l'avis de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut propose <sup>(1)</sup> l'analyse suivante : il faut d'abord vérifier ce qui fait l'objet de la cession. S'il s'agit de deux éléments bien distincts et identifiables (p. ex. des actifs corporels et des stocks), l'un étant apporté et l'autre cédé, il y aura lieu d'établir deux rapports distincts. Lorsqu'un seul élément (p. ex. un stock) fait partiellement l'objet d'un apport et partiellement d'une cession, et qu'une identification et une individualisation suffisante des deux composantes sont possibles, l'approche sera identique.

Dans certains cas, le démembrement n'est pas possible, et il faudra alors considérer l'apport comme un tout, rémunéré en actions. Toutefois, la rémunération particulière attribuée au fondateur-apporteur devra être mentionnée dans l'acte de constitution, en vertu de l'article 453 alinéa 1<sup>er</sup>, 7° du Code des sociétés. Cette mention devra également être faite dans le rapport qu'établira le réviseur d'entreprises sur la rémunération accordée en contrepartie. Selon le Conseil, un seul rapport sur l'apport en nature suffirait dans cette hypothèse (art. 444 C. Soc.).

Il faut déterminer le moment auquel l'opération s'effectue : il s'agit de la constitution de la société. Dès lors les articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés ne sauraient trouver à s'appliquer, car ils ne visent que l'acquisition d'un bien postérieurement à la constitution.

Il est préférable de ne pas qualifier une telle opération d'apport mixte, cette appellation étant susceptible de prêter à confusion avec la notion définie par le droit de l'enregistrement. D'ailleurs, en l'hypothèse, l'apport n'est pas mixte, c'est la rémunération qui l'est (en partie, des actions et en partie autrement). Il s'agit donc en fait d'un apport avec rémunération mixte ou avec rémunération particulière.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 82-83.

## 11. LOCATION-VENTE ET APPORT EN NATURE

La Commission juridique a été interrogée sur le fait de savoir si le titulaire d'un contrat de location-vente pouvait apporter en société des biens visés par ce contrat. La Commission fait observer<sup>(1)</sup> que l'article 443 du Code des sociétés prescrit que l'apport en nature doit consister en « *éléments d'actifs susceptibles d'évaluation économique, (...)* ». Dans le cas d'une location-vente, une telle évaluation ne pose aucun problème, mais il faudra stipuler clairement que ce ne sont pas les biens qui font l'objet de l'apport, mais les droits d'usage sur ces biens (*cf.* la définition du droit comptable, rubrique III. D. du bilan).

Ces droits d'usage sont susceptibles d'évaluation économique et peuvent donc faire l'objet d'un apport. La Commission estime qu'en fonction des clauses du contrat de location-vente, il s'impose d'obtenir l'accord écrit préalable du prêteur.

---

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 142.

## **12. APPORT DE *GOODWILL***

Le réviseur d'entreprises est fréquemment consulté sur des opérations impliquant un transfert de goodwill, fonds de commerce ou valeur incorporelle d'appellation équivalente. Un rapport doit être établi en cas d'apport en nature ou de quasi-apport, dans lequel le réviseur d'entreprises se prononce sur les modes d'évaluation adoptés.

L'expérience révèle que les éléments objectifs de calcul de la valeur de ce goodwill font souvent défaut<sup>(1)</sup>. Les parties sont parfois tentées de proposer des montants surévalués. Ceci pourrait être particulièrement le cas dans les constitutions de sociétés unipersonnelles.

### **12.1 Motivation du rapport de révision**

Les normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports établissent très clairement que le réviseur d'entreprises doit vérifier et contrôler dans son rapport la description et l'évaluation des apports faits par les apporteurs ou par l'organe d'administration de l'entreprise.

En conséquence, la constatation selon laquelle les parties se sont fondées sur une valeur de convenance non autrement justifiée, ne peut satisfaire le réviseur d'entreprises. Il devra s'efforcer d'identifier lui-même tout autre élément de justification lui permettant de conclure si l'apport n'est pas surévalué. Le texte du rapport doit être suffisamment précis sur les méthodes de calcul qu'il aura appliquées pour former son opinion.

### **12.2 Incidence des plafonds fiscaux**

Le législateur fiscal est intervenu pour fixer un plafond au montant de la plus-value de cessation d'activité taxable à taux réduit. Le taux ne sera appliqué que dans la mesure où la plus-value n'excède pas un montant égal à quatre fois la moyenne des bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction d'activité (art. 93, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> b C.I.R.).

Il ne fait aucun doute qu'aux yeux de certaines personnes, cette limite fiscale pourrait aussi apparaître comme un critère de référence généralement admis. Le Conseil de l'Institut souhaiterait rappeler aux réviseurs d'entreprises qu'un tel raisonnement est incompatible avec les objectifs du contrôle des apports en nature et quasi-apports.

L'intervention du réviseur d'entreprises a notamment pour but de protéger les tiers et plus particulièrement les créanciers contre les risques découlant d'un capital fictif. Les articles 456, 4<sup>o</sup> (SA), 229, alinéa 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> ; 314, 4<sup>o</sup> (SPRL) et 352 (SC) du Code des sociétés établissent une responsabilité des fondateurs en cas de

---

(1) IRE, *Apport en nature et quasi-apport. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2006, p. 32-44.

préjudice découlant de la surévaluation manifeste des apports en nature. Les articles 458 (SA), 230 (SPRL) et 352 (SC) du Code des sociétés en font autant dans l'hypothèse des quasi-apports.

Sur le plan économique, le plafond établi par la réglementation fiscale ne peut être admis sans plus comme méthode d'évaluation du goodwill. Dans certaines hypothèses, il conduira à une surévaluation manifeste et dans d'autres il faudra considérer que la rémunération de l'apport est manifestement inéquitable.

C'est ainsi que la situation d'une entreprise industrielle dont le bénéfice découle du rapprochement de produits et de charges d'exploitation importants ne peut pas être comparée avec celle d'un titulaire de profession libérale travaillant sans personnel et dont les charges d'exploitation sont peu significatives par rapport au chiffre d'affaires.

En conséquence, le réviseur d'entreprises doit émettre des réserves à l'encontre de tout apport en société dont l'évaluation serait notablement supérieure au montant qui découle de l'application de méthodes économiquement acceptables. Tel pourrait être le cas même si le chiffre retenu par les parties est acceptable du point de vue fiscal<sup>(1)</sup>.

### 12.3 Pertinence des évaluations forfaitaires

Dans les apports en nature ou quasi-apports de fonds de commerce, les parties utilisent parfois des méthodes d'évaluation forfaitaire établies par secteur. Ces méthodes se basent sur l'expérience du prix négocié dans le secteur.

Elles ne peuvent pas être appliquées dans l'abstrait sans faire référence à la situation concrète de l'entreprise. L'enregistrement d'une valeur incorporelle représentative de la clientèle à l'actif du bilan représente le plus souvent la valorisation de l'espérance de maintien des relations d'affaires avec les clients qui ont traité avec l'entreprise dans le passé. A ce propos, l'examen du plan financier constituera une information utile.

En conséquence, le goodwill doit tenir compte d'éléments propres à l'entreprise tels que des facteurs de situation, de fidélité de la clientèle dans le type d'entreprise en cause, la poursuite de la collaboration du cédant avec la société, l'évolution croissante ou décroissante du chiffre d'affaires et du résultat, etc. Dans le calcul du goodwill, il est nécessaire de tenir compte, en fonction des circonstances, de toutes les charges économiques (loyer, rémunérations) dans les années qui précèdent l'apport en nature ou le quasi-apport<sup>(2)</sup>.

(1) Circulaire C.009 du 11 mai 1990.

(2) Paragraphe 2.4.4. des Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports ; aussi IRE, *L'intervention du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une évaluation d'entreprise*, Etudes IRE, 2003, p. 25-27.

### 13. APPORT DE CLIENTELE

A plusieurs reprises, le Conseil de l'Institut a été interrogé pour savoir quel comportement devait adopter le réviseur d'entreprises lorsqu'il constate, dans le cadre d'un apport d'universalités, que la clientèle est incluse dans l'apport sans être valorisée.

Le Conseil rappelle tout d'abord que le rapport du réviseur d'entreprises relatif à un apport en nature doit donner l'opinion du réviseur d'entreprises sur la description de l'apport tel qu'il ressort du rapport des fondateurs, du conseil d'administration ou du gérant. Le plus souvent, le réviseur d'entreprises estimera utile de reprendre ou de compléter la description des apports dans son propre rapport. De ces deux documents, il doit ressortir clairement dans quelle mesure la clientèle est effectivement apportée. A défaut, une incertitude pourrait demeurer, donnant lieu, le cas échéant, à des demandes ultérieures de valorisation de cette clientèle, à un moment où il n'existerait plus de base sérieuse pour la distinguer de celle qui a été créée par l'entreprise elle-même.

En ce qui concerne l'évaluation de la clientèle elle-même, on observera tout d'abord que les modes d'évaluation des différents éléments composant l'universalité peuvent aboutir à un résultat tel qu'il ne se justifie pas d'évaluer séparément la clientèle (p. ex. lorsqu'une valeur est également donnée à une marque de fabrique ou de commerce, à un pas-de-porte, etc.). Dans ce cas, le réviseur d'entreprises aura tout lieu de considérer que l'absence de valorisation spécifique de la clientèle est économiquement justifiée<sup>(1)</sup>.

Dans d'autres cas, il apparaîtra que la clientèle a une valeur réelle pour l'entreprise qui l'acquiert, bien qu'elle ne fasse l'objet d'aucune rémunération en parts de capital. Dans la mesure où le ou les propriétaires de la clientèle avant apport sont également le ou les actionnaires uniques de la société, on peut légitimement conclure que la rémunération de la clientèle est incluse dans la valeur des actions émises.

Par contre, dans la mesure où le capital est en partie détenu par d'autres actionnaires, ceux-ci bénéficieront de l'absence de valorisation de la clientèle acquise par la société. L'opération aurait pour effet de privilégier les autres actionnaires au détriment de l'actionnaire apporteur, ses créanciers et ayants droit éventuels<sup>(2)</sup>. Le réviseur d'entreprises ne doit pas se prononcer à ce sujet. Une sous-évaluation peut répondre à l'exigence « *d'au moins* correspondre à la rémunération attribuée en contrepartie ».

---

(1) Cf. IRE, *L'intervention du réviseur d'entreprises dans le cadre d'une évaluation d'entreprise*, Etudes IRE, 2003, p. 19, point 2.2.2.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1993, p. 92-93.

Il est recommandé que le réviseur d'entreprises soit attentif aux conséquences fiscales éventuelles d'une telle situation et qu'il expose clairement dans son rapport la portée de sa mission. Pour les aspects comptables, dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport, il est utile de se référer à l'avis de la Commission des Normes comptables <sup>(1)</sup>.

---

(1) COMMISSION des NORMES COMPTABLES, Avis n° 126/18, « Valeur d'acquisition en cas d'apport en nature », *Bull. CNC*, n° 47, mai 2002, p. 31-41.

## 14. SOCIETE EN FORMATION

Le Conseil de l'Institut a été interrogé à plusieurs reprises sur le statut des avances de fonds effectuées par un fondateur pour la réalisation d'opérations conclues au nom d'une société en formation. Doit-on considérer qu'il s'agit d'apports en numéraire ou faut-il décider qu'au moment de la création de la société il existe une créance devant faire l'objet des procédures visées à l'article 444 du Code des sociétés en cas d'apport en nature ?

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil a considéré<sup>(1)</sup> qu'il ne peut s'agir d'un apport en numéraire car ce type d'apport doit nécessairement respecter la procédure établie par l'article 449 du Code des sociétés, à savoir le dépôt des fonds à libérer lors de la passation de l'acte sur un compte spécial ouvert au nom de la société en formation auprès d'un établissement de crédit. On ne peut nier que l'avance de fonds au nom de la société en formation représente un actif susceptible d'évaluation économique. Dès lors, à défaut d'être un apport en numéraire, il doit s'agir d'un apport en nature.

Le Conseil tient cependant à attirer l'attention sur le fait que cet apport en nature reste subordonné à la réalisation d'une condition, à savoir la reprise de l'engagement pris au nom de la société en formation, avant l'acquisition par celle-ci de la personnalité juridique, conformément à l'article 60 du Code des sociétés.

Depuis la modification du Code des sociétés par la loi du 7 mai 1999, plus particulièrement en ce qui concerne l'acquisition de la personnalité juridique (art. 2, § 2 C. Soc.), il paraît difficile d'admettre que l'assemblée constitutive de la société puisse être l'organe compétent pour décider de la reprise de l'engagement contracté au nom de la société en formation, vu que cette assemblée fait elle-même partie des procédures de formation et que, à ce moment, la société n'a pas encore acquis la personnalité juridique. Dans de telles conditions, la créance liée aux avances faites au nom de la société en formation n'est pas certaine. C'est donc avec raison que le réviseur d'entreprises émettra une réserve dans son rapport relatif à l'apport de ladite créance.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 138-139.

## 15. EXEMPLE DE LETTRE DE MISSION RELATIVE A UNE MISSION D'APPORT EN NATURE

Conformément au paragraphe 1.2.1. des Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports, il est recommandé<sup>(1)</sup> de rédiger une lettre de mission dans laquelle le réviseur d'entreprises rappelle les responsabilités de chaque partie concernée pour l'élaboration des rapports requis par la loi.

Lettre adressée

- au président du conseil d'administration, au gérant, ou au collège de gestion ;
- aux fondateurs.

Monsieur le Président,

Par la présente, j'ai l'honneur de vous confirmer que je suis disposé à effectuer la mission de contrôle prévue par le Code des sociétés lors de (l'augmentation du capital de votre société/la constitution de votre société) par un apport en nature ou un quasi-apport.

Cette mission a pour but de vérifier notamment la description de l'apport en nature ou le quasi-apport, les modes d'évaluation tels que retenus par le (conseil d'administration/gérant/collège de gestion/les fondateurs) ainsi que la rémunération effectivement attribuée en contrepartie de l'apport. Nos contrôles seront effectués conformément aux normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ceci suppose que tant l'apporteur que les responsables de votre société me communiquent les informations indispensables, me donnent les explications nécessaires et m'accordent toute possibilité d'effectuer les vérifications utiles pour le bon accomplissement de ma mission.

Je vous rappelle que (le conseil d'administration/gérant/collège de gestion/les fondateurs) doit (doivent) également établir un rapport spécial exposant l'intérêt que présente pour la société l'apport en nature (ou : l'intérêt que présentent tant l'apport en nature ou le quasi-apport que l'augmentation de capital proposée pour la société) et, le cas échéant les raisons pour lesquelles il s'écarterait des conclusions que je serais amené à tirer à l'issue de mes travaux.

Selon notre convention, le rapport sur cette opération vous sera remis avant... (date).

Le rapport ne peut plus être utilisé dans la mesure où une modification serait apportée au contenu de l'apport ainsi que dans l'hypothèse où l'acte authentique (d'augmentation de capital/de constitution) ne serait pas passé dans un délai de trois mois.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1992, p. 267-268.

Mes honoraires sont calculés selon les taux horaires en vigueur au sein de notre cabinet, en fonction du temps requis par l'exercice des contrôles et la rédaction du rapport. Selon nos conversations préliminaires, je puis estimer le coût de mon intervention à un montant de ... EUR hors T.V.A. Dans la mesure où cette évaluation initiale devrait être dépassée de plus de ... %, je ne manquerais pas de vous consulter avant de poursuivre la mission. Une facture de provision d'honoraires représentant ... % de l'estimation précitée vous sera adressée si vous pouvez souscrire au contenu de la présente, le solde étant facturé au moment du dépôt du rapport.

Pour la bonne forme, j'ai pris note du fait qu'aucun réviseur d'entreprises n'a été chargé au cours des douze mois écoulés précédant cette mission, d'une mission révisoriale dans votre société.

Je vous rappelle que c'est (le conseil d'administration/le collège de gestion/le gérant) qui sera chargé de ma désignation (ou : que je serai désigné préalablement à la constitution de la société par les fondateurs).

Je vous remercie d'avoir consulté notre cabinet pour la réalisation de cette mission et si vous marquez votre accord sur ce qui précède, vous seriez bien aimable de nous retourner la copie ci-jointe de la lettre, signée pour accord. Par votre signature, la présente lettre sera considérée comme une lettre de mission.

Date

X réviseur d'entreprises  
représentant le cabinet de révision civil  
XYZ

## 16. APPORT DE CREANCES

Le Conseil de l'Institut a été interrogé sur la légalité d'un apport de créance inclus dans une opération d'apport d'universalité sans application des articles 678 et suivants du Code des sociétés. En l'espèce, la soi-disant créance était le solde du compte courant entre une société de droit étranger et sa succursale belge. Est-il légitime de reconnaître une existence à ce montant au regard du droit des sociétés par analogie avec les règles fiscales ?

Sur avis de la Commission juridique, le Conseil a constaté <sup>(1)</sup> que le compte courant entre la société étrangère et sa succursale n'a aucune existence au regard du droit civil et commercial. Même si le droit fiscal réserve un statut particulier aux relations financières entre la société et sa succursale, le même raisonnement n'est pas pertinent en droit de sociétés. Il existe une confusion juridique entre la pseudo-dette et la pseudo-créance en manière telle qu'il n'est pas possible de lui reconnaître une existence juridique. En conclusion, il n'est pas possible d'apporter quelque chose qui n'existe pas en droit privé.

Concernant la tâche d'un réviseur d'entreprises lors de l'apport d'une créance, voir I. DE POORTERE, note sous jugement du Tribunal de Première Instance d'Anvers, Chambre 9 B, 30 juin 2004, *T.R.V.*, 2007, p. 568-572.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 99-100.

