

## **Aperçu de la jurisprudence disciplinaire pour la période 2008- mi-2010 et commentaires relatifs au respect des obligations déontologiques du réviseur d'entreprises <sup>(1)</sup>**

### **Introduction**

#### *Transposition de la Directive audit*

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 la loi coordonnée de 1953 et au Code des sociétés (*M.B.*, 27 avril 2007).

La loi de 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:

- 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).

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

#### *Renforcement de la 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 des comptes.

---

<sup>(1)</sup> Les textes sont à jour au 31 mai 2010.

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 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) ; 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).

#### *Commission de surveillance et Commission Contrôle de qualité*

L'article 34 de la loi coordonnée de 1953 confère une base juridique au fonctionnement de la Commission de surveillance et de la Commission Contrôle de qualité.

La Commission de surveillance est chargée d'assister le Conseil de l'Institut dans sa mission de surveillance sur l'exercice par les réviseurs d'entreprises de leur profession, à l'exception du contrôle de qualité (art. 3, § 1<sup>er</sup> de l'A.R. du 26 avril 2007).

La Commission de surveillance examine, en vue de formuler des propositions au Conseil et sans préjudice des compétences de la Chambre de renvoi et de mise en état, le comportement déontologique, 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 propre, soit à la demande du Conseil, soit sur plainte, dans le cadre des compétences du Conseil prévues à l'article 52 de la loi coordonnée de 1953 (art. 4, § 1<sup>er</sup> de l'A.R. du 26 avril 2007).

La Commission Contrôle de qualité est chargée de l'organisation du contrôle de qualité, conformément aux articles 33 et 34 de la loi coordonnée de 1953, et agit au nom et pour le compte du Conseil et sans préjudice des compétences de la Chambre de renvoi et de mise en état.

La Commission Contrôle de qualité :

- 1° propose au Conseil, sans préjudice de la supervision externe sur le Conseil, les normes concernant le contrôle de qualité ;
- 2° propose au Conseil, sans préjudice de la supervision externe sur le Conseil, les guides de travail des inspecteurs, conformément à l'article 33, § 2 de la loi, pour effectuer le contrôle de qualité des réviseurs d'entreprises ;
- 3° propose annuellement au Conseil, sans préjudice de la supervision externe sur le Conseil, la liste des réviseurs d'entreprises qui seront soumis au contrôle de qualité ;
- 4° propose au Conseil, sans préjudice de la supervision externe sur le Conseil, la liste des inspecteurs, conformément à l'article 33, § 2 de la loi, susceptibles d'effectuer des contrôles de qualité auprès des réviseurs d'entreprises, et propose à chaque réviseur d'entreprises soumis au contrôle de qualité, les noms des inspecteurs, mentionnés dans ladite liste, qui pourront effectuer ce contrôle ;
- 5° supervise le déroulement des contrôles de qualité et examine les résultats de ceux-ci, avant de les soumettre au Conseil ;
- 6° vérifie le respect de l'obligation de formation permanente conformément à la norme relative à la formation permanente prévue à l'article 31 de la loi.

#### *Chambre de renvoi et de mise en état (CRME)*

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, 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.

#### *Procédure 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).

### *Sanctions disciplinaires*

Conformément à l'article 73, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953, les sanctions disciplinaires qui peuvent être infligées sont :

- a) l'avertissement ;
- b) la réprimande ;
- c) l'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions ;
- d) la suspension pour un terme ne pouvant excéder une année assortie, le cas échéant, pour une suspension d'un mois au moins, de la publication de la suspension sur le site internet de l'Institut pendant la durée de ladite suspension ;
- e) la radiation.

Depuis le 31 août 2007, 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 peuvent être sanctionnés disciplinairement (art. 72 de la loi coordonnée de 1953).

En cas de renvoi d'un réviseur d'entreprises personne physique devant le 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 EUR 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.

### *Injonction, rappel à l'ordre et mesures d'ordre provisoires*

En outre des sanctions disciplinaires infligées par les instances disciplinaires, l'Institut peut prononcer des injonctions, des rappels à l'ordre et des mesures d'ordre provisoires.

L'injonction a pour objectif de mettre un terme à la « situation contestée » endéans un délai déterminé, notamment :

- 1) les manquements à un nombre d'obligations professionnelles définies et énumérées ayant trait principalement à l'indépendance du réviseur d'entreprises (art. 14, § 3) ;
- 2) les cas où le réviseur d'entreprises ne transmet pas les documents demandés (art. 32, § 2) ;
- 3) les cas où le réviseur d'entreprises n'a pas donné suite dans un délai raisonnable aux recommandations formulées à l'issue du contrôle de qualité (art. 33, § 5).

L'injonction est imposée par le Conseil d'initiative ou à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état. En dépit du fait qu'il a ou n'a pas été mis un terme à la situation contestée endéans le délai déterminé, le réviseur d'entreprises peut ensuite être renvoyé devant la Commission de discipline pour ces mêmes faits.

Depuis le 31 août 2007, le réviseur d'entreprises peut être rappelé à l'ordre par le Conseil 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 prester 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).

## **§ 1. Spécificité du droit disciplinaire**

1. Le droit disciplinaire est un droit dont la finalité est fondamentalement autonome. Ceci s'exprime dans la relation entre la procédure disciplinaire et la procédure pénale <sup>(2)</sup>. Les procédures disciplinaires et pénales ont une finalité différente. La procédure pénale vise à sanctionner les atteintes à l'ordre social. La procédure disciplinaire vise par contre à examiner si le réviseur d'entreprises a enfreint des règles déontologiques ou s'il a porté atteinte à la dignité de la profession <sup>(3)</sup>. Dans ce sens, la Cour constitutionnelle vient de confirmer que le principe de la légalité prévu à l'article 12 de la Constitution n'est pas d'application en matière disciplinaire. Il s'en suit que les poursuites disciplinaires peuvent être fondées sur des manquements qui ne font pas nécessairement l'objet d'une définition précise <sup>(4)</sup>.

La problématique des liens entre l'action pénale et disciplinaire a été examinée à l'occasion d'une affaire dans lequel un réviseur d'entreprises a été condamné pénalement pour avoir vendu une société de moyens pour un franc symbolique et avoir payé à un tiers une somme estimée entre 150.000 et 180.000 francs en vue de provoquer la mise en faillite de la société. Le réviseur d'entreprises a été acquitté pénalement. La procédure pénale a conduit, en première instance, à un abandon des poursuites en raison d'illégalités constatées dans la recherche de la preuve (perquisition illégale) et, en degré d'appel, en raison de la prescription. Le réviseur d'entreprises prétendait que l'illégalité constatée devant la juridiction pénale devait être constatée en matière disciplinaire. Cette défense a été rejetée en raison de l'autonomie de la procédure disciplinaire au regard de la procédure pénale. Dans le cadre de l'instruction pénale, le réviseur d'entreprises a fait des déclarations non valables étant donné que la perquisition pratiquée était illégale. Il avait néanmoins confirmé ses déclarations à l'occasion d'un entretien devant la Commission de surveillance dont il a refusé de signer le procès-verbal. Il ressortait néanmoins de ses courriers qu'il ne contestait pas la réalité de ses déclarations. La Commission d'appel a estimé fondés les faits incriminés par le Conseil.

---

<sup>(2)</sup> Cour d'arbitrage 7 décembre 2009, *M.B.*, 15 février 2002.

<sup>(3)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 7 avril 2004, N° 242/03/N (radiation); Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 octobre 2004, N° 0228/03/N (suspension d'une semaine).

<sup>(4)</sup> Cour constitutionnelle, 4 février 2010, Arrêt n° 008/2010.

## **§ 2. Procédure disciplinaire**

### **A. Principes fondamentaux relatifs à la procédure disciplinaire**

**2. ABSENCE DE PRESCRIPTION EN MATIÈRE DISCIPLINAIRE** – Un réviseur d'entreprises se référerait au délai de six mois endéans lequel la procédure disciplinaire à l'encontre des fonctionnaires doit être intentée sous peine de nullité. Ce délai n'est certes pas applicable à la procédure disciplinaire de personnes exerçant une profession libérale qui sont soumises à des règles propres <sup>(5)</sup>. Dans un autre cas, le réviseur d'entreprises invoquait l'article 418 du Code judiciaire lequel stipule que la procédure disciplinaire doit être intentée dans les 6 mois suivant la prise de connaissance des faits. Cet article fait partie du Titre V, Livre II, Partie II du Code judiciaire concernant la discipline. Le livre II concerne les fonctions judiciaires. La profession de réviseur d'entreprises n'étant pas une fonction judiciaire, cette disposition ne trouve pas à s'appliquer. Cette disposition n'est pas d'avantage applicable sur la base de la loi coordonnée de 1953 ni sur la base des dispositions de l'arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la discipline et le contrôle de qualité et portant le règlement de discipline des réviseurs d'entreprises. Cette applicabilité ne peut non plus être trouvée dans l'article 69 de la loi du 22 juillet 1953 qui précise que les dispositions du Code judiciaire sont applicables, en matière disciplinaire, aux membres et membres suppléants des instances disciplinaires et de la Chambre de renvoi et de mise en état.

Il n'existe donc pas, en droit disciplinaire des réviseurs d'entreprises, de disposition visant la prescription. Il ressort de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que l'absence de délai de prescription en matière disciplinaire ne constitue pas *ipso facto* une discrimination au regard du principe de l'égalité. Dans son arrêt du 4 février 2010, la Cour constitutionnelle a décidé que l'absence de délai de prescription en matière disciplinaire ne constitue pas une violation du principe d'égalité par le fait que tous les collaborateurs de justice n'y sont pas soumis et que pour certains d'entre eux les poursuites disciplinaires sont limitées dans le temps.

A ce sujet, la Cour a statué : « (...) *l'autorité disciplinaire doit respecter le délai raisonnable aux différents stades de la procédure. Dès lors, l'autorité disciplinaire doit vérifier in concreto si la procédure disciplinaire a été engagée dans un délai raisonnable, compte tenu de la nature et de la complexité de l'infraction disciplinaire alléguée. A cet égard, il peut être tenu compte de tous les éléments de l'affaire, comme par exemple, la circonstance que, si les faits peuvent aussi être qualifiés d'infraction, il peut, selon les particularités de chaque espèce, être justifié d'attendre le résultat de l'action publique, avant de prendre une décision sur le plan disciplinaire* » (...) « *Bien que l'absence d'un délai dans lequel la procédure disciplinaire doit être engagée puisse créer chez la personne poursuivie à titre disciplinaire un sentiment d'insécurité juridique, elle n'est pas de nature à limiter ses droits de manière disproportionnée puisque le caractère raisonnable de ce délai devra être apprécié in concreto et être respecté* » <sup>(6)</sup>.

**NÉCESSITÉ DE RESPECTER LE DELAI RAISONNABLE EN CAS DE POURSUITES** – En l'absence d'un délai de prescription formel concernant la procédure disciplinaire, il est important de prendre en compte le délai raisonnable des poursuites. Le délai raisonnable au sens de l'article 6 de la

---

<sup>(5)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1<sup>er</sup> juillet 2008, n° 0318/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions).

<sup>(6)</sup> Cour constitutionnelle, 4 février 2010, arrêt n° 008/2010.

Convention européenne des droits de l'Homme comme à courir à partir du moment où l'intéressé est accusé par l'autorité. L'accusation correspond avec l'inculpation du chef d'avoir commis un fait pouvant être sanctionné disciplinairement ou lorsqu'à la suite d'un autre acte d'instruction, il se trouve sous la menace d'une procédure disciplinaire qui aura une incidence sur sa situation <sup>(7)</sup>. La question de savoir si le délai raisonnable a ou non été dépassé concrètement est une question de fait laissée à l'appréciation de l'instance disciplinaire saisie. Lors de l'appréciation du caractère raisonnable du délai, il y a lieu de tenir compte de la nature de l'affaire, de la complexité de la procédure, de l'attitude des autorités qui introduisent la procédure disciplinaire et ensuite également de l'attitude des personnes qui sont poursuivies disciplinairement.

