Bernard TILLEMAN
Doyen de la faculté de droit KULeuven
Professeur ordinaire KULeuven

APERCU DU DROIT DISCIPLINAIRE IRE
MI-2013 – MI-2014

§ 1. Retrait de la qualité de réviseur d'entreprises

1. BASE LÉGALE DE LA COMPÉTENCE DU CONSEIL DE L'IRE EN VUE DU RETRAIT DE LA QUALITÉ DE RÉVISEUR D'ENTREPRISES - L'article 8, § 1 de la loi IRE du 22 juillet 1953 prévoit « *La qualité de réviseur d'entreprises est retirée par le Conseil [de l'IRE] si i) les conditions mises à son octroi à l'exception de la condition reprise à l'article 5, 7° [limite d'âge], ne sont plus réunies ou ii) lorsque son honorabilité est sérieusement compromise conformément à l'article 5, 3°, en ce qui concerne les personnes physiques ou à l'article 6, § 1er, 2° et 3° et § 2, pour les personnes morales ou une autre entité quelle que soit sa forme juridique. Le Conseil [de l'IRE] ne peut retirer la qualité de réviseur d'entreprises qu'après avoir invité l'intéressé à faire valoir par écrit dans un délai qui ne peut être inférieur à quinze jours, ses observations. Le Conseil [de l'IRE] motive sa décision. ».*

2. COMPÉTENCE LIÉE DU CONSEIL DE L'IRE DANS L'HYPOTHÈSE CITÉE À L'ART. 5, 3° DE LA LOI IRE DU 22 JUILLET 1953 (CONDAMNATION PÉNALE) - Il ressort des termes des paragraphes 1 à 3 de l'article 8 que dans les cas visés par ces dispositions, le Conseil de l'IRE est tenu de retirer la qualité de réviseur d'entreprises. Cet automatisme semble bel et bien être l'intention du législateur. Cela est clairement indiqué dans le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 avril 2007, dans le commentaire de l'article 8 (alinéa 3). Si le Conseil de l'IRE constate à l'égard d'un réviseur d'entreprises personne physique qu'il n'est plus satisfait à l'une des conditions de l'article 5 ou que honorabilité du réviseur d'entreprises a été sérieusement compromise, sa qualité de réviseur d'entreprises est purement et simplement retirée. Si des faits sont présentés au Conseil de l'IRE en vue de l'application de l'article 8, § 1, celui-ci peut estimer si ces faits sont de nature à compromettre sérieusement l'honorabilité, mais cette marge d'appréciation ne lui est pas accordée lorsqu'un des faits énumérés à l'article 5, 3° se produit.[1]

3. COMMISSION D'APPEL INSTANCE ADMINISTRATIVE BÉNÉFICIANT DE LA PLÉNITUDE DE JURIDICTION - Il est possible d'introduire auprès de la Commission d'appel un recours contre la décision de retrait de la qualité par le Conseil de l'IRE. Le recours doit être introduit auprès de la Commission d'appel dans les trente jours de la notification de la décision du Conseil de l'IRE. La Commission d'appel siège ensuite en tant que juridiction et prend connaissance des griefs à l'encontre d'une décision administrative. L'on peut déduire notamment de l'article 37 de la loi IRE du 22 juillet 1953 que le législateur avait pour objectif que la Commission d'appel, lorsqu'elle siège en tant que

[1] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 5 septembre 2013, n° 456/2012/N (pourvoi en cassation).

juridiction, puisse assumer une compétence de pleine juridiction et substituer sa décision à l'acte administratif attaqué.[2]

4. RECOURS DE LA PART DU PROCUREUR GÉNÉRAL AUSSI CONTRE LE NON-RETRAIT DE LA QUALITÉ DE RÉVISEUR D'ENTREPRISES - L'article 9, § 1 de la loi IRE du 22 juillet 1953 prévoit : *« Toute décision du Conseil [de l'IRE] inscrivant un candidat en qualité de réviseur d'entreprises est susceptible d'un recours de la part du Procureur général devant la Commission d'appel et selon les modalités prévues à l'article 64, § 2. Il en va de même de toute décision retirant la qualité de réviseur d'entreprises. Si le Procureur général interjette appel à l'encontre de la décision du Conseil de l'Institut admettant un candidat en qualité de réviseur d'entreprises, il en informe simultanément le Conseil [de l'IRE]. ».*

Un réviseur d'entreprises considérait que le procureur général pouvait former un recours devant la Commission d'appel uniquement contre une décision de retrait de qualité, et non contre une décision de non-retrait. Ceci signifierait qu'aucune instance appartenant au système de supervision publique ne pourrait soumettre une décision du Conseil de l'IRE directement et immédiatement à la supervision

Cela heurte la règle générale de l'article 32, 4. a) de la directive audit qui confie la responsabilité finale de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit au système de supervision publique. En effet, il ne fait aucun doute qu'une décision de l'autorité compétente, qui n'affecterait, par hypothèse, pas l'inscription au registre, soit par inaction, soit par une décision prise illégalement, alors qu'elle ne répond plus aux conditions posées par la directive, doit pouvoir être soumise à la supervision publique en vertu de l'article 32 de la directive d'audit. Vu l'obligation d'interprétation conforme des dispositions nationales qui transposent le droit européen, d'une part, et la volonté du législateur telle qu'elle ressort du Rapport au Roi précédant l'arrêté royal qui transpose la directive en son point 7, alinéa 3 sub e), d'autre part, il est impossible d'admettre qu'une décision du Conseil de l'IRE de ne pas retirer la qualité de réviseur d'entreprises ne fasse pas l'objet de la supervision publique.[3]

5. RECOURS DE LA PART DU PROCUREUR DU RESSORT OÙ EST DOMICILIÉ LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES - La loi IRE du 22 juillet 1953 a confié de manière générale la compétence d'introduire un recours au procureur général. Ceci implique que l'exercice des compétences revient au responsable du ministère public près une cour d'appel. La loi IRE du 22 juillet 1953 ne contient toutefois aucun critère pour confier l'exercice des compétences au responsable d'un ressort déterminé. En l'espèce, le réviseur d'entreprises exerçait sa profession dans le ressort du parquet général de X, et y était également domicilié.