## 17. FUSION « A L'ANGLAISE »

La Directive européenne du 23 juillet 1990 (90/434/CEE) concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apport de branches d'activités et échange d'actions prévoit que les Etats membres appliquent pour ces opérations un régime fiscal neutre. Actuellement, seules les fusions, scissions et apports d'une branche d'activités bénéficient d'un tel régime. La loi du 22 décembre 1998 portant des dispositions fiscales et autres (*M.B.*, 15 janvier 1999) étend le bénéfice de la disposition par laquelle une exonération du droit d'apport de 0,5 % est consentie, aux opérations d'échange d'actions mentionnées dans la Directive précitée (opération souvent désignée fusion « à l'anglaise »), par l'adjonction d'un troisième paragraphe à l'article 117 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

En particulier, le droit d'apport de 0 % ne sera pas dû « pour les apports d'actions, certificats d'actions ou de parts représentatives de droits sociaux ayant pour effet que la société à qui est fait l'apport obtient au moins 75 % du capital social de la société dont les actions, certificats d'actions ou parts sont apportées. ».

Pour l'application de cette exonération, certaines conditions sont requises. Entre autres, un réviseur d'entreprises doit attester que la société acquéreuse obtient à l'occasion de l'opération d'apport, au moins 75 % du capital social de la société dont les actions ou parts sont apportées.

Le Conseil de l'Institut constate<sup>(1)</sup> tout d'abord qu'il est question dans le texte légal de l'attestation de « un réviseur d'entreprises ». Dans les sociétés qui ont désigné un commissaire, il paraît logique que l'attestation soit établie par celui-ci étant donné qu'il sera de droit chargé d'établir le rapport sur l'apport en nature. Dans la mesure où aucun commissaire n'est en fonction, c'est au réviseur d'entreprises de la société bénéficiaire de l'apport, chargé d'établir le rapport sur l'apport en nature qu'il reviendra de délivrer cette attestation.

Le Conseil estime en outre que le réviseur d'entreprises doit renvoyer dans son rapport sur l'apport en nature à l'existence de l'attestation qui sera jointe en annexe séparée à son rapport.

L'attestation concerne la confirmation d'une structure d'actionnariat et nullement le fait qu'il soit satisfait aux autres conditions relatives à l'exonération du droit d'enregistrement sur l'apport.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 100-101.

## 18. CONSTITUTION D'UNE SPRL AU MOYEN D'UN APPORT EN NATURE

Un confrère demande à la Commission juridique si, dans le cas de la constitution d'une SPRL dans laquelle le capital souscrit s'élève à 18.600 EUR – apport en nature d'une valeur équivalent à 6.465 EUR rémunéré par 100 parts représentant chacune 6.465/18.600ièmes du capital – un apport complémentaire en numéraire est néanmoins nécessaire quoique le capital minimum libéré de 6.200 EUR lors de la constitution d'une SPRL soit dépassé.

L'article 223 du Code des sociétés stipule en rapport avec la constitution d'une SPRL :

*« Dès la constitution de la société, le capital doit être libéré à concurrence de 6.200 euros au moins.*

*En outre :*

- 1° chaque part souscrite en numéraire doit être libérée d'un cinquième au moins ;
- 2° les parts sociales ou parties de parts sociales correspondant à des apports en nature doivent être entièrement libérées.

*Dans le cas visé à l'article 211, le montant prévu à l'alinéa 1<sup>er</sup> est fixé à 12.400 euros. ».*

Lors de la constitution d'une SA, il faut par contre, conformément à l'article 586 du Code des sociétés que :

*« Chaque action correspondant à un apport en numéraire et chaque action correspondant en tout ou en partie à un apport en nature doivent être libérées d'un quart.*

*Sans préjudice de l'alinéa 1<sup>er</sup> les actions correspondant en tout ou en partie à des apports en nature doivent être entièrement libérées dans un délai de cinq ans à dater de la décision d'augmenter le capital. ».*

Lors de la constitution d'une SPRL, un minimum de 6.200 EUR doit être versé, avec au moins 1/5 sur chaque part sociale en numéraire et 100 % sur chaque part sociale en nature. Lors de la constitution d'une SA, en revanche, le minimum qui doit être versé est de 61.500 EUR et 1/4 sur chaque action.

Par conséquent, la Commission juridique est d'avis <sup>(1)</sup> dans le cas concret qu'un cinquième des 12.135 EUR (apport en numéraire) et la totalité des 6.465 EUR (apport en nature) doivent être immédiatement libérés. Un apport complémentaire en numéraire est, par conséquent, nécessaire.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 201-202.

La Commission juridique attire par ailleurs l'attention sur les obligations et la responsabilité des fondateurs d'une SPRL (art. 229 C. Soc.), entre autres la rédaction d'un plan financier (art. 215 C. Soc.) et la dissolution judiciaire de la société par tout intéressé pour non-exécution de l'obligation de libération sur la base de l'article 45 du Code des sociétés.

## 19. LIBERATION DU CAPITAL PAR COMPENSATION AVEC UN COMPTE COURANT

Un confrère a soumis à la Commission juridique la question suivante. Une personne physique détient une créance à l'encontre d'une société dont elle est l'actionnaire principal. Elle souhaite transformer une partie de sa créance en capital. Pour cela, la société rembourse une partie de la créance à la personne physique avec laquelle cette dernière souscrit à une augmentation en capital en numéraire qui est libérée à concurrence d'un quart. Le solde de l'augmentation du capital est, par la suite, libéré par une prise en charge (partielle) de la créance.

Le confrère souhaite savoir de la Commission juridique si ce procédé constitue une infraction au Code des sociétés (contournement de la procédure d'apport en nature).

En vertu du droit civil, une compensation de dettes est de droit entre deux dettes liquides et exigibles qui ont chacune pour objet une somme d'argent. Celle-ci s'applique dès que les dettes existent en même temps et pour des montants réciproques (art. 1289, 1290 et 1291 C. civ.).

La question est donc de savoir si la libération par compensation avec une créance sur la société par l'organe de gestion peut être reconnue comme réellement effectuée de la façon prescrite. L'organe de gestion est d'ailleurs pénalement responsable du respect de ces dispositions (art. 347, 3<sup>o</sup> C. Soc. (SPRL) ou art. 648, 5<sup>o</sup> C. Soc. (SA)).

En général, la jurisprudence accepte la compensation de plein droit entre l'obligation de libération de l'actionnaire et une créance que ce dernier détient à l'encontre de la société (M. WYCKAERT, *Kapitaal in NV en BVBA*, Kalmthout, Biblo, 1995, p. 333 et s.).

La Commission juridique rappelle <sup>(1)</sup> qu'il est incontestable que dans la mesure où plusieurs dettes sont certaines, liquides et exigibles, une compensation peut avoir lieu <sup>(2)</sup>.

La libération d'une action qui a lieu par compensation avec une créance ne modifie pas la nature de l'opération pour en faire un apport en nature (M. WYCKAERT, *o.c.*, p. 335).

La compensation de dettes a seulement lieu pour la partie commune du montant des créances réciproques, ce qui suppose que le montant de la créance de l'actionnaire correspond au moins au montant à verser. Il est certainement inacceptable que la totalité ou une partie de la libération ait lieu par l'augmentation du solde débiteur du compte courant ou sans tenir compte d'un autre compte courant qui fera apparaître un solde débiteur <sup>(3)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 70-72.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 217.

(3) Voir l'avis susmentionné dans le *Rapport annuel*, 1999.

Un jugement du Tribunal de commerce de Gent du 29 janvier 1996 (*R.W.*, 1997-98, p. 1337), affirme que les dispositions du Code des sociétés relatives à la libération du capital ne sont pas seulement de forme, mais également substantielles et visent à garantir des moyens effectifs pour l'exercice des activités de la société.

La Commission juridique conclut que la libération du capital par compensation de dettes avec une créance mérite une attention particulière parce que, dans un grand nombre de cas, celle-ci est incertaine. Cette libération par compensation n'est pas explicitement interdite par le Code des sociétés et ne constitue donc pas une infraction au Code, pour autant qu'il n'y ait pas de simulation ou de fraude.

En ce qui concerne la première partie de la procédure, la Commission est d'avis que le paiement partiel de la créance par la société est acceptable si la société est en mesure de rembourser ce montant. Ceci ne serait par contre pas acceptable et serait donc vraisemblablement contraire au Code des sociétés si la société procède à des paiements qui sont susceptibles d'être considérés comme des prêts anormaux. Dans ce cas, on devra y déceler une simulation.

## 20. TRANSFERT D'ACTIFS CONSISTANT EN DES TRAVAUX DE TRANSFORMATION

La question a été posée à la Commission juridique de savoir si dans le cadre d'une scission partielle par constitution d'une nouvelle société, une partie importante de l'actif transmis pour la constitution du capital de la nouvelle société à constituer pouvait comprendre un poste d'actif « travaux de transformation ».

La Commission juridique estime <sup>(1)</sup> qu'il est possible de loger dans la comptabilité d'une société la construction originelle et dans une autre société les travaux de transformation.

Dans un avis précédent (*Rapp. annuel*, 1982, p. 57-58), le Conseil a estimé que, dans le cadre d'une augmentation de capital par apport en nature par un locataire des travaux de rénovation et de décoration, effectués dans les locaux loués, l'objet de l'apport pouvait consister en un ensemble de travaux et d'aménagements dans les locaux loués. La valeur économique de tels biens n'a pas été mise en doute par le Conseil. Conformément au droit comptable, de tels travaux d'installation doivent être enregistrés sous la rubrique des autres immobilisations corporelles et amortis sur la durée du bail.

Pour autant que les conditions cumulatives suivantes soient remplies, la Commission juridique estime qu'il est possible que le poste d'actif « travaux de transformation » soit apporté dans le cadre d'une scission partielle à une nouvelle société à constituer :

- a) un rapport avec la branche d'activités apportée ou, plus généralement, avec l'objet de la société en faveur de laquelle la scission partielle est opérée ;
- b) la possibilité d'évaluer selon les critères économiques les éléments en cause ;
- c) l'existence d'un droit de jouissance stable sur les lieux concernés au profit de la société bénéficiaire, étant entendu que si ce droit est lui-même concédé à titre onéreux, le montant (p. ex. loyer) exigé de la société bénéficiaire devra être moins élevé que ce qui aurait été exigé si le contrat à l'origine de ce droit de jouissance (bail ou autre) avait porté non seulement sur les lieux concernés, mais aussi sur les transformations effectuées et apportées en capital (exclusion de toute forme de double paiement dans le chef de la société bénéficiaire, à savoir pour le droit de jouissance stable d'une part, et pour les transformations apportées d'autre part).

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2003, p. 74-75.

## **21. CERTIFICAT FISCAL (ART. 442BIS C.I.R. ET ART. 93UNDECIESB, C.T.V.A.)**

La loi du 22 décembre 1998 portant des dispositions fiscales et autres (*M.B.*, 15 janvier 1999) a, en effet, remplacé l'article 442bis par une version nouvelle qui exclut du champ d'application de la procédure « *les cessions réalisées par un curateur, un commissaire au sursis ou dans le cadre d'une opération de fusion, de scission, d'apport d'une universalité de biens ou de branche d'activités réalisée conformément aux dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales* » (art. 442bis, § 4 C.I.R.)<sup>(1)</sup>.

Cette modification du champ d'application de la disposition légale répond en grande partie aux objections qui avaient été émises par le Conseil de l'Institut.

Il y a lieu d'observer<sup>(2)</sup> que la procédure demeure applicable aux opérations d'apports et de quasi-apports. Le réviseur d'entreprises jugera prudent d'émettre des réserves précises dans son rapport lorsqu'il n'est pas en possession d'un certificat établi par le receveur des contributions dans les 30 jours au plus qui précèdent la date prévue pour l'assemblée générale qui doit autoriser l'acquisition (*cf.* par. 2.3.1. des Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports).

Le réviseur d'entreprises devra aussi émettre des réserves dans son rapport lorsque le certificat fiscal a été refusé dans la mesure où il existe un risque de voir les autorités fiscales prendre des mesures conservatoires et exécutoires sur l'objet de l'apport et du quasi-apport.

Il convient d'observer que les incertitudes qui pouvaient exister antérieurement sur les délais de délivrance du certificat sont levées par l'alinéa 4 du § 3 de la disposition légale selon lequel : « *Le certificat est soit délivré, soit refusé dans un délai de trente jours à partir de l'introduction de la demande du cédant.* ».

Entré en vigueur le 19 septembre 2005, l'article 93undeciesB du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (C.T.V.A.) prévoit la possibilité d'obtenir endéans les délais légaux impartis un certificat fiscal similaire à celui prescrit par l'article 442bis du Codes des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 92).

L'article 442bis, § 1<sup>er</sup> C.I.R. 92, stipule que « (...) *la cession, en propriété ou en usufruit, d'un ensemble de biens composés entre autres d'éléments qui permettent de retenir la clientèle, affectés à l'exercice d'une profession libérale, charge ou office ou une exploitation industrielle, commerciale ou agricole (...)* » doit être portée à la connaissance du receveur des contributions ou du fonctionnaire chargé du recouvrement, dans le délai prescrit sous peine d'inopposabilité et sous peine d'engendrer la responsabilité solidaire du cessionnaire à concurrence des impôts dus.

---

(1) Voir Circulaire 81/488.797 du 28 avril 1999, *Bull. contr.*, 5.99, n° 793, p. 1467-1496.

(2) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 102-103.

L'article 93undeciesB, § 1<sup>er</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée stipule ce qui suit : « (...) la cession, en propriété ou en usufruit, d'un ensemble de biens, composés entre autres d'éléments qui permettent de retenir la clientèle, affectés à l'exercice d'une profession libérale, charge ou office, ou d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole ainsi que la constitution d'un usufruit sur les mêmes biens, ne sont opposables au fonctionnaire chargé du recouvrement qu'à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel une copie de l'acte translatif ou constitutif, certifiée conforme à l'original, a été notifiée au fonctionnaire chargé du recouvrement du domicile ou du siège social du cédant ».

Le cessionnaire est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales (notamment T.V.A.) dues par le cédant à l'expiration du délai mentionné ci-dessus à concurrence du montant déjà payé ou attribué par lui ou d'un montant correspondant à la valeur nominale des actions ou parts attribuées en contrepartie de la cession avant l'expiration dudit délai.

Ces dispositions ne sont pas d'application dans l'hypothèse où le cédant joint à l'acte de cession dans les 30 jours qui précèdent la notification de la convention un certificat établi exclusivement à cette fin par le fonctionnaire chargé du recouvrement.

Le Conseil attire l'attention sur le fait que cette nouvelle procédure est considérée comme faisant partie intégrante du paragraphe 2.3.1. des Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 120-121 et 346-347.

## 22. QUASI-APPORT – CHAMP D'APPLICATION : LE DELAI DE DEUX ANS

L'article 445 du Code des sociétés prévoit un délai de deux années après la constitution de la société pour que joue la procédure du quasi-apport. La loi prévoit également que cette opération devra être préalablement approuvée par l'assemblée générale. La question se pose dès lors de savoir quel est l'acte juridique qui est visé par le délai prévu : soit la cession du bien conformément aux règles du Code civil, soit l'approbation de l'opération par l'assemblée générale.

La Commission juridique a estimé <sup>(1)</sup> que la procédure normale est bien celle où il y a une *approbation préalable*, comme le prévoit le texte de la loi. Cela veut dire que l'assemblée générale autorise l'acquisition à certaines conditions et qu'elle charge le conseil d'administration d'exécuter sa décision. Si l'assemblée générale a lieu dans les deux années de la constitution de la société, elle délibérera sur base des rapports prévus à l'article 447 du Code des sociétés.

Il peut arriver toutefois, que le conseil d'administration s'engage *sans* qu'il n'y ait eu approbation préalable par l'assemblée générale, dans le délai visé ci-dessus de deux années (B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1986*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 30). Deux situations peuvent se présenter dans cette hypothèse : soit la prochaine assemblée générale approuve l'opération, soit elle ne l'approuve pas.

Aucun problème ne se pose pour la première hypothèse ; il y aura lieu d'appliquer la procédure du quasi-apport et il faudra donc transmettre à l'assemblée les rapports prévus en ce cas, si l'opération se réalise dans les deux années de la constitution. Quant aux conséquences de la deuxième hypothèse, elles sont moins évidentes. La Commission juridique a estimé qu'une acquisition qui ne serait pas ratifiée par l'assemblée générale serait nulle.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 74.

### 23. QUASI-APPORT : NOTION D'ACQUISITION ET DROITS DE JOUISSANCE

Les articles 445 et 447 du Code des sociétés et le contrôle révisoral qu'ils prévoient sont applicables aux éléments d'actif que la société « acquiert » dans certaines circonstances. Une partie de la doctrine (B. VAN BRUYSTEGEM, *De vennootschappenwet 1986*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 28-29) soutient que l'acquisition de la jouissance sur un bien est visée autant que l'acquisition de la propriété.

Pour déterminer le champ d'application de la disposition légale, la Commission juridique consultée par le Conseil estime <sup>(1)</sup> qu'il y a lieu de tenir compte de la relation entre les articles 444 du Code des sociétés et 445, 446 et 447 du Code des sociétés. Les articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés visent à éviter que les prescriptions en matière de contrôle sur un apport en nature ne puissent être trop facilement contournées, en substituant à un apport en nature lors de la constitution, le transfert du bien à la société peu de temps après.

La Commission juridique estime que l'interprétation de l'article 444 du Code des sociétés doit demeurer assez stricte, sans quoi l'objectif du législateur risquerait d'être manqué.

Dans la mesure où l'apport de droits de jouissance peut être rémunéré en parts de capital, dans le respect de la procédure prévue à l'article 444 du Code des sociétés (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 210/9, p. 18), la cession d'un droit de jouissance relèvera également du champ d'application des articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 75-76.

