APERCU DU DROIT DISCIPLINAIRE IRE FIN 2012 - MI-2013

VERSION PROVISOIRE

Chapitre 1. Appel contre un rappel à l'ordre

**1**. L'obligation d'entendre en cas de rappel à l'ordre - Le principe général de bonne gouvernance en vertu duquel l'intéressé doit être entendu ou du moins en avoir l'opportunité, avant qu'une mesure ne lui soit imposée, doit également être respecté lors de la phase de prise de décision concernant l'imposition d'un rappel à l'ordre. Il ne fait aucun doute qu'un rappel à l'ordre peut porter préjudice aux intérêts du réviseur d'entreprises concerné. En effet, selon les cas et conformément à l'article 8, § 3 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d’Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d’entreprises, lorsqu'un réviseur d'entreprises reste en défaut trois mois après le rappel à l'ordre, sa qualité de réviseur d’entreprises est retirée.

Un réviseur d’entreprises a été rappelé à l'ordre car il n'aurait pas réagi à un courrier de l'IRE. Le réviseur d’entreprises concerné avait pourtant bel et bien répondu par e-mail qu'il souffrait d'une incapacité de travail à 100 %, confirmée par des attestations médicales. L'incapacité complète de travail s'applique à l'exécution de toute activité professionnelle, jusqu'à l'accomplissement de toute obligation correspondante. La Commission d’appel a donc annulé le rappel à l'ordre[[1]](#footnote-1).

Chapitre 2. Eléments de procédure

§ 1. Commission de surveillance

**2.** Les constatations de la Commission de surveillance n’ont qu’une valeur consultative – Une poursuite disciplinaire résulte la plupart du temps d'une enquête menée par la Commission de surveillance. Le rapport ou la proposition de la Commission de surveillance n'a cependant pas la valeur d'un acte d'instruction indépendant et ne détermine pas en soi le résultat d'une instruction disciplinaire. Il appartient exclusivement au Conseil de faire rapport sur les constatations de la Commission de surveillance et d'y joindre les pièces pouvant étayer les données reprises dans le rapport.

Un réviseur d’entreprises a soulevé que le Roi aurait outrepassé ses compétences en instituant la Commission de surveillance. Cette exception d’illégalité, qui vise à déclarer illégale l'instruction disciplinaire basée sur le rapport de la Commission de surveillance, a été rejetée. Dans le cadre de la compétence de déterminer les modalités relatives à l'organisation de la surveillance, telles que fixées par les articles 3 à 7 du chapitre II de l'arrêté royal du 26 avril 2007, il est créé au sein de l'Institut une commission chargée d'assister le Conseil dans sa mission de surveillance. Le réviseur d’entreprises s'était également plaint du fait qu'il n'avait pas pu prendre connaissance du rapport de la Commission de surveillance.

Aucune disposition ne prévoit que le rapport final de la Commission de surveillance établi dans le cadre d'une affaire pour laquelle elle a mené une instruction, devrait être différent du rapport transmis au Conseil. Par conséquent, un réviseur d’entreprises qui fait l'objet de poursuites disciplinaires ne peut se plaindre de l'absence du rapport de la Commission de surveillance. Il a été opposé à un réviseur d’entreprises ayant invoqué qu'il ne ressortait d'aucun élément du dossier que la Commission de surveillance était valablement composée, que la proposition de la Commission n'a de toute manière aucune valeur contraignante pour le Conseil, qui peut l'accepter ou la rejeter comme il l'entend. En principe, un réviseur d’entreprises ne peut faire valoir aucun intérêt au respect des prescriptions relatives au fonctionnement et à l'exercice de la Commission de surveillance[[2]](#footnote-2).

**3.** La violation des garanties procédurales liées au contrôle de qualité peut entraîner l'irrecevabilité de l'action disciplinaire

L'article 13, §§ 1, 2 et 3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 prévoit :

*« § 1er. La Commission Contrôle de qualité ne peut valablement délibérer hors la présence d'au moins la moitié de ses membres.*

*§ 2. Les membres de la Commission Contrôle de qualité s'abstiennent de siéger dans toute délibération ou décision pour laquelle leur indépendance ou leur objectivité pourrait être mise en doute. Les membres concernés sont remplacés par les membres suppléants pour le traitement des dossiers en question. Le Conseil est habilité à arrêter des directives à ce sujet, après consultation de la Commission Contrôle de qualité.*

*§ 3. Les rapporteurs qui auraient été désignés ne pourront pas participer à la proposition de décision ultérieure de la Commission Contrôle de qualité ni à la décision du Conseil quant à une éventuelle saisine de la Chambre de renvoi et de mise en état. ».*

Compte tenu des dispositions formelles de l’article 13, §§ 2 et 3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007, un réviseur d’entreprises a le droit de consulter les pièces susmentionnées. L'article 13, § 3 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 vise à garantir l'objectivité et l'impartialité lors des procédures disciplinaires. Cette disposition est claire. Si celle-ci n'est pas respectée, l'on risque de perdre le droit ou la garantie de bénéficier d'un traitement impartial et objectif.

La Commission de discipline était déjà parvenue à cette conclusion dans le contexte de la décision qui ordonna la remise des pièces et la réouverture des débats. Le non-respect des dispositions de l'article 13 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 constitue une violation du droit à un traitement équitable et objectif du dossier. Soit l'intéressé perd tout au moins la garantie d'un tel traitement, soit l’impression est donnée que le droit à un traitement équitable et objectif a été atteint. Dans ces circonstances, il convient de conclure que l'action disciplinaire est irrecevable. Le Conseil signale que ce n'est pas le Conseil, mais la Chambre de renvoi et de mise en état qui décide du renvoi devant les juridictions disciplinaires. Dans cette optique, le Conseil ne voit guère comment la participation du rapporteur à la prise de décision du Conseil concernant le renvoi devant la Chambre de renvoi et de mise en état pourrait avoir un impact sur la validité légale du renvoi devant les juridictions disciplinaires. La Commission de discipline estime cependant que dès lors que différentes mesures/décisions qui ont mené au renvoi devant la Chambre de renvoi et de mise en état ont enfreint l'article 13, § 3, l'action disciplinaire est irrecevable[[3]](#footnote-3).

**4.** Assistance avocat Commission de surveillance – La Commission d'appel considère que le droit à un procès équitable s’oppose effectivement au refus de l'assistance par un avocat lors d'une procédure disciplinaire. En l'espèce, le réviseur d'entreprises n'avait pas signalé son intention de faire appel à une telle assistance lors des travaux en Commission de surveillance. Il n'a pas non plus indiqué quelle déclaration accablante il avait faite et qu'il n'aurait peut-être pas faite s'il avait bénéficié d'une assistance. Dans la mesure où le réviseur d'entreprises avait prévu d'être assisté par un avocat à partir du moment où la Chambre de renvoi et de mise en état lui avait transmis une copie du rapport du Conseil, le droit à un procès équitable n'a pas été violé[[4]](#footnote-4).