Le fait que la gestion de la supervision permanente sur le registre public a été confiée, dans le cadre de la répartition des tâches au sein du Collège des procureurs généraux, au procureur général près la Cour d'appel de Y, compétent pour les prestations de serment des réviseurs

[2] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 5 septembre 2013, n° 456/2012/N (pourvoi en cassation).
[3] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 5 septembre 2013, n° 456/2012/N (pourvoi en cassation).

d'entreprises, à l'exception des germanophones, ne remet pas en cause cette considération. Etant donné qu'en l'espèce, la décision concerne également le registre public, il y avait lieu de notifier la décision au parquet général de Y. Le fait que, dans ce cas précis, l'action publique à l'égard du réviseur d'entreprises ait précédemment également été exercée par des membres du ministère public près la cour d'appel de X, ne fait pas non plus obstacle à la recevabilité du recours introduit.[4]

§ 2 Injonction

6. BASE LÉGALE DU POUVOIR D'INJONCTION - Si le Conseil de l'IRE a connaissance du fait qu'un réviseur d'entreprises a un comportement contraire aux obligations décrites à l'article 14, § 3, ou s'il ne donne pas une suite appropriée aux dispositions visées aux articles 32, § 2 ou 33, § 5, il peut, d'initiative, ou à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME), lui enjoindre de mettre un terme à la situation contestée endéans un délai et de la manière qu'il détermine. Cette injonction peut être imposée, sans préjudice d'un renvoi éventuel du réviseur d'entreprises devant les instances disciplinaires pour les mêmes faits que ceux à la base de l'injonction (art. 36, § 1 de la loi IRE du 22 juillet 1953). Le non-respect de l'injonction visée au paragraphe 1er peut, en tant que tel, faire l'objet d'une sanction disciplinaire (art. 36, § 3 de la loi IRE).

7. NON-RESPECT D'UNE INJONCTION - Un réviseur d'entreprises n'a pas répondu à une demande du Conseil de l'IRE consistant à adapter le niveau de ses prestations et de ses honoraires. En ne répondant pas au courrier, le réviseur s'est rendu coupable d'une transgression disciplinaire et a donc reçu un avertissement.[5]

Le 3 juillet 2012, M. (...) a été informé par lettre recommandée de la décision du Conseil de l'IRE d'imposer une injonction. Le délai imparti par l'injonction a expiré le 15 septembre 2012. Le 13 septembre 2012, M. (...) a contesté les raisons retenues par le Conseil de l'IRE pour imposer l'injonction, mais n'a pas interjeté appel ni apporté la preuve d'avoir donné suite à l'injonction. M. (...) a écrit que le Conseil de l'IRE n'a pas tenu compte, à tort, des activités qu'il a exercées au sein de deux autres sociétés, ni des émoluments perçus de l'IRE. Ce courrier ne constitue pas une réponse appropriée à l'injonction infligée.[6]

4 Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 5 septembre 2013, n° 456/2012/N (pourvoi en cassation).
5 Chambre francophone de la Commission de discipline, 11 juin 2013, n° 455/2013/F (avertissement).
6 Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 13 février 2014, n° 466/2013/N (suspension d'une semaine, compte tenu du fait que l'intéressé ne présentait aucun antécédent disciplinaire et de son intention de mettre un terme à ses activités de réviseur d'entreprises).

§ 3 Rappel à l'ordre

8. BASE LÉGALE DU RAPPEL À L'ORDRE - Lorsque les faits qui sont reprochés au réviseur d'entreprises, tout en étant avérés, ne justifient aucune des sanctions prévues à l'article 73, le Conseil de l'IRE peut, soit d'initiative, soit à la demande de la Chambre de renvoi et de mise en état, rappeler le réviseur d'entreprises à l'ordre. Le Conseil de l'IRE informe la Chambre de renvoi et de mise en état de la décision de rappel à l'ordre. Ce 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 (art. 37, § 1 de la loi IRE du 22 juillet 1953).

9. 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 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 vertu de l'article 37, § 4 de la loi IRE du 22 juillet 1953, un rappel à l'ordre devenu définitif est mentionné dans le dossier du réviseur d'entreprises pendant cinq ans, et en cas de procédure disciplinaire à l'encontre de l'intéressé, la Commission de discipline ou de la Commission d'appel est spécialement informée de la décision de rappel à l'ordre. Le débat contradictoire organisé en cas de recours devant la Commission d'appel, n'enlève rien à cette obligation. Priver un réviseur d'entreprises de la possibilité de partager son point de vue constitue une violation de ses droits de défense.[7]

10. LE RETRAIT DU RAPPEL À L'ORDRE N'EMPÊCHE PAS LE RECOURS - Le président du Conseil de l'IRE a informé la Commission d'appel par courrier de sa décision, prise en sa séance du 13 mars 2013, de retirer le rappel à l'ordre qui a fait l'objet d'un recours. Indépendamment de la question générale de savoir si l'instance compétente pour imposer une mesure répressive peut annuler celle-ci unilatéralement sans plus ample motivation ni avoir entendu l'intéressé, la Commission d'appel estime que son pouvoir juridictionnel ne peut être mis à néant par une seule décision du Conseil de l'IRE.[8]

11. DÉLAI D'APPEL - Sauf en cas de saisine de la Commission d'appel en application de l'article 64, § 1 de la loi IRE du 22 juillet 1953, le délai pour interjeter appel n'est pas de trente jours, mais d'un mois en cas d'application de l'article 37, § 2 de la loi IRE. Selon les articles 52 et 53*bis* du Code judiciaire, un recours portant le cachet de la poste du 25 février 2013, en réaction à une notification datant du 25 janvier 2013, a été introduit dans le délai d'un mois.[9]

12. RÉFORMATION DES DÉCISIONS DE RAPPEL À L'ORDRE - L'article 37, § 1 de la loi IRE prévoit que l'IRE peut imposer un rappel à l'ordre pour des faits qui sont avérés mais qui ne justifient aucune sanction

[7] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 juin 2013, n° 457/2013/N (décision attaquée réformée).
[8] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 juin 2013, n° 457/2013/N (décision attaquée réformée).

disciplinaire. Cette formulation indique qu'il s'agit d'une mesure facultative, soumise à appréciation.

A l'occasion de l'exercice social clôturé le 31 décembre 2010, un rapport du commissaire contenant une déclaration d'abstention concernant l'évaluation de la continuité a été émis (cf. art. 143 et 144 C. Soc.). Le rapport du commissaire comportait notamment les mentions suivantes : *« A notre avis, les comptes annuels clos le 31 décembre 2010 donnent une image fidèle du patrimoine (…). Nous faisons référence au rapport de gestion, dans lequel l'organe de gestion fournit une explication appropriée de l'application de ces règles d'évaluation (…).* Le commissaire a ajouté dans sa déclaration qu'il n'était pas en mesure « *d'exprimer une opinion sur les hypothèses sous-jacentes à une évaluation de la continuité* ». En ce qui concerne les mentions et informations complémentaires dans le rapport du commissaire, il n'est pas fait référence à l'abstention d'opinion.

Malgré la qualification inadéquate de la déclaration émise, il a été considéré que les éléments repris dans le rapport ne devraient en principe pas mener le lecteur à desconclusions erronées. Il convient également de tenir compte du fait que, bien que le rappel à l'ordre n'est pas qualifié de sanction disciplinaire en droit, il ressort de l'article 37, § 4 qu'il s'agit d'une sanction, étant donné que la mesure est mentionnée pendant cinq ans dans le dossier du réviseur d'entreprises et que, de surcroît et plus particulièrement en cas de poursuites disciplinaires, la mesure est portée à la connaissance des instances disciplinaires. Compte tenu du parcours professionnel irréprochable du requérant, qui se trouve à l'aube de la retraite, la Commission d'appel est d'avis qu'un rappel à l'ordre constitue une mesure à la fois inefficace et disproportionnée pour un incident isolé, qui n'a eu aucun impact sur le plan pratique.[10]

§ 4 Procédure disciplinaire

A. Impartialité du Conseil de l'IRE en tant qu'instance de renvoi

13. ABSENCE OBLIGATOIRE DU RAPPORTEUR DE LA COMMISSION CONTRÔLE DE QUALITÉ LORS DU CONSEIL DE L'IRE SOUS PEINE D'IRRECEVABILITÉ DE L'ACTION DISCIPLINAIRE - L'article 13, § 3 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 fixe ce qui suit : « *§ 3. Les rapporteurs [de la Commission contrôle de qualité] 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 [de l'IRE] quant à une éventuelle saisine de la Chambre de renvoi et de mise en état.* ».