Dans un cas où un réviseur d'entreprises était poursuivi pour ne pas avoir indiqué à temps à l'Institut son implication en 2005 dans une procédure judiciaire, la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel a considéré comme premier acte d'instruction la demande d'accès au dossier répressif en date du 28 avril 2006 et comme second acte d'instruction, elle a tenu compte de la convocation à un entretien devant la Commission de surveillance. La Commission d'appel a considéré que la menace d'une procédure disciplinaire s'est matérialisée à la fin du mois d'avril 2006. Le Conseil a adopté, le 6 juin 2008, un rapport de renvoi adressé à la Chambre de renvoi et de mise en état fondé sur la violation de l'ancien article 18*quinquies* (à présent art. 41 de la loi du 22 juillet 1953). La chambre néerlandophone de la Commission d'appel estime tardif d'être saisie près de quatre ans après le premier acte d'instruction relatif à une prévention relativement simple. Elle estime dès lors qu'il n'est plus utile d'infliger une peine. Le réviseur d'entreprises était également poursuivi pour paiement en noir et pour avoir participé à la création d'un coquille vide destinée à être déclarée ensuite en faillite. Les faits étaient anciens de dix ans et le Conseil en a eu connaissance en 2006 lors de la lecture du dossier répressif. Pour cette prévention, la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel n'estime pas déraisonnable dans le chef du Conseil de tenir compte du déroulement du procès. Le délai raisonnable a commencé à courir en 2006 mais il est justifié jusqu'en 2010 au regard du déroulement du procès pénal, de l'enquête du Conseil menée via la Commission de surveillance en 2007, du rapport du Conseil à la Chambre de renvoi et de mise en état en juin 2008, de la décision de la Chambre de renvoi et de mise en état en décembre 2008 et de la procédure devant les instances disciplinaires <sup>(8)</sup>.

Un réviseur d'entreprises était poursuivi disciplinairement en raison de l'émission d'un rapport de commissaire lacunaire datant du mois d'octobre 2007. Il a été entendu le 28 mars 2008 et le Conseil a établi un rapport disciplinaire le 15 janvier 2009. Le dossier a été renvoyé via la Chambre de renvoi et de mise en état devant les instances disciplinaires le 26 mai 2009 et l'audience disciplinaire durant laquelle il a été entendu a été fixée le 17 novembre 2009. Dans ces circonstances, la Commission de discipline a estimé le délai comme étant raisonnable et a rejeté l'argument fondé sur l'article 6.1. de la Convention européenne des droits de l'Homme <sup>(9)</sup>.

Ainsi, la chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE a considéré qu'il est tardif de saisir la Commission de discipline le 27 janvier 2006, c'est-à-dire un an après la rédaction d'un dernier courrier adressé au réviseur d'entreprises concerné en date du 31 décembre 2004. La chambre francophone de la Commission d'appel en a déduit que la poursuite ne respectait

---

<sup>(7)</sup> Cass., 13 mars 2008, D.07.004.N.

<sup>(8)</sup> Chambre néerlandophone Commission d'appel IRE, 3 mars 2010, n°0383/09/N (suspension d'un an).

<sup>(9)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 15 décembre 2009, n°0388/09/N (reprimande).

pas le délai raisonnable garanti par l'article 6.1. de la Convention européenne des Droits de l'Homme de sorte qu'il n'était plus possible d'infliger une sanction dans cette affaire. Dans un autre cas, la Chambre francophone de la Commission d'appel, en se référant à la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. 21 juin 2001, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) n° F20010621-24), a également jugé que le dépassement du délai raisonnable n'aboutit pas à l'irrecevabilité, la nullité ou l'extinction de l'action disciplinaire mais doit cependant être pris en compte lors de la détermination de l'importance éventuelle de la peine <sup>(10)</sup>.

CONFIANCE LEGITIME – Dans plusieurs affaires, des réviseurs d'entreprises poursuivis en discipline se sont référés à une violation du principe général du droit à la confiance légitime. Il s'agit notamment d'un cas où les principaux revenus d'un réviseur d'entreprises provenaient depuis 1998 d'un seul client et qu'une procédure disciplinaire n'avait été introduite qu'en 2005. Ce principe de confiance légitime n'est d'application qu'en droit administratif et pas en droit disciplinaire de sorte que l'argument est également rejeté en appel <sup>(11)</sup>.

LEGALITE DE LA COMPOSITION DES INSTANCES DISCIPLINAIRES NE DOIT PAS S'AVERER DE LA DECISION DISCIPLINAIRE MEME – L'article 63, § 2 de la loi coordonnée de 1953 prévoit que tant la Chambre d'expression néerlandaise que d'expression française de la Commission d'appel est composée d'un président, conseiller en fonction auprès d'une Cour d'appel au moment de sa nomination, d'un juge au tribunal de commerce et d'un juge au tribunal du travail, les deux en fonction au moment de leur nomination, tous présentés par le ministre de la Justice et nommés par le Roi. Cette disposition qui fixe les conditions de nomination au moment de la nomination ne requiert pas que la décision disciplinaire établisse si les magistrats faisant partie de la Commission d'appel remplissent ou non les conditions de nomination de la fonction. Le recours en ce sens a été rejeté par la Cour de cassation <sup>(12)</sup>.

CONTINUITÉ DE LA COMPOSITION DU SIEGE (779 C. JUD.) – Le jugement disciplinaire de la Commission de discipline et de la Commission d'appel ne peut, à peine de nullité, être rendu que par le nombre prescrit de juges. Ceux-ci doivent avoir assisté à toutes les audiences de la cause (art. 779 C. Jud.) <sup>(13)</sup>. La Cour de cassation a qualifié cette règle comme une règle de procédure et pas comme une règle relevant de l'organisation judiciaire. La Cour de cassation a estimé que dans une affaire civile, cette règle n'est pas d'ordre public. Dès lors, l'on ne peut pas invoquer ce moyen (à peine d'irrecevabilité) pour la première fois dans un pourvoi devant la Cour de cassation.

---

<sup>(10)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 29 mai 2008, n° 0339/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions).

<sup>(11)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 29 mai 2008, n° 0339/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions) ; Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1<sup>er</sup> juillet 2008, n° 0318/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions). Un pourvoi a été rejeté par la Cour de cassation. Cass. 11 septembre 2009, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) n° D.08.0022.F/36.

<sup>(12)</sup> Cass. 24 septembre 2009, N C 08.0560N.

<sup>(13)</sup> Cass. 24 septembre 2009, N C 08.0560N. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°s 0380/09/N et 0381/09/N. (nullité de la décision de la Commission de discipline étant donné qu'il apparaît des pièces de procédure qu'elle a connu du dossier avec différentes compositions. Délai de Cassation pas encore expiré.



## B. Compétence d'injonction

3. Lorsque le Conseil a connaissance du fait qu'un réviseur d'entreprises se comporte d'une manière contraire aux dispositions de l'article 14, § 3 de la loi coordonnée de 1953 ou ne donne pas de suite appropriée aux demandes lui étant formulées conformément aux articles 32, § 2 ou 33, § 5 de la loi coordonnée de 1953, il peut lui imposer, soit d'office, soit à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, de mettre fin à la situation contestée endéans le délai et selon les modalités qu'il a fixées.

La jurisprudence disciplinaire a fait application de ces principes. Un réviseur d'entreprises refusait l'accès à ses dossiers et documents de travail au confrère lui succédant contrairement à l'obligation prévue à l'article 79, § 1 c) de la loi coordonnée du 22 juillet 1953. Après avoir été informé par le confrère succédant que deux courriers recommandés étaient restés sans réponse, le Conseil a enjoint au réviseur d'entreprises de se conformer aux obligations prévues par l'article 79 dans les quatorze jours. Après avoir constaté qu'aucune suite n'a été donnée à l'injonction, le Conseil a saisi la Chambre de renvoi et de mise en état. La Commission d'appel a infligé une peine de suspension d'un mois fondée sur le fait que le non-respect d'une injonction du Conseil constitue une exécution indigne de la profession de réviseur d'entreprises <sup>(14)</sup>.

Cette injonction peut être infligée sans préjudice de l'éventuel renvoi de ce réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires pour les mêmes faits que ceux étant à la base de l'injonction (art. 36, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953) <sup>(15)</sup>. La Cour de cassation a rejeté le moyen selon lequel l'absence d'une injonction préalable à un renvoi devant les instances disciplinaires aboutissait automatiquement à l'irrecevabilité de l'action disciplinaire, en vertu du fait que ce moyen manque en droit. Selon la Cour de cassation, il ressort du texte de la loi que le Conseil de l'Institut n'est pas obligé de faire usage au préalable de cette compétence d'injonction avant de renvoyer l'affaire devant la Chambre de renvoi et de mise en état <sup>(16)</sup>.

Le fait que l'Institut n'est pas nécessairement tenu d'infliger une injonction avant de renvoyer une affaire devant les instances disciplinaires, implique-t-il que l'ancien article 18<sup>quater</sup> de la loi du 22 juillet 1953 (l'actuel art. 36) serait discriminatoire au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, dans la mesure où il crée une distinction injustifiée entre les réviseurs d'entreprises renvoyés devant les instances disciplinaires avec ou sans une injonction préalable ? Il a été demandé à la Cour de cassation de soumettre cette problématique à la Cour constitutionnelle sous la forme d'une question préjudicielle. La Cour de cassation a rejeté cette demande visant à poser une question préjudicielle. Le fait que l'injonction préalable soit une possibilité mais pas une obligation préalable au renvoi devant les instances disciplinaires, n'aboutit pas automatiquement à une discrimination. Ce serait uniquement le cas si l'Institut exerce sa compétence d'appréciation de manière discriminatoire <sup>(17)</sup>.

---

<sup>(14)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n<sup>os</sup> 0380/09/N et 0381/09/N. Délai de Cassation pas encore expiré.

<sup>(15)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 29 mai 2008, n<sup>o</sup> 0339/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions).

<sup>(16)</sup> Cass. 11 septembre 2009, n<sup>o</sup> D.08.002.F ; Cass. 2 octobre 2009, n<sup>o</sup> D.08.002.F.

<sup>(17)</sup> Cass. 11 septembre 2009, n<sup>o</sup> D.08.002.F.

### § 3. Qui tombe sous le droit disciplinaire des réviseurs d'entreprises ?

#### **A. Possibilité d'infliger une sanction disciplinaire aux anciens réviseurs d'entreprises et aux personnes qui démissionnent en tant que commissaire**

4. POSSIBILITE DE POURSUIVRE LA PROCEDURE DISCIPLINAIRE NONOBTANT LA DEMISSION AVEC APPLICATION DE LA SANCTION DISCIPLINAIRE EN CAS DE READMISSION – Lorsqu'en cours de procédure disciplinaire, le Conseil accepte la démission du réviseur d'entreprises poursuivi, le Conseil peut, compte tenu de la gravité des faits, demander à la Commission de discipline ou à la Commission d'appel, que la procédure disciplinaire soit poursuivie nonobstant la démission. La sanction éventuellement prononcée à la suite de la procédure ne serait alors d'application qu'en cas de réadmission (art. 29 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)<sup>(18)</sup>. L'article 29 est entré en vigueur le 31 août 2007 et est, en vertu de l'article 39 de l'arrêté royal, applicable à toutes les procédures en cours lors de l'entrée en vigueur. Si le Conseil n'a pas introduit une demande de poursuite de la procédure ou n'en produit pas de preuve, la procédure ne sera pas recevable<sup>(19)</sup>.

Un réviseur d'entreprises jugé par défaut, s'est vu infliger la peine d'interdiction d'exercer certaines missions. Il ne peut pas empêcher la sanction disciplinaire en démissionnant par la suite de sa fonction de commissaire dans une société lorsque l'interdiction d'exercer une mission n'est pas limitée à la société de laquelle il a démissionné au cours de la procédure<sup>(20)</sup>. L'omission temporaire du réviseur d'entreprises n'empêche pas la procédure disciplinaire<sup>(21)</sup>.