**5.** La violation des droits de la défense lors de l'instruction préparatoire et l'obligation de mener l'enquête à charge et à décharge peuvent mener à l'irrecevabilité de l'action disciplinaire

Les travaux d’enquête ne sont pas présents dans un dossier disciplinaire. Le réviseur d’entreprises concerné ne sait donc pas exactement sur quoi l'enquête a porté, quelles décisions intermédiaires ont été prises et à quelles constatations l'on est arrivé *in tempore non suspecto*. Ces données n'ayant pas été intégrées au dossier, le réviseur d’entreprises n'est pas en mesure de prendre connaissance de la façon dont l'enquête a été menée et des conclusions qui ont été tirées. Ceci viole les droits de la défense du réviseur d’entreprises dès lors qu'il n'a pas pu rechercher quelle pièce aurait pu servir sa défense. Par conséquent, il est plausible que les travaux d'audit effectués à l'époque ne portent pas préjudice au réviseur d’entreprises et pourraient constituer un élément à décharge. Le Conseil est tenu de mener l'instruction tant à charge qu'à décharge. Sur la base de ce qui précède, la Commission de discipline constate que tel n'avait manifestement pas été le cas, puisqu'il manque des éléments importants dans le dossier, qui auraient pu jouer en faveur du réviseur d’entreprises concerné. Etant donné que le dossier disciplinaire n'est pas complet, il est impossible de vérifier comment ce dossier a été géré lors de la première phase et si des conclusions ont été tirées ou non. Ceci viole les droits de la défense. Un dossier disciplinaire doit être complet, et ce tant dans l'intérêt de la partie poursuivie, qui doit pouvoir se défendre de manière efficace, que dans celui de l'instance disciplinaire, qui doit pouvoir se prononcer en connaissance de cause[[5]](#footnote-5).

Dans le prolongement de la problématique de l'absence de la première phase de l'instruction et du caractère incomplet du dossier qui en résulte, le réviseur d’entreprises souligne que la cellule d’enquête et, par conséquent, le Conseil, doivent statuer sur la qualité de l'audit et des dossiers de travail, sans avoir étudié les dossiers de travail mêmes. La Commission de discipline est d'avis que l'on peut tout de même s'attendre à ce que les dossiers de travail soient également examinés lors de l'appréciation de la qualité de l'audit par les enquêteurs de l'IRE. Tel n'a manifestement pas été le cas lors de la seconde phase de l'instruction, sur laquelle se base l'action disciplinaire. La cellule d’enquête s'est contentée d'étudier les rapports d'expertise contenus dans le dossier répressif. Du point de vue technique, rien n'empêchait l'examen des dossiers de travail. Il ne peut être adhéré à l'argument du Conseil selon lequel l'examen des dossiers de travail n'est pas nécessaire pour la raison que le Conseil doit seulement vérifier si les comportements du réviseur d'entreprises impliquent une infraction aux règles déontologiques et que les comportements qui ne constituent pas une infraction ne doivent donc pas être examinés. Comme déjà indiqué plus haut, l'instruction doit être menée à charge et à décharge. Les comportements qui ne constituent pas une infraction aux règles déontologiques peuvent bel et bien revêtir une certaine pertinence dans le cadre de l'appréciation de l'audit dans son ensemble. Lors d'un contrôle de qualité - qui ne poursuit en soi aucune finalité répressive - les dossiers de travail sont examinés. Lors d'une procédure disciplinaire, avec les conséquences qui en découlent pour le réviseur d'entreprises, l'on peut *a fortiori* s'attendre à ce que ces dossiers de travail soient soumis à un examen autonome et efficace. En fondant l'examen sur les rapports d'expertise du dossier répressif, l'examen effectué est incomplet sans analyse des dossiers de travail proprement dits. Certaines conclusions ou constatations, qui résulteraient d'une enquête menée par les instances disciplinaires de l'IRE elles-mêmes, auraient pu mettre en évidence certains éléments/points d’attention en faveur de Monsieur (x).

Les droits de la défense du réviseur d’entreprises ont été violés vu que la première partie de l'examen ne figure pas au dossier disciplinaire. Le fait que l'examen ait été effectué de manière incomplète, étant donné que les dossiers de travail n'ont, bien que cela fût possible, pas été étudiés de manière autonome, amène à conclure que les droits de la défense ont été enfreints[[6]](#footnote-6).

§ 2. Saisine de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME)

**6.** Décision de saisine de la CRME obligatoirement valable – Une décision de saisine de la CRME peut uniquement être fondée sur un acte valable qui engage l'Institut. Le rapport qui engage l'Institut doit être signé par le président ou le vice-président du Conseil de l'IRE, sauf en cas de pouvoir de signature conféré par le Conseil. Le rapport du Conseil n'indique pas que le pouvoir de signature a été donné au secrétaire et le Conseil ne mentionne pas non plus dans son exposé que ce pouvoir de signature a tout de même été conféré malgré l'absence d'une telle mention. Ainsi, il a été décidé que la CRME n'a pas été saisie par un acte valable engageant l'Institut. En outre, la décision du 6 décembre 2010 de la CRME, par laquelle le réviseur d’entreprises a été renvoyé devant la Commission de discipline, précise que le renvoi a été décidé « pour les motifs repris dans le rapport de l'IRE du 4 juin 2010, que la CRME fait siens ». La décision de renvoi reprend donc les motifs d'un acte irrégulier, ce qui rend la saisine non valable, laquelle est également entachée d'irrégularité.

§ 3. Renvoi par la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME)

**7.** La contestation de la régularité ne relève pas de la compétence des instances disciplinaires – La CRME a renvoyé une affaire à l'aide de la formule suivante : « les charges sont suffisantes pour renvoyer le réviseur d’entreprises x devant la Commission de discipline pour les motifs et infractions repris dans le rapport du Conseil de l'IRE adressé à la CRME, que la CRME fait siens ». Le réviseur d’entreprises a avancé que cette décision n'a pas été rendue de manière impartiale. La Commission de discipline a toutefois considéré qu'il ne lui appartenait pas de juger de la régularité des décisions prises par la CRME.[[7]](#footnote-7)

§ 4. Appel

**8.** Le délai d'appel en cas d'absence d'indication de la date de présentation de l'envoi recommandé – Conformément à l'article 64, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d’Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d’entreprises, le réviseur d'entreprises peut interjeter appel dans un délai de trente jours à dater de la notification de la décision. L'article 53*bis* du Code judiciaire prévoit que lorsque ladite notification est effectuée par courrier recommandé avec accusé de réception, le délai commence à courir à partir du premier jour qui suit celui où le courrier a été présenté au domicile du destinataire. En l'absence d'indication de la date de présentation de l'envoi recommandé, il est impossible de déterminer à partir de quel jour le délai pour interjeter appel a commencé à courir. Il convient alors de choisir le délai le plus favorable pour apprécier si l'appel a été introduit en temps utile.