## 24. QUASI-APPORT D'UNE UNIVERSALITE NEGATIVE

La Commission juridique a été saisie d'une question complexe concernant le champ d'application des articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés et les articles 220 et 222 du Code des sociétés. Il est fait apport à une SPRL de constitution récente, d'une universalité dont le passif du bilan excède l'actif. A première vue, la société ne paie rien pour une telle acquisition. On se demandera cependant s'il n'y a pas une rémunération « *pour une contre-valeur au moins égale à un dixième du capital souscrit* », comme le prévoient les dispositions précitées.

La Commission estime<sup>(1)</sup> qu'une telle universalité ne pourrait faire l'objet d'un apport en nature : un apport sans valeur ne saurait en effet être considéré comme une souscription valable au capital (Cass., 10 mars 1978, *Rev. prat. soc.*, 1979, p. 41).

Toutefois, dans cette hypothèse il s'agit d'une cession (quasi-apport) assortie d'une rémunération spécifique en contrepartie : l'acquéreur s'engage à acquitter l'ensemble des dettes, y compris pour la partie qui dépasse le total de l'actif. Si on ne devait pas considérer ici la reprise des dettes comme la rémunération visée aux articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés et aux articles 220 et 222 du Code des sociétés, une telle transaction, qui peut englober des éléments d'actif considérables, échapperait à tout contrôle. Telle n'a pas été, incontestablement, l'intention du législateur qui a voulu précisément soumettre à contrôle un certain nombre de transactions réalisées sous forme de quasi-apport.

La Commission a par ailleurs précisé la base de calcul pour le seuil des 10 % du capital visé aux articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés et aux articles 220 et 222 du Code des sociétés. Elle estime que le texte fait clairement référence à la « contre-valeur » (« *vergoeding* » dans le texte néerlandais). Si le passif est de 100 et l'actif de 80 (avec reprise des dettes à concurrence de 20), il faut comparer  $80 + 20 = 100$  aux 10 % du capital souscrit pour conclure à l'application éventuelle de la procédure du quasi-apport. Cette analyse peut être comparée à celle pratiquée pour les droits d'enregistrement applicables en cas d'apport de biens grevés de sûretés (l'apport dit mixte, voir IRE, *Rapp. annuel*, 1983, p. 43). Si ce n'est pas uniquement le bien, mais aussi la dette qui est cédée, la contre-valeur de l'apport consistera partiellement en l'attribution d'actions (0,5 % de droits d'enregistrement) et partiellement en la reprise d'une dette (12,5 % de droits d'enregistrement lorsque la dette porte sur un bien immobilier) ; cf. pour une analyse plus approfondie L. WEYTS, *Notarieel fiscaal recht*, t. I, Antwerpen, Kluwer, 1989, p. 230-233, n° 262 et s.).

La reprise de dettes fait donc également partie de la contre-valeur et fera partie de l'assiette utilisée pour le calcul des droits d'enregistrement.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1990, p. 156-157.

## 25. NOTION D'ACQUISITION DANS LE CADRE DE L'ACTIVITE COURANTE DE LA SOCIETE OU L'EXCEPTION AU CONTROLE REVISORAL SUR UN QUASI-APPORT

Une question souvent posée au Conseil de l'Institut concerne l'exception prévue aux articles 446 et 221 du Code des sociétés. Les articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés et 220 et 222 du Code des sociétés prévoient une procédure spécifique (notamment un rapport de l'organe d'administration et un rapport d'un réviseur d'entreprises). Lorsque l'acquisition est faite dans la limite des opérations courantes conclues aux conditions et sous les garanties normalement exigées, le contrôle révisoral n'est pas requis.

Dans les travaux préparatoires, on peut lire qu'il devrait s'agir d'acquisitions qui, compte tenu de l'objet de la société, relèvent de la gestion journalière (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1981-1982, n° 210/9, p. 25). La doctrine est divisée sur ce point. Selon certains auteurs, cette exigence n'est pas obligatoire, les acquisitions pouvant éventuellement dépasser le cadre de la gestion journalière<sup>(1)</sup>. D'après ces auteurs, l'acquisition d'un stock de marchandises relèverait des opérations courantes. D'autres ne partagent pas cette analyse, et ils estiment qu'il y a lieu d'appliquer dans cette hypothèse les articles 220 et 222 du Code des sociétés (et donc également les articles 445, 446 et 447 C. Soc.). Ils donnent de l'exception une interprétation plus restrictive : pourrait bénéficier du régime d'exception, l'acquisition de quelques meubles aux conditions normales, faite par une entreprise de mobilier<sup>(2)</sup>.

Après avoir pris l'avis de la Commission juridique, le Conseil a estimé<sup>(3)</sup> qu'il y avait lieu de tenir compte de :

- la nature de l'opération (l'acquisition de meubles pouvant être considérée comme une opération normale pour une entreprise de meubles) ;
- l'importance de l'opération en fonction de l'activité de la société ;
- le moment de l'acquisition.

C'est ainsi que l'acquisition d'un bien immobilier par une société immobilière sera une opération normale et courante, alors qu'elle ne le serait pas pour une entreprise de meubles. Très souvent, la question est posée à l'occasion du transfert d'une activité en nom personnel à une société. La société sera créée d'abord et elle acquerra ensuite le fonds de commerce. Compte tenu du caractère unique de ce transfert et de l'importance de la cession, il sera difficile, d'une façon générale, de soutenir qu'il s'agit d'une acquisition dans le cadre des activités courantes. La nature du stock (p. ex. des meubles), s'inscrivant parfaitement dans l'objet de la nouvelle société (une entreprise de meubles), ne

(1) B. VAN BRUYSTEGEM, *De Vennootschappenwet 1986*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 31.

(2) J. LIEVENS, *De eenpersoons-BVBA.*, Antwerpen, Kluwer, 1988, p. 75, n° 102.

(3) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 85-86.

suffira pas en l'occurrence pour échapper au contrôle révisoral, compte tenu des deux autres critères mentionnés ci-dessus.

Un confrère pose à la Commission juridique la question de savoir si la reprise de contrats de leasing en cours dans le cadre du passage d'une activité commerciale en personne physique à une société nouvellement créée peut être considérée comme un cas d'application de l'exception d'acquisition dans le cadre des opérations courantes d'une société dans le contexte d'un quasi-apport, telle que prévue par le Code des sociétés.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil tient tout d'abord à rappeler ce qui suit :

1. la procédure de quasi-apport s'applique aux « acquisitions » et pas seulement aux « achats » ; la notion d'acquisition est beaucoup plus large que celle d'achat ;
2. un transfert de contrats de leasing ne peut pas être considéré comme une acquisition relevant des opérations courantes de la société ;
3. en Belgique, comme dans la plupart des Etats membres de l'UE, le leasing est appréhendé du point de vue du « propriétaire économique » ;
4. pourquoi établirait-on une distinction entre, d'une part, une acquisition d'actifs en pleine propriété grevée d'emprunts et, d'autre part, une acquisition d'actifs financée par un contrat de leasing.

Dans le cas présent, la dernière observation est déterminante aux yeux du Conseil. La *ratio legis* des dispositions légales en matière de quasi-apport qui découlent de la Deuxième Directive européenne de droit des sociétés est d'éviter que le capital ne soit entamé. En outre, la violation de ces dispositions est sanctionnée pénalement (art. 345, 2° et 4° (SPRL), art. 433, 1° et 2° (SCRL) et art. 647, 2° et 4° (SA) C. Soc.).

Le Conseil déduit de ce qui précède qu'une interprétation limitative de la notion d'« acquisition dans le cadre des opérations courantes de la société » dans le contexte d'un quasi-apport est nécessaire et que la procédure de quasi-apport prescrite par le Code des sociétés s'applique dès lors à la reprise de contrats de leasing en cours dans le cadre du passage d'une activité commerciale en nom propre à une société nouvellement créée <sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 117-118.

## 26. CURATEUR ET QUASI-APPORT

La question a été posée de savoir dans quelle mesure il y a lieu de se conformer à la procédure prévue aux articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés lorsque le curateur d'une entreprise en faillite cède les éléments de patrimoine de la société à une société nouvellement constituée, qui a les mêmes actionnaires que ceux de la société faillie.

Selon la Commission juridique <sup>(1)</sup>, il ne faut pas perdre de vue l'intention du législateur, à propos de ces articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés, à savoir, éviter qu'une personne ayant signé l'acte constitutif, ou un actionnaire n'abuse de sa position privilégiée pour faire acheter par la société un bien dont il est propriétaire à un prix trop élevé et de contourner par ce biais les contrôles prévus à l'article 444 du Code des sociétés sur les apports en nature (*Doc. parl.*, Ch. repr., 1979-1980, n° 388/1, p. 14).

Ce « conflit d'intérêts » ne peut trouver son origine que dans le chef d'un comparant à l'acte de constitution, un administrateur ou un actionnaire. Puisque le curateur n'agit nullement en une de ces qualités, il ne saurait être question d'un conflit d'intérêts et il n'y a donc pas lieu de suivre la procédure prévue pour le quasi-apport.

Un argument contraire peut cependant être invoqué selon lequel le but des rapports requis par les articles 445, 446 et 447 du Code des sociétés est de mettre à la disposition des tiers une information correcte sur les éléments de patrimoine de l'entreprise qui s'installe. Etant donné que ce raisonnement ne paraît pas avoir été décisif lors de l'élaboration de la loi, cette thèse semble avoir une importance secondaire.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1994, p. 196.

## **27. QUASI-APPORT DE BIENS IMMEUBLES FAISANT L'OBJET D'UNE SAISIE**

Un confrère a été confronté à un quasi-apport d'un bien immeuble qui avait fait l'objet non seulement d'une saisie conservatoire, mais aussi d'une saisie-exécution.

Après analyse du cas, la Commission juridique <sup>(1)</sup> est arrivée à la conclusion qu'une telle vente est valable et donc possible. Le législateur n'a pas retenu la sanction de la nullité <sup>(2)</sup>. Toutefois, l'opération ne sera pas opposable aux créanciers inscrits, ni à ceux qui ont fait transcrire un commandement ou un exploit de saisie conservatoire ou de saisie-exécution (art. 1444, 1575 et 1577 C. jud.). Il s'ensuit que les créanciers peuvent poursuivre leur procédure de saisie et requérir l'aliénation de l'immeuble. Le créancier saisissant qui emporte l'adjudication devient le propriétaire de l'immeuble, sans devoir tenir compte de la société qui a bénéficié de l'apport. Il va sans dire que pour un apport ou une cession de ce type, l'évaluation devra se faire avec une prudence extrême.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 143.

(2) D. CHABOT-LEONARD, *Saisies conservatoires et saisies-exécutions*, Bruxelles, Bruylant, 1979, p. 307.

## 28. CONFLIT D'INTERETS EN CAS DE QUASI-APPORT

Dans un article de l'*Accountancy fiscaliteit* <sup>(1)</sup>, les avocats Tim BAART et Lars RAEDSCHELDERS mentionnent (traduction libre) :

*« Exclusion de la procédure de conflit d'intérêts en cas de quasi-apport (...) Dans le Rapport annuel de l'IRE de 1992 il est souligné que l'article 29quater des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoit que l'intervention de l'assemblée générale ne concerne qu'une autorisation préalable.*

*D'après l'IRE, on peut dès lors se demander si, après autorisation de l'assemblée générale, il n'appartient pas à l'organe d'administration de l'entreprise de délibérer sur la décision elle-même. La Commission juridique de l'IRE est d'avis que la procédure de conflit d'intérêts ne peut pas être exclue sans que la loi prévoit explicitement cette exception. Elle s'écarte dès lors du point de vue énoncé dans la doctrine et selon lequel la procédure de conflit d'intérêts ne s'applique qu'aux décisions qui relèvent de la compétence du conseil d'administration ou du collège des chefs d'entreprises.*

*Etant donné que le conseil d'administration ou le collège des chefs d'entreprises sont légalement tenus de soumettre la décision de quasi-apport à l'assemblée générale, la loi enlève en fait à l'organe d'administration la compétence de décision en cette matière. Si l'assemblée générale rejette la proposition de quasi-apport, le conseil d'administration ou le collège des chefs d'entreprises ne sont, en effet, pas compétents pour autoriser tout de même un quasi-apport. La procédure de conflit d'intérêts ne sera dès lors pas d'application.*

*Le fait que l'IRE était, dans le passé, d'un autre avis, peut cependant aboutir au fait que les commissaires des sociétés insistent néanmoins dans la pratique sur l'application de la procédure de conflit d'intérêts. Le non-respect de cette application par la société peut éventuellement engendrer une observation dans le rapport du commissaire, voire une déclaration d'abstention.*

*A la lumière des différentes publications dans la doctrine parues après le Rapport annuel 1992 de l'IRE, il est peut-être recommandé que l'IRE revoie son point de vue sur la coïncidence entre la procédure de conflit d'intérêts et la procédure de quasi-apport ? ».*

Le Conseil de l'Institut constate, sur proposition de la Commission juridique, que, conformément à l'article 447, alinéa 3 du Code des sociétés, l'opération de quasi-apport requiert l'autorisation préalable de l'assemblée générale.

Le Conseil de l'Institut est d'avis que l'article 523 du Code des sociétés n'est pas d'application dans le cadre d'un quasi-apport. Le but de la procédure de conflit d'intérêts consiste, en effet, à informer l'assemblée générale. Dans le cas d'un

(1) T. BAART et L. RAEDSCHELDERS, *Accountancy fiscaliteit*, n° 35, 18 octobre 2007, p. 4-5.

quasi-apport, ceci est superflu étant donné que l'assemblée générale même autorise préalablement le quasi-apport.

Par conséquent, le Conseil de l'Institut revoit son ancien point de vue concernant la coïncidence entre la procédure de quasi-apport et la procédure de conflit d'intérêts. Ce changement de point de vue est conforme à la tendance actuelle de donner priorité à une approche pragmatique, ainsi qu'à une interprétation téléologique du droit des sociétés<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 103-105.

## **29. ADMINISTRATION FISCALE**

Concernant la question de savoir si un réviseur d'entreprises doit transmettre son rapport sur un apport en nature ou un quasi-apport, à la demande de l'administration fiscale, voir Partie 6, Chapitre 4, point 3.1.4 A et B.

## **30. NOUVELLES EXCEPTIONS A L'INTERVENTION D'UN REVISEUR D'ENTREPRISES EN CAS D'UN APPORT EN NATURE ET D'UN QUASI-APPORT**

### **1. Introduction**

L'arrêté royal du 8 octobre 2008 modifiant le Code des sociétés conformément à la Directive 2006/68/CE du Parlement européen et du Conseil du 6 septembre 2006 modifiant la Directive 77/91/CEE du Conseil en ce qui concerne la constitution d'une société anonyme ainsi que le maintien et les modifications de son capital (mieux connue sous le nom de Deuxième directive) a été publié au *Moniteur belge* le 30 octobre 2008.

La base de cet arrêté royal est l'article 79 de la loi du 8 juin 2008 portant des dispositions diverses (I) qui prévoit une habilitation donnée au Roi. L'arrêté royal est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2009 mais doit cependant être ratifié par une loi avant le 31 juillet 2009<sup>(1)</sup>.

### **2. Intervention d'un réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature (ou de quasi-apport)**

#### **A. Exceptions**

L'article 10*bis* de la Deuxième directive modifiée permet aux Etats membres de procéder à l'apport en nature sans un rapport d'expert dans les cas où il existe déjà un point de référence clair pour l'évaluation d'un tel apport, ce que le législateur belge a transposé.

*1) lorsque l'apport en nature intervient sous la forme de valeurs mobilières ou d'instruments du marché monétaire évalués au cours moyen pondéré auquel ils ont été négociés sur un ou plusieurs marchés réglementés durant les trois mois précédant la date effective de la réalisation de l'apport en nature.*

Pour la définition des notions de valeur mobilière et d'instrument du marché monétaire, il est renvoyé à l'article 2, 31<sup>o</sup> et 32<sup>o</sup>, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers. Un délai de trois mois est proposé, conformément à la Directive qui fait état d'une période de durée suffisante et à la proposition initiale de la Commission européenne qui prévoyait un délai de trois mois.

---

(1) Voir également C. BALESTRA et Y. STEMPNIERSWKY, "A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009 nouvelles exceptions à l'intervention d'un réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature", TAA, février 2009, n<sup>o</sup> 17, p. 2-7.

- 2) *lorsqu'un apport en nature est constitué d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1° mais qui ont déjà fait l'objet d'une évaluation, moyennant des conditions supplémentaires :*
- l'évaluation doit avoir été effectuée par un réviseur d'entreprises ;
  - la détermination de la juste valeur ne peut dater de plus de six mois ; et
  - doit avoir été réalisée conformément aux principes et aux normes d'évaluation généralement reconnus pour l'évaluation de la catégorie des éléments d'actif constituant l'apport, telles que, selon le rapport au Roi précédant l'arrêté royal, par exemple, les « *international valuation standards* » et « *international private equity and venture capital guidelines* ».
- 3) *lorsqu'un apport en nature est constitué d'éléments d'actif autres que les valeurs mobilières et instruments du marché monétaire visés au 1°, mais dont la juste valeur est tirée, pour chaque élément d'actif, des comptes annuels de l'exercice financier précédent, à condition que les comptes annuels aient été contrôlés par le commissaire (pour les sociétés belges) ou par la personne chargée du contrôle des comptes annuels (pour les sociétés étrangères) et à condition que le rapport de cette personne comprenne une attestation sans réserve.*

Le contrôle dont il est question est le contrôle légal tel que défini dans la Directive audit 2006/43/CE. Cette exception ne peut, par conséquent, pas être utilisée par les sociétés n'ayant pas nommé de commissaire ou (pour les sociétés étrangères) de personne chargée du contrôle des comptes annuels.

De quels comptes annuels s'agit-il et en particulier selon quel cadre référentiel ? Une juste valeur peut-elle résulter de comptes annuels belges et en particulier des comptes annuels précédents ?