---

<sup>(18)</sup> Comparez dans le même sens : Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 27 avril 1999, n° 0109/95/F ; IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 194 (extrait – De la loi l'on ne sait pas déduire si l'on peut encore infliger une sanction disciplinaire aux anciens membres de l'IRE. La Commission d'appel de l'IRE a jugé récemment qu'une démission volontaire n'empêche pas la sanction disciplinaire. La procédure disciplinaire garde en effet son utilité dans la mesure où un acquittement ou une sanction disciplinaire ont un impact sur les intérêts moraux de l'Institut et du membre intéressé ne fut-ce que pour l'octroi du titre de réviseur d'entreprises honoraire. La Commission d'appel a dès lors refusé l'exception d'irrecevabilité en l'absence d'intérêt ou d'objet) ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 30 décembre 1988, n° 11/88/N (radiation) (l'intention de démissionner n'est pas une raison suffisante pour réformer une décision de radiation de la Commission de discipline) ; Comparez en outre : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, n° 007/87/N. *Rapp. annuel*, IRE, 1987, p. 135 (résumé : – la Commission de discipline a constaté que le confrère n'est plus membre de l'Institut et qu'elle n'est dès lors plus compétente pour le juger) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 10 décembre 1999, n° 148/99/N (radiation) ; *Rapp. annuel*, IRE, 1999, p. 203 ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 6 mars 2007, n° 0333/06/N (action disciplinaire sans objet, vu la démission acceptée de l'intéressé) ; Comparez dans le même sens : Cass. 16 janvier 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, n° 316 ; Cass. 28 février 1991, *Pas.* 1991, I, 623 ; *Arr. Cass.* 1990-91, n° 349 (le fait qu'un magistrat a démissionné n'enlève rien à l'exercice de l'action disciplinaire) ; Cass. 25 juin 1998, *Arr. Cass.* 1998, n° 342 ; J. DU JARDIN, « *Rechtspraak in tuchtzaken door de beroepsorden: toetsing van de wettigheid door het Hof van Cassatie* », *R.W.*, 2000-2001, p. 794 ; Comparez dans le même sens : J. PRALUS-DUPUY, *Encyclopédie Dalloz*, tw. Discipline, n° 39, p. 9 ; En outre : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IEC, n° 225/F/1992/ (La Commission de discipline décide de ne pas infliger de sanction disciplinaire étant donné que l'intéressé est démissionnaire et a cessé ses activités).

<sup>(19)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 9 septembre 2008, n° 0365/07/N (acquittement : démission acceptée par le Conseil de l'IRE à partir du 31 décembre 2007).

<sup>(20)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 31 mars 2009, n°s 0321/06/F et 0335/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions).

<sup>(21)</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 décembre 2009, n° 0330/06/F (suspension d'un mois).

## **B. Introduction d'une procédure disciplinaire après instruction par le Conseil de l'IRE**

**5. DELEGATION PAR LE CONSEIL DE L'INSTITUT –** L'action disciplinaire contre un réviseur d'entreprises peut être intentée par la Chambre de renvoi et de mise en état, après une instruction menée par le Conseil de l'Institut. A l'issue de l'instruction, le Conseil communique un rapport, par lequel la Chambre de renvoi et de mise en état est saisie. Sous l'ancienne procédure qui était applicable aux causes introduites avant le 31 août 2007, le rapport du Conseil saisissait directement les instances disciplinaires. L'impartialité en tant que principe général de bonne administration n'empêche pas que les membres de la Commission Contrôle de qualité qui ont traité le dossier ont pu effectuer, par le passé et dans l'exercice de leur fonction de réviseur d'entreprises, des prestations pour une entreprise faisant ensuite l'objet d'un examen dans le cadre d'un contrôle de qualité. Les membres de la Commission Contrôle de qualité n'ont pas exercé leur mission en vertu d'une compétence légale ou réglementaire spécifique qui leur a été accordée, mais bien par délégation du Conseil qui peut en décider en application de l'article 25 de l'ancien arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur (actuellement art. 22 de l'A.R. du 7 juin 2007) <sup>(22)</sup>.

**6. EXIGENCE D'UNE COMPOSITION VALABLE DU CONSEIL ET RESPECT DE L'EXIGENCE D'UNE MAJORITE –** Afin que l'établissement du rapport soit valable, le Conseil doit être composé valablement et la décision doit être adoptée par la majorité requise. Ceci doit apparaître du dossier disciplinaire.

Dans un cas où la décision (de renvoi) du Conseil ne démontrait pas la majorité avec laquelle la décision a été prise et où la Commission de discipline ne pouvait pas déterminer qui avait participé au vote, la Commission de discipline a décidé de différer le traitement du dossier jusqu'à ce que le Conseil apporte des éclaircissements permettant de savoir si les personnes présentes à la réunion du Conseil et qui étaient également intervenues au stade de l'enquête préalable à l'instruction, avaient participé au vote concernant le renvoi devant la Commission de discipline. Il était également demandé des éclaircissements au sujet de la majorité avec laquelle la décision de renvoi fut prise <sup>(23)</sup>. Finalement l'Institut a rédigé un rapport complémentaire contenant l'indication des membres du Conseil présents lors de la réunion du Conseil durant laquelle la décision de renvoi fut prise. La Commission de discipline a confirmé que, sauf indication contraire dans le rapport ou dans le renvoi même, les décisions du Conseil sont adoptées par consensus. La Commission de discipline a rejeté l'argument de la défense en indiquant qu'il n'est pas prouvé que la décision de renvoi n'a pas été adoptée par consensus. En outre, si les membres du Conseil ne s'étaient pas mis d'accord sur le renvoi, ou s'il n'y avait pas eu de majorité, il n'y aurait tout simplement pas eu de décision de renvoi. En invoquant un tel argument, la défense prétendait en fait que le signataire de la décision aurait commis un faux en écriture en signant et faisant envoyer une décision de renvoi prétendue qui ne correspondrait pas à la réalité. Elle devait dès lors en fournir la preuve. Dans ce dossier, la Commission d'appel a considéré: « Aucune disposition légale ou réglementaire ne prescrit qu'une décision du Conseil doit comporter la constatation même qu'elle a été prise avec la majorité requise ».

---

<sup>(22)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 19 décembre 2008, n° 0348/07/N (suspension).

<sup>(23)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 5 juin 2007, n° 0332/06/N (jugement reporté, réouverture des débats) ; Comparez dans le même sens : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 9 février 1993 concernant 0072/92/N.

Dans un autre dossier, un réviseur d'entreprises a prétendu qu'il n'est pas acceptable que certains membres chargés de l'enquête ont pris part au vote sur le renvoi, ce qui serait incompatible avec les exigences d'impartialité. L'instruction et la décision de renvoi sont une mission et une compétence du Conseil de l'Institut. Lorsque l'enquête fournit, selon la majorité des membres du Conseil, suffisamment d'indications de culpabilité, le Conseil renvoyait, sous la législation antérieure, l'intéressé devant la Commission de discipline, qui doit se prononcer sur ces éléments. Il n'y a dès lors pas eu d'infraction aux exigences d'impartialité vu que les membres de la Commission de surveillance, qui sont également membres du Conseil de l'Institut et qui pour le compte de cette organe, ont mené l'enquête et en ont fait rapport afin que tous les membres du Conseil puissent prendre la décision de renvoi en connaissance de cause <sup>(24)</sup>. L'impartialité en tant que principe général de droit d'une bonne administration n'empêche pas que des membres du Conseil chargés par lui – que ce soit en tant que membre de la Commission de surveillance ou non – d'une mission d'enquête se rapportant à des faits susceptibles d'une sanction disciplinaire, participent après le dépôt de leur rapport à la délibération concernant l'opportunité de saisine d'une action disciplinaire. Ils n'exercent pas une telle compétence en vertu d'une compétence qui leur a été accordée personnellement sur une base légale ou réglementaire, mais par délégation du Conseil, qui peut en décider conformément à l'article 25 de l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur (actuellement art. 22 de l'A.R. du 7 juin 2007) <sup>(25)</sup>.

Cette méthode de travail est comparable à celle des magistrats du parquet qui, en cas d'une éventuelle plainte ou constatation d'un délit, mènent l'enquête, confient éventuellement aux services de police les missions nécessaires à cet effet et décident eux-mêmes, sur la base des résultats de l'enquête, de procéder ou non à une poursuite. Tout comme le magistrat du parquet, le Conseil de l'Institut fait fonction, en tant qu'organe, de partie investigatrice et poursuivante (sous la législation antérieure) <sup>(26)</sup>.

COMPOSITION DU DOSSIER DISCIPLINAIRE – Il appartient au Conseil de l'Institut de décider au sujet de la composition du dossier quelles pièces doivent y figurer au moment de la clôture de l'instruction et au moment de la saisine de la Chambre de renvoi et de mise en état. Néanmoins, le dossier doit être complet, tant au regard des intérêts du réviseur d'entreprises poursuivis qui doit pouvoir se défendre de manière utile et au regard de l'instance disciplinaire qui doit être correctement informée afin de pouvoir statuer <sup>(27)</sup>. La partie poursuivie doit pouvoir apprécier en quelle mesure la pièce peut être utile à l'organisation de sa défense <sup>(28)</sup>. Néanmoins cette exigence visant le caractère complet du dossier n'implique pas que l'entièreté des documents auxquels il est fait référence soient communiqués. Dans son rapport d'instruction, le Conseil de l'Institut a fait référence vers une pièce faisant partie d'un autre dossier disciplinaire. Le Conseil de l'Institut n'est pas tenu de communiquer ces éléments étant donné qu'il est tenu dans ses tâches au respect du secret professionnel (article 22 § 5 de la loi du 22 juillet 1953). Lorsqu'à propos d'un document invoqué par le Conseil, ce dernier invoque le caractère confidentiel, et que son raisonnement est suivi, il ne peut être conclu ipso facto que les droits de la défense du réviseur d'entreprises poursuivi sont

---

<sup>(24)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 août 2008, n° 0332/06/N (suspension de huit mois).

<sup>(25)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 août 2008, n° 0332/06/N (suspension de huit mois).

<sup>(26)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 août 2008, n° 0332/06/N (suspension de huit mois).

<sup>(27)</sup> Cons. Etat, 25 octobre 2005, n°150.457 ; Cons. Etat, 27 novembre 2006, n° 165.138.

<sup>(28)</sup> Cons. Etat, 26 juin 1996, n°60.558.

violés <sup>(29)</sup>. Lorsque plus tard, il existe une contestation à la question de savoir si le contenu donné à au document par le Conseil correspond à la réalité, le juge devra éventuellement considérer qu'il ne constitue pas une preuve. Le renvoi vers une pièce provenant d'un autre dossier disciplinaire ne justifie pas en soi que la preuve est apportée puisque par hypothèse la pièce n'est pas disponible aux débats et, plus grave, qu'elle n'est pas soumise à la contradiction <sup>(30)</sup>.

### **C. Notification des décisions de la Commission de discipline et de la Commission d'appel**

**7. PRISE DE COURS DU DÉLAI D'APPEL** – Les décisions de la Commission de discipline (art. 61, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953) et de la Commission d'appel (art. 66, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953) sont notifiées sans délai sous pli recommandé à la poste, au réviseur d'entreprises intéressé, au Conseil, le cas échéant, à l'expert désigné par la Chambre de renvoi, à la Chambre de renvoi et de mise en état et au Procureur général près la Cour d'appel. Cette notification est accompagnée de tous les renseignements utiles concernant les délais d'opposition et de pourvoi en cassation et les modalités selon lesquelles l'opposition ou le pourvoi en cassation peuvent être formés. Selon la Commission d'appel, il ne fait aucun doute que la prise de cours du délai d'appel constitue un renseignement approprié vu qu'il est décisif pour que l'appel soit interjeté à temps.

La prise de cours du délai d'appel diffère selon la modalité d'envoi de la notification choisie, conformément aux dispositions de l'article 53*bis* du Code judiciaire <sup>(31)</sup>.

Selon la Commission d'appel, l'absence de ces mentions résultait à la nullité de la notification de sorte que le délai d'appel ne court pas. La Cour de cassation a cassé cette décision de la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel. Le moyen déclaré fondé par la Cour de cassation indiquait que l'article 61 de la loi coordonnée du 22 juillet 1953 stipule que la nullité de la notification peut être prononcée uniquement à défaut de l'indication des renseignements utiles concernant les délais d'opposition et d'appel et les modalités selon lesquelles ces recours peuvent être introduits. La mention « tous les renseignements nécessaires concernant l'opposition » ne permet d'étendre la sanction de nullité à des éléments qui ne concernent pas les délais mais qui concernent leur prise de cours et leur calcul <sup>(32)</sup>.

---

<sup>(29)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°382/09/N.

<sup>(30)</sup> Cons. Etat, 23 décembre 2008, n°189.112 ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°382/09/N.

<sup>(31)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 août 2008, n° 0332/06/N (suspension de huit mois) ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 19 décembre 2008, n° 0348/07/N (suspension) ; voyez déjà antérieurement dans ce sens : Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 7 décembre 2007, n° 0322/06/N (suspension d'un mois).

<sup>(32)</sup> Cass., 29 avril 2010, n° C.09.0146 N.