Dans un cas où un courrier recommandé a été présenté à la poste le 14 décembre, il a été estimé que le 18 décembre constituait la date de début du délai de notification la plus proche. L'appel était dans ce cas-ci tardif. En effet, la lettre a été remise au destinataire le 20 décembre, mais il n'est pas mentionné quand celle-ci a été présentée. Si la date de remise avait correspondu à la date de présentation, le délai d'appel aurait seulement pris cours le 21 décembre. Dans ce cas, l'appel aurait été introduit à temps[[8]](#footnote-8).

§ 5. Délai raisonnable

A. Champ d'application de la règle du délai raisonnable

**9.** Le délai raisonnable vaut également pour les anciens réviseurs d’entreprises – Le Conseil de l'IRE a estimé que l'article 6.1 de la CEDH s'applique uniquement aux « *contestations sur les droits et obligations de caractère civil, et au bien-fondé de toute accusation en matière pénale ».* Le Conseil a indiqué que, dans la mesure où un réviseur d’entreprises a présenté sa démission, le droit de poursuivre ses activités de réviseur d'entreprises devient en l'espèce sans objet et la procédure disciplinaire ne relève pas du champ d'application de l'article 6.1 de la CEDH. En conséquence, le droit à un délai raisonnable ne s'applique pas au réviseur d’entreprises concerné.

Ce raisonnement a été rejeté par la chambre néerlandophone de la Commission de discipline[[9]](#footnote-9). Aucune disposition ne prévoit que ces sanctions ne peuvent être infligées à un réviseur d'entreprises qui a démissionné entre-temps. Une suspension ou une radiation implique que le réviseur d'entreprises est privé de façon temporaire ou définitive du droit d'exercer la profession de réviseur d'entreprises. Le fait qu'il ne soit plus réviseur d'entreprises au moment du prononcé n'y change rien. En effet, l'ancien réviseur d'entreprises peut solliciter sa réadmission s'il satisfait aux conditions.

L'article 29 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 prévoit à cet égard que la sanction éventuellement proposée ne sort ses effets qu'en cas de réadmission. C'est d'ailleurs sur ce même article que se fonde le Conseil pour demander à la Commission de discipline de poursuivre la procédure, malgré la démission de Monsieur (x) et l'acceptation de celle-ci. La privation (temporaire ou définitive) ou non du droit d'exercer une profession revient à la privation d'un droit civil, de sorte que l'article 6.1 de la CEDH s'applique bel et bien dans ce cas-ci. Bien qu'elle n'ait pas d'implications sur le plan matériel, une sanction disciplinaire, aussi minime soit-elle (p. ex. un avertissement ou une réprimande), peut porter atteinte à l'honneur ou à la crédibilité du réviseur d'entreprises sanctionné, ce qui peut également être considéré comme une atteinte à un droit civil[[10]](#footnote-10).

**10.** La renonciation au droit à un délai raisonnable peut uniquement se faire sans équivoque ; une demande de suspension ne suffit pas - Une demande de suspension de l'ensemble de l'action disciplinaire, dans l'attente du prononcé définitif dans le cadre de la procédure pénale, ne peut être qualifiée de renonciation indéniable et sans équivoque à un droit. Celle-ci peut tout au plus entraîner une période d'inactivité limitée (ainsi que la prolongation du délai de traitement de la procédure disciplinaire qui en découle).

**11.** Point de départ du délai raisonnable pour les poursuites - Un premier point de discussion concerne le point de départ pour le délai raisonnable. Les points de vue de la chambre néerlandophone de la Commission de discipline et de la chambre néerlandophone de la Commission d’appel de l'IRE divergent.

De l'avis de la chambre néerlandophone de la Commission d’appel, le délai raisonnable au sens de l’article 6.1 de la CEDH commence à courir à partir du moment où l'intéressé est accusé par l'autorité disciplinaire. L'intéressé est accusé lorsqu'il est inculpé du chef d'avoir commis un fait qui peut être sanctionné disciplinairement ou lorsqu'en raison d'un acte d'instruction, il vit sous la menace de poursuites disciplinaires et que cela a une répercussion importante sur sa situation personnelle (Cass., 13 mars 2008, [www.juridat.be](http://www.juridat.be/)). En ce qui concerne les réviseurs d’entreprises, le délai commence à courir à partir du moment où la CRME signifie à l'intéressé qu'elle a été saisie de son dossier. Le réviseur d'entreprises est alors informé des faits qui lui sont reprochés ainsi que de l'éventuelle procédure disciplinaire qui risque de s'ensuivre. Le délai raisonnable prend alors cours[[11]](#footnote-11).

La chambre néerlandophone de la Commission de discipline défend une autre thèse. Au regard de l’objectif du droit à un jugement dans un délai raisonnable, à savoir la limitation de l'incertitude du prévenu quant à la poursuite dirigée contre lui, l'appréciation du point de départ du délai doit se faire de façon souple. De cette manière, les conséquences négatives que peuvent impliquer des poursuites, sont minimisées. Une procédure longue peut également compromettre l'administration de la preuve et les droits de la défense. Une inculpation effective n'est donc pas requise. Il s'agit du moment où l'on sait qu'il sera nécessaire de se défendre. La Commission de discipline constate que tel fut incontestablement le cas au moment de la visite du 24 novembre 2000 chez (A). La visite sur place a bel et bien un impact important et, entre autres dans le contexte de la couverture médiatique négative de l'époque, il existait clairement une menace de poursuites disciplinaires à l'encontre de Monsieur (x). A partir de cet instant, il a dû fournir des éclaircissements à plusieurs reprises. De plus, il s'avère qu'au cours de cette première période, plusieurs actes d'instruction ont bel et bien été accomplis, tels que des visites sur place et la prise de copies de dossiers. L'argument du Conseil selon lequel seulement 4 % des affaires ouvertes auprès de la Commission de surveillance mènent à des poursuites disciplinaires, a été jugé non pertinent. En l'espèce, il était évident que la menace de poursuites disciplinaires existait déjà lors des premières enquêtes[[12]](#footnote-12).

Le 13 février 2008, un réviseur d'entreprises x a reçu une injonction à la suite d'un contrôle de qualité 2006. Un contrôle de qualité rapproché a eu lieu en septembre 2008, dont le rapport a été émis le 28 décembre 2009. Les documents relatifs au contrôle de qualité ont été remis à la Commission contrôle de qualité le 10 février 2010. Le 26 novembre 2010, un entretien a été organisé entre le réviseur d'entreprises et une délégation de la Commission contrôle de qualité. Celle-ci a achevé ses travaux le 11 février 2011. Le rapport du Conseil de l'IRE est daté du 14 novembre 2011 et a été transmis à la CRME le 15 novembre 2011. Le 18 mars 2012, la CRME a communiqué la décision du 14 mars 2012 à la Commission de discipline. L'affaire a été fixée lors de la Commission de discipline du 14 mars 2013 et reportée au mois d'avril 2013 à la demande du réviseur d'entreprises. Dans ce dossier, aucun retard non justifié n'est survenu au cours du processus décisionnel[[13]](#footnote-13).

**12.** Délai raisonnable – Eléments d'appréciation

Le délai raisonnable doit toujours être apprécié de façon concrète.