Cela semble peu probable dans le contexte belge étant donné que les évaluations à juste valeur ne sont pas un critère usuel selon le droit comptable belge.

## **B. Rapport révisoral requis en cas de réévaluation**

Un rapport sur un apport en nature d'un réviseur d'entreprises est toutefois requis en cas de réévaluation effectuée à l'initiative et sous la responsabilité des fondateurs ou de l'organe de gestion :

- 1° *si le prix a été affecté par des circonstances exceptionnelles pouvant modifier sensiblement la valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport, notamment dans les cas où le marché de ces valeurs mobilières ou de ces instruments du marché monétaire n'est plus liquide ;*

2° *si des circonstances nouvelles peuvent modifier sensiblement la juste valeur de l'élément d'actif à la date effective de son apport.*

La question de la signification exacte de la notion de « réévaluation » se pose. Les réévaluations aussi bien vers le haut que vers le bas semblent également être visées.

### **C. Déclaration de l'organe de gestion lorsqu'un rapport sur un apport en nature n'est pas requis**

Une déclaration de l'organe de gestion doit être publiée au greffe du tribunal de commerce en cas d'apport en nature sans rapport d'expert (art. 10<sup>ter</sup> de la Deuxième directive), dans le délai d'un mois suivant la date effective de l'apport de l'élément d'actif. Cette déclaration contient les éléments suivants :

- 1° une description de l'apport en nature concerné ;
- 2° le nom de l'apporteur ;
- 3° la valeur de cet apport, l'origine de cette évaluation et, le cas échéant, le mode d'évaluation ;
- 4° la valeur nominale des parts ou, à défaut de valeur nominale, le nombre des parts émises en contrepartie de chaque apport en nature ;
- 5° une attestation précisant si les valeurs obtenues correspondent au moins au nombre et à la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, au pair comptable des parts à émettre en contrepartie de cet apport ;
- 6° une attestation selon laquelle aucune circonstance nouvelle susceptible d'influencer l'évaluation initiale n'est survenue.

Sur le plan de la terminologie une confusion est possible étant donné que la déclaration de l'organe de gestion contient également une attestation. Pour la clarté il aurait été plus opportun de mentionner que cette attestation a été établie par l'organe de gestion.

L'article 602, § 2 *in fine* du Code des sociétés (et les dispositions similaires pour les autres formes de société visées) prévoit en cas d'une augmentation de capital dans une société anonyme : « *Faute d'une réévaluation telle que visée au paragraphe 2, alinéa 2, 2°, un ou plusieurs associés détenant un pourcentage total d'au moins 5 % du capital souscrit de la société au jour de la décision de quasi-apport peuvent demandeur une évaluation par un réviseur d'entreprises conformément au paragraphe 1<sup>er</sup>.* ».

Article 602, § 1<sup>er</sup> comprend le régime ordinaire de l'apport en nature, ce qui semble supposer que le réviseur d'entreprises aurait une nouvelle mission, voire pourrait procéder à une auto-révision.

### 3. Point de vue du Conseil de l'Institut

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, prend connaissance du texte précité et se pose, en outre, la question de savoir si la proposition relative à la deuxième exception « *qui ont déjà été évalués par un réviseur d'entreprises* » (en néerlandais : « *welke reeds door een bedrijfsrevisor zijn gewaardeerd* ») dans les nouveaux articles du Code des sociétés signifie que le commissaire d'une société est autorisé à effectuer une évaluation. Dans ce cadre, deux cas peuvent être distingués : d'une part, le cas où un commissaire a été nommé et que l'organe de gestion lui demande d'effectuer une évaluation et, d'autre part, l'évaluation par un réviseur d'entreprises lors de la constitution d'une société, lorsque ce réviseur d'entreprises est ensuite nommé en tant que commissaire de cette société (ou éventuellement le cas d'une société déjà constituée n'ayant pas nommé de commissaire, qui charge un réviseur d'entreprises de l'évaluation et souhaite ensuite le nommer en tant que commissaire).

La question se pose notamment de savoir si les cas précités sont autorisés à la lumière de l'article 183ter, 4° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (disposition ayant uniquement valeur réglementaire et qui n'est pas de loi) qui interdit qu'un commissaire « *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* ». Et quid des éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée qui ne constituent pas un élément important des comptes annuels ?

Sur proposition de la Commission juridique le Conseil de l'Institut éprouve de grandes difficultés en ce qui concerne une telle interprétation du Code des sociétés puisqu'elle est contraire à l'esprit des engagements souscrits dans le passé avec la *Securities and Exchange Commission* (SEC).

L'on ne peut dès lors imaginer que c'était l'intention du législateur belge de modifier le régime des dispositions prohibitives, en particulier l'article 183ter, 4° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, qui interdit qu'un commissaire réalise des évaluations d'éléments repris dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés de la société contrôlée, si ceux-ci constituent un élément important des comptes annuels. Si le gouvernement avait voulu revenir sur un aspect aussi important de l'indépendance, il l'aurait commenté dans le rapport au Roi. Et même dans le cas où les éléments à évaluer ne seraient pas importants, le commissaire ne peut accepter une mission d'évaluation aussi délicate que celle visant l'augmentation du capital ou un quasi-apport, étant donné que cela compromettrait l'équilibre fondamental entre l'organe de gestion qui décide et le commissaire qui contrôle, tel que souhaité par le législateur.

Selon le Conseil de l'Institut il existe une exception à cette interdiction générale, à savoir le cas où un réviseur d'entreprises réalise une évaluation avec une finalité autre qu'un apport en nature ou un quasi-apport (les termes « *déjà évalués* » et « *reeds gewaardeerd* » indiquent que l'évaluation a été réalisée

antérieurement au contexte de ce type de transaction), que cette évaluation a été entérinée par l'organe de gestion dans le cadre d'un apport en nature ou d'un quasi-apport et que ce réviseur d'entreprises est sollicité ultérieurement en tant que commissaire de la société. Il faudra alors que le réviseur d'entreprises devenu commissaire respecte les normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire (mesures de sauvegarde)<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 69-74.

## Chapitre 2

# Fusions, scissions et apports d'universalités ou de branches d'activités

### Table des matières

1. Apport de branches d'activités	783
2. Continuité comptable et neutralité fiscale	785
3. Rapports à établir dans le cas où l'opération de fusion vise deux sociétés ayant le même commissaire	786
4. Transformation de forme juridique à l'occasion d'une fusion	787
5. Scission : engagement de solidarité	788
6. Interprétation des mots « les derniers comptes annuels » dans l'article 697, § 2, 5° du Code des sociétés (procédure lors d'une fusion par absorption)	789
7. Rétroactivité comptable en cas de fusion par absorption	791
8. Pas de qualification d'une opération en tant que scission partielle	793
9. Notion de rapport d'échange « pertinent et raisonnable » (en néerlandais : « redelijk ») en cas de fusion, telle que mentionnée à l'article 695 du Code des sociétés	794
10. Fusion transfrontalière	795



## 1. APPORT DE BRANCHES D'ACTIVITES

Conformément aux articles 679 et 680 du Code des sociétés : « *L'apport d'une branche d'activités est l'opération par laquelle une société transfère, sans dissolution, à une autre société une branche de ses activités ainsi que les passifs et les actifs qui s'y rattachent, moyennant une rémunération consistant exclusivement en actions ou parts de la société bénéficiaire de l'apport.* ». L'article 770 du Code des sociétés soumet au même régime la cession à titre gratuit ou onéreux d'une branche d'activités répondant à cette définition.

Il importe tout d'abord de souligner que l'apport de branche d'activités peut être soumis soit au régime traditionnel de l'apport en nature, soit à un régime similaire à celui qui s'applique aux opérations de fusion de sociétés. Dans le premier cas, les évaluations seront faites en valeur de marché et des plus-values seront le cas échéant constatées par rapport aux valeurs figurant dans la comptabilité de l'apporteur ; dans le second cas, le principe de continuité des évaluations comptables <sup>(1)</sup> prévaudra.

La question fut posée au Conseil de l'Institut <sup>(2)</sup> de savoir quel est le rôle du réviseur d'entreprises à l'occasion des procédures d'apports de branches. Faut-il appliquer les règles usuelles de l'apport en nature ou un régime spécifique doit-il trouver application en l'espèce ?

Le Code des sociétés n'a pas organisé de façon spécifique, la procédure de contrôle d'un apport de branche d'activités, ni dans le chef de la société qui fait l'apport, ni dans le chef de la société bénéficiaire. En conséquence, dans les deux cas, le droit commun doit s'appliquer pleinement. Dès lors, le conseil d'administration de la société qui effectue l'apport est compétent pour prendre la décision d'apporter la branche d'activités et aucune intervention d'un réviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable n'est prévue pour donner une opinion sur la description de la branche d'activités et l'évaluation du rapport d'échange du point de vue de la société qui fait l'apport.

Dans la société bénéficiaire de l'apport, la décision appartient à l'assemblée générale qui sera informée conformément au droit commun dans les SA, SCA, SPRL et SCRL. Un réviseur d'entreprises devra faire rapport sur l'opération.

Cette opération d'apport de branche n'est visée ni par les Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports ni par les Normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales. On s'interroge à juste titre sur le régime qui doit lui être appliqué.

Le Conseil considère qu'il s'agit en principe d'une opération d'apport et qu'à ce titre il y a lieu de privilégier l'application des Normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports. Toutefois, vu l'application du principe de

(1) Rappelons que cette continuité comptable ne porte en rien préjudice aux modalités de calcul du rapport d'échange.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 139-140.

continuité aux évaluations comptables, plusieurs paragraphes de ces normes ne peuvent s'appliquer (*cf.* par. 2.4., 3.3. et 3.4.). En lieu et place, on se référera par analogie aux paragraphes équivalents dans les Normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales (*cf.* par. 2.4. et 2.5.).

## 2. CONTINUITÉ COMPTABLE ET NEUTRALITÉ FISCALE

Les apports d'universalités de biens ou de branches d'activités, effectués par une société, sont définis aux articles 678 et 679 du Code des sociétés.

L'intégration des anciens articles 36*bis* à *quinquies* dans l'arrêté d'exécution du Code des sociétés a abouti à une modification du champ d'application du droit comptable.

Depuis l'introduction du Code des sociétés par la loi du 7 mai 1999, il n'est plus requis que l'apport d'universalités de biens ou de branches d'activités soit fait sous le bénéfice des dispositions fiscales. Dès lors la continuité comptable n'est plus subordonnée au respect d'une règle fiscale et s'applique à toutes les opérations visées par le Code des sociétés <sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 135.

### **3. RAPPORTS A ETABLIR DANS LE CAS OU L'OPERATION DE FUSION VISE DEUX SOCIETES AYANT LE MEME COMMISSAIRE**

La question a été posée à la Commission juridique de savoir si, dans le cas d'une opération de fusion entre deux sociétés qui ont le même commissaire, ce dernier doit établir deux rapports distincts.

L'article 695, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés prévoit que : « *Dans chaque société, un rapport écrit sur le projet de fusion est établi soit par le commissaire, soit, lorsqu'il n'y a pas de commissaire, par un réviseur d'entreprises ou par un expert-comptable externe désigné par les administrateurs ou les gérants.* ».

En vertu de cet alinéa, il doit être rédigé autant de rapports de révision qu'il y a de sociétés parties à la fusion.

Il arrive, comme c'est le cas en l'espèce, que le commissaire en fonction dans l'une des sociétés soit également le commissaire d'une (ou des) autres(s) société(s) partie(s) à l'opération.

Apparemment, certains notaires refusent de passer l'acte si le rapport de révision des deux sociétés est dressé par le même réviseur d'entreprises. Les notaires défendant cette thèse se basent sur la Troisième Directive européenne concernant les fusions des sociétés anonymes. Ils ne partagent pas la position adoptée dans le *Répertoire notarial* qui paraît claire. Il est précisé que le même réviseur d'entreprises, s'il est commissaire, peut (doit) dresser le rapport, mais ces rapports doivent être distincts (cf. P. HAINAUT-HAMENDE, *Rép. not.*, les SA, deuxième partie, 1995, p. 584-585).

Selon la Commission juridique<sup>(1)</sup>, il doit en effet être rédigé autant de rapports de révision qu'il y a de sociétés parties à la fusion.

Aucune disposition n'interdit au réviseur d'entreprises d'exercer sa mission dans chacune des sociétés. Il exerce en effet sa mission en toute indépendance. Il ne se pose dès lors aucun conflit d'intérêts.

Il devra cependant veiller à rédiger des rapports distincts.

La Commission juridique partage en cela la position adoptée dans le *Répertoire notarial* (cf. P. HAINAUT-HAMENDE, *Rép. not.*, les SA, deuxième partie, 1995, p. 584-585).

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2001, p. 240-241.

#### **4. TRANSFORMATION DE FORME JURIDIQUE A L'OCCASION D'UNE FUSION**

Le paragraphe 1.1.3. des Normes relatives au contrôle des opérations de fusion et de scission de sociétés commerciales stipule que : « *La fusion et la scission peuvent concerner des sociétés dont la forme juridique est différente sans qu'il soit procédé préalablement à une modification de la forme juridique de l'une d'entre elles afin de la rendre compatible. De l'avis du Conseil de l'Institut, l'établissement d'une situation intermédiaire et la mission de contrôle prévue à l'occasion du changement de forme juridique (art. 776 et 777 C. Soc.) ne s'appliquent pas.* ».

## 5. SCISSION : ENGAGEMENT DE SOLIDARITE

Un membre a interrogé le Conseil de l'Institut sur les conséquences de l'engagement de solidarité qui existe entre les sociétés issues d'une scission, sur la valorisation des apports qui leurs sont faits.

Le Conseil <sup>(1)</sup> accueille l'avis de la Commission juridique selon lequel le risque découlant de la solidarité est connu dès l'origine, puisqu'il découle de l'identification de l'opération projetée. De plus, cet engagement figurant dans la loi ne peut être ignoré des parties et des tiers. Il n'en demeure pas moins vrai que c'est la scission qui crée le risque et que la valorisation des actifs et des passifs cédés tiendra nécessairement compte de l'existence d'un tel risque.

En conséquence, dans le jugement qu'il doit porter sur l'évaluation des apports aux sociétés bénéficiaires de la scission, le réviseur d'entreprises devra nécessairement se préoccuper de la continuité d'exploitation dans les deux branches issues de l'opération. S'il existe un risque sérieux d'appel à garantie concernant l'une ou l'autre des personnalités juridiques issues de la scission, il ne fait aucun doute que le réviseur d'entreprises devra l'indiquer dans son rapport. Dans l'appréciation de ce risque, il y a lieu de tenir compte cependant du caractère significatif ou non du risque de discontinuité au moment de l'opération.

Par mesure de prudence, le Conseil recommande néanmoins de faire clairement état dans le rapport du réviseur d'entreprises relatif aux apports en nature faits à une société bénéficiaire d'une scission, de l'engagement de solidarité sauf dans la mesure où le risque d'appel à garantie apparaîtrait théorique en fonction des circonstances spécifiques. Il y aura lieu de vérifier non seulement les dettes existantes à la date de prise d'effet juridique de la décision de scission, mais également les dettes significatives qui seraient nées jusqu'à la date à laquelle le réviseur d'entreprises signe son rapport et même d'ajouter une réserve pour incertitude en ce qui concerne les dettes postérieures à la date du rapport du réviseur d'entreprises jusqu'au jour de la publication aux Annexes du *Moniteur belge* des actes constatant la décision de participation à l'opération de fusion.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p. 141.

## **6. INTERPRETATION DES MOTS « LES DERNIERS COMPTES ANNUELS » DANS L'ARTICLE 697, § 2, 5° DU CODE DES SOCIÉTÉS (PROCEDURE LORS D'UNE FUSION PAR ABSORPTION)**

Un confrère demande à la Commission juridique si les mots « les derniers comptes annuels » repris dans l'article 697, § 2, 5° du Code des sociétés doivent être lus comme « les derniers comptes annuels approuvés ».

L'article 697, § 2, 5° stipule :

*« Tout associé a en outre le droit, un mois au moins avant la date de la réunion de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur le projet de fusion, de prendre connaissance au siège social des documents suivants :*

(...)

*5° lorsque le projet de fusion est postérieur de six mois au moins à la fin de l'exercice auxquels se rapportent les derniers comptes annuels, d'un état comptable arrêté dans les trois mois précédant la date du projet de fusion et rédigé conformément aux alinéas 2 à 4. ».*

La Commission juridique prend l'exemple suivant. Au 31 décembre 200X, les comptes annuels sont clôturés. Le 25 mai 200Y, le projet de fusion est déposé et le 15 juin 200Y se tient l'assemblée générale ordinaire (avec à l'ordre du jour l'approbation des comptes annuels). Dans ce cas, selon une interprétation de la loi, un état intermédiaire devrait, selon certains, être rédigé tandis que ceci n'aurait pas été nécessaire si l'assemblée générale ordinaire avait eu lieu le 24 mai 200Y.

La Commission juridique est d'avis <sup>(1)</sup> que ceci n'est pas logique. Elle estime qu'il est souhaitable et suffisant que les comptes annuels arrêtés par l'organe d'administration soient à disposition même s'ils ne sont pas encore approuvés. Les arguments sont les suivants.

Premièrement, la Commission juridique constate que, conformément à l'article 1993 du Code civil « *tout mandataire est tenu de rendre compte de sa gestion (...)* ». Les comptes annuels existent donc immédiatement pour autant qu'ils aient été établis par l'organe d'administration (« le mandataire ») (même si ceux-ci n'ont pas encore été approuvés par l'assemblée générale, « le mandant » !).

Deuxièmement, il convient de relever un argument pénal. L'article 127, alinéa 2 du Code des sociétés stipule que : « *Pour l'application de l'alinéa 1<sup>er</sup>, les comptes annuels existent dès qu'ils sont soumis à l'inspection des associés.* ».

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 203-204.