## § 4. Sanctions (disciplinaires)

### **A. Rappel à l'ordre**

**8. INTRODUCTION** – L'article 37, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 prévoit que le Conseil peut, soit d'initiative, soit à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, rappeler un réviseur d'entreprises à l'ordre lorsque les faits qui lui sont reprochés, tout en étant avérés, ne justifient aucune des sanctions prévues à l'article 73 de la loi coordonnée de 1953. L'alinéa 3 de ce même paragraphe prévoit que le 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 que ceux à la base du rappel à l'ordre. L'article 37, § 3 de la loi coordonnée de 1953 prévoit en outre que 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. Le lien entre ces dispositions n'apparaît pas évident vu que, d'une part, le rappel à l'ordre est créé comme un instrument du Conseil pour les cas où les faits sont avérés mais ne peuvent pas justifier de sanction disciplinaire tandis que, d'autre part, la possibilité est offerte que ces mêmes faits puissent néanmoins constituer la base du renvoi du réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires<sup>(33)</sup>. Ces dispositions doivent sans doute être considérées dans le contexte de la systématique globale du maintien de la discipline, qui implique que, d'une part, le Conseil ne peut pas empêcher une poursuite disciplinaire et que, d'autre part, le maintien de la discipline fait partie de la supervision publique.

La décision par laquelle le Conseil, en vue d'un rappel à l'ordre, qualifie un fait au moins implicitement de la sorte qu'il ne justifie pas une sanction disciplinaire, n'est pas contraignante pour la Chambre de renvoi et de mise en état, ni pour la Commission de discipline et la Commission d'appel. Dès lors, bien que le Conseil estime que certains faits ne peuvent justifier une sanction disciplinaire, il ne peut empêcher une poursuite disciplinaire concernant ces faits en rappelant un réviseur d'entreprises à l'ordre à cet égard<sup>(34)</sup>.

Ainsi, les faits étant avérés semblent être d'une importance capitale en ce qui concerne les conditions relatives à l'application de l'article 37. Il faut dès lors supposer que cette disposition vise à fournir au Conseil un moyen de pression a-disciplinaire afin de pouvoir atteindre un but administratif légitime et précisément défini.

En raison de la classification que le législateur a donné au rappel à l'ordre dans l'ensemble des dispositions légales (chapitre VI de la loi), il est important de savoir si le but recherché correspond ou non au rôle attribué à l'Institut dans l'exercice de la mission de surveillance du réviseur d'entreprises. Cette approche se rallie à la disposition de l'article 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953 qui prévoit 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. Cette disposition constitue d'ailleurs le seul cas d'application concret du rappel à l'ordre légalement prévu.

---

<sup>(33)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2009, n° 0384/09/N (rappel à l'ordre).

<sup>(34)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2009, n° 0384/09/N (rappel à l'ordre).

**9. IMPOSSIBILITE D'INFLIGER DE RAPPEL A L'ORDRE POUR LA NON-COMMUNICATION DES PIECES A CONVICTION SUSCEPTIBLES D'AVOIR UN CARACTERE AUTO-INCRIMINANT POUR LA PROCEDURE DISCIPLINAIRE** – Dans un cas, le Conseil avait infligé un rappel à l'ordre concernant des faits ayant trait au contrôle de qualité parce que le réviseur d'entreprises intéressé n'avait pas fourni suffisamment d'informations et de pièces à conviction. La surveillance et le contrôle de qualité font bien entendu partie des missions légales revenant à l'Institut de sorte que, du point de vue de l'exercice de la mission légale, le Conseil n'a pas appliqué le rappel à l'ordre en dehors de ses compétences <sup>(35)</sup>. Les pièces à conviction requises devaient contribuer à une meilleure compréhension concernant la question de savoir si les intéressés ont ou non manqué aux dispositions légales relatives à l'exercice de leur mission et elles devaient plus particulièrement permettre de savoir si les réviseurs d'entreprises n'ont pas manqué aux règles relatives à l'indépendance et à la règle *one to one*. Dans ce cadre, il a toutefois été considéré par la Commission d'appel qu'il ne peut pas être exigé d'un réviseur d'entreprises qu'il produise des documents justificatifs pouvant faire apparaître un manquement disciplinaire. Il ne peut, en effet, pas être contraint à collaborer à apporter la preuve relative à son manquement. Il s'ensuit que l'on ne peut pas non plus infliger de sanction administrative au réviseur d'entreprises s'il n'apporte pas sa collaboration qui consiste à produire des pièces de conviction à caractère auto-incriminant. Il ne fait pas de doute qu'un manquement aux principes examinés par la Commission Contrôle de qualité, s'il est prouvé, constitue la base d'une poursuite disciplinaire. Etant donné que les requérants ne peuvent pas être contraints à collaborer à leur auto-incrimination, il n'était pas possible de leur infliger un rappel à l'ordre, à défaut de production desdits documents.

**10. RAPPEL A L'ORDRE UNIQUEMENT POSSIBLE EN CAS DE NON-COMMUNICATION DE DOCUMENTS DONT LA PRODUCTION EST LEGALEMENT OBLIGEE** – Ensuite, il apparaît de l'article 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953 qu'en ce qui concerne la communication de renseignements ou de documents, un rappel à l'ordre n'est possible que s'il vise la communication de renseignements ou documents que les réviseurs d'entreprises « *sont tenus de communiquer à l'Institut* ».

Le législateur n'a pas spécifié les catégories de renseignements ou documents devant être considérés comme ceux qu'ils « *sont tenus de communiquer* ». En raison de la classification de l'article 37 dans la loi coordonnée de 1953, il faut supposer qu'il s'agit de données devant être communiquées soit en vertu de la loi même, soit en vertu des décisions prises régulièrement par le Conseil de l'Institut dans le cadre de l'exercice de sa mission légale. La sécurité juridique requiert dans ce cadre une définition précise des renseignements ou documents. Cette précision certaine est notamment requise en raison des conséquences particulièrement importantes liées à un rappel à l'ordre non contesté : lorsque trois mois après la notification du rappel à l'ordre, le renseignement ou le document n'ont pas été communiqués, la qualité de réviseur d'entreprises est retirée. Ainsi, la définition doit être précise à tel point qu'il ne peut pas y avoir de doute raisonnable concernant ce qui doit être communiqué. Autrement dit, sur la base de la description fournie par le Conseil, chaque réviseur d'entreprises sait ou doit savoir précisément quel renseignement ou quel document identifié il est tenu de communiquer.

**11. RAPPEL A L'ORDRE UNIQUEMENT POSSIBLE POUR DES DOCUMENTS NOMMES AVEC PRECISION** – Dans le cas du réviseur d'entreprises sur lequel se penchait la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, il n'était pas indiqué quel document précis devait

---

<sup>(35)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 13 mai 2008, n° 0371/08/N (la décision contestée a toutefois été annulée).



être produit. Seul un document qualifié de manière générique était mentionné. La Commission Contrôle de qualité n'avait pas demandé une pièce spécifiquement identifiée mais elle demandait la communication de documents justificatifs dont elle aurait pu déduire si manquement susceptible d'être sanctionné disciplinairement a été commis. Ceci s'était par ailleurs avéré lors de l'audience durant laquelle le représentant du Conseil ne pouvait pas indiquer un document spécifique qui serait requis. Le réviseur d'entreprises ne pouvait dès lors pas déterminer exactement ce qui était attendu de lui, abstraction faite de la question de savoir s'il pouvait ou non y avoir une discussion sur la disponibilité de certains documents et donc sur leur production. Dès lors, même s'il n'y avait pas d'obstacle à contraindre le réviseur d'entreprises intéressé à communiquer des documents par lesquels il démontrerait son propre manquement, l'on ne pouvait, en raison de la nature insuffisamment précise de la demande, supposer que les faits étaient avérés comme visé à l'article 37 de la loi coordonnée de 1953.

**12. PAS DE POSSIBILITE DE RAPPEL A L'ORDRE SANS AUDITION PREALABLE DU CANDIDAT** – En règle générale il faut supposer que le principe d'équité et le principe de confiance contraignent le Conseil à notifier rapidement un rappel à l'ordre lorsque cette mesure est fondée <sup>(36)</sup>. Le Conseil doit, lors du processus décisionnel concernant le fait d'imposer un rappel à l'ordre, respecter le droit du réviseur d'entreprises intéressé d'être entendu en tant que principe de bonne administration. Les intérêts d'un réviseur d'entreprises peuvent être incontestablement lésés par un rappel à l'ordre. Il y a lieu de se référer à ce sujet aux éventuelles conséquences du retrait de la qualité de réviseur d'entreprises prévu à l'article 8, § 3 de la loi coordonnée de 1953 dans le cas spécifique de rappel à l'ordre visé si la mesure n'est pas contestée ou confirmée par la Commission d'appel <sup>(37)</sup>.

Dans un cas soumis à la Commission d'appel, les réviseurs d'entreprises n'avaient pas été entendus par le Conseil concernant la possibilité de lui infliger un rappel à l'ordre. Il a été décidé de procéder au rappel à l'ordre après cinq mois de silence de la part de la Commission Contrôle de qualité concernant la non-production prétendue de documents et sans que la possibilité d'infliger un rappel à l'ordre ait été portée à la connaissance du réviseur d'entreprises. Le débat contradictoire qui est organisé en cas de recours devant la Commission d'appel, n'enlève rien à cette obligation. Par conséquent, le réviseur d'entreprises doit être informé d'un rappel à l'ordre projeté et il doit avoir la possibilité d'adopter une défense par écrit à ce sujet. L'absence d'audition engendrait en soi un motif suffisant pour annuler la décision de rappel à l'ordre.

**13. APPEL CONTRE DES DECISIONS DE RAPPEL A L'ORDRE DEVANT LA COMMISSION D'APPEL** – De la notion de rappel à l'ordre telle que définie par la loi coordonnée de 1953, il ressort que le recours ouvert au réviseur d'entreprises ne constitue pas une voie de recours contre une mesure disciplinaire et dès lors, la Commission d'appel ne siège pas en tant qu'« instance disciplinaire ». Nonobstant le libellé de l'article 37, § 3 de la loi coordonnée de 1953, la Commission d'appel siège, en cas de recours contre un rappel à l'ordre, en tant que juridiction prenant connaissance de griefs contre une décision administrative. D'autre part, il semble que le législateur a souhaité que la Commission d'appel exerce, le cas échéant, sa compétence de pleine juridiction et qu'elle puisse substituer sa décision à l'acte administratif contesté. Lorsqu'un grief est considéré comme étant fondé et que cela justifie l'annulation que la décision initiale, la Commission d'appel doit apprécier elle-même les faits pour autant que le dossier administratif fournisse toutes les données requises en vue de décider à nouveau sur le fond.

---

<sup>(36)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2009, 0384/09/N (rappel à l'ordre).

<sup>(37)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2009, 0384/09/N (rappel à l'ordre).



Dans un cas où un rappel à l'ordre a été infligé sans audition préalable de l'intéressé, la Commission d'appel a annulé le rappel à l'ordre prononcé. La Commission d'appel a cependant pris une nouvelle décision et a infligé elle-même un rappel à l'ordre pour avoir manqué d'assurer la responsabilité civile, en dépit de la circulaire D.015.06 du 13 juillet 2006 qui impose à tous les réviseurs d'entreprises une obligation déontologique visant à garantir à leur clientèle une couverture d'assurance minimale en cas de dommage subi, conformément au souhait exprimé par la loi du 23 décembre 2005 portant des dispositions diverses limitant la responsabilité professionnelle des réviseurs d'entreprises. La circonstance que dans une période spécifique peu de missions ont été exercées en nom propre, n'est pas de nature à concevoir le respect de l'obligation d'assurance de manière moins contraignante. L'obligation déontologique est en effet liée au seul fait qu'un réviseur d'entreprises est inscrit à la liste des membres de l'Institut (actuellement au registre public tenu par l'Institut). Un réviseur d'entreprises ne pouvait pas croire légitimement que sa responsabilité professionnelle était couverte par le paiement de sa cotisation à l'IRE <sup>(38)</sup>.

## B. Suspension du jugement disciplinaire

**14. SANCTIONS : POSSIBILITE DE SUSPENSION DU JUGEMENT** – Dans un certain nombre de cas où les réviseurs d'entreprises n'avaient pas respecté les Normes générales de révision lors d'un contrôle de qualité entraînant dès lors une action disciplinaire, la Chambre néerlandophone de la Commission de discipline a décidé de suspendre sa décision jusqu'à la réalisation d'un contrôle de qualité ultérieur <sup>(39)</sup>. A chaque fois, elle a estimé que « le Conseil de l'Institut prendrait, s'il y a lieu, une nouvelle décision concernant un renvoi devant la Commission de discipline ». Elle a estimé opportun d'observer l'évolution de la méthode de travail du réviseur d'entreprises afin de vérifier si, dans l'avenir, il s'adapte aux normes et recommandations applicables. Dans un cas où le réviseur d'entreprises avait proposé d'attendre le contrôle de qualité anticipé afin de vérifier s'il a respecté les recommandations et obligations relatives au suivi des normes et s'il a adapté sa méthode de travail, le représentant du Conseil a déclaré à l'audience qu'il n'y voyait pas d'inconvénients <sup>(40)</sup>. Le Conseil a toutefois interjeté appel contre cette décision et cette décision a été réformée par la Commission d'appel <sup>(41)</sup>. Dans un autre cas, le Conseil de l'Institut a interjeté appel contre un tel jugement puisque la Commission de discipline ne peut juger légalement qu'il ne doit pas être donné suite à une action disciplinaire sans avoir constaté son irrecevabilité ou son manque de fondement. La Commission d'appel a estimé que la Commission de discipline, régulièrement saisie d'une action disciplinaire devait rendre un jugement définitif. La Commission de discipline ne pouvait légalement ne pas donner suite à une action disciplinaire sans en avoir constaté l'irrecevabilité ou le manque de fondement de cette action. N'est dès lors pas fondée légalement la décision qui n'examine pas le fondement des

---

<sup>(38)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2008, 0384/09/N (rappel à l'ordre).