En fonction du sujet qui fait l'objet de la décision, la présence des membres ayant la qualité de rapporteur, dans le sens de l'article 6, § 5 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 précité, au sein de la Commission contrôle de qualité et du Conseil de l'IRE est exclue lorsque ceux-ci exercent leur pouvoir décisionnel. Cette disposition contient une règle relative à la régularité de la composition de l'instance concernée lorsque celle-ci statue dans les cas visés par la règle,

[10] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 4 juillet 2013, n° 458/2012/N (décision attaquée réformée).

notamment lorsqu'elle statue sur une question pour laquelle un de ses membres est intervenu en tant que rapporteur dans le dossier évoqué.

La composition régulière de l'organe décisionnel fait partie de la question de la compétence de l'auteur de l'acte, qui relève par ailleurs de l'ordre public et doit, le cas échéant, être soulevée d'office. Un organe administratif, comme le Conseil de l'IRE, ne peut valablement statuer si sa composition n'est pas régulière.[11] Etant donné que la CRME n'a pas été saisie valablement, par un rapport approuvé de façon irrégulière, elle n'était pas en mesure de décider valablement le renvoi de Monsieur (...) devant la Commission de discipline en vue de lui infliger une sanction disciplinaire.[12]

B. Rôle du Conseil de l'IRE dans la procédure disciplinaire

14. POSSIBILITÉ POUR L'IRE D'INTERVENIR DANS LA PROCÉDURE - Les articles 27, 63, § 2 et 70 de la loi IRE du 22 juillet 1953 règlent expressément l'intervention de l'IRE dans la procédure disciplinaire, et ce tant en première instance qu'en appel. Il convient de ce point de vue de considérer l'IRE comme un ministère public dans les affaires pénales, de sorte que son intervention n'est pas contraire à l'impartialité exigée par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH).[13]

C. Législation linguistique

15. LA LANGUE DANS LAQUELLE LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES CONCERNÉ EST ENREGISTRÉ AU MOMENT DE L'INTRODUCTION DE L'ACTION EN JUSTICE DÉTERMINE LA LANGUE DE LA PROCÉDURE - L'article 9 de l'arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public prévoit que le registre public doit contenir au minimum les informations suivantes en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises personnes physiques : nom, domicile, groupe linguistique choisi, français ou néerlandais, année de la prestation de serment. L'article 32 de l'arrêté royal fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises prévoit que les communications à portée individuelle entre l'Institut et un réviseur d'entreprises (…), se font toujours dans la langue dans laquelle le réviseur d'entreprises est inscrit au registre public.

Afin de déterminer la langue utilisée pour les affaires disciplinaires, il convient de tenir compte du moment de l'introduction de l'action en justice, et non du moment des faits. C'est donc le moment de la notification de la décision de la Chambre de renvoi et de mise en état qui constitue le point de référence. Une personne ayant demandé un transfert vers le rôle linguistique néerlandophone avant que la décision de renvoi ait été portée à sa connaissance doit donc pouvoir obtenir que la procédure se déroule devant la chambre néerlandophone. Le

[11] *Cf*. Conseil d'Etat, arrêt n° 212.047 du 15 mars 2011, affaire SCHOTTE.
[12] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel IRE 17 avril 2014, n° 410/2010/N (délai de cassation pas encore expiré).
[13] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 25 mai 2012, n° 409/2010/N ; Chambre francophone de la Commission d'appel, 2 mai 2013, n° 440/2012/F (confirmation de l'avertissement) ; Chambre francophone de la Commission d'appel, 21 novembre 2013, n° 449/2012/F (renvoi devant la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel).

fait que ceci implique la traduction des pièces alors que le concerné maîtrise la langue française, est sans pertinence en l'espèce.[14]

D. Compétence de l'instance disciplinaire *ratione personae*

16. *RATIONE PERSONAE*: RÉVISEURS D'ENTREPRISES RADIÉS – Un réviseur d'entreprises ayant omis de déposer son information annuelle pour 2011 a été rappelé à l'ordre par le Conseil de l'IRE. Le Conseil de l'IRE a constaté que le réviseur d'entreprises n'a donné aucune suite au rappel à l'ordre et a dès lors décidé de retirer sa qualité de réviseur d'entreprises, en application de l'article 8, § 3 de la loi IRE du 22 juillet 1953. Le fait que le retrait de qualité ait eu lieu avant que la Commission d'appel ne statue sur le recours n'a donc aucune incidence sur le pouvoir de la Commission d'appel de décider sur le recours. La retrait de la qualité n'empêche pas non plus la Commission d'appel de statuer sur un appel contre une décision de sanction disciplinaire à l'encontre du réviseur d'entreprises. Il appartient dès lors à la Commission d'appel de statuer sur le bien-fondé du recours introduit.[15] Une décision visant un cabinet de révision a été confirmée par une décision de la Commission d'appel en 2010. Cette décision a été cassée par la Cour de cassation et renvoyée devant une Commission d'appel autrement composée. Entre-temps, la société concernée a perdu sa qualité de réviseur d'entreprises, dans la mesure où l'exercice d'activités révisorales avaient été retirées de son objet social. La Commission d'appel ne s'estimait plus compétente en la matière.[16]

17. DÉMISSION D'UN RÉVISEUR D'ENTREPRISES - Lorsque le Conseil de l'IRE accepte la démission d'un réviseur d'entreprises poursuivi devant les instances disciplinaires , le Conseil de l'IRE peut, nonobstant la démission, demander à la Commission de discipline ou à la Commission d'appel que la procédure disciplinaire soit poursuivie compte tenu de la gravité des faits. La sanction éventuellement prononcée à l'issue de la procédure ne sort ses effets qu'en cas de réadmission (art. 29 AR du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises). Si le Conseil de l'IRE n'a pas demandé de poursuivre la procédure en raison de sa gravité, la Commission de discipline n'est plus compétente pour se prononcer sur l'imposition d'une sanction disciplinaire.[17]

18. *RATIONE MATERIAE* : ÉLÉMENTS CONTENUS DANS LE DOSSIER DISCIPLINAIRE - La Commission de discipline constate que le dossier ne contient pas les pièces du contrôle de qualité qui a donné lieu à la poursuite disciplinaire. Vu que la Commission de discipline n'a pas pu prendre connaissance des constatations factuelles à l'origine de la poursuite disciplinaire, elle a jugé celle-ci irrecevable.[18]