Troisièmement, un état intermédiaire donne moins d'informations et est difficile à rédiger vu qu'aucun inventaire n'est exigé (art. 697, § 2, alinéas 3 et 4 du Code des sociétés).

En conclusion, la Commission juridique est d'avis que les mots « les derniers comptes annuels » repris dans l'article 697, § 2, 5° du Code des sociétés doivent être lus comme *les derniers comptes annuels même s'ils ne sont pas encore approuvés*.

## 7. RETROACTIVITE COMPTABLE EN CAS DE FUSION PAR ABSORPTION

Deux sociétés souhaitent opérer une fusion par absorption. En août 2005, ils ont établi un projet de fusion dans lequel il est mentionné que les opérations de la société absorbée seront, du point de vue comptable, effectuées pour le compte de la société absorbante à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Les exercices des deux sociétés concernées par la fusion correspondent à l'année civile. Le réviseur d'entreprises a établi un rapport sur le projet de fusion.

A la suite des difficultés causées par une saisie conservatoire d'un bien immobilier appartenant à la société absorbée, l'acte de fusion par absorption ne pouvait pas être passé endéans l'exercice de rétroactivité comptable des activités des sociétés concernées par la fusion par absorption.

Le notaire (soutenu à ce propos par une certaine doctrine) (cf. e.a. Ph. ERNST et J. VERSTRAELEN, *Réorganisations juridiques de sociétés*, Bruxelles, Kluwer, 2002, p. 195 ; T. TILQUIN, *Traité des fusions et scissions*, Bruxelles, Kluwer, 1993, p. 266) estime ne plus pouvoir dresser l'acte de fusion en janvier 2006 étant donné que plus d'un an s'est écoulé entre la date des actes de fusion et la date de la rétroactivité comptable fixée dans le projet de fusion.

Mais, par ailleurs, le Code des sociétés ne prévoit pas de limite formelle à la rétroactivité comptable.

La proportion des actions de la société absorbée et de la société absorbante sont identiques de sorte que le rapport d'échange pour les actionnaires est un élément non relevant.

Etant donné qu'aucune disposition légale n'est transgressée *in casu* et que la *ratio legis* de la procédure de fusion réside d'une part, dans la protection des actionnaires et d'autre part, dans l'information de chaque tiers intéressé, dont les intérêts ne sont *in casu* pas lésés, les administrateurs des sociétés concernées par la fusion estiment qu'ils ne doivent pas établir un nouveau projet de fusion.

Le réviseur d'entreprises demande si l'Institut estime que les conseils d'administration des sociétés qui fusionnent doivent établir un nouveau projet de fusion, le déposer et le soumettre à nouveau à un réviseur d'entreprises afin d'établir un rapport ou si l'on peut procéder de façon plus simple.

Sur proposition de la Commission juridique, le Conseil de l'Institut est d'avis que l'organe de gestion de chacune des sociétés appelées à fusionner devra établir en 2006 un nouveau projet de fusion. En effet, étant donné que la date de clôture statutaire de l'exercice 2005 est déjà révolue, la Commission juridique estime qu'il ne peut pas être décidé de procéder à une fusion rétroactive avec effet à une date qui remonte plus loin qu'au premier jour de l'exercice 2006 en cours. On aurait, le cas échéant, pu éviter cette situation en prolongeant l'exercice 2005 de chacune des sociétés par acte notarié. Chacune des sociétés devra, à présent, dans un premier temps établir les comptes annuels à la fin de

2005 et ensuite respecter la procédure prévue aux articles 693 à 697 du Code des sociétés.

En outre, le Conseil souligne que l'article 697, § 2, 3° du Code des sociétés prévoit que tout associé a le droit, un mois au moins avant la date de la réunion de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur le projet de fusion, de prendre connaissance des comptes annuels des trois derniers exercices, de chacune des sociétés qui fusionnent. En janvier 2006, les comptes annuels 2005 font partie des trois exercices visés par l'article précité.

Enfin, le Conseil constate que l'administration fiscale limite (*cf.* la Circulaire n° Ci.RH.421/461.318 du 19 janvier 1995, n<sup>os</sup> 56 et 57) le délai maximum de rétroactivité à sept mois. Le n° 57 stipule : « *le délai susvisé de sept mois vise notamment à permettre aux sociétés – qui tiennent leur comptabilité par année civile et qui décident, en début d'année, de fusionner ou de se scinder – de prendre en compte une rétroactivité comptable qui remonte au premier jour de l'exercice comptable au cours duquel l'opération a lieu (c.-à-d. jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier).* ». Ceci implique qu'endéans cette période de sept mois, l'administration fiscale accepte sans discussion la neutralité fiscale, ainsi que les conséquences fiscales d'une fusion ou d'une scission. Dans la pratique, il arrive que l'administration fiscale accepte de plus longues périodes de rétroactivité pour autant que le Trésor public n'en subisse pas de conséquences défavorables (p. ex., compensation de pertes par des bénéfices) ; ceci signifie que, le cas échéant, l'administration fiscale n'exigera, en général, pas de clôture intermédiaire ni de déclaration fiscale à la date de la fusion ou de la scission. Le texte de la Circulaire précitée semble toutefois exclure une rétroactivité qui remonte plus loin dans le temps que le premier jour de l'exercice en cours, soit 2006 dans le cas qui a été soumis<sup>(1)</sup>.

---

(1) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 2006, p. 124-126.

## 8. PAS DE QUALIFICATION D'UNE OPERATION EN TANT QUE SCISSION PARTIELLE

Un confrère soumet à la Commission juridique l'exposé suivant :

- société-mère A : activité 1 ;
- filiale B (100 %) : activités 1 et 2 ;
- filiale B est partiellement scindée par un apport à la société mère A de l'activité 1 ;
- du fait que B est une filiale à 100 %, il s'ensuit qu'il n'y a aucune augmentation de capital dans la société mère A ;
- sur base du point précédent, on est d'avis qu'un rapport ayant trait à l'apport en nature n'est pas nécessaire pour la société mère A.

Le confrère demande à la Commission juridique si, dans le cas présent, il est question d'une fusion partielle ayant pour conséquence qu'un rapport concernant l'apport en nature doit être établi aussi bien au sein de la société partiellement scindée qu'au sein de la société bénéficiaire.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, est d'avis que le cas présent ne constitue pas une scission partielle. *In casu*, il s'agit d'un apport d'une activité de la filiale B à la société mère A, sans augmentation de capital et sans émission d'actions. En cas de scission partielle, il y a en effet toujours une émission d'actions.

Selon le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, la situation décrite pourrait être considérée comme une fusion partielle. Toutefois, selon les travaux parlementaires de la loi du 16 juillet 2001 portant modification de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité, de la loi du 12 avril 1965 relative au transport de produits gazeux et autres par canalisations et du Code des impôts sur les revenus 1992, la définition concrète du concept « fusion partielle » n'est pas connue en Belgique, et par conséquent un régime d'exemptions en la matière ne peut être élaboré (*Doc. parl.*, Ch. rep., 2000-2001, n° 1052/003, p. 8). Par conséquent, une fusion partielle serait risquée aussi bien par rapport au droit fiscal (taxation à titre d'avantage anormalement favorable (art. 344 C.I.R. 92)) qu'au droit des sociétés (responsabilité des administrateurs).

Le Conseil de l'Institut conclut qu'en l'occurrence, il n'est juridiquement pas possible de faire usage du modèle de scission partielle<sup>(1)</sup>.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 99-100 ; Concernant la scission partielle, R. VAN BOVEN et E. VANDERSTAPPEN, « La scission partielle : analyse de quelques points incertains du droit des entreprises » in *Les missions légales les plus courantes du Code des sociétés, Pouvoirs individuels d'investigation et de contrôle des associés – Dissolution et liquidation – Transformation – Fusion/scission*, Brugge, la Charte, 2007, p. 536-551.

## **9. NOTION DE RAPPORT D'ÉCHANGE « PERTINENT ET RAISONNABLE » (EN NÉERLANDAIS : « REDELIJK ») EN CAS DE FUSION, TELLE QUE MENTIONNÉE À L'ARTICLE 695 DU CODE DES SOCIÉTÉS**

L'article 695 du Code des sociétés prévoit que le commissaire, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe doit, dans le cadre de son rapport sur le projet de fusion, notamment déclarer si le rapport d'échange est ou non *pertinent et raisonnable* (en néerlandais : « *redelijk* »).

La Commission Missions particulières souhaite connaître la signification du terme *pertinent et raisonnable*.

Le Conseil de l'Institut, sur proposition de la Commission juridique, fait remarquer que l'article 695 du Code des sociétés est une transposition de l'article 10.2. de la Troisième Directive en matière de sociétés 78/855/CEE du 9 octobre 1978. Seule la Cour de justice des Communautés européennes est habilitée à interpréter cette Directive. En cas de divergence, la Cour se prononcera, en principe, en faveur de l'interprétation qui connaît le plus grand nombre d'applications parmi les langues officielles des Etats membres de l'Union européenne.

La version française de l'article 10.2 précité utilise le terme « pertinent et raisonnable », la version néerlandaise « *redelijk* », la version anglaise « fair and reasonable », la version allemande « *angemessen* » et la version espagnole « *pertinente y razonable* ». Sur la base de cette analyse, la majorité des langues semble utiliser le terme « pertinent et raisonnable ». Le Conseil de l'Institut estime dès lors que le terme « raisonnable » doit être interprété comme « pertinent et raisonnable »<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 82.

## 10. FUSION TRANSFRONTALIERE

L'article 77 de la loi du 8 juin 2008 portant diverses dispositions (I) transpose les dispositions de la Directive européenne 2005/56/CE du 26 octobre 2005 sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux en droit belge. L'article précité insère un nouveau « Titre Vbis Règles spécifiques concernant les fusions transfrontalières et opérations assimilées » (art. 772/1 à 772/14) au Livre XI du Code des sociétés.

Mme E. JANSSENS propose dans son article « Fusions transfrontalières : transposition de la 10<sup>ième</sup> directive », *Bilan*, 2008, n° 562, p. 2-4 :

*« Le gouvernement belge a choisi de permettre à toutes les sociétés belges dotées de la personnalité juridique qui peuvent également fusionner sur le plan national, de procéder aux fusions transfrontalières. Cela signifie, par exemple, qu'une société coopérative à responsabilité limitée (SCRL) peut aussi participer à une fusion transfrontalière.*

*Seules les sociétés en liquidation et les sociétés d'investissement publiques à capital variable (SICAV) sont exclues du champ d'application (art. 772/1, al. 2 C. Soc.). Ceci signifie notamment qu'une société en état de faillite peut fusionner avec une société étrangère aussi longtemps qu'elle n'a pas commencé le versement de son patrimoine aux associés.*

*Toutes les dispositions concernant les fusions nationales (figurant dans le Livre XI du Code des sociétés) seront en principe d'application à une fusion transfrontalière, sauf lorsque le nouveau titre Vbis prévoit des dispositions dérogatoires en la matière (art. 772/1, al. 1<sup>er</sup> C. Soc.).*

*Il en résulte, par exemple, que les définitions de « fusion par absorption », de « fusion par constitution » et « d'opérations assimilées à la fusion par absorption » (qui figurent aux articles 671, 672 et 676 C. Soc.) s'appliquent aussi à la fusion transfrontalière.*

### *Procédure et projet de fusion*

*La procédure commence par un projet de fusion commun des sociétés à fusionner. Ce projet de fusion peut être établi sous forme authentique (acte notarié) ou sous seing privé.*

*Le contenu minimal du projet est défini à l'article 772/6 du Code des sociétés et comporte, par exemple, une description détaillée des sociétés concernées, le rapport d'échange (et éventuellement, le montant de la soulte), les conséquences probables de la fusion sur l'emploi, les statuts de la nouvelle société, des informations sur l'évaluation de l'actif et du passif, etc. L'absence de mention de ces éléments minimaux entraîne une sanction pénale dans le chef des administrateurs des sociétés concernées (art. 773, 1<sup>o</sup> C. Soc.).*

*Comme lors d'une fusion nationale, le projet de fusion doit être déposé au dossier de la société et publié par extraits aux Annexes du Moniteur belge, au plus tard six semaines avant l'assemblée générale appelée à statuer sur la fusion (art. 772/7 C. Soc.).*

#### *Rapport de l'organe de gestion*

*Ensuite, l'organe de gestion de chacune des sociétés concernées établit un rapport écrit et circonstancié (art. 772/8 C. Soc.) dans lequel il expose la situation patrimoniale des sociétés appelées à fusionner et explique et justifie, d'un point de vue juridique et économique :*

- l'opportunité de la fusion ;*
- les conditions et les modalités de la fusion ;*
- les conséquences de la fusion pour les associés, les créanciers et les salariés ;*
- les méthodes qui ont été suivies pour déterminer le rapport d'échange, les valeurs auxquelles ces méthodes aboutissent, l'importance relative donnée à ces méthodes, les difficultés qui se sont présentées en la matière et le rapport d'échange final.*

*Les actionnaires et les représentants des salariés (ou à défaut de représentants, les salariés eux-mêmes) peuvent prendre connaissance du rapport de l'organe de gestion au plus tard un mois avant la date de l'assemblée générale qui se prononcera sur la fusion (art. 772/8, al. 2 C. Soc.). Lorsqu'il y a un conseil d'entreprise, celui-ci devra donner un avis sur la fusion. Cet avis sera joint au rapport de l'organe de gestion s'il est remis à temps (donc au moins 15 jours avant l'assemblée générale).*

#### *Rapport de contrôle*

*Outre le rapport de l'organe de gestion, un rapport écrit sur le projet de fusion sera aussi établi par le commissaire (ou en l'absence d'un commissaire, par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe désigné par les administrateurs ou gérants) (art. 772/9 C. Soc.). On peut éventuellement opter pour un ou plusieurs experts (réviseurs d'entreprises ou experts-comptables externes) indépendants désignés sur demande conjointe des sociétés qui fusionnent ou approuvés par le président du tribunal de commerce.*

*Le but est d'informer au maximum les actionnaires en prévoyant un contrôle approfondi par un tiers. Le rapport de contrôle déclarera si le rapport d'échange est, selon l'avis du commissaire (ou du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable externe) pertinent et raisonnable. Dans cette déclaration, il faudra au moins :*

- indiquer les méthodes suivies pour déterminer le rapport d'échange proposé ;*

- *indiquer si ces méthodes sont appropriées, mentionner les valeurs auxquelles chacune des méthodes conduisent et l'importance relative donnée à chacune de ces méthodes dans la détermination du rapport d'échange proposé ;*
- *les éventuelles difficultés particulières auxquelles l'évaluation a donné lieu.*

*Contrairement à une fusion nationale (art. 688 C. Soc.), la soule peut dépasser 10 % de la valeur nominale ou du pair comptable.*

*Les actionnaires des sociétés fusionnantes peuvent renoncer à leur droit au rapport de contrôle précité, à condition que cette décision soit prise à l'unanimité des actionnaires.*

#### *Notification aux actionnaires*

*Dans le cadre de l'information des actionnaires, la possibilité leur est également offerte de consulter certains documents – au plus tard un mois avant l'assemblée générale – et d'en demander une copie (gratuite) (art. 772/10 C. Soc.). Il s'agit du projet de fusion, des rapports, des comptes annuels couvrant les trois derniers exercices des sociétés qui fusionnent, etc.*

#### *Approbation de la fusion*

*Les conditions en matière de quorum de présence et de majorité pour l'approbation d'une fusion transfrontalière sont les mêmes que pour une fusion nationale (art. 772/11, § 1<sup>er</sup> à 4 inclus C. Soc.).*

*Ainsi, à l'assemblée générale d'une SA ou SPRL qui décide de procéder à une fusion, la moitié au moins du capital social doit être représentée et la décision de fusionner dans de telles sociétés doit en principe être prise à une majorité de trois quarts des voix.*

*Lorsque des sociétés à responsabilité illimitée participent à la fusion ou que la responsabilité des associés s'accroît suite à l'opération, des règles spécifiques s'appliquent. Dans les sociétés à absorber, par exemple, l'accord de tous les associés est indispensable lorsque la société absorbante a pris la forme juridique d'une société en nom collectif (SNC), d'une société en commandite simple (SCS) ou d'une société coopérative à responsabilité illimitée (SCRI).*

*Les statuts peuvent cependant toujours prévoir des dispositions plus sévères.*

*Après que la décision de fusion a été prise, les statuts de la société absorbante sont adaptés le cas échéant. Tant que cette modification des statuts n'a pas eu lieu, la décision de fusion reste sans effet (art. 772/11, § 6 C. Soc.).*

*Dans chaque société qui participe à la fusion, le procès-verbal de l'assemblée générale qui a décidé la fusion est établi par acte authentique. Cet acte contient aussi la conclusion du rapport de contrôle (art. 772/11, § 6 et 7 C. Soc.). »<sup>(1)</sup>.*

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 91-95.



## Chapitre 3

# Cession forcée d'actions (*squeeze out*)<sup>(1)</sup>

### Table des matières

1. Principe	801
2. Objet de la mission	802

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 88-90.



## 1. PRINCIPE

L'article 513 du Code des sociétés prévoit que toute personne physique ou morale qui, agissant seul ou de concert, détient 95 % des titres conférant le droit de vote d'une société anonyme, n'ayant pas fait ou ne faisant pas publiquement appel à l'épargne, peut faire offre de reprise portant sur la totalité des titres conférant le droit de vote de cette société. Le texte de la loi prévoit également que le Roi peut réglementer l'offre de reprise et notamment déterminer la procédure à suivre et les modalités de fixation du prix. Tel est l'objet de l'arrêté royal du 3 mai 1999 (*M.B.*, 2 juillet 1999).