<sup>(39)</sup> Voyez dans ce sens déjà antérieurement : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 6 février 2007, n° 0325/06/N (reporte la cause *sine die*) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 3 avril 2007, n° 0322/06/N (report jusqu'au prochain contrôle de qualité : le Conseil de l'Institut prendra une nouvelle décision concernant un renvoi devant la Commission de discipline s'il y a fondement) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 13 novembre 2007, n° 0350/07/N (suspend le jugement) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 décembre 2007, n° 0359/07/N (avertissement).

<sup>(40)</sup> Voyez dans ce sens déjà antérieurement : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 6 février 2007, n° 0325/06/N (reporte la cause *sine die*).

<sup>(41)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 28 juin 2007, n° 0325/06/N (réprimande).

infractions recherchées mais qui au contraire, pour des raisons d'opportunité, estime que l'action disciplinaire ne sera pas examinée<sup>(42)</sup>.

### C. Suspension du réviseur d'entreprises

**15. INTERDICTION TEMPORAIRE D'EXERCER DES ACTIVITES PROFESSIONNELLES** – La peine de suspension est une interdiction professionnelle temporaire. Elle emporte interdiction d'exercer des activités professionnelles en tant que réviseur d'entreprises en Belgique pour la période prévue par la peine (art. 73, § 2 de la loi coordonnée de 1953). Pendant la période de suspension, le réviseur d'entreprises ne peut effectuer aucune action professionnelle. L'interdiction d'exercer la profession pendant la période de suspension ne concerne pas uniquement les travaux que le réviseur d'entreprises ne peut exercer qu'en vertu de son inscription dans le registre public de l'IRE mais bien toutes ses activités professionnelles. La circonstance qu'un professionnel autre que réviseur d'entreprises peut exercer une activité qu'un réviseur d'entreprises peut également exercer, n'implique donc pas que l'activité n'est pas visée par la peine de suspension. Il a en outre été jugé qu'un réviseur d'entreprises peut difficilement prétendre que les *timesheets* relatifs à l'activité de son cabinet ne seraient pas le reflet de son activité professionnelle. L'activité pendant la période de suspension a dès lors été considérée comme étant prouvée<sup>(43)</sup>.

**16. AMENDE INFLIGEE AUX CABINETS DE REVISION** – Les vingt dernières années ont vu une nette augmentation du nombre de cabinets de révision ( personnes morales ). Il s'est avéré utile de mettre au point une alternative disciplinaire pour ces sociétés. Ce système concerne les suspensions de courte durée pouvant être infligées aux cabinets de révision, compte tenu des conséquences déraisonnables que de telles sanctions pourraient avoir, dans certains cas, pour les associés qui n'ont pas commis personnellement un manquement disciplinaire, ainsi que pour les collaborateurs et le personnel du cabinet de révision<sup>(44)</sup>. Lorsqu'une suspension d'un mois maximum est infligée à un cabinet de révision, celui-ci peut néanmoins poursuivre ses activités professionnelles si, au plus tard le jour où la suspension doit prendre cours, il a versé à l'Institut un montant égal à autant de fois cinq cents euros qu'il compte d'associés, ayant la qualité de réviseur d'entreprises, multipliés par le nombre de jours ouvrables de suspension. Ce montant est considéré comme étant définitivement acquis à l'IRE (art. 73, § 3 de la loi coordonnée de 1953).

**17. INTERDICTION DE PARTICIPER AUX TRAVAUX DES ORGANES DE L'INSTITUT** – La suspension emporte interdiction de participer aux délibérations et élections de l'assemblée générale, du Conseil et des Commissions de l'Institut, y compris la Commission de discipline et la Commission d'appel pendant la durée de l'exécution de cette peine disciplinaire (art. 73, § 2 de la loi coordonnée de 1953).

**18. RETRAIT DE PLEIN DROIT DE LA QUALITE DE MEMBRE DU CONSEIL** – La qualité de membre du Conseil se perd de plein droit lorsqu'un membre du Conseil fait l'objet à titre de sanction disciplinaire d'une suspension de quelque durée qu'elle soit, qui est coulée en force de chose

---

<sup>(42)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 7 décembre 2007, n° 0322/06/N (suspension d'un mois).

<sup>(43)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 mars 2008, n° 0350/07/N (suspension de huit jours) ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 août 2008, n° 0332/06/N (suspension de huit mois).

<sup>(44)</sup> Rapport au Roi de l'arrêté royal du 21 avril 2007, *M.B.*, 27 avril 2007, p. 22907.

jugée (art. 26, § 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises) <sup>(45)</sup>.

## **§ 5. Voies de recours contre les décisions des instances disciplinaires**

### **A. Opposition**

**19. DELAI D'OPPOSITION** – Celui à charge duquel une décision disciplinaire par défaut a été rendue peut former opposition contre cette décision dans un délai de trente jours (art. 62, al. 1<sup>er</sup> et 67 de la loi coordonnée de 1953). Pour être recevable, l'opposition doit être notifiée dans le délai prescrit à la Commission de discipline ou la Commission d'appel sous pli recommandé à la poste. Conformément à l'article 53bis, 1<sup>o</sup> du Code judiciaire, lorsque la notification est effectuée par courrier recommandé avec accusé de réception, ce délai est calculé à dater du premier jour qui suit celui où le pli a été présenté au domicile du destinataire. Le fait que le destinataire ne retire pas le pli recommandé à la poste ne signifie pas que le délai d'opposition ne court pas. Si tel n'était pas le cas, le destinataire disposerait de la possibilité d'empêcher le délai d'opposition de courir en ne retirant pas les plis recommandés à la poste. De ce fait, la législation serait vidée de son sens, ce qui est absolument inconcevable. La preuve de l'envoi du pli recommandé implique une présomption *iuris tantum* de réception par le destinataire. L'article 1048 du Code judiciaire, qui fixe le délai d'opposition pour les affaires judiciaires, est un délai d'échéance. Par analogie, et étant donné que la loi coordonnée de 1953 ne prescrit rien d'autre, le délai prévu à l'article 62 de cette loi peut également être considéré comme un délai d'échéance. Conformément à l'article 51 du Code judiciaire (*a contrario*), le juge (ou donc l'autorité disciplinaire) ne peut pas abrégé ou proroger les délais qui sont établis à peine de déchéance. Un réviseur d'entreprises a invoqué ses difficultés conjugales comme cas de force majeure, puisque, par la faute de son épouse qui assume également la fonction d'*office manager* au sein du cabinet, il n'aurait pas pris connaissance du courrier notifiant la décision. Les difficultés conjugales n'étaient, le cas échéant, pas considérées prouvées d'autant plus que l'épouse avait fait auparavant le nécessaire pour demander à deux reprises le report de l'audience concernée. Si son épouse avait effectivement fait disparaître les pièces de procédure dans l'intention de nuire, la Commission de discipline aurait trouvé inacceptable que les mesures nécessaires n'ont pas été prises immédiatement pour éviter de tels incidents à l'avenir. En outre, le réviseur d'entreprises intéressé était bien au courant de la date d'audience étant donné qu'une copie de la communication de la décision avait également été envoyée par simple courrier à l'adresse de son cabinet. Etant donné les circonstances, le réviseur d'entreprises ne pouvait dès lors pas invoquer un cas de force majeure <sup>(46)</sup>. La Commission d'appel a néanmoins estimé que le réviseur d'entreprises intéressé ne devait pas établir la force majeure puisque les obligations légales relatives à la notification n'étaient pas respectées, la notification étant considérée comme nulle de sorte que le délai d'opposition ne commence pas à courir <sup>(47)</sup>.

---

<sup>(45)</sup> Le Conseil d'Etat a exprimé dans son avis des doutes en ce qui concerne le fait de savoir si pour cet article, une disposition légale pouvait être prise en compte comme fondement juridique (*M.B.*, 29 juin 2007, p. 35871).

<sup>(46)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 10 juin 2008, n° 0348/07/N (opposition inacceptable car tardive).

<sup>(47)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 19 décembre 2008, n° 0348/07/N (suspension de cinq mois). Un pourvoi en cassation a été introduit contre cette décision.

## **B. Appel**

**20. FORME DE L'APPEL** – Les dispositions du Code judiciaire sont, en vertu de l'article 2 du Code judiciaire, applicables à la procédure disciplinaire mais uniquement dans la mesure où elles peuvent être conciliées avec la nature spécifique de cette procédure. L'article 1057 du Code judiciaire qui énumère les mentions obligatoires de l'acte de l'appel, devant être mentionnées à peine de nullité ne s'applique pas à l'appel d'une décision disciplinaire. Dans ce cadre, l'article 64, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 prévoit que le réviseur d'entreprises intéressé peut interjeter appel par pli recommandé, adressé à la Commission d'appel dans un délai de trente jours à dater de la notification. Dans la mesure où aucune formalité particulière n'est prévue, l'article 1057 du Code judiciaire n'est pas applicable de sorte qu'il ne peut être reproché au réviseur d'entreprises de n'avoir pas indiqué les griefs dans l'acte d'appel <sup>(48)</sup>.

### **§ 6. Obligations déontologiques fondamentales**

#### **A. Infractions au droit des sociétés, au droit comptable ou à 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**

**21. OBLIGATION D'ATTIRER L'ATTENTION SUR LA DUREE LEGALE MINIMUM DE NOMINATION DU COMMISSAIRE – ABSENCE DE RAPPORT POUR NOMINATION** – Un commissaire a été nommé pour deux exercices sociaux au sein d'une filiale (étant donné que l'intéressé était déjà actif au sein de la société mère pendant un an et que la direction souhaitait faire coïncider les mandats dans le temps) tandis que l'article 135 du Code des sociétés prescrit un délai légal de trois ans. La Cour de cassation a estimé que le terme « an » doit être entendu comme exercice, à savoir la période à laquelle se rapportent les comptes annuels qui sont contrôlés par le commissaire et sur lesquels il fait rapport. Etant donné que la loi ne pose pas de conditions concernant la durée de chaque exercice, à savoir les périodes de contrôle consécutives, l'abréviation ou la prorogation d'un ou de plusieurs de ces exercices ne peut engendrer des modifications du nombre d'exercices légalement prescrits pour le mandat du commissaire <sup>(49)</sup>. Cette obligation de désignation pour la durée légale incombe à la société mais le réviseur d'entreprises doit attirer l'attention de la société sur le fait que la nomination s'étend de plein droit sur trois exercices consécutifs, comme prescrit par la loi. Sinon, il se rend coupable d'un manquement à la déontologie. L'établissement d'un rapport du commissaire tandis que la nomination n'avait été décidée qu'après la date dudit rapport est également un manquement à la déontologie. Le commissaire doit, le cas échéant, attirer l'attention des organes de gestion par écrit sur le fait que les rapports du commissaire doivent être déposés conformément à l'article 100, 4<sup>o</sup> du Code des sociétés <sup>(50)</sup>.

Dans un cas où les comptes annuels ont été déposés sans mention de l'identité du commissaire et que le commissaire n'avait pas établi de rapport, ledit commissaire a fait l'objet d'une poursuite disciplinaire également parce que l'assemblée générale n'avait pas approuvé ses honoraires qu'il n'avait pas contrôlé l'identité du client. Lors de la détermination de la peine (le cas échéant une suspension d'un mois), il a été tenu compte a)

---

<sup>(48)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1<sup>er</sup> juillet 2008, n° 0318/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions). Contre cette décision a été introduit un pourvoi en cassation qui a été rejeté par la Cour de cassation. Cass. 11 septembre 2009, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) n° D.08.0022.F/36.

<sup>(49)</sup> Cass. 5 juin 2008, [www.juridat.be](http://www.juridat.be), n° 06.06.06.N.