La procédure disciplinaire s'accompagne souvent d'une procédure pénale très complexe et vaste, mais celles-ci ne doivent pas être confondues. Il n'est pas toujours nécessaire d'examiner l'intégralité du dossier répressif. La complexité de la procédure pénale n'est pas comparable à celle de la procédure disciplinaire, qui n'a en fin de compte pas la même ampleur ni les mêmes finalités. Lors de l'appréciation du délai raisonnable, la complexité est un élément qui permet de juger le dépassement ou non du délai raisonnable et de justifier, le cas échéant, une durée plus longue que la normale. Il n'en demeure pas moins que le délai raisonnable de traitement d'une affaire peut être dépassé, quel que soit son degré de complexité.

Il ressort d'un dossier que la période d'inactivité totale de l'enquête s'est étendue sur 5 années et 5 mois. Cette période d'inactivité est insuffisamment justifiée par le Conseil. La saisie des dossiers de travail dans le cadre de l'enquête pénale n'est pas une raison valable, étant donné que le réviseur d’entreprises concerné disposait de copies d'une majeure partie des documents de travail, qui avaient déjà été mises à la disposition des membres de la Commission de surveillance au cours de la première phase de l'enquête. L'IRE a obtenu l'accès au dossier répressif le 11 octobre 2006, après l'avoir demandé le 9 octobre 2006. Il n'est pas indiqué pourquoi l'accès n'a pas été demandé plus tôt. Le fait qu'une procédure pénale ait été en cours ne peut pas non plus servir de justification, vu que l'IRE a lui-même indiqué dans une lettre datée du 14 décembre 2009 que les travaux de recherche ne devaient pas être suspendus dans l'attente d'un prononcé de la Cour.

Le Conseil estime qu'imposer une sanction disciplinaire dans une telle affaire sans attendre l’issue de la procédure pénale ne serait pas justifié, du moins dans l'intérêt de Monsieur (x). Bien que cela ne soit pas indispensable, il peut en effet être opportun d'attendre de connaître l'issue de la procédure pénale avant d'imposer une sanction disciplinaire. Ce constat n'enlève toutefois rien au fait que l'examen des documents de travail d'un point de vue disciplinaire aurait pu être poursuivi.

Les travaux du réviseur d’entreprises, sur lesquels un inspecteur désigné dans le cadre d'un contrôle de qualité 2008 a fait rapport, datent de février 2009. L'inspecteur a transmis le dossier le 25 juin 2009. Le Conseil a achevé ses travaux le 27 mai 2011 (à savoir deux années plus tard) et a communiqué le dossier à la CRME. La CRME a pris une décision le 11 octobre 2011. L'affaire n'est pas de nature à nécessiter des recherches de plusieurs années. La Commission de discipline traite l'affaire un an après la décision de la CRME. Le délai considérable entre les faits et le traitement par la Commission de discipline est susceptible d'entamer les moyens de la défense et soulève des questions sur l'efficacité de la poursuite. Cela est pris en compte lors de la détermination de la sévérité de l'éventuelle peine, en faveur du réviseur d’entreprises[[14]](#footnote-14).

**13.** Conséquences par rapport au délai raisonnable : réduction de la sanction disciplinaire – acquittement – En ce qui concerne l'incidence du délai raisonnable sur la recevabilité de l'action disciplinaire, le dépassement de ce délai n'entraîne pas l'irrecevabilité de l'action disciplinaire. Le dépassement du délai raisonnable implique inévitablement la violation d'un droit fondamental accordé par l'article 6.1 de la CEDH. Les conséquences d'une telle violation doivent toutefois être évaluées sur la base du déroulement global de l'enquête et de la procédure. Ces conséquences sont prises en compte lors de la détermination de la sanction adéquate[[15]](#footnote-15). Cependant, si le dépassement du délai raisonnable a gravement et irrémédiablement porté atteinte à l'administration de la preuve et aux droits de défense de l'inculpé, celui-ci peut être acquitté de la procédure pénale[[16]](#footnote-16).

Un réviseur d’entreprises a soulevé qu'en raison de l'écoulement d'une longue période depuis les faits, l'administration de la preuve a été gravement compromise. Ceci résulte notamment du fait que ses souvenirs et ceux des autres parties par rapport aux détails complexes et au dossier volumineux se sont inéluctablement détériorés. La Commission de discipline a cependant constaté que le réviseur d’entreprises concerné n'a pas concrètement démontré dans quelle mesure il n'aurait pas pu se défendre[[17]](#footnote-17).

§ 6. Indemnité de procédure

**14.** Contestation – La demande d'accorder une indemnité de procédure à charge du Conseil de l'IRE ne peut être acceptée. La législation ne prévoit aucun frais lié à la procédure disciplinaire[[18]](#footnote-18). Dans un autre cas, la chambre néerlandophone de la Commission de discipline a imposé une indemnité de procédure de 1200 EUR[[19]](#footnote-19).

**(je suis ic**Chapitre 3. Obligations de discipline

§ 1. Indépendance du commissaire/réviseur d’entreprises

**15.** Non-respect de l'injonction imposée par rapport à l'indépendance et poursuite des activités en tant que collaborateur d'un réviseur d'entreprises en sous-traitance – Un réviseur d'entreprises (x) a reçu une injonction du Conseil de l'IRE en vue de mettre un terme au mandat de commissaire dans la SA (b). Il a notamment été constaté que la SA (c), avec laquelle le réviseur d'entreprises entretient un lien de collaboration, avait fourni une assistance ou avait participé à la préparation ou à la tenue de la comptabilité de la SA (b). Suite à cette injonction, le réviseur d'entreprises (x) a démissionné de sa fonction de commissaire et a été remplacé par le réviseur d'entreprises (a). Le réviseur d'entreprises (x) a ensuite poursuivi les travaux d'audit matériels dans le cadre du mandat de commissaire dans la SA (b), en facturant 75 % des honoraires du mandat au réviseur d'entreprises (a).

Le réviseur d'entreprises (x) a argumenté qu'en sa qualité de « collaborateur » du réviseur d'entreprises (a), le risque d'atteinte à son indépendance était insignifiant et qu'il avait pris suffisamment de mesures de sauvegarde pour maintenir le risque d'atteinte à son indépendance à un niveau acceptable. Il souligne qu'après l'exécution des travaux préparatoires en toute indépendance, le réviseur d'entreprises (a) a contrôlé les travaux à son tour en toute indépendance en vue d'établir le rapport. Il invoque que la SA (b) n'a émis aucune plainte à cet égard. Les moyens de défense avancés par le réviseur d'entreprises confirment qu'il ne saisit toujours pas la gravité de l'infraction commise, bien qu'il ne nie pas la matérialité des faits perpétrés. Le réviseur d'entreprises est tenu de conserver son indépendance, mais son personnel/collaborateur ne peut pas non plus se trouver dans une situation de dépendance. Il ne s'agit pas de l'apparence créée, mais d'un réel non-respect de l'injonction imposée. Ainsi, Monsieur (x) a participé au contrôle physique des stocks, a effectué le contrôle de l'évaluation des stocks et a mené les travaux d'audit en sous-traitance pour le compte du commissaire.