L'arrêté royal s'applique exclusivement aux sociétés qui ne font pas appel publiquement à l'épargne puisqu'une autre procédure est prévue pour les sociétés publiques. L'opération doit faire l'objet d'un rapport écrit et circonstancié de l'offrant. Ce rapport contiendra tous les renseignements nécessaires pour que les propriétaires de titres de la société visée puissent porter un jugement fondé sur l'opération. L'article 4, § 2 détermine le contenu minimal de ce rapport.

L'article 5 de l'arrêté royal prévoit en outre que deux documents doivent être joints au rapport circonstancié de l'offrant :

- « 1. un rapport établi par un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable inscrit au tableau des experts-comptables externes de l'Institut des Experts-Comptables. Dans ce rapport, le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable se prononce sur la pertinence au regard des critères d'évaluation usuellement retenus, de la ou des méthodes d'évaluation utilisées par l'offrant pour évaluer la société et justifier le prix ; le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable indique, en outre, s'il estime que le prix sauvegarde ou non les intérêts des propriétaires de titres.
2. l'avis du conseil d'administration de la société visée indiquant qu'à son opinion le rapport établi par l'offrant ne présente pas de lacunes ou ne contient pas d'informations susceptibles d'induire en erreur les titulaires de titres de la société visée. Cet avis doit en outre contenir l'appréciation du conseil d'administration à propos du rapport du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable visé sous 1°. Il doit enfin indiquer s'il estime que le prix permet ou non de sauvegarder les intérêts des porteurs de titres. ».

## 2. OBJET DE LA MISSION

La structure de l'arrêté royal permet de conclure très clairement qu'il n'appartient pas au réviseur d'entreprises de déterminer lui-même la valeur du titre. Il doit se prononcer sur la pertinence de la ou des méthode(s) d'évaluation utilisée(s). On peut penser qu'il devra également s'exprimer sur la bonne application de la ou des méthodes retenues. Dès lors, le réviseur d'entreprises devra se prononcer sur les éléments suivants :

- la méthode utilisée conduit-elle à un critère d'évaluation usuellement retenu ?
- la méthode d'évaluation est-elle pertinente pour évaluer la société ?
- la méthode d'évaluation est-elle correctement appliquée ?
- le prix découlant des méthodes appliquées sauvegarde-t-il ou non les intérêts des propriétaires de titres ? En ce qui concerne la dernière exigence, la loi ne fait aucune distinction entre les propriétaires de titres qui doivent être cédés et les actionnaires qui font l'offre de reprise.

## Chapitre 4

# Contrôle des comptes d'une société momentanée



Le Code des sociétés (art. 47) définit la société momentanée comme « *une société sans personnalité juridique qui a pour objet de traiter, sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées* ».

Par avis du 31 janvier 2008, la Commission des Normes Comptables (CNC) a créé un cadre référentiel afin de déterminer le traitement comptable des opérations d'une société momentanée et la manière de les intégrer dans les comptes des participants.

Dans cet avis, il est précisé qu'une société momentanée peut fixer de manière autonome les règles d'évaluation et donc de celle de ses partenaires. Dans ce cas, il est souhaitable qu'elles soient décrites explicitement dans l'accord de collaboration<sup>(1)</sup>.

Une alternative qui mérite d'être soulignée est celle d'établir de comptes de la société momentanée à partir des règles d'évaluation neutres et de comptabiliser les réductions de valeur, les provisions et les méthodes de résultat au niveau des comptes des associés et pas au niveau des comptes de la société momentanée.

La question a été posée au Conseil de l'Institut de savoir comment le réviseur d'entreprises doit organiser son programme de contrôle lorsque la société dont il est commissaire participe à une société momentanée avec une ou plusieurs autres sociétés commerciales.

Il convient tout d'abord de rappeler que la société commerciale momentanée n'est pas dotée de la personnalité juridique et que l'associé participant est solidairement responsable de tous les engagements de la société momentanée. Cette disposition n'est en fait qu'une application du principe de droit commercial qui veut que lorsque deux commerçants agissent en commun, ils soient tous deux tenus solidairement. Cette observation est importante dans la mesure où, quelle que soit la participation de la société à la société momentanée, elle accepte un engagement solidaire pour l'ensemble de l'activité de la société, ce risque n'a pas uniquement des implications dans la présentation des comptes annuels, et en particulier dans les droits et les engagements hors bilan, mais peut également avoir un effet sur le programme de contrôle du réviseur d'entreprises.

Ensuite, il convient de rappeler les termes de l'article 3, alinéa 3 (inchangé) de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (*M.B.*, 4 septembre 1975) : « *Lorsque l'activité d'une entreprise comporte, au titre de gérant ou d'associé, des opérations menées en société commerciale momentanée ou en participation, sa comptabilité est appropriée de manière à lui conférer le caractère complet défini à l'alinéa 1<sup>er</sup>, à la fois sous l'angle des rapports avec les tiers d'une part et des comptes que les associés et, le cas échéant, le gérant, ont à se rendre d'autre part.* ». L'avis de la CNC du 31 janvier 2008 donne des indications précises sur la manière d'établir les comptes d'une société momentanée, sur la manière dont ceux-ci sont intégrés dans les comptes des

(1) D. SMETS, « Les associations momentanées dans le droit comptable », IRE, *Le contrôle des associations momentanées : aspects juridiques, comptables, fiscaux et révisoraux*, Etudes IRE, 1996, p. 46-47.

associés visés, sur les opérations éliminatoires qui pourront être comptabilisées, sur la manière d'exprimer les droits et engagements hors bilan et sur la manière dont l'annexe aux comptes annuels doit être fournie.

Dans le cadre d'un contrôle des comptes annuels dans lequel les comptes d'une société momentanée ont été repris, il ne faut pas passer outre le contrôle des ces aspects.

Des deux constatations qui précèdent, on peut raisonnablement déduire les observations qui suivent :

1. Le droit des sociétés ne prévoit pas la désignation d'un commissaire dans la société momentanée. Chaque commissaire des sociétés participantes est responsable du contrôle des comptes annuels de la société dans laquelle il exerce son mandat, y compris les comptes de la société momentanée qui sont inclus dans ses comptes annuels. Dans ce cas chaque commissaire doit être particulièrement attentif à ce que l'engagement total de la société momentanée qui résulte du principe de solidarité soit correctement reflété dans les comptes annuels de la société.
2. Il est usuel de prévoir dans le contrat de société commerciale momentanée un droit de contrôle des participants ; il est recommandé, dans un tel cas, de spécifier clairement que ceci implique également l'intervention du commissaire des participants respectifs.
3. Les modalités contractuelles de fonctionnement des sociétés momentanées sont variables. Elles influencent de manière significative la façon dont le contrôle du commissaire peut s'exercer. En particulier, il faut déterminer dans quelle mesure le commissaire d'une société pourrait s'appuyer sur le travail accompli par le commissaire d'une autre société, comme par exemple le commissaire de la société-secrétaire. Nous distinguons ci-dessous les hypothèses les plus fréquentes.
4. En général, le contrat de société momentanée organisera une société-secrétaire qui sera responsable de la gestion administrative de la société momentanée. Si cette société-secrétaire a un commissaire, celui-ci devra établir son programme de travail en tenant compte de ses impératifs propres mais également, dans la mesure du possible, des besoins exprimés par les commissaires des sociétés participantes. Les confrères qui exerceraient des fonctions de commissaire dans les autres sociétés participantes pourraient se référer aux travaux du commissaire de la société-secrétaire en appliquant les principes retenus dans la Recommandation de révision « Utilisation du travail d'un autre réviseur » (4 mars 1988), et en particulier le chapitre II.

Dans la mesure où la(les) société(s) chargée(s) de la gestion administrative de la société momentanée n'aurait pas désignée un commissaire, il appartient au commissaire de chaque société participante d'effectuer le travail de contrôle qui s'impose.

5. Le commissaire doit aussi être vigilant en ce qui concerne les sociétés momentanées non intégrées, dans lesquelles chaque participant d'une société momentanée ne reprend que ces propres engagements dans ses propres comptes. Dans ce cas, il convient d'effectuer un contrôle approprié de l'engagement global qui résulte du principe de solidarité, et ce même si les associés dans un tel cas se sont mis d'accord d'être réciproquement responsables de seulement une partie spécifique et limitée des activités de la société momentanée.
6. Lorsque la comptabilité de la société momentanée est physiquement tenue de façon distincte, il arrive que les participants décident par contrat de confier le contrôle des comptes de la société momentanée à un réviseur d'entreprises qui n'exerce pas de fonction de commissaire auprès de la société-secrétaire, voire d'aucune des sociétés participantes. Bien que cette fonction ne soit pas prévue par le droit des sociétés, elle n'est pas contraire à la loi. Il convient d'en mesurer les conséquences sur les travaux des commissaires exerçant des fonctions auprès des différentes sociétés participantes.

En ce qui concerne le commissaire de la société exerçant des fonctions de secrétaire responsable de la gestion administrative, l'accès illimité aux comptes de la société momentanée est de droit puisque cette société n'a aucune personnalité juridique distincte. La société commettrait une infraction aux dispositions légales en refusant à ce commissaire l'accès aux informations relatives aux opérations menées dans le cadre de la société momentanée. Le commissaire d'une des sociétés-secrétaires se basera normalement sur les travaux de son confrère en appliquant les règles relatives au collège de commissaires.

7. Lorsque la société momentanée peut avoir un effet significatif sur les comptes annuels de la société contrôlée et si le commissaire n'a pas reçu un accès aux comptes de la société momentanée et/ou aux documents de travail y relatifs du commissaire de la société-secrétaire, le réviseur d'entreprises pourrait être amené à émettre dans son rapport, soit une réserve si la partie des comptes qui n'a pas pu être contrôlée n'a pas nui à l'image fidèle de l'entreprise, soit une déclaration d'abstention si l'information fournie est tellement insuffisante qu'il est impossible d'émettre un avis fondé sur l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise<sup>(1)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 75-78.



## **PARTIE 9**

# **LEGISLATIONS ET REGLEMENTATIONS PARTICULIERES**

### Table des matières

<b>Chapitre 1</b>	<b>Secteur financier</b>	811
<b>Chapitre 2</b>	<b>Commissaire au sursis</b>	817
<b>Chapitre 3</b>	<b>Lutte contre le blanchiment et la corruption</b>	821
<b>Chapitre 4</b>	<b>Contrôles environnementaux</b>	837



# Chapitre 1 | Secteur financier

## Table des matières

1. Généralités	813
2. Domaines de surveillance de la CBFA	814



## 1. GENERALITES

La Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA), née de la fusion de l'Office de Contrôle des Assurances (OCA) et de la Commission bancaire et financière (CBF), est, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, l'autorité de contrôle unique du secteur financier belge.

C'est un organisme autonome ayant la personnalité juridique et ayant son siège dans l'arrondissement administratif de la Région de Bruxelles-Capitale.

## **2. DOMAINES DE SURVEILLANCE DE LA CBFA**

Conformément l'article 45, § 1, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers la CBFA a pour mission :

- 1° d'assurer le contrôle des établissements de crédit, des entreprises d'investissement, des sociétés de gestion d'organismes de placement collectif, des conseillers en placements et des bureaux de change ;
- 2° d'assurer le contrôle des organismes de placement collectif ;
- 3° de veiller au respect des règles visant la protection des intérêts de l'investisseur lors des transactions effectuées sur des instruments financiers et de veiller au bon fonctionnement, à l'intégrité et à la transparence des marchés d'instruments financiers ;
- 4° de contribuer au respect des règles visant à protéger les épargnants et investisseurs contre l'offre ou la fourniture illicite de produits ou services financiers.
- 5° d'assurer le contrôle des entreprises soumises aux dispositions de l'arrêté royal n° 43 du 15 décembre 1934 relatif au contrôle des entreprises de capitalisation ;
- 6° d'assurer le contrôle des entreprises et institutions, ainsi que des opérations visées par la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances ;
- 7° d'assurer le contrôle du respect des dispositions de la loi du 25 juin 1992 sur le contrat d'assurance terrestre ;
- 8° d'assurer le contrôle des entreprises et des opérations visées par la loi du 4 août 1992 relative au crédit hypothécaire ;
- 9° d'assurer le contrôle du respect des dispositions de la loi du 27 mars 1995 relative à l'intermédiation en assurances et à la distribution d'assurances ;
- 10° d'assurer le contrôle des sociétés de cautionnement mutuel en application de l'article 57 de la loi-programme du 10 février 1998 pour la promotion de l'entreprise indépendante ;
- 11° d'assurer le contrôle du respect du titre II, chapitre 1<sup>er</sup>, section 4 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, relatif à la pension complémentaire pour indépendants ;

12° d'assurer le contrôle du respect des dispositions de la loi relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale ;

13° d'assurer le contrôle du respect des dispositions des Titres I à V de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle.

Pour toute information complémentaire nous renvoyons au site internet de la Commission bancaire, financière et des assurances à l'adresse : [www.cbfa.be/fr/index.asp](http://www.cbfa.be/fr/index.asp).



## Chapitre 2 | Commissaire au sursis



La matière Commissaire au sursis est réglée par la « Note technique relative aux missions en relation avec le concordat judiciaire » tel que mentionné dans le *Rapport annuel*, 1998, p. 293-316.

Une synthèse de la note technique est reprise *supra*, Partie 7 La fonction de commissaire, Chapitre 2 Particularités des mandats exercés dans des sociétés, point 2. Sociétés en difficultés.



# Chapitre 3

## Lutte contre le blanchiment et la corruption

### Table des matières

<b>1. Loi du 11 janvier 1993 relative a la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme</b>	823
1.1 Dispositions relatives à la déclaration visant les réviseurs d'entreprises et leurs collaborateurs	823
1.1.1 Principe	823
1.1.2 Limitation des paiements en espèces visée à l'article 10ter	825
1.1.3 Application de la législation anti-blanchiment au réviseur d'entreprises intervenant comme expert	826
1.1.4 Que doit-on entendre par « blanchiment de capitaux » et « financement du terrorisme » ?	826
1.2 Dispositions visant l'Institut	828
1.3 Autres dispositions visant les réviseurs d'entreprises	829
1.3.1 Identification de la clientèle (art. 4 et 5 de la loi)	830
1.3.2 Formation et développement d'un programme de contrôle	831
<b>2. La Cellule de traitement des informations financières (CTIF)</b>	832
2.1 Généralités et financement	832
2.2 Communication d'informations à la demande de la Cellule de traitement des informations financières	833
2.3 Comment effectuer une déclaration ?	833
<b>3. Responsabilités</b>	834
<b>4. La législation relative a la répression de la corruption</b>	835
4.1 Généralités	835
4.2 Lutte contre la corruption	835



# 1. LOI DU 11 JANVIER 1993 RELATIVE A LA PREVENTION DE L'UTILISATION DU SYSTEME FINANCIER AUX FINS DU BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET DU FINANCEMENT DU TERRORISME

## 1.1 Dispositions relatives à la déclaration visant les réviseurs d'entreprises et leurs collaborateurs

### 1.1.1 Principe

Depuis le 25 octobre 1998 <sup>(1)</sup>, les réviseurs d'entreprises entrent dans le champ d'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux (loi dite anti-blanchiment). Selon cette loi, les personnes visées à l'article 2bis, 1° à 4° (à savoir les réviseurs d'entreprises et experts-comptables) qui, dans l'exercice de leur profession, constatent des faits qu'ils savent ou qui sont simplement susceptibles d'être liés au blanchiment de capitaux, sont tenues d'en informer immédiatement la Cellule de traitement des informations financières (CTIF). Dès la publication de la loi de 1998, le Conseil de l'Institut a adressé aux réviseurs d'entreprises une lettre Circulaire attirant l'attention sur plusieurs éléments importants qui doivent être intégrés dans la pratique révisoriale sans aucun délai.

La Commission juridique a fait un premier examen général des modalités d'application de la loi.

Il convient toutefois de rappeler que la loi du 11 janvier 1993 a été modifiée par la loi du 12 janvier 2004 <sup>(2)</sup>. Entrée en vigueur le 2 février 2004, cette nouvelle loi

(1) La loi du 10 août 1998 (*M.B.*, 15 octobre 1998) modifie la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux. L'article 2bis, 3° de la loi de 1993 inclut dans le champ d'application de cette législation « *les personnes physiques ou morales membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, conformément aux articles 4 à 4ter de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui exercent des activités en Belgique* ». Les experts-comptables, personnes physiques ou morales sont également comprises dans le champ d'application de la loi (*IRE, Rapp. annuel*, 1998, p. 41-45).

(2) Loi du 12 janvier 2004 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, la loi du 22 mars 1993 relative aux statuts et au contrôle des établissements de crédit et la loi du 6 avril 1995 relative au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires financiers et conseillers en placement, (*M.B.*, 23 janvier 2004, Ed. 2, p. 4352 et s.). La loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993 a vu le jour en exécution de la Directive européenne n° 91/308/CEE, du 10 juin 1991, au titre de prévention de l'usage du système financier pour le blanchiment (*J.O.C.E.*, L. 166, du 28 juin 1991, p. 77). La Directive n° 2001/97/CE, du 4 décembre 2001 (*J.O.C.E.*, L. 344, du 28 décembre 2001, p. 76) modifie la Directive précitée sur trois points, entre autres l'extension de la liste des délits de base, l'extension du champ d'application aux avocats et le commerce électronique.

introduit une extension *ratione materiae* (terrorisme, criminalité environnementale grave, contrefaçon, piraterie (voir l'art. 3 modifié de la loi du 11 janvier 1993)) et *ratione personae* (inclusion conditionnelle des avocats, art. 2<sup>ter</sup> nouveau) dans le dispositif préventif anti-blanchiment. Les commentaires qui suivent se basent sur le texte actualisé et coordonné de la loi<sup>(1)</sup>.