<sup>(50)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 8 avril 2008, n° 0368/07/N (suspension de huit jours).

du fait que le cabinet de révision dont le réviseur d'entreprises faisait partie, était également responsable et n'était toutefois pas poursuivi en tant que cabinet de révision ; b) de l'état de service irréprochable du réviseur d'entreprises ; c) du fait que les difficultés étaient également causées par les administrateurs de la société mère qui ne sont pas irréprochables ; d) du fait qu'il n'y avaient pas de dossiers, de sorte qu'un jugement correct était entravé <sup>(51)</sup>.

**LÉGISLATION ANTI-BLANCHIMENT** – Dans un dossier où une société dormante avait mis toutes ses liquidités à disposition de sa société mère, il avait été considéré (également vu la réputation douteuse des administrateurs à l'étranger) que cela pouvait constituer une indication de blanchiment de capitaux. La Commission de discipline a suivi l'argumentation du réviseur d'entreprises poursuivi et estimé qu'il n'est pas inusuel que les liquidités d'une société dormante soient versées intégralement à la société mère, de sorte que l'infraction à la loi relative au blanchiment de capitaux et au financement du terrorisme n'était pas prouvée <sup>(52)</sup>.

## **B. Obligation de respect des normes et recommandations de révision de l'Institut**

### **1. Principe**

**22. BASE LEGALE DE L'OBLIGATION DE RESPECT DES NORMES DE REVISION** – En cas de violation avérée des normes de révision, une sanction disciplinaire peut être infligée. L'article 72, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953 prévoit que des sanctions disciplinaires peuvent être infligées aux réviseurs d'entreprises qui ont manqué aux obligations liées à l'exercice de la profession. L'article 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises prévoit que le réviseur d'entreprises doit se conformer aux dispositions légales et réglementaires ainsi qu'aux normes de révision usuelles de l'Institut <sup>(53)</sup>. L'article 30, § 3 de la loi coordonnée de 1953 prévoit que les normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises.

La Cour de cassation a, en outre, estimé que les normes générales de révision sont des lois matérielles au sens de l'article 608 du Code judiciaire vu que l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises impose le respect desdites normes. Ceci implique entre autres que la non application par un juge d'une norme générale de révision peut constituer un fondement pour un pourvoi en cassation <sup>(54)</sup>.

**DÉROGATION AUX NORMES EN VERTU DE CONSIDERATIONS D'EFFICACITE** – Une infraction au paragraphe 2.2. des Normes générales de révision relatif à l'établissement et la sauvegarde de documents de travail a été constatée. Un réviseur d'entreprises a invoqué en vain la possibilité de déroger aux normes générales de révision en vertu de considérations d'efficacité.

Cette possibilité de dérogation concerne uniquement la situation où un réviseur d'entreprises belge peut déroger à la norme ISA pour autant qu'il justifie une telle dérogation. Une telle

---

<sup>(51)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, de l'IRE, 3 février 2009, n° 0377/08/N (suspension d'un mois).

<sup>(52)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 3 février 2009, n° 0377/08/N (suspension d'un mois).

<sup>(53)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 9 janvier 2004, n° 0235/03/N (suspension d'un mois) ; voyez également Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, n° 0374/08/N (suspension de huit jours).

<sup>(54)</sup> Cass. 24 mai 2007, *J.L.M.B.* 2008, 1 (le résumé de cet arrêt est erroné et contraire aux dispositions de cet arrêt).



possibilité de dérogation n'est pas prévue concernant les Normes générales de révision. Au surplus, les Normes générales de révision prévoient que les normes ISA ne sont d'application que lorsqu'elles sont publiées à titre de recommandation <sup>(55)</sup>. Le réviseur d'entreprises intéressé a, pour prouver cette dérogation, renvoyé à tort à un avertissement dans le *Vademecum* du réviseur d'entreprises, tome II, 2007, p. 337 qui n'a cependant trait qu'aux normes internationales d'audit (normes ISA) qui ne sont pas encore applicables en Belgique.

Le fait qu'un réviseur d'entreprises prétende travailler exclusivement pour des PME présentant une haute solvabilité ne retire rien au fait que les normes doivent être appliquées de manière identique par tous les réviseurs d'entreprises <sup>(56)</sup>. Tous les travaux de contrôle doivent être documentés et ce pour tous les clients, car à défaut, il n'est pas possible de savoir les travaux qui ont été réellement effectués <sup>(57)</sup>.

Il a été invoqué comme moyen de défense, à propos du non-respect des normes, que les manquements étaient purement formels. Le défaut de formalisation constaté en vertu de la norme n'entraîne pas *per se* la conclusion que les travaux n'ont pas été exécutés lorsqu'ils ressortent des documents de travail. Il en est ainsi spécialement de certaines présomptions tirées d'autres documents faisant habituellement partie du dossier administratif qui permettent raisonnablement de conclure que les travaux ont été réalisés. Néanmoins, la formalisation des travaux effectués constitue un aspect fondamental de la profession <sup>(58)</sup>. En effet, des manquements purement formels empêchent dans certaines situations de vérifier si des manquements substantiels ont bien été effectués <sup>(59)</sup>. Lorsqu'un manquement aux normes est constaté, il peut être tenu compte en vue de fixer la peine du fait que l'esprit de la loi a été respecté et de la collaboration du réviseur d'entreprises concerné à l'instruction disciplinaire. Dans un cas, la Commission de discipline a estimé qu'il ne pouvait pas être conclu, au motif que la norme n'a pas été respectée, que le réviseur d'entreprises aurait exercé la profession en manquant aux devoirs de dignité, probité et des justes égards dus à la profession dont tout réviseur d'entreprises doit faire preuve <sup>(60)</sup>. La règle concernant « *la probité, dignité, délicatesse* » prévue par l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 tend à la démonstration de faits qui vont plus loin que le seul manquement à chaque règle relative à l'exercice de la profession <sup>(61)</sup>.

ABSENCE DE DOCUMENTS DE TRAVAIL SUFFISANTS – Dans un cas, plusieurs documents de travail manquaient (absence de programmes de travail écrits, notes insuffisamment conservées, pas assez d'éléments probants relatifs aux travaux d'audit concernant des terrains, des immeubles, le contrôle physique de l'inventaire, le non-envoi de confirmations du solde, absence de documents démontrant le contrôle du contrôle interne, etc.). Compte tenu de la bonne volonté et de la collaboration du réviseur d'entreprises intéressé, de l'évolution dans sa

---

<sup>(55)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 29 mai 2008, n° 0339/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions).

<sup>(56)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 15 décembre 2009, n° 0388/09/N (réprimande).

<sup>(57)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 6 octobre 2009, n° 0378/08/N (suspension de 8 jours).

<sup>(58)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°s 0380/09//N et 0381/09/N. Délai de Cassation ne pas encore expiré.

<sup>(59)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 6 octobre 2009, n° 0378/08/N (suspension de 8 jours).

<sup>(60)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 15 décembre 2009, n° 0388/09/N (réprimande).

<sup>(61)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 24 mars 2010, n°0386/09/N.

méthode de travail démontrant qu'il formalise davantage ses conclusions, la Commission de discipline n'a infligé qu'un avertissement en recommandant l'application de la formalisation demandée. En effet, la Commission de discipline n'a pas toujours l'intention de sanctionner immédiatement les réviseurs d'entreprises qui, dans le cadre d'un contrôle spécifique de certains dossiers, ne répondent pas entièrement aux exigences de qualité, mais plutôt de les guider. La Commission de discipline a dès lors estimé opportun d'examiner l'évolution de sa méthode de travail afin de vérifier si, dans l'avenir, il s'adapte aux normes et recommandations applicables <sup>(62)</sup>.

Dans un cas, plusieurs manquements aux normes de révision ont été constatés concernant un dossier qui était prétendu être représentatif de l'activité du cabinet de révision. Par la suite, la représentativité était cependant contestée par le réviseur d'entreprises intéressé. Dans la mesure où le réviseur d'entreprises annonçait l'adoption de neuf mesures de portée générale afin de mieux conformer les travaux effectués aux directives de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, la Commission d'appel en a déduit que le manquement ne se limitait pas à un seul dossier <sup>(63)</sup>.

FORCE PROBANTE DES CONSTATATIONS DECRITES DANS LE RAPPORT – Lorsqu'un réviseur d'entreprises est entendu à l'occasion des travaux de la Commission Contrôle de qualité et que celle-ci lui établit un rapport de l'entretien, il ne peut pas se contenter d'un refus pur et simple de signer le rapport ou de rejeter des constatations afin d'enlever au rapport toute sa force probante. La force probante des constatations décrites dans le rapport ne peut être réfutée que lorsque le réviseur d'entreprises indique dans quel sens les constatations ne sont pas conformes à la réalité de l'entretien et que cette affirmation est également étouffée par des documents justificatifs <sup>(64)</sup>.

VIOLATION DES NORMES GENERALES DE REVISION – *Il a été reproché à un réviseur d'entreprises d'avoir violé les §§ 2.4 et 2.5. des Normes générales de révision, qui prévoient que le réviseur d'entreprises doit fonder son opinion sur un examen du système de contrôle interne dont il doit examiner l'efficacité et qu'il doit produire un nombre d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.* Ainsi, la Commission d'appel a infligé une sanction étant donné que, lorsque le réviseur d'entreprises suppose qu'il est humainement impossible de mettre en question un logiciel informatique, il donne l'impression de faire confiance à ce logiciel sans effectuer aucun contrôle. Il en va de

---

<sup>(62)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 8 avril 2008, n° 0367/07/N (avertissement) ; comparez dans le même sens et dans des termes quasi identiques : Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 8 avril 2008, n° 0361/07/N (réprimande en raison de, entre autres, la non-communication dans le procès-verbal des émoluments du commissaire, la check-list mentionne un fonds de roulement positif tandis qu'il est négatif ; aucune référence dans les dossiers, aucune mention concernant l'exécution du contrôle, pas d'état intermédiaire au 30 juin 2005 ; voyez également Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 17 avril 2008, n° 0362/07/N (violation des Normes générales de révision : la Commission est d'avis qu'il faut toutefois laisser l'opportunité à l'intéressé de conformer, à brève échéance, le fonctionnement de son cabinet de révision aux exigences de toutes les normes et des dispositions légales et réglementaires). Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 mars 2010, n° 0392/09/N.(radiation étant donné que le réviseur d'entreprises concerné avait déjà fait l'objet de sanctions disciplinaires dont il n'en a nullement tenu compte).

<sup>(63)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 17 avril 2008, n° 0362/07/N (suspension de 14 jours).

<sup>(64)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 19 décembre 2008, n° 0348/07/N (suspension).

même lorsqu'il affirme ne pas demander des confirmations bancaires mais qu'il le fera dans l'avenir <sup>(65)</sup>.

Le réviseur d'entreprises doit disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement (art. 14, § 3, 1° de la loi coordonnée de 1953). Lorsqu'un réviseur d'entreprises doit faire appel au responsable du service de gestion des sociétés contrôlées pour l'aider dans ses travaux, cela démontre le manque de personnel disponible du cabinet de révision <sup>(66)</sup>.

INFRACTION AU PARAGRAPHE 3.5. DES NORMES RELATIVES AU CONTRÔLE DES APPORTS EN NATURE ET QUASI-APPORTS – Un réviseur d'entreprises a été poursuivi en discipline notamment parce que le rapport établi mentionne que la rémunération attribuée en contrepartie est « équitable et légitime », tandis que la norme stipule que le réviseur d'entreprises ne se prononce pas sur le caractère légitime et équitable de l'opération <sup>(67)</sup>.

**23. NORMES RELATIVES A LA FORMATION PERMANENTE** – La norme stipule que le réviseur d'entreprises doit consacrer en moyenne au moins 40 heures effectives aux activités contribuant à l'amélioration de ses connaissances professionnelles. Cette moyenne doit être atteinte sur la base d'une période de trois ans. Un étalement entre les différentes activités de la Norme de formation permanente est recommandé : il s'agit d'une obligation de moyen <sup>(68)</sup>. Une note contenant l'historique de ces activités doit être conservée en vue d'être évaluée à la suite du contrôle de qualité. Un réviseur d'entreprises ne pouvait produire que deux certificats de formation, chacun pour une demi-journée. Sur cette base, il a été poursuivi en discipline. Le rapport sur le contrôle de qualité mentionnait que la formation permanente est respectée aussi bien au sein du cabinet de révision – par la lecture d'une documentation – qu'en dehors du cabinet de révision – en suivant et donnant des séminaires – ainsi que par la rédaction d'articles. La Commission d'appel a estimé dès lors qu'il ne pouvait pas être déduit de ces données que la moyenne de 40 heures par an n'était pas atteinte. En outre, l'actuel article 8 de la Norme relative à la formation permanente prévoit que « 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.. Etant donné qu'il n'a pas été démontré qu'une recommandation a été faite au réviseur d'entreprises intéressé, la prévention n'a pas été retenue par les instances disciplinaires <sup>(69)</sup>.