19. *RATIONE MATERIAE* : NÉCESSITÉ D'INDIQUER LA BONNE NORME TRANSGRESSÉE - En cas de scission par absorption, aucune action ou part de la société bénéficiaire ne peut être attribuée en échange

[14] Chambre francophone de la Commission d'appel, 21 novembre 2013, n° 449/2012/F (renvoi devant la Chambre néerlandophone de la Commission d'appel).
[15] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 mars 2014, n° 448/2012/N (délai de cassation pas encore expiré).
[16] Chambre francophone de la Commission d'appel, 20 février 2014, n° 414/2010/F (déclaration d'incompétence).
[17] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 474/2013/N (délai d'appel pas encore expiré). Voir notamment, en ce sens, Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 juin 2013, n° 452/2014/N (procédure disciplinaire déclarée sans objet).
[18] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 475/2013/N (délai d'appel pas encore expiré).

d'actions ou de parts de la société scindée. Un réviseur d'entreprises a été poursuivi pour ne pas avoir respecté l'article 726 du Code des sociétés en vertu duquel - afin de conserver la neutralité fiscale - un nouvel acte authentique aurait dû être passé. Le réviseur d'entreprises contesta qu'aucune action ou part de la société bénéficiaire ne pouvait être attribuée en échange d'actions ou de parts de la société scindée. Cette interdiction est pourtant bel et bien d'application. L'article trouvant application est toutefois l'article 740 du Code des sociétés, et non l'article 726 du Code des sociétés. C'est pourquoi cette infraction a été rejetée par la Commission de discipline.[19]

20. *RATIONE MATERIAE*: *NON BIS IN IDEM* - Un même fait ayant entraîné une sanction disciplinaire ne peut à nouveau faire l'objet d'une sanction. Ceci constituerait une violation du principe *non bis in idem*.[20]

E. Appel

21. DÉSISTEMENT D'APPEL À INTERPRÉTER DE FAÇON RESTRICTIVE - Dans un e-mail du 14 février 2014 adressé au greffe de la Commission d'appel, un réviseur d'entreprises fait part de ce qui suit : « *Etant donné que je suis radié de la liste des membres de l'IRE, les deux commissions ne sont plus compétentes en la matière. Dans ces conditions, il n'est pas opportun d'organiser de sessions, ni que j'y assiste. ».* Le désistement d'appel et l'acquiescement à la décision attaquée pourraient seulement se déduire de termes qui ne se prêtent à aucune autre interprétation. Dans l'e-mail susmentionné, le réviseur d'entreprises ne renonce pas expressément au recours introduit.[21]

22. NOTIFICATION DE L'ACTE D'APPEL - L'article 64, § 2 de la loi IRE du 22 juillet 1953 prévoit que la Commission d'appel notifie l'acte d'appel, par pli recommandé, dans les deux jours ouvrables suivant la réception de l'acte au réviseur d'entreprises intéressé, au Conseil [de l'IRE], le cas échéant à l'expert spécialement désigné conformément à l'article 49, § 2 de la loi, et au Procureur général près la Cour d'appel. Le délai déterminé par l'article 64, § 2, alinéa 2 de la loi IRE du 22 juillet 1953 n'est assorti d'aucune sanction. Ce délai est prescrit en vue de garantir le bon déroulement de la procédure.[22]

F. Délai raisonnable du traitement d'une affaire

23. LE DÉLAI RAISONNABLE PREND COURS À PARTIR DE L'ACCUSATION DE L'INTÉRESSÉ - L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) fixe que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue dans un délai raisonnable. Le délai raisonnable à prendre en

[19] Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 473/2013/F (délai d'appel pas encore expiré).
[20] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 mars 2014, n° 448/2012/N (délai de cassation pas encore expiré).
[21] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 mars 2014, n° 448/2012/N (délai de cassation pas encore expiré).
[22] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 20 novembre 2013, n° 438/2012/N (confirmation de l'avertissement).

considération commence seulement à courir au moment où l'intéressé est accusé. En d'autres termes, lorsqu'il est inculpé du chef d'avoir commis un fait pouvant être sanctionné disciplinairement ou lorsqu'en raison d'un acte d'instruction, il est sous la menace de poursuites disciplinaires et que cela a une répercussion importante sur sa situation personnelle.[23] L'ouverture d'un dossier de surveillance n'implique pas en soi que l'intéressé est mis en accusation ou qu'il est question d'une menace de poursuites disciplinaires, avec de graves incidences sur la situation personnelle de l'intéressé. L'ouverture d'un dossier de surveillance par la Commission de surveillance ne peut être assimilée à l'ouverture d'un dossier disciplinaire.[24]

24. APPRÉCIATION DU DÉLAI RAISONNABLE : BIEN-FONDÉ DE L'ENQUÊTE - Entre le contrôle de qualité du 28 août 2009 et le 13 janvier 2014, à savoir l'introduction devant la Commission de discipline, 4 ans et 4,5 ans se sont écoulés. La Commission de discipline a jugé que le délai raisonnable n'avait pas été dépassé. En l'espèce, le Conseil de l'IRE avait indiqué que le traitement du dossier prenait beaucoup de temps, et que cela était notamment lié au caractère approfondi de l'enquête et à la possibilité qui est offerte dans les différentes phases de faire valoir des remarques ou de transmettre des pièces complémentaires.[25]

25. APPRÉCIATION DU DÉLAI RAISONNABLE : COMPORTEMENT DES PARTIES - Lors de l'appréciation du délai raisonnable, il convient également de tenir compte du comportement des parties. Ainsi, des retards imputables à la personne faisant l'objet de l'enquête ne peuvent être invoqués pour contester le délai raisonnable.

Les faits à l'origine de la poursuite indiquent la présence d'un problème connu par le Conseil de l'IRE depuis au moins 2008. En 2009, le Conseil de l'IRE a néanmoins décidé de ne pas imposer de mesure d'ordre privisoire. La décision de l'Institut permettait dès lors de conclure de façon légitime que le problème ne constituait pas une infraction aux devoirs professionnels. En contradiction avec cette position adoptée des années durant, il a finalement été décidé de transmettre les faits à la CRME, et ce alors que le réviseur d'entreprises venait de se déclarer empêché temporairement d'exercer des missions révisorales et d'annoncer son intention de démissionner le 2 décembre 2013. Compte tenu de la période qui s'est écoulée entre la prise de connaissance des faits, de la position adoptée antérieurement par le Conseil de l'IRE et de la décision antérieure du Conseil de l'IRE de ne pas imposer de mesure d'ordre provisoire, la Commission de discipline estime que le délai raisonnable a été dépassé.[26]

G. Sévérité de la peine

26. EVOLUTION POSITIVE - L'argument selon lequel une évolution positive est constatée peut, lors de contrôles ultérieurs, entrer en ligne de compte pour l'établissement du taux de la peine. Il doit cependant s'agir d'une amélioration sensible ou fondamentale par rapport à un contrôle de

[23] Voir notamment, dans ce sens, Cass. 13 mars 2008, *www.cass.be*.
[24] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 450/2012/N (suspension de deux semaines).
[25] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 460/2013/N (réprimande).
[26] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 7 novembre 2013, n° 446/2012/N (recours introduit).

qualité antérieur. Une telle amélioration n'exclut pas que les faits et infractions, qui font l'objet de la procédure en cours, soient manifestes et suffisamment établis. Le fait que le réviseur travaille seul ne peut remettre en question la qualité à laquelle on peut s'attendre de la part d'un réviseur d'entreprises.[27]

27. AUCUNE SUITE DONNÉE AUX REMARQUES - Lors de la détermination de la sanction disciplinaire, la Commission de discipline tient compte du fait que le réviseur d'entreprises n'a, à l'égard de certains points importants, pas donné suite aux remarques formulées à l'occasion d'un contrôle antérieur.