L'infraction à l'article 133, § 1 du Code des sociétés et à l'article 183*ter*, 2° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 est prouvée. L'infraction à l'article 133, § 1 du Code des sociétés constitue également une infraction aux articles 6 et 7 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (dispositions générales relatives à l'indépendance) et à l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d’Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d’entreprises (disposition relative à l'indépendance dans le cadre de l'exécution d'une mission de contrôle). L'indépendance du réviseur d'entreprises est essentielle à l'exercice de sa fonction de contrôle. Le non-respect de cette obligation est contraire à la dignité et à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales (article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994). Une suspension de six semaines a été infligée[[20]](#footnote-20).

**16.** Participer sciemment au non-respect d'une injonction – Le réviseur d’entreprises qui a aidé son confrère à contourner l'injonction a également été poursuivi devant les instances disciplinaires. Bien qu'il fût au courant de l'injonction imposée au réviseur d’entreprises concerné en raison de son manque d’indépendance, cela ne l'a pas empêché de lui confier les travaux préparatoires du mandat de commissaire. Le fait que le réviseur d’entreprises concerné lui ait facturé 75 % des honoraires du mandat confirme que son intervention dans le mandat de commissaire ne fut pas limitée. La façon dont le réviseur d'entreprises a exécuté le mandat de commissaire est contraire à l'éthique professionnelle. L'indépendance du réviseur d’entreprises implique une intégrité professionnelle qui est indispensable à la confiance accordée par le public à son opinion sur les comptes annuels. En collaborant avec le réviseur d'entreprises (dont le dossier comportait une injonction visant à mettre un terme à ce mandat), rien ne garantit que son opinion n'ait pas été influencée. Le fait de ne pas avoir eu l'intention de commettre une infraction n'est pas un motif pertinent. Un réviseur d’entreprises est tenu de faire preuve d'un jugement professionnel correct pour agir dans un esprit de totale indépendance. Ces infractions impliquent également une violation du paragraphe 1.2. des normes générales de révision relatif à l'exécution d'une mission de révision, qui prévoit que le réviseur d'entreprises est tenu de porter son jugement professionnel dans un esprit de totale indépendance et de s'abstenir de tout ce qui peut porter atteinte à cette indépendance. Il résulte de ce qui précède que les articles 6, 7 et 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises (dispositions générales relatives à l'indépendance) et l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (disposition relative à l'indépendance dans le cadre de l'exécution d'une mission de contrôle) ont été enfreints.

L'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 dispose que : « *Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales*. ». La collaboration d'un réviseur d’entreprises avec un confrère dans le cadre d'un dossier dans lequel il n'était pas permis à ce dernier d'intervenir en tant que commissaire témoigne d'un manque de délicatesse et de dignité, que l'on est en droit d'attendre de la part d'un réviseur d'entreprises. Le réviseur d’entreprises concerné a reçu un avertissement[[21]](#footnote-21).

**17**. Exécution de missions révisorales/de commissaire pour une société où travaille un cabinet d’expertise comptable dont le réviseur d'entreprises détient des parts et tient la comptabilité – Un réviseur d'entreprises a conclu un accord de reprise des parts d'un cabinet d’expertise comptable à la condition suspensive de réussir l'examen d'expert-comptable. Le fait que l'accord de reprise contienne une condition suspensive n'enlève rien à la problématique de l'indépendance. L'accord de reprise a beau être soumis à une condition suspensive, celui-ci existe déjà et crée un intérêt économique vis-à-vis de la société. Par conséquent, l'indépendance est compromise lorsque le réviseur d'entreprises exécute une mission révisorale pour une société qui fait appel aux services du cabinet d’expertise comptable dans lequel il détient un intérêt.

La Commission de discipline estime dès lors que les règles d'indépendance ont été transgressées, à savoir :

- l'article 133, alinéa 1er du Code des sociétés (dispositions relatives à l’indépendance applicables au commissaire) ;

- les articles 6 et 7 (dispositions générales relatives à l’indépendance) et l'article 14 (disposition relative à l'indépendance dans le cadre de l'exécution d'une mission de contrôle) de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises ;

- l'article 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises (disposition relative à l'indépendance dans le cadre de l'exécution d'une mission de contrôle).

L'accord de reprise représente également une infraction à la norme de révision reprise au paragraphe 1.2 des normes générales de révision concernant l’exécution d’une mission de contrôle, qui prévoit que le réviseur d'entreprises est tenu de porter son jugement professionnel dans un esprit de totale indépendance. La Commission de discipline est d'avis que le réviseur d’entreprises ne pouvait se déclarer indépendant en établissant des rapports de commissaire pour des sociétés dont la comptabilité était tenue par un cabinet d’expertise comptable avec lequel le réviseur d’entreprises avait conclu un accord de reprise. Dans ce contexte, il peut également être référé à l'article 183*ter,* 2° de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, qui dispose qu'un réviseur d'entreprises ne peut se déclarer indépendant si une société avec laquelle il possède un lien de collaboration « *assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels [...] de la société contrôlée.* ».

**18.** Le commissaire d'une société mère ne peut pas être liquidateur d'une filiale – Un réviseur d’entreprises ne peut pas poursuivre le mandat de commissaire au sein de la société mère alors qu'il est liquidateur d'une filiale. L'absence de risque au vu du soutien financier du gouvernement ne permet pas au réviseur d’entreprises de poursuivre son mandat de commissaire. Un réviseur d’entreprises doit non seulement exercer son mandat en totale indépendance, mais également paraître l'exercer en toute indépendance[[22]](#footnote-22).

**19.** Activités incompatibles – Un réviseur d'entreprises exerçait la fonction de directeur financier. L'exercice d'une telle fonction ne peut être considéré comme une mission ponctuelle de consultance ou d'expertise. Il s'agit d'une activité commerciale de gérant d'affaires interdite aux réviseurs d'entreprises. En outre, le réviseur d'entreprises disposait d'un pouvoir de paiement, même s'il en a rarement fait usage (e.a. pour le règlement des derniers salaires des employés). Il a participé à une réunion du conseil d'administration et y a reçu le mandat pour faire aveu de faillite. Le réviseur d'entreprises disposait de surcroît de cartes de visite professionnelles ainsi que d'une adresse e-mail, ce qui donnait l'impression aux tiers qu'il faisait partie des organes de la société. Même s'il n'a pas été formellement désigné en tant qu'administrateur, il a posé des actes de gestion de fait. Les honoraires perçus dans le cadre de ces activités proscrites n'ont pas été déclarés auprès de l'IRE pour la cotisation variable. En raison de la gravité des faits, une peine de six mois de suspension a été infligée. La Commission d’appel a considéré que l'infraction relevait davantage d'un phénomène d'estompement de la norme que d'une infraction intentionnelle. La Commission d’appel a ramené la peine à deux mois de suspension.[[23]](#footnote-23)

§ 2. Violation du Code des sociétés

**20.** Obligation d'acter le refus de publier la décision relative aux émoluments du commissaire dans un dossier – L'article 134, § 2 du Code des sociétés prévoit que les émoluments des commissaires sont établis au début de leur mandat par l'assemblée générale. Le procès-verbal de l'assemblée générale qui a procédé à la nomination du commissaire faisait défaut dans un dossier contrôlé. La publication de la nomination n'a pas non plus été retrouvée dans les annexes du Moniteur belge. Le réviseur d'entreprises conteste cette inculpation et affirme que ce manquement ne peut lui être reproché et qu'il a réellement insisté auprès de l'administrateur délégué pour que la décision soit publiée. Dans ce cas, l'infraction réside dans le fait que le réviseur d'entreprises aurait dû mentionner le manquement (à savoir le refus de l'administration) dans son rapport. L’infraction a donc été jugée fondée[[24]](#footnote-24).