La loi lie l'obligation de déclaration des opérations suspectes par les réviseurs d'entreprises à la CTIF à la notion de simples soupçons de blanchiment selon l'article 14bis, § 1<sup>er</sup> en ces termes :

« Art. 14bis § 1<sup>er</sup>. Les personnes visées à l'article 2bis, 1° à 4° [dont les réviseurs d'entreprises], qui, dans l'exercice de leur profession, constatent des faits qu'elles savent ou soupçonnent être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme sont tenues d'en informer immédiatement la Cellule de traitement des informations financières. ».

Une autre disposition concerne indirectement la profession en ce qu'elle vise les employés ou représentants d'un réviseur d'entreprises. L'article 18, alinéas 1<sup>er</sup> et 2 les invite à transmettre *personnellement* à la CTIF l'information dont ils auraient connaissance et qui tombe dans le champ d'application de la loi, en ces termes :

« Art. 18. La transmission d'informations visée aux articles 12 à 14ter, est effectuée normalement par la personne désignée au sein des organismes visés aux articles 2 et 2bis, 5°, conformément à l'article 10 de la présente loi ou par les personnes visées aux articles 2bis, 1° à 4° [dont les réviseurs d'entreprises] et 2ter.

*Tout employé et tout représentant des organismes ou des personnes visés aux articles 2, 2bis et 2ter, procèdent toutefois personnellement à la transmission d'informations à la Cellule chaque fois que la procédure visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> ne peut être suivie. ».*

Il faut remarquer qu'à la différence des avocats, nouvellement visés, les réviseurs d'entreprises n'ont aucune obligation de déclaration à l'égard de l'Institut ; les réviseurs d'entreprises ne peuvent déclarer leurs soupçons, dans le respect de leur secret professionnel, qu'à la CTIF seule (pour un relevé des dispositions visant la profession, cf. *infra*, point 1.3).

A ce sujet, la Commission juridique attire l'attention sur les éléments suivants, tenant compte entre autres de l'approche révisorale préconisée dans la Recommandation de révision « Fraudes et actes illégaux » (5 juin 1998)<sup>(2)</sup> :

1. La suspicion de pratiques de blanchiment doit donner lieu à une déclaration.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 73-74.

(2) Les modifications induites par le nouvel article 14bis entré en vigueur le 2 février 2004 ont été introduites dans l'extrait de l'avis repris ci-après.

2. Quand le réviseur d'entreprises constate un fait même non probant, il doit en faire déclaration.
3. La déclaration suppose que le fait constaté se rapporte à une des infractions énumérées à l'article 3 de la loi. Des faits qui n'ont aucun rapport avec une de ces infractions ne doivent pas être signalés. En cas de doute sur le caractère illégal, il faudra tout de même signaler le soupçon.

Le réviseur d'entreprises ne peut en aucune façon porter à la connaissance du client concerné ou de personnes tierces que des informations ont été transmises à la Cellule de traitement des informations financières <sup>(1)</sup>.

D'autre part, la question se pose de savoir dans quelle mesure l'anonymat des déclarations, comme prévu dans la loi du 11 janvier 1993, est garanti. La Commission juridique est d'avis que la violation de l'anonymat constitue une atteinte grave à l'équilibre du système mis en place par le législateur et peut conduire les réviseurs d'entreprises à refuser de faire des déclarations, en invoquant l'état de nécessité.

La vraie problématique réside dans le fait que le Code d'instruction criminelle donne à l'inculpé le droit de consulter son dossier et de connaître le nom du dénonciateur auprès de la CTIF, qui n'a pas le statut de témoin protégé. La seule solution effective serait de prévoir une exception dans le Code d'instruction criminelle selon laquelle l'inculpé ne connaîtrait plus le nom du dénonciateur.

### *1.1.2 Limitation des paiements en espèces visée à l'article 10ter*

La loi interdit tout paiement en espèce à un commerçant dont le montant atteindrait ou excèderait 15.000 EUR. La question se posait de savoir si un réviseur d'entreprises devait « automatiquement » déclarer à la CTIF une transgression de cette disposition.

Le 5 novembre 2004, le Ministre des Finances a répondu à une question parlementaire relative notamment au devoir de notification à la CTIF du réviseur d'entreprises.

Voici les extraits significatifs de la question et de la réponse <sup>(2)</sup>.

La question portait sur les modalités d'application de l'article 10ter de la loi du 11 janvier 1993 modifié par la loi du 12 janvier 2004 et plus précisément sur les

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 43.

(2) Il s'agit de la question n° 488 de M. S. VERHERSTRAETEN du 23 septembre 2004 (N) au Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, *Q.R.*, Ch. repr., 2004-2005, 8 novembre 2004, p. 7836 ; IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 76-77.

obligations exactes du commissaire qui exerce sa mission dans une société et « (...) constate que des articles d'une valeur excédant 15.000 euros ont été vendus et payés en espèces :

1. ce constat s'apparente-t-il alors à une présomption de blanchiment ;
2. le commissaire ou l'expert-comptable doit-il en aviser la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) ? ».

Le Ministre a répondu que « *La constatation par le commissaire d'une entreprise commerciale ou par un auditeur externe, que l'acquittement en espèces du prix d'une vente a eu lieu au-delà du seuil de 15.000 euros prévu par l'article 10ter de la loi du 11 janvier 1993, (...) ne doit donc pas faire l'objet d'une communication automatique à la CTIF.*

*Toutefois, comme ces professions [réviseurs d'entreprises et experts-comptables] sont soumises au dispositif anti-blanchiment et à l'obligation de déclarer leurs soupçons à la CTIF, elles devront lui communiquer ces renseignements lorsque ceux-ci participent à la constitution d'un soupçon de blanchiment ou de financement du terrorisme. Bien que le seul constat d'un paiement en espèces en contradiction avec l'article 10ter de la loi ne saurait constituer une base suffisante pour un tel soupçon, d'autres circonstances connexes, telles que les activités de l'entreprise ou le profil économique et professionnel du client acheteur du bien, peuvent rendre l'opération suspecte au sens de la loi et justifier alors une transmission à la CTIF. ».*

### *1.1.3 Application de la législation anti-blanchiment au réviseur d'entreprises intervenant comme expert*

Un confrère demande à la Commission juridique si un réviseur d'entreprises est toujours soumis à la législation en matière de pratique de blanchiment. Quel est le point de vue quand le réviseur d'entreprises intervient comme expert judiciaire dans : i) des affaires civiles et ii) des affaires pénales ?

La Commission juridique estime <sup>(1)</sup> que la législation anti-blanchiment a une portée absolue pour le réviseur d'entreprises et donc s'applique également quand celui-ci intervient comme expert judiciaire dans des affaires civiles ou pénales.

### *1.1.4 Que doit-on entendre par « blanchiment de capitaux » et « financement du terrorisme » ?*

La Commission juridique constate que les opérations qui doivent être considérées comme opérations de blanchiment sont définies en des termes très vagues. Dans le cadre de l'exercice de la profession du réviseur d'entreprises, les opérations visées entraîneront également certaines difficultés d'interprétation. Un éclaircissement du domaine d'application s'impose donc. Un système de circulaires, comparables à celles de la Commission bancaire, financière et des

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 202-203.

assurances, devrait être élaboré par le Conseil de l'Institut, en collaboration avec la CTIF.

Il sera question de blanchiment de capitaux dans les circonstances suivantes (art. 3, § 1<sup>er</sup> de la loi) <sup>(1)</sup> :

- « – *la conversion ou le transfert de capitaux ou d'autres biens dans le but de dissimuler ou de déguiser leur origine illicite ou d'aider toute personne qui est impliquée dans la réalisation de l'infraction d'où proviennent ces capitaux ou ces biens, à échapper aux conséquences juridiques de ses actes ;*
- *la dissimulation ou le déguisement de la nature, de l'origine, de l'emplacement, de la disposition, du mouvement ou de la propriété des capitaux ou des biens dont on connaît l'origine illicite ;*
- *l'acquisition, la détention ou l'utilisation de capitaux ou de biens dont on connaît l'origine illicite ;*
- *la participation à l'un des actes visés aux trois points précédents, l'association pour commettre ledit acte, les tentatives de le perpétrer, le fait d'aider, d'inciter ou de conseiller quelqu'un à le commettre ou le fait d'en faciliter l'exécution. »*

Il sera question de financement du terrorisme (art. 3, § 1<sup>er bis</sup>) pour l'application de la loi au sens de l'article 2, § 2, b), de la décision-cadre du Conseil de l'Union européenne du 13 juin 2002 relative à la lutte contre le terrorisme et de l'article 2 de la Convention internationale pour la répression du financement du terrorisme, faite à New York le 9 décembre 1999 <sup>(2)</sup>.

L'origine de capitaux ou de biens est illicite lorsque ceux-ci proviennent (art. 3, § 2) :

« 1<sup>o</sup> d'une infraction liée (entre autres) :

- *au terrorisme ou au financement du terrorisme ;*

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 43-44 ; le texte ayant été adapté aux modifications légales récentes.

(2) Il faut lire cette disposition à la lumière de la loi belge du 19 décembre 2003 relative aux infractions terroristes (*M.B.*, 29 décembre 2003, Ed. 3, p. 61689-61692) par laquelle il est inséré dans le Livre II du Code pénal un Titre Ierter, comprenant les articles 137-141ter, intitulé : « Titre Ierter. — Des infractions terroristes » qui introduit en droit belge une définition du terrorisme (art. 3 de la loi) et du financement du terrorisme (art. 6 de la loi). Par financement du terrorisme il faut désormais entendre en droit belge selon l'article 140, § 1er du Code pénal : « Toute personne qui participe à une activité d'un groupe terroriste, y compris par la fourniture d'informations ou de moyens matériels au groupe terroriste, ou par toute forme de financement d'une activité du groupe terroriste, en ayant connaissance que cette participation contribue à commettre un crime ou un délit du groupe terroriste, sera punie de la réclusion de cinq ans à dix ans et d'une amende de cent euros à cinq mille euros. » (nous soulignons).

- à la criminalité organisée ;
  - au trafic illicite de stupéfiants, d'armes, de biens et de marchandise ;
  - au trafic de main-d'œuvre clandestine, au trafic d'êtres humains, à l'exploitation de la prostitution ;
  - (...);
  - à la fraude au préjudice des intérêts financiers des Communautés européennes ;
  - à la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ;
  - au détournement par des personnes exerçant une fonction publique et à la corruption ;
  - à la criminalité environnementale grave ;
  - à la contrefaçon de monnaie ou de billets de banque, à la contrefaçon de biens, à la piraterie.
- 2° d'un délit boursier ou d'un appel public irrégulier à l'épargne ou de la fourniture de services d'investissement, de commerce de devises ou de transferts de fonds sans agrément ;
- 3° d'une escroquerie, d'un abus de confiance, d'un abus de biens sociaux, d'une prise d'otages, d'un vol ou d'une extorsion à l'aide de violences ou de menaces, d'une infraction liée à l'état de faillite. ».

## 1.2 Dispositions visant l'Institut

L'Institut a l'obligation <sup>(1)</sup> d'informer la CTIF dans deux circonstances :

- l'Institut a connaissance de faits qui sont de nature à éveiller des soupçons renforcés ;
- l'Institut a pris des mesures disciplinaires à l'égard d'un des réviseurs d'entreprises pour non-respect des dispositions de la loi du 11 janvier 1993 (disposition nouvelle) <sup>(2)</sup>.

L'Institut est visé à l'article 21, alinéa 1<sup>er</sup> en ces termes : « *Les autorités de contrôle ou de tutelle ou les autorités disciplinaires des organismes et des personnes visés aux articles 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 2bis et 2ter qui constatent des faits susceptibles de constituer la preuve d'un blanchiment de capitaux ou d'un financement du terrorisme sont tenues d'en informer la Cellule de traitement des informations financières.* ».

On remarquera que l'obligation visée se limite aux *soupçons renforcés* soit les « faits constatés » susceptibles de constituer « la preuve » d'un blanchiment, contrairement à l'obligation de l'article 14bis qui vise les réviseurs d'entreprises, tenus de déclarer les simples soupçons.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 74-76.

(2) Pour un relevé exhaustif des dispositions visant l'Institut cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2004, p. 150-153.

L'article 22 vise l'Institut en tant que garant de la bonne application par les réviseurs d'entreprises des dispositions de la loi :

*« Sans préjudice des mesures définies par d'autres lois ou d'autres règlements, l'autorité de contrôle ou de tutelle ou l'autorité disciplinaire compétente peut, en cas de non-respect, par les organismes ou par les personnes visés aux articles 2, 2bis et 2ter qui y sont soumis, des dispositions des articles 4 à 19 ou des arrêtés pris pour leur exécution :*

- 1° procéder à la publication, suivant les modalités qu'elle détermine, des décisions et mesures qu'elle prend ;
- 2° infliger une amende administrative dont le montant ne peut être inférieur à 250 EUR et ne peut excéder 1.250.000 EUR, après avoir entendu les organismes ou les personnes dans leur défense ou du moins les avoir dûment convoqués ; l'amende est perçue au profit du Trésor par l'administration de la T.V.A., enregistrement et domaines.

*La Cellule est informée par l'autorité compétente des sanctions définitives prononcées en application de l'alinéa 1<sup>er</sup>.*

*Ces sanctions peuvent être prononcées par le Ministre des Finances à l'égard des organismes ou des personnes visés aux articles 2 et 2bis qui ne sont soumis à aucune autorité de contrôle ou de tutelle ni à aucune autorité disciplinaire. ».*

Les sanctions éventuellement appliquées doivent être communiquées à la CTIF, une compétence d'amende administrative envers les réviseurs d'entreprises est reconnue à l'Institut en cette matière en plus des mesures définies par d'autres lois.

L'article 22 n'est pas à proprement parler nouveau vu que cette disposition existe depuis la loi du 10 août 1998 presque dans sa forme actuelle. La loi du 12 janvier 2004 a ajouté la référence à l'article 2ter (nouveau) et l'alinéa (nouveau) relatif à l'information à transmettre à la CTIF en cas d'application de mesures disciplinaires envers les réviseurs d'entreprises.

### **1.3 Autres dispositions visant les réviseurs d'entreprises**

Une première analyse de la loi du 11 janvier 1993, telle que modifiée par la loi du 12 janvier 2004, permet d'identifier un certain nombre de dispositions contenant des obligations qui s'appliquent aux réviseurs d'entreprises et à l'organisation de leur cabinet.

Il s'agit notamment des dispositions suivantes <sup>(1)</sup> :

- l'article 4, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> de la loi (obligation d'identification et de contrôle de l'identité des clients) ;
- l'article 4, § 2 et 3 (principe de vigilance constante) ;
- l'article 5, § 1<sup>er</sup> (identification et mesures raisonnables pour vérifier l'identité) ;
- l'article 6*bis*, alinéa 1<sup>er</sup> (dispositions spécifiques et adéquates pour faire face au risque accru de blanchiment des capitaux) ;
- l'article 9 (mesures appropriées de sensibilisation interne) ;
- l'article 14*bis* (déclaration à la CTIF sur simple soupçon) (*cf. supra*, point 1.1.1) ;
- l'article 15 (demande d'informations complémentaires par la CTIF) ;
- l'article 18, alinéas 1<sup>er</sup> et 2 (obligation de dénonciation à la CTIF par l'employé d'un réviseur d'entreprises) (*cf. supra*, point 1.1.1).

### 1.3.1 Identification de la clientèle (art. 4 et 5 de la loi)

Le réviseur d'entreprises doit identifier ses clients au moyen d'une pièce justificative dont il sera pris copie. Cette copie doit être conservée pendant cinq ans au moins après la fin de la relation avec ce client (art. 7 de la loi). L'identification porte sur le nom, le prénom ou la dénomination sociale pour les personnes morales ou le siège social du client. S'il est douteux que le client agit pour son propre compte ou non, l'article 5 de la loi prévoit que toutes les mesures raisonnables doivent être prises pour obtenir des informations sur l'identité réelle des personnes pour le compte desquelles le client agit. Le terme « mesures raisonnables » indique qu'il s'agit plutôt d'une obligation de moyens et non d'une obligation de résultats. Le document d'identification doit être en possession du réviseur d'entreprises dès que possible, et au plus tard au moment où il remet son rapport ou au moment où il effectue des travaux matériels.

L'obligation d'identification doit être considérée comme un élément essentiel de la procédure d'acceptation des clients (voyez à cet égard, la Recommandation de révision « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises » (4 février 1985)), qui est d'application *mutatis mutandis* <sup>(2)</sup>.

Le réviseur d'entreprises doit toujours disposer des renseignements nécessaires au sujet de la personne qui le consulte. Une collaboration avec le notaire est indiquée à ce niveau.

L'article 4, § 2 de la loi prévoit qu'une « vigilance constante » doit être exercée par le réviseur d'entreprises à l'égard de ses relations d'affaires. Dans cet esprit, le réviseur doit de façon « constante », par un examen attentif des opérations effectuées, s'assurer que celles-ci sont cohérentes avec la connaissance qu'il a de

---

(1) L'Institut des Réviseurs d'Entreprises est habilité par la loi (*cf.* art. 22) à sanctionner le non-respect par des réviseurs d'entreprises des articles 4 à 19 de la loi.

(2) *Cf.* IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 42.

son client, de ses activités commerciales, de son profil de risque et, lorsque cela est nécessaire, de l'origine des fonds.

Lorsqu'un réviseur d'entreprises ne peut accomplir son devoir d'identification et de vigilance (art. 4, § 1 et 2), il ne peut nouer ni entretenir la relation d'affaires en question, le cas échéant en avertissant la CTIF (art. 4, § 3). Il incombe à l'Institut éventuellement de préciser les modalités d'application de ces dispositions (art. 4, § 6).

Lors des contrôles de qualité périodiques auxquels sont soumis tous les réviseurs d'entreprises (*cf. supra*, Partie 4 Le rôle de l'Institut dans l'exercice de la mission de réviseur d'entreprises, Chapitre 3 Commission Contrôle de qualité), la mise en œuvre de cette disposition légale fera l'objet d'une vérification lors de l'examen de l'« organisation du cabinet ».