28. GRAVITÉ DE L'INFRACTION - Les infractions aux dispositions relatives à l'indépendance sont graves dans la mesure où cette indépendance représente l'essence et la crédibilité de la profession. Elle est indispensable pour pouvoir mener à bien la mission de réviseur d'entreprises.[28]

§ 5 Violation de règles disciplinaires fondamentales

A. Violation des normes générales de révision

1. Violation de l'article 2.1 des normes générales de révision

29. LA PERTINENCE DE L'UTILISATION D'UN PROGRAMME DE TRAVAIL ADAPTÉ EST INCONTESTABLE – Le programme de travail ne doit pas être définitif dès le début des travaux. Il est élaboré sur la base des caractéristiques spécifiques à l'entité, dont on acquiert la connaissance au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Le programme sera en permanence adapté à l'évolution de l'entité, ainsi qu'aux constatations faites au cours du contrôle. Un réviseur d'entreprises n'a pas contesté qu'un programme de travail non adapté avait été utilisé. Il affirmait qu'il s'agissait uniquement de savoir si une adaptation aurait été pertinente. La Commission de discipline a cependant estimé que cela n'était plus d'actualité, étant donné que la norme de révision impose désormais un programme de travail clair et adapté.[29]

[27] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 16 janvier 2014, n° 429/2011/N (recours introduit).
[28] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 7 novembre 2013, n° 437/2012/N (suspension d'un mois).
[29] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 460/2013/N (réprimande).

2. Violation de l'article 3.5.1. Normes générales de révision

30. UNE INFRACTION PUREMENT FORMELLE EST UNE INFRACTION AU SENS FORMEL, MAIS NE CONSTITUE PAS UN ÉLÉMENT DÉTERMINANT LORS DE LA FIXATION DE LA PEINE - Si l'attestation des comptes annuels ou des comptes consolidés ne contient pas de réserve ni de commentaire sur l'existence d'une incertitude, la partie du rapport comprenant l'attestation devra être rédigée conformément au modèle repris au paragraphe 3.5.1. des normes générales de révision. Cette partie devra être intitulée « *Attestation sans réserve des comptes annuels* » ou, selon le cas, « *Attestation sans réserve des comptes consolidés* ».

Ce paragraphe des normes détermine le contenu, la structure et les formulations du rapport du commissaire. Le Conseil de l'IRE a constaté que le titre du rapport n'a pas été placé au bon endroit. Ceci a été reconnu, mais le réviseur d'entreprises souligne le caractère marginal de cette infraction. La Commission de discipline conclut qu'il s'agit d'une question purement formelle, qui constitue bel et bien une infraction au sens formel, mais qui ne constitue pas un élément déterminant pour déterminer la peine.[30]

3. Violation de l'article 3.6 des normes générales de révision

31. UN PROBLÈME SIGNIFICATIF EN MATIÈRE DE CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION NÉCESSITE L'AJOUT D'UN PARAGRAPHE EXPLICATIF - Lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'existence d'une déclaration d'abstention, le réviseur d'entreprises peut inclure un paragraphe explicatif dans son attestation sans réserve. Le paragraphe explicatif s'impose en cas de problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Dans ce cas, le titre de la première partie du rapport du commissaire sera : « Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif » ou, selon le cas, « Attestation sans réserve des comptes consolidés, avec paragraphe explicatif ».

Le réviseur d'entreprises est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas (...), il ne pourra se contenter d'un paragraphe explicatif vu que cette situation porte fondamentalement atteinte à l'image fidèle.

Il ressort des faits que le niveau des bénéfices a chuté (de 239.000€ à 68.000€, puis 15.000€ pour atteindre en fin de compte une perte de 760.546€) et qu'il existe des retards de paiement d'impôts et de cotisations ONSS à hauteur de 1,5 million € ainsi que des créances ouvertes depuis longtemps de l'ordre de 1.296.102,18€. Un plan de paiement a été convenu et respecté, mais cela a nécessité le soutien des sociétés du groupe. Ce soutien n'a toutefois pas été confirmé de manière formelle par les actionnaires présents. La question centrale de cette infraction réside dans le fait de savoir s'il existait, au moment de l'établissement du rapport du commissaire, un élément significatif susceptible de compromettre la continuité. Il s'agit d'estimer si la société est en mesure de survivre durant les 12 mois suivant la clôture de l'exercice comptable. Sur la base

[30] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 470/2013/N (réprimande).

de ce qui précède, il doit être constaté qu'il est bel et bien question d'éléments significatifs, nécessitant des explications, pour fournir davantage de précisions au lecteur neutre quant à une possible incertitude portant sur la continuité. Une réprimande est infligée.[31]

4. Violation de l'article 3.7 des normes générales de révision

32. LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES DOIT JUSTIFIER LES RÉSERVES QU'IL ÉMET - L'article 3.7 des normes générales de révision prévoit que, dans son rapport, le réviseur d'entreprises est tenu d'indiquer et de justifier avec précision et clarté les réserves qu'il estime devoir formuler.
Les documents de travail ne démontrent pas pourquoi un réviseur d'entreprises a repris un paragraphe explicatif relatif à la continuité dans le rapport du commissaire sur les comptes annuels statutaires de la société, mais pas dans le rapport du commissaire sur les comptes consolidés. Lors de l'audience, le commissaire a précisé que l'organe de gestion avait proposé des mesures de restructuration. Ceci explique l'absence de déclaration d'abstention. Le rapport de gestion consolidé renvoyait de manière adéquate aux problèmes de continuité et aux mesures de restructuration. Il n'a dès lors pas été opté pour une attestation avec réserve. La société a fait l'objet d'une recapitalisation, rendant la faillite imprévisible. La Commission de discipline a jugé qu'il n'était pas question de manque d'indépendance, mais d'infraction aux normes générales de révision. Le réviseur d'entreprises concerné a reçu un avertissement.[32]

Un réviseur d'entreprises a émis une réserve quant à l'incertitude par rapport au recouvrement des créances commerciales à recouvrir depuis longtemps. De cette façon, le réviseur d'entreprises offre davantage de confort au lecteur. Cette infraction a été retenue.[33]

5. Violation de la norme « Les déclarations de la direction »

33. MOMENT DE LA SIGNATURE DE LA DÉCLARATION PAR LA DIRECTION- En ce qui concerne la documentation des déclaration obtenues, l'article 3.2. de la norme prévoit : « *La lettre d'affirmation est habituellement datée à une date qui n'est pas trop éloignée de la date du rapport relatif aux comptes annuels (consolidés). Dans certains cas qui concernent des opérations particulières, une lettre distincte peut être obtenue en cours de mission. ».* La Commission de discipline avait estimé que la norme concernée constituait une recommandation, et non une norme contraignante. Le Conseil de l'IRE a interjeté appel.