§ 3. Atteinte à la dignité

21. L'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 dispose que le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales. La Commission de discipline estime qu'en facturant ses activités professionnelles au moyen d'une société qui n'est pas reconnue par l'Institut, le réviseur d'entreprises (x) contrevient aux principes d'honneur et de dignité que les réviseurs d'entreprises doivent mettre en œuvre lors de l'exercice de leur profession (sous réserve de l'éventuelle application de l'article 78, § 1, 1° de la loi du 22 juillet 1953).[[25]](#footnote-25) La société dans laquelle le réviseur d'entreprises (x) exerce ses activités professionnelles a entre-temps été reconnue par l'Institut.

**22.** Un réviseur d’entreprises empêché effectue malgré tout des missions révisorales et ne paie pas de cotisations – Le réviseur d'entreprises s'est déclaré empêché pour la période 2008-2009, alors qu'il ne répondait pas aux conditions et qu'il a continué à réaliser des missions révisorales. Le réviseur d'entreprises ne conteste pas ces constatations en soi. Il s'est ainsi abusivement soustrait à la surveillance de l'Institut (art. 32, § 1 de la loi du 22 juillet 1953) et n'a pas suffisamment contribué aux frais de fonctionnement de l’Institut. Ceci implique qu'il a manqué aux justes égards dus envers l'Institut et ses organes et qu'il a, de cette manière, enfreint l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Cet article dispose que : « *Le réviseur d'entreprises doit éviter tout acte ou toute attitude qui serait contraire, soit à la dignité, à la probité ou à la délicatesse, soit aux justes égards qu'il doit à ses confrères, soit à l'indépendance qui caractérise l'exercice des professions libérales. ».[[26]](#footnote-26)*

**23.** Monsieur (x) a créé une société (le 19 mars 2009) dont le titre contenait le terme « réviseurs d'entreprises » sans qu'un agrément ait été demandé au préalable. Ceci viole clairement l'article 11, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises. En outre, en effectuant un apport en nature, il réalise un apport de *goodwill* ayant pour objet *la fourniture de services réservés aux réviseurs d'entreprises* dans cette société qui n'était pas reconnue comme étant un cabinet de révision. En exerçant des mandats de commissaire et en signant des rapports de commissaire pour le compte de sociétés pour lesquelles il n'avait pas été nommé en tant que commissaire (représentant permanent du commissaire), il a enfreint l'article 132 du Code des sociétés. Monsieur (x) a également exercé des mandats de commissaire et signé des rapports de commissaire en tant que représentant permanent d'une société qui avait perdu la qualité de réviseur d'entreprises depuis le 3 avril 2009. Il avait déjà été signalé précédemment que la société ne répondait plus aux conditions pour porter le titre de réviseur d'entreprises depuis le 17 juin 2008. De plus, il s'avère qu'il a exercé des mandats de commissaire et signé des rapports en tant que représentant permanent d'une société qu'il ne lui était pas permis de représenter. Il n'était ni gérant, ni actionnaire de la société, et il n'est pas démontré qu'il était autrement lié à la société. Ceci constitue une violation de l'article 16 de la loi du 22 juillet 1953. Ce comportement et cette méthode de travail portent atteinte à la crédibilité de la signature/l'attestation par un réviseur d'entreprises. De cette façon, la confiance de la société contrôlée, en particulier, ainsi que la confiance du public dans les réviseurs d'entreprises et la manière dont ils mènent leur mission, en général, ont été fortement entamées. La crédibilité et la confiance du public touchent à l'essence même de la profession de réviseur d'entreprises. Dans ce contexte, la façon dont Monsieur (x) a procédé est en soi déjà inacceptable. En plus des éventuelles conséquences pénales de la conduite décrite plus haut, le réviseur d'entreprises compromet, en n'étant pas valablement mandaté, la validité des décisions prises par les sociétés contrôlées, qui s'appuient sur des rapports de commissaire invalides, avec toutes les conséquences qui peuvent en découler. Une suspension de six mois a été infligée[[27]](#footnote-27).

**24.** Les infractions imputées à un réviseur d’entreprises concernaient le non-paiement des cotisations annuelles couvrant le financement des frais de fonctionnement de l'Institut comme prévu par l'article 2 de l'arrêté royal du 7 juin 2007 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Monsieur (x) a enfreint l'article 12 de la loi du 22 juillet 1953 qui prévoit que chaque réviseur d'entreprises enregistré en Belgique paie des cotisations annuelles pour le financement des frais de fonctionnement de l'Institut. La négligence prolongée du courrier du Conseil constitue un comportement indigne compte tenu des devoirs des réviseurs d'entreprises définis par les articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994. Le réviseur d’entreprises concerné s'est vu imposer une suspension d'un mois, vu qu'il a déjà été impliqué dans une procédure disciplinaire à six reprises[[28]](#footnote-28).

§ 4. Violation des normes générales de révision

**25.** Violation des normes générales de révision : appréciation erronée – Dans un dossier d'audit, il est mentionné dans les observations que des adaptations d'un montant de 469.000 EUR ont été nécessaires ; celles-ci n'ont pas été réalisées et aucune réserve n'a été formulée pour autant. A peu près deux tiers du montant susmentionné (318.000 EUR) des adaptations concernaient des pertes non réalisées sur des contrats d'option de change et le tiers restant concernait divers écarts. Le dossier de travail n'indique pas quelle norme a été utilisée pour déterminer le caractère significatif des adaptations, de même qu’il n’indique pas si une vérification a eu lieu à cet égard. Il existe indéniablement une importante marge d'appréciation lors de la vérification visant à définirsi une irrégularité au niveau de l'audit est significative ou non. Par conséquent, la question est de savoir quel est le seuil critique pour affirmer qu'une anomalie compromet la fiabilité de l'information, tant au niveau des chiffres que de la nature de l'anomalie. Les référentiels comptables traitent souvent du concept de « caractère significatif » dans le contexte de l'établissement et de la présentation des états financiers. Bien que ces référentiels puissent expliciter le caractère significatif en termes différents, le caractère significatif d'une constatation d'audit peut être déterminé à l'aide des normes générales suivantes :

(-) les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;

(-) les jugements portant sur le caractère significatif sont exercés en fonction des circonstances environnantes et sont affectés par la taille et la nature d'une anomalie, ou une combinaison des facteurs ;

(-) les jugements portant sur des questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.