### 1.3.2 Formation et développement d'un programme de contrôle

Le réviseur d'entreprises doit prendre les mesures appropriées en vue de la sensibilisation de ses employés et représentants aux dispositions de la loi du 11 janvier 1993 (voir art. 9 de la loi), ce qui implique que l'on doit prendre des mesures d'organisation dans les bureaux. Une communication interne s'impose sans aucun doute.

Le réviseur d'entreprises est tenu de prendre des mesures appropriées en vue d'être sensibilisé et de sensibiliser ses collaborateurs à l'application de la loi anti-blanchiment. Si cela est nécessaire, il y a lieu de prévoir un programme de formation afin d'être en mesure de reconnaître les opérations et les faits qui peuvent être liés au blanchiment de capitaux et d'instruire les collaborateurs sur la manière de procéder en pareil cas.

Le réviseur d'entreprises doit être conscient de l'importance qu'il y a de documenter ses soupçons ou ses constatations dans ses documents de travail et d'adapter en conséquence s'il y a lieu ses programmes de contrôle<sup>(1)</sup>.

Lors des contrôles de qualité périodiques auxquels sont soumis tous les réviseurs d'entreprises (*cf. supra*, Partie 4 Le rôle de l'Institut dans l'exercice de la mission de réviseur d'entreprises, Chapitre 3 Commission Contrôle de qualité), la mise en œuvre de cette disposition légale fera l'objet d'une vérification lors de l'examen de l'« organisation du cabinet ».

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel*, 1998, p. 42.

## **2. LA CELLULE DE TRAITEMENT DES INFORMATIONS FINANCIERES (CTIF)**

### **2.1 Généralités et financement**

Le 10 mars 1999 la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) a adressé aux réviseurs d'entreprises une note de commentaire relative à la transmission d'information à ladite Cellule.

La Cellule est un organe administratif qui fait office de filtre entre, d'une part, les secteurs et professions visés dans la loi et, d'autre part, l'appareil judiciaire et policier. La Cellule est tenue à un secret professionnel renforcé. Après analyse et découverte éventuelle de premiers indices, la Cellule ne peut transmettre au parquet que les seuls éléments de blanchiment visés dans la loi du 11 janvier 1993.

Pour pouvoir jouer effectivement ce rôle de filtre, la Cellule, composée de trois magistrats et de trois experts financiers, s'est vue attribuer un statut qui garantit son indépendance et son autonomie. La Cellule a son budget propre qui est alimenté par les organismes et les personnes visés par la loi sur le blanchiment.

L'article 11, § 7 de la loi prévoit que le Roi fixe par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres la contribution aux frais de fonctionnement de la Cellule, due par les organismes et personnes visées aux articles 2 et *2bis*, et les modalités de perception de celle-ci. L'arrêté royal du 10 août 1998 (*M.B.*, 27 octobre 1998) modifie l'arrêté royal du 11 juin 1993 relatif à la composition, à l'organisation, au fonctionnement et à l'indépendance de la Cellule de traitement des informations financières.

Le texte ajoute que les contributions dues par les réviseurs d'entreprises sont versées à la Cellule par l'intermédiaire de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. De l'avis du Conseil de l'Institut, cette somme ne peut être incluse dans la cotisation. Il s'agit d'une contribution distincte qui sera recouvrée en même temps que la cotisation fixe, mais sans être incluse dans le montant de cette dernière<sup>(1)</sup>.

Le montant de la contribution des réviseurs d'entreprises aux frais de fonctionnement de la Cellule, avait été fixé à 25 EUR<sup>(2)</sup>, il a été ramené à son

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 44-45.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 45.

niveau le plus bas pour l'ensemble des professions libérales. Concrètement, cela veut dire pour les réviseurs d'entreprises une cotisation de 12 EUR <sup>(1)</sup>.

En raison de son expertise spécifique, la Cellule peut conseiller en toute discrétion les personnes visées par la loi en cas de difficultés dans l'application de la loi sur le blanchiment. Dans le cadre des limites autorisées par la loi, elle informe également sur le suivi des dossiers et assure que seuls les dossiers présentant des indices sérieux de blanchiment soient transmis aux autorités judiciaires. Aux dires mêmes du Président de la Cellule, celle-ci a été créée dans l'intérêt des entreprises et des personnes visées par la loi et de leur personnel qui se trouvent ainsi moins exposés aux problèmes inhérents à l'instruction judiciaire, ainsi que de leurs clients.

## 2.2 Communication d'informations à la demande de la Cellule de traitement des informations financières

La Cellule de traitement des informations financières peut se faire communiquer par le réviseur d'entreprises tous les renseignements complémentaires qu'elle juge utiles à l'accomplissement de sa mission. Le réviseur d'entreprises a le droit de lui remettre ses informations par dérogation à l'article 458 du Code pénal sans enfreindre son secret professionnel <sup>(2)</sup>.

## 2.3 Comment effectuer une déclaration ?

Toute déclaration doit être faite par écrit à la Cellule de traitement des informations financières, avenue de la Toison d'Or 55, boîte 1 – 1060 Bruxelles. Un formulaire de déclaration à l'usage notamment des réviseurs d'entreprises est disponible sur le site internet de la CTIF.

---

(1) Voir l'article 12, § 2, 4° de l'arrêté royal du 11 juin 1993 relatif à la composition, à l'organisation, au fonctionnement et à l'indépendance de la Cellule de traitement des informations financières, modifié par les arrêtés royaux des 30 mai 1994, 23 février 1995, 10 août 1998, 4 février 1999, 28 décembre 1999, 20 juillet 2000 et 21 septembre 2004 ; le texte coordonné est disponible sur le site internet de la CTIF : [www.ctif-cfi.be](http://www.ctif-cfi.be). Un certain nombre de réviseurs d'entreprises avaient formé un recours contre cet arrêté royal devant le Conseil d'Etat. Après intervention du Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, la cotisation prévue à l'occasion de cet élargissement *ratione personae* du champ d'application de cet arrêté royal relatif au fonctionnement de la Cellule suite à la loi du 10 août 1998 a été réduite. Dans la mesure où les professions libérales ont été traitées de façon égalitaire, les confrères impliqués ont décidé le retrait du recours formé contre l'arrêté royal devant le Conseil d'Etat.

(2) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1998, p. 44.

### **3. RESPONSABILITES**

Aucune action civile, pénale ou disciplinaire ne peut être intentée ni aucune sanction professionnelle prononcée contre le réviseur d'entreprises qui aura procédé de bonne foi à une information de la Cellule de traitement des informations financières.

Par contre, si le réviseur d'entreprises ne respecte pas son devoir d'information de la CTIF, il s'expose à certaines sanctions qui devront être prises par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises<sup>(1)</sup> (art. 22 de la loi, *cf. supra*, point 1.2).

---

(1) *Cf. IRE, Rapp. annuel, 1998, p. 44.*

## 4. LA LEGISLATION RELATIVE A LA REPRESSION DE LA CORRUPTION

### 4.1 Généralités

La loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption (*M.B.*, 23 mars 1999) modifie le Code pénal en introduisant des dispositions spécifiques incriminant, d'une part, la corruption de personnes qui exercent une fonction publique et, d'autre part, la corruption privée.

### 4.2 Lutte contre la corruption

En ce qui concerne *la corruption de fonctionnaires publics*, le champ d'application de l'incrimination est largement étendu puisque la simple sollicitation suffit à être constitutive d'infraction <sup>(1)</sup>. Surtout, la loi élargit la compétence extra-territoriale du juge belge en ce qui concerne la corruption qui implique des fonctionnaires internationaux ou des fonctionnaires d'un Etat étranger <sup>(2)</sup>.

L'article 247 du Code pénal fixe des sanctions dont l'importance est variable selon que la corruption a pour objet l'accomplissement par la personne qui exerce une fonction publique d'un acte de sa fonction juste mais non sujet à salaire, d'un acte injuste à l'occasion de l'exercice de sa fonction ou de l'abstention de faire un acte qui rentrait dans l'ordre de ses devoirs, d'un crime ou d'un délit, ou encore d'un trafic d'influence.

Il résulte très clairement des dispositions nouvelles que la constatation en comptabilité de pratiques de corruption de fonctionnaires étrangers est l'indication d'une infraction pénale belge à laquelle le réviseur d'entreprises sera tenu de donner toutes les suites prévues par la recommandation sur les fraudes et actes illégaux.

Les articles 504*bis* et 504*ter* du Code pénal créent l'infraction de *corruption privée*. Est constitutif de corruption privée, le fait pour une personne, qui a la qualité d'administrateur ou de gérant d'une personne morale, de mandataire ou de préposé d'une personne morale ou physique, de solliciter ou d'accepter (corruption passive) ou de proposer (corruption active) directement ou par interposition de personnes, une offre, une promesse ou un avantage de toute nature pour elle-même ou pour un tiers, pour faire ou pour s'abstenir de faire un acte de sa fonction ou facilité par sa fonction, à l'insu et sans l'autorisation, selon le cas, du conseil d'administration ou de l'assemblée générale du mandant ou de l'employeur.

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1999, p. 112-113.

(2) Il est intéressant de remarquer que la corruption de fonctionnaire public est incluse dans les opérations illicites pouvant donner lieu à des manœuvres de blanchiment (cf. *supra*, point 1.1).

L'élément moral de l'infraction consiste dans le fait que la corruption intervient à l'insu et sans l'autorisation du conseil d'administration ou de l'assemblée générale. Si l'acte incriminé est accompli avec l'autorisation ou à la connaissance de ses organes, il ne peut y avoir corruption privée. Etant donné le caractère extrêmement large de la définition de la corruption, les réviseurs d'entreprises feront œuvre utile en recommandant au conseil d'administration des sociétés qu'ils contrôlent ou conseillent, d'adopter des codes de bonne conduite précisant dans la mesure du possible, les actes considérés comme normaux dans les relations commerciales avec les clients et fournisseurs. Il serait utile que ce code de conduite puisse ainsi définir les cadeaux ou avantages directs ou indirects qui peuvent être consentis ou reçus dans le cadre des relations commerciales. L'existence de code de conduite permettra aux mandataires, employés et préposés de la société d'avoir un degré raisonnable de certitude sur les pratiques que le conseil d'administration juge normales.

# Chapitre 4 | Contrôles environnementaux

Table des matières

1. **Bebat, Fost Plus, Val-I-Pac**

839



## 1. BEBAT, FOST PLUS, VAL-I-PAC

Le groupe de travail Audit et développement durable a préparé les documents suivants pour les attestations auprès des différents organismes concernés à savoir Bebat, Fost Plus et Val-I-Pac :

- une note technique ;
- un programme de contrôle ;
- un exemple de rapport ;
- une lettre de représentation.

Vous trouverez les différents documents relatifs à ces missions sur le site internet de l'Institut : [www.accountancy.be](http://www.accountancy.be) ainsi que dans la partie « réviseur/autres missions/audit environnemental ».

Ces organismes ont souhaité confier la mission de contrôle des attestations soit au commissaire, soit à un réviseur d'entreprises ou à un expert-comptable.

Des informations complémentaires sont disponibles sur les sites internet de ces organismes :

[www.bebat.be](http://www.bebat.be) ;

[www.fostplus.be](http://www.fostplus.be) ;

[www.valipac.be](http://www.valipac.be).

Un modèle de note technique (version à jour au 31 décembre 2004) pour chacun des organismes précités est prévu.



# ANNEXES

## Table des matières

### **Annexe 1**

#### **Autres services aux réviseurs d'entreprises**

	843
1. Fondation « Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises » (ICCI)	843
2. Site commun de l'IRE et de l'IEC	844



## ANNEXE 1

### AUTRES SERVICES AUX REVISEURS D'ENTREPRISES

#### 1. Fondation « Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises » (ICCI)

Au milieu de l'année 2001, le Conseil de l'IRE a créé un « helpdesk » au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Cette initiative a pour objectif d'apporter une aide concrète aux confrères qui, dans le cadre de leurs activités professionnelles, sont confrontés à des problèmes d'ordre juridique ou technique pour lesquels ils ne peuvent obtenir d'avis par ailleurs.

Au cours de ces dernières années, de nombreux confrères ont déjà pu faire appel au helpdesk de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

En 2006 le Conseil de l'IRE a décidé d'héberger les activités du helpdesk dans une structure juridique séparée, plus spécialement dans une Fondation privée. La Fondation « Centre d'information du Révisorat d'entreprises – *Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat* », constituée en automne 2006, poursuit les activités du helpdesk.

La raison du transfert de ce service d'information de l'IRE à la Fondation est de mettre l'accent sur la différence de statut des avis dispensés. En effet, les réponses de la Fondation seront données de manière autonome par rapport à l'IRE et ne pourront donc pas être considérées comme constituant le point de vue officiel du Conseil de l'IRE. Ce point de vue officiel ne peut être obtenu qu'en s'adressant directement aux organes officiels de l'IRE à savoir le Conseil ou, le cas échéant, le Comité exécutif.

La mission de la Fondation consiste à dispenser des avis :

- aux réviseurs d'entreprises sur des sujets concernant leurs missions révisorales, au sens de l'article 2, 17°, de la loi coordonnée de 22 juillet 1953, à condition que des circonstances particulières ne rendent inopportun l'adaptation d'un avis (contexte litigieux, questions de nature essentiellement fiscale, etc.)
- aux tiers, sous réserve des questions litigieuses, des questions de nature comptable ou fiscale, des questions controversées ou encore des questions imprécises auxquelles il ne sera pas donné suite.

Il n'est pas donné suite aux questions orales et non plus aux questions d'étudiants.

Les questions doivent toujours être soumises par écrit (de préférence via le formulaire qui est disponible sur le site internet) à la Fondation.

Les personnes ayant recours aux services de la Fondation sont priées de fournir une description aussi détaillée que possible du problème exposé.

En outre, la Fondation a pour mission de fournir, sous sa propre responsabilité, de l'information objective et scientifique sur des questions ayant trait au révisorat d'entreprises. La Fondation s'occupe de la publication des Etudes IRE antérieures. Les publications "institutionnelles" telles que le Vademecum, le Rapport annuel, et les Infos IRE de la revue *Tax Audit & Accountancy* relèvent de la responsabilité du Conseil de l'IRE et sont par conséquent éditées par l'IRE lui-même.

A partir de février 2008, la Fondation dispose de son propre site internet : [www.icci.be](http://www.icci.be).

A côté de l'information générale relative à la Fondation, il est possible de consulter sur le site internet une sélection d'avis pertinents qui ont été rendus depuis 2007. Ces avis sont classés par ordre thématique

## **2. Site commun de l'IRE et de l'IEC**

En 1997, l'IRE et l'IEC ont décidé au sein du Comité inter-instituts de développer un site commun sous l'intitulé commun « [www.accountancy.be](http://www.accountancy.be) », comportant trois parties, à savoir un site d'accueil commun et un sous-site pour chacun des deux Instituts. Chaque Institut resterait autonome dans la gestion de ses parties spécifiques bien qu'un accord ait été convenu d'une part sur une structure commune et d'autre part, sur une consultation réciproque en ce qui concerne le contenu. Après sa création, fin 1997, la presse lui a attribué le titre « site de la semaine »<sup>(1)</sup>.

Le site internet a non seulement pour but de présenter sur internet les deux Instituts et leurs membres au grand public, mais également d'esquisser sommairement le cadre dans lequel réviseurs d'entreprises, experts-comptables et conseils fiscaux exercent leur profession.

En 2002, le site a été entièrement remanié. Il se compose désormais d'une partie à accès libre qui peut être consultée par n'importe quel internaute et une partie privée (extranet) qui s'adresse aux membres et aux stagiaires des Instituts.

La page d'accueil de l'IRE s'ouvre, en premier lieu et à l'attention du grand public, sur une présentation de la profession de réviseur d'entreprises et plus spécifiquement, sa fonction économique-sociale, l'organisation du révisorat d'entreprises, l'accès à la profession, l'audit des comptes annuels et les missions qui sont confiées aux réviseurs d'entreprises. Ensuite, il est expliqué brièvement en quoi consiste l'Institut. Le registre public des réviseurs d'entreprises peut être consulté et une page est consacrée aux nouveautés, à la documentation, à la formation des réviseurs d'entreprises et au stage.

La partie extranet du site de l'IRE est destinée aux réviseurs d'entreprises et aux stagiaires. C'est une source étendue d'information.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 1997, p. 253-254.

Une source supplémentaire importante d'information, disponible sur l'extranet, concerne la documentation relative aux séminaires organisés par l'Institut dans le cadre de la formation permanente. La documentation qui est mise à disposition pendant un séminaire est également disponible quelques jours après le séminaire, sur l'extranet, sous la Rubrique « Documentation – Formation Permanente ».

Pour avoir accès à l'extranet, les réviseurs d'entreprises et les stagiaires doivent utiliser leur mot de passe<sup>(1)</sup>.

En 2007, le Conseil de l'IRE a décidé de faire usage des possibilités offertes par les articles 22, § 2 et 15, alinéa 3 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public (A.R. agrément) visant à mettre les formulaires électroniques à disposition des réviseurs d'entreprises sur l'extranet de l'Institut au moyen desquels ils pourront, par la voie électronique, adapter leurs données de registre et de dossier.

Une Communication relative à cette matière a été adressée le 15 janvier 2008 aux réviseurs d'entreprises.

Les réviseurs d'entreprises qui ont la qualité de maître de stage auront également la possibilité de consulter le profil de leur(s) stagiaire(s) au moyen de l'extranet de l'Institut.

L'extranet de l'Institut offrira également la possibilité d'introduire l'« information annuelle » sous la forme d'un formulaire électronique, de s'inscrire aux activités de formation sous forme électronique, etc. L'objectif est dès lors de faire évoluer l'extranet de l'Institut vers une plateforme de communication entre les réviseurs d'entreprises et l'Institut<sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 267-268.

(2) Cf. nouvelle du 17 janvier 2008 sur [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be).