La Commission d'appel a considéré ce qui suit : « D'une manière générale, la norme de révision indique qu'elle a pour but d'apporter des précisions sur l'utilisation en tant qu'élément probant, des déclarations reçues de la direction, sur les procédures à mettre en œuvre pour évaluer et documenter ces déclarations et enfin, sur l'attitude du réviseur lorsque la direction refuse de fournir les déclarations sollicitées. *La portée de la norme de révision, qui, en tant que loi matérielle,*

[31] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 459/2013/N (réprimande).
[32] Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 472/2013/F (délai d'appel pas encore expiré).
[33] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2013, n° 459/2013/N (réprimande).

possède une valeur contraignante pour l'évaluation de la qualité de l'exercice de la profession, doit être expliquée en fonction de l'objectif poursuivi dans le cadre du respect de la norme.
Dans le cas de la norme de révision 3.2. relative aux déclarations fournies par la direction de l'entité, la déclaration demandée vise à garantir que le réviseur d'entreprises puisse disposer, au moment de la finalisation de son rapport de contrôle, d'un document d'une valeur probante concernant les données qui font l'objet de la déclaration.
Les éléments explicatifs mentionnés dans la norme ne laissent planer aucun doute auprès du réviseur d'entreprises quant au fait qu'il soit exigé au minimum que les déclarations visées par la norme doivent être fournies avant la date de finalisation du rapport de contrôle.
La mention que la déclaration porte en principe une date proche de celle du rapport de contrôle n'a donc pas de portée indicative, mais implique seulement que la date de la déclaration et celle du rapport ne peuvent pas être trop espacées, afin de ne pas nuire à la pertinence de la déclaration.
Si la déclaration de la direction n'est pas transmise avant la date du rapport, le réviseur d'entreprises ne dispose purement et simplement pas des déclarations requises, même à la date de son rapport.
Si la lettre d'affirmation formelle n'est pas disponible à la date du rapport, le réviseur d'entreprises doit démontrer au minimum avec des données concrètes que, dans le cadre de son rapport de contrôle, il pouvait raisonnablement considérer les déclarations requises comme obtenues. ».[34]

34. DATATION DE LA LETTRE D'AFFIRMATION- La datation de la lettre d'affirmation garantit que le réviseur d'entreprises disposait du document au moment de la finalisation de son rapport de contrôle et qu'il était dès lors en mesure de le prendre en considération en tant qu'élément probant. Si la déclaration de la direction ne porte pas de date, elle est incomplète et ne fournit pas les déclarations requises. Elle ne permet alors pas au réviseur d'entreprises de savoir quels événements (survenus après la date de clôture) sont couverts par cette déclaration et quels événements ont eu lieu après la déclaration. Ainsi, même si l'on ne peut pas forcément déduire de l'absence d'une date que la lettre d'affirmation n'a pas été signée à une date précédant immédiatement celle mentionnée sur le rapport de contrôle, ceci ne constitue toutefois pas la preuve que le réviseur d'entreprises pouvait tenir compte de cette lettre à la date de son rapport de contrôle. En l'absence de date, le réviseur d'entreprises doit pouvoir démontrer au minimum avec des données concrètes que, dans le cadre de son rapport de contrôle, il pouvait raisonnablement considérer les déclarations requises comme obtenues, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.[35]

Un concours de circonstances exceptionnel a mené à ce qu'au sein d'une des trois filiales concernées d'une société de droit luxembourgeois, la lettre de représentation (25 avril 2011) n'était pas antérieure au rapport du commissaire (5 avril 2011). Il ressort des pièces du dossier que la direction de l'entreprise n'a pas refusé de confirmer l'information faisant l'objet de la

[34] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 20 décembre 2013, n° 0428/2011/N (suspension d'un mois).
[35] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 20 novembre 2013, n° 0438/2012/N (confirmation de l'avertissement).

lettre de représentation et qu'il n'y avait pas lieu de supposer que cette information aurait pu être refusée. En raison de circonstances exceptionnelles, à savoir l'avancée de la date de l'assemblée générale du troisième jeudi du mois de mai au 7 avril 2001 à l'occasion d'une scission partielle, l'incidence de ce changement de date n'a pas été retenu. La lettre de représentation a été signée le 25 avril 2011 par les trois dirigeants. La Commission d'appel a dès lors jugé qu'aucune règle professionnelle n'avait été transgressée, de sorte que l'imposition d'une mesure répressive (en l'espèce, un rappel à l'ordre) ne se justifiait pas.[36]

35. CONFIRMATION DES MEMBRES D'ENTITÉS CONSOLIDÉES - Un réviseur d'entreprises n'avait pas reçu de lettre d'affirmation pour l'établissement des comptes consolidés, mais bien pour l'établissement des comptes annuels des sociétés prises isolément. Le réviseur d'entreprises est parti du principe que ces lettres d'affirmation étaient suffisantes et contenaient implicitement les attestations nécessaires relatives aux comptes consolidés. Il a été clair sur ce point à l'égard de la Commission contrôle de qualité et s'est engagé à faire en sorte d'obtenir une telle lettre d'affirmation à l'avenir. Lorsque la Commission contrôle de qualité lui a notifié dans une lettre du 20 janvier 2012 qu'une telle lettre d'affirmation était bel et bien requise et que son absence pouvait donner lieu à un rappel à l'ordre, le réviseur d'entreprises a fait signer une lettre d'affirmation par la direction d'entreprise dans l'espoir d'éviter un rappel à l'ordre. Le Conseil de l'IRE a constaté que la lettre d'affirmation (datée du 7 décembre 2009) reçue par après portait une date postérieure à celle du rapport du commissaire (6 décembre 2009). Le Conseil de l'IRE était d'avis qu'en incitant la direction d'entreprise à rédiger et antidater une lettre d'affirmation, le réviseur d'entreprises avait enfreint l'article 3 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 (atteinte à la dignité, ou à la délicatesse de la profession).

La Commission de discipline a toutefois estimé que la lettre envoyée par la Commission contrôle de qualité le 20 janvier 2012 a induit le réviseur d'entreprises en erreur en portant à croire qu'il était encore possible de remédier à la situation incriminée. Il ne peut être déduit des pièces que le réviseur d'entreprises a établi et transmis la lettre d'affirmation en question à l'IRE de manière détournée.
Il peut être considéré qu'en agissant de la sorte, le réviseur d'entreprises pensait remédier au manquement administratif. L'infraction disciplinaire n'a donc pas été retenue.[37] S'il n'avait pas réagi à la lettre du 20 janvier 2012, le réviseur aurait encouru au maximum un rappel à l'ordre, qui est imposé lorsqu'une sanction disciplinaire proprement dite n'est pas appropriée. La communication de la Commission contrôle de qualité était ambigue, ce qui explique les agissements du réviseur d'entreprises. Dans cette optique, les faits faisant l'objet de la procédure disciplinaire ne constituent pas une infraction disciplinaire. La procédure disciplinaire n'est pas fondée.