INFRACTION A L'ANCIEN ARTICLE 18<sup>TER</sup> DE LA LOI DU 22 JUILLET 1953 ET A L'ANCIEN ARTICLE 32 DE L'ARRETE ROYAL DU 20 AVRIL 1989 EN RAISON D'UN ENREGISTREMENT INCORRECT DES HEURES PRESTEES – En ce qui concerne l'une des entreprises contrôlées, il a été constaté lors

---

<sup>(65)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 29 mai 2008, n° 0339/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions).

<sup>(66)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 29 mai 2008, n° 0339/06/F (interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions).

<sup>(67)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 9 septembre 2008, n° 0374/08/N (suspension de 2 semaines).

<sup>(68)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°0380/09/N. Délai de Cassation pas encore expiré.

<sup>(69)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 mars 2008, n° 0350/07/N (suspension de huit jours) ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°0380/09/N. Délai de Cassation pas encore expiré.



d'un contrôle que les données remplies par le réviseur d'entreprises dans les *timesheets* comme étant des heures prestées par lui, ne correspondent pas à l'information annuelle (proportion de 3,5 heures contre 32 heures). Même en admettant que l'enregistrement des heures prestées n'est pas le seul paramètre pour vérifier si au moins 50 % du temps est consacré aux missions constituant l'activité principale, il s'est avéré que le réviseur d'entreprises a utilisé un tel enregistrement comme paramètre mais que son application ne semblait pas être fiable étant donné qu'il a indiqué qu'il n'enregistrait pas systématiquement toutes les heures prestées. Il s'ensuit que l'Institut n'a pas pu vérifier l'exactitude des informations fournies <sup>(70)</sup>.

**SIGNATURE POUR ACCORD PAR LA COMMISSION DE SURVEILLANCE** – La signature sans réserve faite par les réviseurs d'entreprises intéressés du rapport établi par la Commission de surveillance est qualifiée comme étant un accord avec les constatations et les conclusions de ladite Commission.

**DETERMINATION DE LA PEINE** – Lors de la détermination de la peine, les instances disciplinaires tiennent compte du fait i) si l'intéressé n'a pas fait l'objet de sanctions disciplinaires antérieures <sup>(71)</sup> ; un effet prolongé de sanctions disciplinaires datant d'un passé lointain ne peut, à présent, plus être accepté. L'article 32 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 stipule que l'avertissement et la réprimande sont effacés automatiquement après cinq ans. Dans ce sens, il a été décidé en 2009 qu'il ne pouvait être tenu compte d'une sanction disciplinaire qui avait été infligée en 1992 <sup>(72)</sup>; Il en va de même en 2010, selon la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, d'une peine disciplinaire légère d'autant plus que les faits actuellement soumis n'ont aucun lien avec ceux ayant aboutis à la première sanction <sup>(73)</sup>.

ii) le fait qu'il n'a pas été prouvé une nonchalance extrême dans l'exécution du mandat, ni d'un manque de formalisme ou du non-respect de l'esprit de la loi <sup>(74)</sup>.

iii) le fait que le réviseur d'entreprises a collaboré correctement à l'instruction disciplinaire <sup>(75)</sup>.

iv) si le réviseur d'entreprises est resté en défaut concernant certains points substantiels des normes de révision ; le fait que l'intéressé n'a pas suivi les recommandations formulées à l'issue d'un premier contrôle ;

v) que la méthode suivie par l'intéressé et l'absence de documentation ne fournissent pas aux tiers une compréhension de la situation réelle de l'entreprise <sup>(76)</sup> sans leur porter concrètement préjudice ;

---

<sup>(70)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 août 2008, n° 0332/06/N (suspension de huit mois).

<sup>(71)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 3 mars 2009, n° 0379/08/N (suspension d'une semaine) décision partiellement réformée en ce qui concerne la détermination de la peine par la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2009, n° 0379/08/N (suspension de deux mois).

<sup>(72)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2009, n° 0379/08/N (suspension de deux mois).

<sup>(73)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°s 0380/09/N et 0381/09/N; Chambre francophone de la Commission de discipline, 4 mai 2010, n° 0389/09/F. Délai de Cassation ne pas encore expiré.

<sup>(74)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 15 décembre 2009, n° 0388/09/N (réprimande).

<sup>(75)</sup> *Ibidem*.

<sup>(76)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 3 mars 2009, n° 0379/08/N (suspension d'une semaine), décision partiellement réformée en ce qui concerne la détermination de la peine par la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2009, n° 0379/08/N (suspension de deux mois).

vi) que les circonstances desquelles l'organisation du cabinet, ne sont pas de nature à entraver l'exercice de la profession de façon permanente; la lourdeur de la sanction ne peut pas exclure un remède dans l'avenir <sup>(77)</sup>. C'est certainement le cas lorsqu'il n'apparaît pas que globalement l'exercice de la profession est défaillant mais que la qualité de certains aspects doit être améliorée <sup>(78)</sup>.

vii) le fait qu'au moment où les poursuites disciplinaires ont été engagées, il a été constaté que le réviseur d'entreprises mettait un terme à ses activités professionnelles et avait démissionné de l'ensemble de ses mandats de commissaire <sup>(79)</sup>.

## C. Indépendance

**24. FONDEMENT JURIDIQUE DU PRINCIPE D'INDEPENDANCE** – Pour le réviseur d'entreprises le principe d'indépendance (indépendamment de la nature de la mission exercée) est prévu à l'article 13, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953. Cet article stipule que « *le réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités ou poser des actes incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de sa fonction* ». L'article 14, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 ajoute que « *le réviseur d'entreprises s'acquitte en toute indépendance par rapport aux personnes concernées des missions révisorales qui lui sont confiées.* » Ces dispositions introduisent pour les réviseurs d'entreprises des obligations dont le respect requiert concrètement, à chaque fois, une évaluation en fonction des circonstances du cas spécifique. L'article 32, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953 prévoit, quant à lui, que « *l'Institut veille au bon accomplissement par les réviseurs d'entreprises des missions qui leur sont confiées ; dans le cadre de cette mission l'Institut veille à ce que les réviseurs d'entreprises respectent entre autres les principes repris dans les articles 13, 14, § 1<sup>er</sup> à § 3 et § 5, (...).* ». « *Toute situation où l'indépendance d'un réviseur d'entreprises est compromise, au travers d'une situation de conflit d'intérêts 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 au point a) ; d) des réviseurs d'entreprises membres du réseau dont le réviseur d'entreprises est membre* » (art. 14, § 2 de la loi coordonnée de 1953). Ce nouvel article 14, § 2 de la loi coordonnée de 1953 donne un fondement légal au principe déjà repris à l'article 1, 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 est étendue à ses associés. Le principe s'applique à toute mission révisorale et pas uniquement au mandat de commissaire et 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 intéressé et les réviseurs d'entreprises membres d'un réseau dont le réviseur d'entreprises est membre <sup>(80)</sup>.

« *Le réviseur d'entreprises doit s'acquitter avec la diligence requise et en toute indépendance des missions révisorales qui lui sont confiées* » (art. 14, § 3, 2<sup>o</sup> de la loi coordonnée de 1953). Le principe d'indépendance est confirmé dans les normes générales de révision. Le respect de ces dispositions constitue la clé de voûte de la crédibilité de la profession de réviseur d'entreprises à l'égard de la société dans son ensemble <sup>(81)</sup>.

<sup>(77)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 9 juin 2009, n° 0379/08/N (suspension de deux mois à l'encontre de deux réviseurs d'entreprises). Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°s 0380/09/N et 0381/09/N. Délai de Cassation pas encore expiré.

<sup>(78)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 24 mars 2010, n°s 0380/09/N et 381/09/N. Délai de Cassation pas encore expiré.

<sup>(79)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 15 décembre 2009, n° 0388/09/N.

<sup>(80)</sup> Communication aux réviseurs d'entreprises du 27 avril 2007, n° 40.

<sup>(81)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 24 novembre 1992, n° 0061/92/N.

**25. INDEPENDANCE DE LA FONCTION DE COMMISSAIRE** – L'article 133, §§ 1, 2 et 4 du Code des sociétés contient une règle particulière pour la fonction de commissaire :

« § 1<sup>er</sup>. *Ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire, conformément aux règles de la profession de réviseur d'entreprises. Les commissaires doivent veiller à ne pas se trouver placés, postérieurement à leur désignation, dans de telles conditions.*

§ 2. *En particulier, les commissaires ne peuvent accepter, ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur mandat ou après celui-ci et qui serait de nature à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire.*

§ 4. *Le paragraphe 2 est également applicable aux personnes avec lesquelles le commissaire a conclu un contrat de travail, avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou aux sociétés ou personnes liées au commissaire visées à l'article 11. ».*

La disposition a une tendance aussi bien prophylactique que prohibitive et il n'est dès lors pas requis qu'un manquement effectif à l'indépendance soit constaté pour qu'une infraction à cette disposition soit établie <sup>(82)</sup>.

**26. AUTRE INTERPRETATION DU PRINCIPE D'INDEPENDANCE DANS L'ARRETE ROYAL DU 10 JANVIER 1994** – L'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises précise davantage le principe d'indépendance du réviseur d'entreprises. Le principe général de l'article 3 de l'arrêté royal précité est précisé par les interdictions générales reprises dans les articles 4 à 7 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Les articles 4 et 5 dudit arrêté royal renvoient aux dispositions relatives aux incompatibilités de l'ancien article 7bis de la loi (actuellement art. 13, § 2 de la loi coordonnée de 1953), tandis que les articles 6 et 7 de l'arrêté royal ont trait à l'indépendance dans l'exercice d'une mission de révision. L'article 6 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 prévoit : « *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.* ». L'article 7 du même arrêté royal stipule : « *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.* ». Ces dernières règles relatives à l'indépendance dans l'exercice d'une mission de révision sont encore renforcées dans les articles 8 à 14 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 afin d'être certain que l'indépendance est garantie aux yeux de chacun <sup>(83)</sup>.

**27. INDEPENDANCE FINANCIERE DES REVISEURS D'ENTREPRISES** – 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, soit de

---

<sup>(82)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 17 janvier 2008, n° 0338/06/N (suspension d'un et de deux mois).

<sup>(83)</sup> Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994, *M.B.*, 1994, p. 941, alinéa 4.

missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité (art. 13 A.R. du 10 janvier 1994).

Un réviseur d'entreprises disposait d'un revenu global annuel de 77.265 euros, dont 45.865 euros provenait du même groupe. Après avoir décompté les honoraires provenant du mandat de commissaire de ce groupe, il disposait uniquement d'un revenu annuel brut de 31.400 euro, ce qui lui laissait un revenu modeste de 16.000 à 17.000 euros après retrait des charges sociales et fiscales. Etant donné que les revenus du réviseur d'entreprises n'atteignaient pas un niveau raisonnable sans les revenus provenant de ce groupe, il en a été déduit qu'il en est financièrement dépendant, de sorte qu'il exerce sa fonction en contradiction avec les règles relatives à l'indépendance. Etant donné le caractère fondamental de cette obligation, il lui a été interdit de poursuivre toutes missions révisorales pour ce groupe. Une situation où un réviseur d'entreprises dépend pour 60 % de ses revenus professionnels d'un seul client peut être tolérée temporairement s'agissant d'un réviseur d'entreprises ayant besoin du temps nécessaire au développement de sa clientèle ou d'un réviseur d'entreprises en fin de carrière et qui y mettrait progressivement un terme <sup>(84)</sup>. Un manquement semblable a été constaté lors d'une concentration de mandats où 77,16 % de la facturation totale mensuelle était déjà obtenue pour les facturations relatives à deux entreprises <sup>(85)</sup>.

**28. INTERDICTION ABSOLUE : PARENTE OU ALLIANCE** – L'article 9 de l'arrêté royal relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises contient deux mesures prohibitives absolues. Les circonstances où le principe d'indépendance est violé sont décrites de façon très précise et le fondement ou non de l'infraction ne requiert pas d'appréciation plus précise des faits. L'article 9, alinéa 1<sup>er</sup> interdit à un réviseur d'entreprises d'effectuer une mission révisorale dans une entreprise ou lui-même, son (sa) conjoint(e), 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.