Force est de constater que le dossier de travail ne comportait pas l'argumentation nécessaire par rapport à la tolérance d'appréciation et que les vérifications pertinentes pour répondre à la question de savoir si le niveau de tolérance, du point de vue quantitatif ou qualitatif, aurait dû entraîner la formulation d'une réserve, n'ont pas été faites[[29]](#footnote-29).

**26.** Les documents de travail doivent attester les contrôles effectués[[30]](#footnote-30) – Il a été constaté dans un dossier que : 1°) de nombreux contrôles effectués, dont les conclusions ne sont pas systématiquement détaillées dans le dossier d'audit, sont cependant en ordre ou font l'objet de commentaires le cas échéant ; 2°) les faits qui ont suivi la date de clôture des comptes ont fait l'objet d'une discussion avec la direction, mais n'ont pas été consignés dans le dossier d'audit ; 3°) aucune *management letter* n'a été écrite. Le commissaire s'est pourtant entretenu oralement avec la direction au sujet de cette *management letter*. Un programme d'audit standard est présent, mais ne fait pas appel aux références croisées (*cross-references*). Les conclusions par rubrique sont parfois plutôt sommaires.

Selon le réviseur d'entreprises (x), les pièces du dossier ne permettent pas de présumer que le dossier de travail n'a pas été suffisamment documenté pour pouvoir juger si les travaux de contrôle nécessaires ont été réalisés. Les documents de travail doivent attester les contrôles exécutés, tant au niveau de la quantité qu'au niveau de la qualité, ainsi que les décisions auxquelles ont mené les travaux de révision. Etant donné que ces documents font défaut, les infractions sont fondées[[31]](#footnote-31).

**27.** L'organisation d'un cabinet ne peut servir d'excuse – En ce qui concerne l'exécution d'une mission en tant que réviseur d'entreprises, le réviseur d'entreprises ne peut se retrancher derrière le fait qu'il travaille seul (sans collaborateurs ni secrétariat). La façon dont est organisé le cabinet ne peut justifier le non-respect des normes générales de révision ou d'autres dispositions légales[[32]](#footnote-32).

**28**. Les normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports imposent la rédaction d'une confirmation écrite attestant qu'aucun autre réviseur d’entreprises n'a mené de mission révisorale au cours des douze derniers mois –

Le paragraphe 2.1. des normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports détermine que *le réviseur d’entreprises, chargé du contrôle d’un apport en nature ou d’un quasi-apport, demande si un confrère n’a pas été chargé de la même mission et examine si un commissaire n’est pas de droit habilité à remplir cette mission.* Le paragraphe 2.1.1 desdites normes précise que *le réviseur d’entreprises demandera une confirmation écrite de la mission qui lui est confiée dans laquelle il demandera au client de préciser si un autre réviseur d’entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze derniers mois, d’une mission révisorale dans la même société*.

Il ressort des constatations de l'inspecteur et de la Commission contrôle de qualité que le réviseur d'entreprises (x) n'a pas obtenu de lettre de mission lors de la mission légale qui a fait l'objet du contrôle de qualité. Le réviseur d'entreprises explique qu'auparavant, il était fait usage d'une lettre de désignation et d'une lettre d’affirmation (*representation letter*) pour les missions légales. Depuis, il emploie des lettres de mission plus détaillées[[33]](#footnote-33).

**29.** Une norme de révision transgressée ne peut pas être une simple recommandation – Le paragraphe 3.17 des normes générales de révision prévoit que lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l’objet d’une publication, il est recommandé au réviseur d’entreprises de surveiller l’accomplissement d’une publication conforme aux comptes qu’il a contrôlés. Un rapport de contrôle mentionne qu'il n'a pas été possible de déduire des dossiers si le commissaire avait comparé les comptes annuels soumis avec les comptes annuels publiés/déposés. Il en va de même pour la concordance avec son rapport. Le réviseur d'entreprises argumente que l'article 3.17 est une recommandation et non une norme contraignante. La Commission de discipline n'a pas jugé que l'inculpation était fondée.

Dans le même dossier, une violation de l'article 3.2. de la norme de révision « Les déclarations de la direction » a été alléguée. Cet article prévoit que la lettre d'affirmation porte en principe une date proche de celle du rapport du réviseur d’entreprises sur les comptes annuels. Lors du contrôle des dossiers liés à l'exercice 2007, il a été constaté que la lettre d'affirmation (datée du 2 juin 2008) a été obtenue, sur le plan formel, quelques semaines après la signature du rapport du commissaire (daté du 21 avril 2008). La Commission de discipline estime que le paragraphe 3.2. de la norme de révision « Les déclarations de la direction » est une recommandation selon laquelle la lettre d'affirmation porte en principe une date proche de celle du rapport sur les comptes annuels. Le non-respect de ce paragraphe ne constitue pas une infraction[[34]](#footnote-34).

Chapitre 4. Détermination de la peine

**30.** Circonstances aggravantes et atténuantes pour la détermination de la peine – Un réviseur d'entreprises n'a pas argumenté la tolérance d'appréciation pour une transaction donnée et n'a parallèlement pas prêté suffisamment d'attention à l'aspect qualitatif. Lors de la détermination de la peine (en l'occurrence, une réprimande), il a été pris en considération que la nature du manquement constaté aurait pu porter atteinte à la confiance des tiers dans l'exercice de la profession, mais qu'en l'espèce, aucun préjudice n'a été causé aux tiers[[35]](#footnote-35). Le fait qu'aucune partie n'ait été préjudiciée par les infractions constitue également un facteur atténuant[[36]](#footnote-36). Tel est le cas, par exemple, lorsque les manquements découlent davantage d'un manque de formalisme, sans qu'il soit fait preuve d'une négligence extrême[[37]](#footnote-37).

Le fait que le réviseur d’entreprises concerné ait commis plusieurs infractions similaires[[38]](#footnote-38) ou qu'il ait été contrôlé à pas moins de trois reprises après la constatation de la violation des normes générales de révision sans que des changements fondamentaux aient été opérés malgré les nombreuses promesses, constitue un facteur aggravant. On peut attendre d'un réviseur d'entreprises expérimenté qu'il soit conscient de la gravité des reproches formulés et qu'il s'efforce à respecter les règles professionnelles à l'avenir[[39]](#footnote-39).