B. Violation du Code des sociétés (C. soc.)

1. Art. 93 *juncto* 15 C. soc.

[36] Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 juin 2013, n° 457/2013/N (décision attaquée réformée).
[37] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 469/2013/N (délai d'appel pas encore expiré).

36. UTILISATION DU SCHÉMA ABRÉGÉ DICTÉE PAR DES CONSIDÉRATIONS PUREMENT ÉCONOMIQUES - Une société a utilisé un schéma abrégé au lieu d'un schéma complet. Par conséquent, les comptes annuels ne contiennent pas suffisamment d'informations. Le commissaire a mentionné cette infraction seulement dans la deuxième partie du rapport du commissaire portant sur l'exercice 2009. Le commissaire a affirmé que l'utilisation du schéma abrégé se justifiait par la situation spécifique de la société, qui n'avait que quatre clients, dont l'un constituait de loin le plus important. L'utilisation du schéma complet aurait fait prendre conscience à ce client qu'il était le plus important. Il se serait rendu compte que la société était dépendante de lui, ce qui aurait entraîné des conséquences économiques et commerciales néfastes. Cette motivation, dictée par des considérations purement économiques, ne permet en aucun cas de déroger aux règles juridiques applicables.[38]

2. Article 138 C. soc.

37. VIOLATION DE LA PROCÉDURE D'ALERTE - Suite à la faillite d'une société contrôlée, un réviseur d'entreprises a été poursuivi pour avoir enfreint la procédure d'alerte. Le réviseur d'entreprises a expliqué qu'il avait établi un rapport de contrôle lorsque la société contrôlée, qui connaissait des difficultés financières, a été reprise par un repreneur. Au moment de l'attestation des comptes, le réviseur d'entreprises ne disposait d'aucun élément préoccupant - à l'exception de la perte importante sur un chantier, qui ne compromettait toutefois pas la continuité de la société. Qui plus est, il n'a pas été précisé à quel moment le commissaire aurait dû disposer d'éléments suffisamment graves démontrant que la continuité de la société était compromise.[39]

3. Article 144, 8° C. soc.

38. RENOUVELLEMENT DE MANDAT SANS MODIFICATION DES HONORAIRES - Le mandat d'un commissaire a été renouvelé sans que les honoraires aient été établis. C'est une des raisons pour lesquelles le réviseur d'entreprises concerné a fait l'objet de poursuites disciplinaires, et plus spécifiquement dû à la violation de l'article 144, 8° du Code des sociétés qui impose d'indiquer dans le rapport du commissaire toute violation du Code des sociétés. Le réviseur d'entreprises (…) s'est défendu en avançant qu'il s'agissait en l'espèce d'un renouvellement du mandat de commissaire, lors duquel il a été convenu, après concertation préalable avec les gestionnaires, de ne pas modifier les honoraires, mais uniquement de les adapter à l'indice. Cette remarque n'enlève rien au fait que les honoraires ont été formellement fixés lors de l'assemblée générale et qu'il n'en a pas été fait mention dans le rapport du commissaire. L'infraction a donc été jugée fondée.[40]

39. ABSENCE DE RAPPORT DE GESTION - Il s'est avéré qu'aucun rapport de gestion n'avait été établi alors que, dans son rapport du commissaire du 18 avril 2010, le commissaire y fait expressément référence (texte type du rapport du commissaire). Le réviseur d'entreprises (…) n'a donc pas fait mention dans son rapport de la violation de l'article 144 du Code des sociétés. Le réviseur d'entreprises (…) estime que la justification de la continuité a été intégrée au rapport du 3 mai

[38] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 12 décembre 2013, n° 451/2012/N (réprimande).
[39] Chambre francophone de la Commission de discipline, 21 février 2014, n° 461/2013/F (avertissement).
[40] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 470/2013/N (réprimande).

2010, établi en application de l'article 332 du Code des sociétés, et affirme que l'obligation d'établir un rapport de gestion n'était donc plus d'application.
Dans sa lettre du 4 octobre 2011 adressée à la Commission de surveillance, le réviseur d'entreprises (…) écrit : *« Il ressort en effet de l'examen de mon dossier qu'aucun rapport de gestion adressé par les dirigeants à l'assemblée générale n'a été reçu . Par contre, un rapport a été reçu en application de l'article 332 du Code des sociétés »*. Le rapport établi par le conseil d'administration en vertu de l'article 332 du Code des sociétés ne constitue pas un rapport de gestion et n'est pas public. Le rapport du commissaire doit mentionner, conformément à l'article 144, 6° du Code des sociétés, que le rapport de gestion comprend les informations requises par les articles 95 et 96. La seule justification de la continuité dans un autre rapport ne suffit pas. Si le conseil d'administration n'a pas rédigé de rapport de gestion, cette information doit être intégrée dans l'annexe.
De plus, le rapport, établi en application de l'article 332 du Code des sociétés, a été signé le 3 mai 2010 alors que le rapport du commissaire a été signé le dimanche 18 avril 2010. L'infraction a donc été jugée fondée.[41]

40. CONFIRMATION QUES LES COMPTES ANNUELS ONT ÉTÉ ÉTABLIS SELON LE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE APPLICABLE - L'article 148, 3° du Code des sociétés prévoit : *« Les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés pour le contrôle des comptes consolidés rédigent un rapport écrit et circonstancié qui comprend les éléments suivants : (…)*
3° une attestation, dans laquelle les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés indiquent si, à leur avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. ».

Cet article définit la façon dont le réviseur d'entreprises doit contrôler les comptes consolidés. Le premier objectif de cette mission de contrôle est de vérifier si les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé. L'appréciation de l'image fidèle des comptes annuels est toutefois indissociable de la confirmation du réviseur d'entreprises que l'ensemble a été établi selon le référentiel comptable applicable.
La vérification et la confirmation de l'établissement de l'ensemble selon le référentiel comptable applicable est un constat objectif.

Cependant, l'intéressé soutient que l'article 148, 3° du Code des sociétés implique une appréciation et que celle-ci dépend de différents facteurs et est axée sur l'image fidèle des comptes annuels dans leur ensemble. L'argumentation du réviseur d'entreprises repose sur une comparaison avec l'article 144, 3° du Code des sociétés, qui impose au commissaire d'intégrer dans son rapport : *« une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables ».* L'article 144, 4° du Code des sociétés fait référence, tout comme l'article 148, 3° du Code des sociétés, à l'« *attestation dans laquelle les commissaires indiquent si, à*

[41] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 février 2014, n° 465/2013/N (suspension d'un mois).

leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable ».