Monsieur X, le père d'un réviseur d'entreprises, a été coopté en qualité d'administrateur d'une société, une nomination qu'il a acceptée. En outre, il a été élu président du conseil d'administration. Il a toutefois déclaré qu'il ne pouvait exercer cette fonction tant qu'il exerçait encore une autre fonction. Le fils de Monsieur X et les associés du cabinet de révision ont été poursuivis devant les instances disciplinaires en raison de la violation de l'obligation d'indépendance. Il s'est toutefois défendu en invoquant que son père n'exerce temporairement pas la fonction d'administrateur et qu'il ne soit en outre pas mentionné sur la liste des présences du conseil d'administration. La fonction de président du conseil d'administration ne fait pas l'objet de dispositions légales au contraire de celle d'administrateur de sociétés. Aucune disposition ne prévoit la possibilité d'empêchement temporaire d'exercer le mandat d'administrateur. L'on peut soit exercer son mandat, soit démissionner (art. 379 et 519 du C. Soc.). Etant donné qu'aucune démission n'a été publiée, cet argument de défense a été rejeté <sup>(86)</sup>.

---

<sup>(84)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE confirme la décision de la Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 mars 2007, n° 0339/06/F.

<sup>(85)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 11 mars 2008, n° 0332/06/N (suspension d'un an en raison de la méconnaissance d'une interdiction de suspension), décision réformée en ce qui concerne la détermination de la peine par la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 août 2008, n° 0332/06/N (suspension de huit mois).

<sup>(86)</sup> Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1<sup>er</sup> juillet 2008, n° 0318/06/F (interdiction de poursuivre ces mandats) confirme la décision de la Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 mars 2007, n° 0318/F (interdiction de poursuivre ces mandats). Le pourvoi en cassation a été rejeté ; Cas. 11 septembre 2009, [www.juridat.be](http://www.juridat.be), n° D.080022.F.

Un réviseur d'entreprises qui exécutait un mandat d'administrateur dans deux sociétés commerciales s'est vu infliger une peine d'avertissement. La clémence de la peine s'explique par le fait que les faits soumis à la Commission de discipline en 2009 ont été commis entre 2002 et 2006 mais également par le fait que durant cette période, il n'a posé aucun acte en qualité de réviseur d'entreprises <sup>(87)</sup>.

Un réviseur d'entreprises est resté gérant d'une SPRL après que cette société soit radiée du registre public des membres de l'Institut en 2002. Après sa radiation de la liste, la société n'a plus effectué aucune activité mais elle a été maintenue afin de pouvoir apurer son passif constitué de dettes sociales et fiscales. La Commission de discipline a estimé que cette infraction ne requérait qu'une peine minimale <sup>(88)</sup>.

- employé ou professionnel indépendant qui contribue de façon significative à la tenue des comptes ou à l'établissement des comptes annuels ou d'autres états financiers faisant l'objet d'une attestation.

Un réviseur d'entreprises a été poursuivi devant les instances disciplinaires en raison du fait qu'à l'occasion d'une visite sur place il est apparu au vu des documents du cabinet de révision qu'il prestait également d'autres services pour les sociétés qu'il contrôlait, tels que « *la vérification mensuelle et l'analyse périodique des livres, la fourniture d'avis fiscaux et l'établissement des comptes annuels* ». Bien qu'il n'est pas toujours évident de marquer nettement la limite entre la vérification des livres et le contrôle, l'établissement des comptes annuels est incontestablement un acte de gestion qui n'est pas compatible avec la mission de contrôle <sup>(89)</sup>.

Un réviseur d'entreprises a été poursuivi disciplinairement pour avoir de manière incontestable participé à la tenue de la comptabilité d'une société dont il était le commissaire. Il a signé la déclaration fiscale qu'il avait lui-même établie en qualité de mandataire de la société contrôlée et qu'il a établi la déclaration au précompte mobilier pour le compte de la société contrôlée. Une de règles les plus importantes en matière d'indépendance dans le cadre de l'exécution d'une mission révisoriale, l'article 12 § 2 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises indique « *à l'exception de la représentation dans le cadre d'autres missions légales ou de missions qui vont inévitablement de pair avec sa mission révisoriale 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* ». L'établissement d'une déclaration fiscale au nom et pour le compte de la société contrôlée est basé sur le principe juridique de la représentation. Cette mission n'est pas une mission légale et n'est pas non plus une mission découlant automatiquement de l'exécution d'une mission révisoriale. Cette tâche ne peut être accomplie par un réviseur d'entreprises. Il est également apparu que l'épouse du réviseur d'entreprises a été pendant un certain temps gérante de la fiduciaire qui tenait la comptabilité de la société contrôlée.

---

<sup>(87)</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 décembre 2009, n° 0330/06/F (avertissement).

<sup>(88)</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 décembre 2009, n° 0345/07/F (suspension de six mois).

<sup>(89)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 21 août 2008, n° 0322/06/N (suspension de huit mois également eu égard à la violation de l'interdiction d'exercer quelconque activité pendant la période de suspension).

Même s'il est apparu des déclarations du réviseur d'entreprises concerné que son épouse n'a effectué aucune activité, la Commission de discipline a estimé que cette situation a créé une relation inacceptable au regard de l'indépendance du réviseur d'entreprises. Le réviseur d'entreprises concerné s'est vu infliger par la Commission de discipline la peine de suspension d'un an étant donné que ce type de situation met la profession en danger. Le réviseur d'entreprises concerné a également été condamné du chef d'autres préventions liées au non-respect des normes et qui sont démonstratives d'une certaine nonchalance, ce qui démontre qu'il n'a nullement tenu compte de trois condamnations disciplinaires antérieures en vue d'exécuter la profession de manière indépendante, rigoureuse et digne<sup>(90)</sup>. Cette sanction a été réduite en degré d'appel à une peine de suspension de six semaines. Concernant l'appréciation de la hauteur de la peine, la Commission d'appel a pris en considération qu'en l'espèce, il ne pouvait être considéré que le réviseur d'entreprises a nié les normes générales de révision mais que leur application s'est avérée lacunaire. La Commission de discipline avait estimé le comportement du réviseur d'entreprises comme étant indigne sur la seule constatation d'infractions aux dispositions légales, réglementaires et aux normes générales de révision. La règle concernant « *la probité, dignité, délicatesse* » prévue par l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 tend à la démonstration de faits qui vont plus loin que le seul manquement à chaque règle relative à l'exercice de la profession.

**29. INTERDICTIONS ABSOLUES N'IMPLIQUENT PAS D'EXEMPTION AUTOMATIQUE POUR LES CAS NON ENUMERES DE PARENTE OU D'ALLIANCE** – Il ne peut dès lors pas être déduit des interdictions absolues énumérées qu'en cas d'existence d'un lien de parenté ou d'alliance moins étroit que celui mentionné à l'article 9, alinéa 1<sup>er</sup>, ou de l'exercice des fonctions précitées auprès d'une entreprise liée, il ne pourrait être question d'une infraction à l'article 6 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 et à l'article 14, § 1<sup>er</sup> de la loi coordonnée de 1953. Le Rapport au Roi relatif à l'arrêté royal du 10 janvier 1994 mentionne d'ailleurs qu'en ce qui concerne les situations dans lesquelles des « moyens de pression anormaux » pourraient être utilisés vis-à-vis du réviseur d'entreprises, il est pensé « *principalement* » à cinq situations énumérées dont les relations familiales ou personnelles entre le réviseur d'entreprises et les dirigeants de l'entreprise. Dans l'esprit du législateur, d'autres situations n'étant pas forcément qualifiées de problématiques pouvaient dès lors toutefois entrer en ligne de compte. Dans le cas où la société contrôlée est liée avec une entreprise concernée par un problème d'indépendance, il ne peut être déduit de l'absence de violation de l'article 9 alinéa 1 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 qu'il n'existe pas un manquement à l'article 133 du Code des sociétés ainsi qu'à l'article 14 § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953 ainsi qu'aux différents articles contenus dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994. En effet, l'article 133 de Code des sociétés ainsi que les autres dispositions contenues dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 contiennent également des interdictions applicables aux sociétés liées.

Un réviseur d'entreprises a été poursuivi en discipline parce qu'il était apparu que son fils exerçait une fonction « dirigeante » dans une filiale étrangère à 100 % d'une société belge dont il était commissaire. La Chambre néerlandophone de la Commission de discipline avait estimé qu'en l'espèce, la question se posait de savoir si le fils exerçait effectivement des fonctions dirigeantes. La dénomination de sa fonction, sans aucune précision sur la nature de la fonction du fils ne constitue pas la preuve de l'exercice de fonctions dirigeantes. A ce sujet, un minimum de documents doit pouvoir être présenté et certaines décisions administratives prises et/ou approuvées par le fils doivent pouvoir être exposées. Etant donné qu'en l'espèce

---

<sup>(90)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 17 novembre 2009, n°0386/09/N (suspension d'un an).

ce n'était pas le cas, la direction prétendue de la filiale par le fils n'était pas suffisamment prouvée. La Commission d'appel a réformé cette décision : « selon des documents officiels, le fils assurait la gestion journalière. Les déclarations tendant à faire croire que ceci ne correspond pas à la réalité et que l'intéressé n'avait pas de pouvoir de décision ne peuvent pas être prises en considération. Une affirmation contraire à une publication officielle ne peut être valablement défendue à l'égard des tiers. Cette donnée est d'ailleurs confirmée par le fait que le fils est devenu un actionnaire important, ensemble avec un fils de l'actionnaire familial principal de la société belge contrôlée dans un partenariat d'entreprise, dont l'activité (développement de terrains d'exploitation à l'étranger) est née depuis 1998 des besoins de la filiale étrangère. Malgré la soi-disant relation troublée entre père et fils – dont ni l'existence du différend, ni la durée n'est d'ailleurs prouvée – il y a peu de doute que l'exercice de fonctions dirigeantes par le fils du réviseur d'entreprises d'une filiale 100 % de la société mère contrôlée pouvait porter atteinte à l'indépendance de son commissaire à l'égard de cette entreprise. En effet, au cas où la société mère contrôlée devait se trouver dans une situation où le commissaire aurait dû formuler une opinion critique, la direction de la société mère contrôlée pouvait utiliser l'élément du « mandat d'administrateur » du fils de son commissaire comme une menace afin d'écarter toute critique <sup>(91)</sup>.

**30. COMMISSAIRE D'UNE INTERCOMMUNALE ETANT ECHEVIN D'UNE COMMUNE QUI PARTICIPAIT A L'INFRACTION INTERCOMMUNALE** – Un cabinet de révision a été désigné en tant que commissaire d'intercommunales alors qu'un des associés du cabinet est échevin d'une des communes associées. Cette interdiction ne concerne pas uniquement le réviseur d'entreprises personne physique, mais également le cabinet de révision dont il fait partie ainsi que tous les associés de ce cabinet (art. 1, 3° de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises). L'exception du caractère anticonstitutionnel de cette disposition a été rejetée, dans la mesure où cette disposition n'est qu'une application du droit commun aux réviseurs d'entreprises, dont le principe est fixé à l'article 1382 du Code civil <sup>(92)</sup>.

**31. COMMISSAIRE D'UNE ENTREPRISE PUBLIQUE AUTONOME CONTROLEE PAR LE PARLEMENT DONT LE REVISEUR D'ENTREPRISES ETAIT MEMBRE ET PAR L'EXECUTIF OU LE PERE SIEGE** – Un cabinet de révision a été désigné en tant que commissaire d'une entreprise publique autonome à caractère culturel. Ceci a été considéré comme étant contraire aux règles relatives à l'indépendance en raison du fait que, d'une part, le père du réviseur d'entreprises intéressé représentant du cabinet de révision, avait encore une autre fonction et était donc membre du collège exécutif qui devait contrôler cette entreprise publique et, d'autre part, que le réviseur d'entreprises intéressé était lui-même membre du Parlement qui devait à son tour effectuer un contrôle politique sur le contrôle effectué par l'exécutif sur cette entreprise publique autonome <sup>(93)</sup>.

---

<sup>(91)</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l'IRE, 17 janvier 2008, n° 0338/06/N (suspension d'un et de deux mois).

<sup>(92)</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 20 mars 2007, n° 0318/06/F confirmée par la décision de la Chambre francophone de la Commission d'appel de l'IRE, 1<sup>er</sup> juillet 2008, n° 0318/06/F (interdiction de poursuivre ces mandats). Le pourvoi en cassation a été rejeté : Cass., 11 septembre 2009, [www.juridat.be](http://www.juridat.be), n° D.080022.F.

<sup>(93)</sup> *Ibidem*.