Le fait que l'intéressé reconnaisse ses manquements constitue une circonstance atténuante. Il en va de même pour un délai prolongé entre les faits et le jugement.[[40]](#footnote-40) Lorsque certaines infractions sont réitérées, mais que de sérieux efforts sont fournis en vue d'améliorer la qualité (p. ex. par la mise en place d'une nouvelle structure organisationnelle)[[41]](#footnote-41), et compte tenu, notamment, de l'absence de passé disciplinaire, une sanction limitée, comme un avertissement, peut être imposée pour la violation de diverses normes générales de révision.[[42]](#footnote-42) L'âge du réviseur d'entreprises et le fait qu'il approche de la retraite peuvent également être pris en considération.[[43]](#footnote-43)

1. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l’IRE, 11 janvier 2013, n° 442/12/N (décision attaquée réformée). [↑](#footnote-ref-1)
2. Chambre néerlandophone de la Commission d’appel de l’IRE, 26 octobre 2012, n° 411/10/N (décision attaquée réformée). [↑](#footnote-ref-2)
3. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 410/10/N (avertissement; appel interjeté). [↑](#footnote-ref-3)
4. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l’IRE, 26 octobre 2012, n° 411/10/N (décision attaquée réformée). [↑](#footnote-ref-4)
5. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 410/10/N (avertissement ; appel interjeté) ; Conseil d'Etat, arrêt du 25 octobre 2005 dans l'affaire n° 150.547 et arrêt du 27 novembre 2006 dans l'affaire n° 165.138, www.raadvst-consetat.be. La partie poursuivie doit pouvoir juger si une pièce peut être utile à sa défense (Conseil d'Etat, arrêt du 26 juin 1996 dans l'affaire n° 60.588, www.raadvst-consetat.be) (à cet égard, voir notamment : Chambre néerlandophone de la Commission d’appel de l’IRE, 24 mars 2010, n° 382/09/N (décision intermédiaire) et Tilleman, B., Aperçu jurisprudence 2008-mi-2010 et le commentaire sur le respect des obligations du réviseur d'entreprises, p. 12). [↑](#footnote-ref-5)
6. Chambre néerlandophone de la Commission d’appel de l'IRE, 15 juin 2012, n° 412/10/N (suspension de deux semaines). [↑](#footnote-ref-6)
7. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 13 décembre 2012, n° 426/11/N (avertissement; décision définitive). [↑](#footnote-ref-7)
8. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l’IRE, 24 mai 2013, n° 427/11/N (réprimande). [↑](#footnote-ref-8)
9. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 421/11/N (recours irrecevable; décision définitive). [↑](#footnote-ref-9)
10. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 421/11/N (recours irrecevable; décision définitive). [↑](#footnote-ref-10)
11. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l’IRE, 24 mai 2013, n° 427/11/N (réprimande). [↑](#footnote-ref-11)
12. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 421/11/N (recours irrecevable; décision définitive). [↑](#footnote-ref-12)
13. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 mai 2013, n° 436/12/N (suspension de six semaines; décision définitive). [↑](#footnote-ref-13)
14. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 13 décembre 2012, 426/11/N (avertissement; décision définitive). [↑](#footnote-ref-14)
15. Chambre néerlandophone de la Commission d’appel de l'IRE, 24 mai 2013, n°427/11/N (réprimande); chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 421/11/N (recours irrecevable). [↑](#footnote-ref-15)
16. A cet égard, voir notamment Cass. 24 novembre 2009, arrêt n° P.09.1080.N, concl. M. Timperman ; chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l’IRE, 18 avril 2013, n° 421/11/N (recours irrecevable; décision définitive). [↑](#footnote-ref-16)
17. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 421/11/N (recours irrecevable; décision définitive). [↑](#footnote-ref-17)
18. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l’IRE, 24 mai 2013, n° 427/11/N (réprimande). [↑](#footnote-ref-18)
19. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 mars 2013, n° 424/11/N (suspension de deux mois; décision définitive); chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 mars 2013, 438/12/N (avertissement; appel interjeté). [↑](#footnote-ref-19)
20. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 mai 2013, n° 436/12/N (suspension de six semaines; décision définitive). [↑](#footnote-ref-20)
21. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 445/12/N (avertissement; décision définitive). [↑](#footnote-ref-21)
22. Chambre francophone de la Commission de discipline de l'IRE, 28 juin 2012, n° 440/12/F (avertissement; appel rejeté). [↑](#footnote-ref-22)
23. Chambre francophone de la Commission d’appel de l'IRE, 7 septembre 2012, n° 425/11/F (suspension de deux mois). [↑](#footnote-ref-23)
24. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 428/11/N (suspension d'un mois; appel interjeté). [↑](#footnote-ref-24)
25. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 428/11/N (suspension d'un mois; appel interjeté). [↑](#footnote-ref-25)
26. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 mars 2013, n° 424/11/N (suspension de deux mois; décision définitive). [↑](#footnote-ref-26)
27. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 mars 2013, n° 439/12/N (suspension de six mois; décision définitive). [↑](#footnote-ref-27)
28. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 mars 2013, n° 448/12/N (suspension d’un mois; opposition formée) . [↑](#footnote-ref-28)
29. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l’IRE, 24 mai 2013, n° 427/11/N (réprimande). [↑](#footnote-ref-29)
30. Voir notamment, en ce sens : chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 mars 2013, n° 433/12/N (avertissement; décision définitive). [↑](#footnote-ref-30)
31. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 mai 2013, n° 436/12/N (suspension de six semaines; décision définitive; ). [↑](#footnote-ref-31)
32. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 26 mars 2013, n° 429/11/N (suspension de deux mois; opposition formée). [↑](#footnote-ref-32)
33. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 16 mai 2013, n° 434/12/N (avertissement; décision définitive). [↑](#footnote-ref-33)
34. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 428/11/N (suspension d’un mois; appel interjeté). [↑](#footnote-ref-34)
35. Chambre néerlandophone de la Commission d'appel de l’IRE, 24 mai 2013, n° 427/11/N (réprimande). [↑](#footnote-ref-35)
36. Chambre francophone de la Commission d'appel de l’IRE, 25 février 2013, n° 435/12/F (réprimande). [↑](#footnote-ref-36)
37. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 13 décembre 2012, n° 426/11/N (avertissement ; décision définitive) ; voir dans le même sens : chambre francophone de la Commission d'appel de l’IRE, 22 octobre 2012, n° 432/11/F (réprimande). [↑](#footnote-ref-37)
38. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 428/11/N (suspension d'un mois; appel interjeté). [↑](#footnote-ref-38)
39. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 26 mars 2013, n° 429/11/N (suspension de deux mois; opposition formée). [↑](#footnote-ref-39)
40. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 13 décembre 2012, n° 426/11/N (avertissement; décision définitive). [↑](#footnote-ref-40)
41. Chambre francophone de la Commission d'appel de l’IRE, 25 février 2013, n° 435/12/F (réprimande). [↑](#footnote-ref-41)
42. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 26 mars 2013, n° 441/12/N (avertissement; décision définitive) ; voir dans le même sens : chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 14 mars 2013, n° 438/12/N (avertissement; appel interjeté). [↑](#footnote-ref-42)
43. Chambre néerlandophone de la Commission de discipline de l'IRE, 18 avril 2013, n° 428/11/N (suspension d'un mois; appel interjeté) ) ; chambre francophone de la Commission d'appel de l’IRE, 25 février 2013, n° 435/12/F (réprimande). [↑](#footnote-ref-43)