Néanmoins, comme indiqué ci-dessus, la Commission de discipline estime que l'appréciation de l'image fidèle est indissociable de la confirmation de l'établissement de l'ensemble selon le référentiel comptable applicable. Il s'agit d'une constatation objective par rapport à l'établissement de l'ensemble selon le référentiel comptable applicable. La question de savoir si cela a causé des effets préjudiciables n'est, en ce qui concerne la procédure disciplinaire, pas pertinente. Le Conseil de l'IRE souligne par ailleurs que la mission légale du réviseur d'entreprises est d'autant plus importante lorsqu'il s'agit d'une société cotée, comme dans le cas présent. Les diverses parties prenantes, telles que les investisseurs, les actionnaires privés et l'autorité de surveillance, sont tributaires de l'exactitude des informations publiées. Le contrôle et le rapport du réviseur d'entreprises devraient constituer une garantie à cet égard. Il ressort clairement de l'enquête de la CBFA que les comptes annuels de l'exercice 2008 sont en plusieurs points contraires au référentiel comptable IFRS/IAS. Si le réviseur d'entreprises sait que, lors de l'établissement des comptes annuels, les règles comptables applicables n'ont pas été respectées et qu'il ne le mentionne pas (à l'endroit approprié), il ébranle la confiance du public dans son opinion sur les comptes annuels. En l'absence de remarques à ce sujet dans les comptes annuels, le public peut partir du principe que le référentiel comptable a été respecté. Qui plus est, le fait que (v) soit une entreprise cotée constitue une circonstance aggravante. Les actions étant admises à la négociation sur un marché réglementé, les investisseurs potentiels et existants ont, par rapport aux autres sociétés, davantage tendance à consulter les chiffres et renseignements publiés. Ceux-ci constituent souvent la seule source d'informations. Ces informations doivent être accessibles à tous, de façon correcte et équitable.

Le fait que le réviseur d'entreprises ait manqué de temps, étant donné que la société à contrôler lui a transmis les informations tardivement, ne justifie pas le non-respect des règles comptables applicables et l'absence de mention y relative dans le rapport du commissaire. A cet égard, et notamment à la lumière de sa mission légale et de la confiance dont il bénéficie de la part du public, le commissaire se doit d'être suffisamment indépendant par rapport au client.
L'argument de l'intéressé selon lequel il était convaincu de bonne foi que les infractions aux normes pertinentes n'étaient pas de nature à porter atteinte à l'image fidèle des comptes annuels et ne devaient donc pas donner lieu à une opinion négative, mais à une attestation sans réserve, ne peut être retenu. Comme déjà indiqué plus haut, la constatation par rapport à l'établissement de l'ensemble selon le référentiel comptable applicable relève du pouvoir d'appréciation du réviseur d'entreprises, qui lui permet d'estimer si les utilisateurs seraient influencés ou non par certaines omissions. Dans ce contexte, il peut également être remarqué que l'argument selon lequel le manque d'informations n'influence pas les décisions économiques des investisseurs potentiels n'est pas pertinent.

Les investisseurs potentiels ont le droit de trouver les informations là où elles sont censées se trouver et on ne peut pas attendre d'eux qu'ils aillent les chercher dans d'autres documents. Lorsque les informations ne se trouvent pas à l'endroit approprié, les investisseurs pourraient

partir du principe qu'elles n'ont pas été publiées. Ceci peut alors influencer leurs décisions économiques. Il se pourrait également que la crédibilité de l'entreprise en question soit entamée s'il s'avère que certaines informations sont manquantes.[42]

C. Indépendance

41. FONDEMENT LÉGAL DE L'OBLIGATION D'INDÉPENDANCE - Un réviseur d'entreprises doit exercer sa mission révisorale en toute indépendance. Cette obligation d'indépendance est énoncée à l'article 14, § 1 et § 3, 3° de la loi IRE du 22 juillet 1953.

L'article 14, § 1 de cette loi prévoit que le réviseur d'entreprises agit, dans l'exercice de sa mission révisorale, en toute indépendance de la personne concernée. L'article 14, § 3, 3° dispose que le réviseur d'entreprises ne peut accepter de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice.

L'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises précise les obligations relatives à l'indépendance, du point de vue déontologique. Ainsi, l'article 6 de l'arrêté royal prévoit : *« Le reviseur 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 de l'arrêté royal prévoit : « *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.* ».

En outre, le paragraphe 1.5.3 des Normes relatives au rapport à rédiger à l'occasion de la transformation d'une société détermine que le réviseur d'entreprises s'acquitte en toute indépendance de la mission qui lui a été confiée, conformément aux principes généraux de déontologie.

42. LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES FAIT RAPPORT PAR LE BIAIS D'UN CABINET DE RÉVISION POUR UN CABINET DE RÉVISION D'UN RÉVISEUR D'ENTREPRISES AVEC QUI IL A COLLABORÉ - Un réviseur d'entreprises a établi, par le biais d'un cabinet de révision (dont il était fondateur, actionnaire unique et gérant statutaire), un rapport sur la transformation pour un cabinet de révision dont un confrère était actionnaire quasi unique (749 des 750 actions) et gérant statutaire. Le réviseur d'entreprises était proche de son confrère sur le plan professionnel, étant donné qu'ils étaient depuis un bon moment déjà collègues dans le site anversois du même cabinet de révision.

Le réviseur d'entreprises concerné ne peut se retrancher derrière le fait que c'est sa société, et non lui, qui a remis le rapport à la SPRL de son confrère, et non au confrère en personne. L'on ne

[42] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 juin 2013, n° 422/11/N (suspension de deux semaines).

peut se défaire de ses obligations déontologiques en plaçant une société entre le client et soi. C'est d'autant plus le cas que le réviseur d'entreprises prestataire de services était fondateur, actionnaire unique et gérant statutaire de la SPRL qui a établi le rapport et que le confrère était actionnaire quasi unique (749 des 750 actions) et gérant statutaire de la SPRL pour qui le rapport a été établi.

Il a été invoqué que le client concerné n'était plus associé au moment de l'attribution/acceptation de la mission. La Commission de discipline a toutefois estimé que le degré de proximité ne dépend pas de la question de savoir si le confrère actif auprès du cabinet de révision pour qui le rapport a été établi, pouvait encore être considéré comme associé au moment de l'attribution/acceptation de la mission révisorale, et si cette proximité était de nature à compromettre les dispositions relatives à l'indépendance. Il ne s'agit pas d'une appréciation subjective du Conseil de l'IRE. La relation professionnelle est établie. D'une point de vue extérieur, il s'agit de collègues.[43]

43. UN RÉVISEUR D'ENTREPRISES ÉTABLIT UN RAPPORT POUR UNE SOCIÉTÉ OÙ LA FEMME DE SON ANCIEN ASSOCIÉ ÉTAIT ADMINISTRATEUR OU ACTIONNAIRE - Le 18 avril 2007, un réviseur d'entreprises a établi un rapport révisoral pour une société où la femme de son associé auprès de la société de commissaires était administrateur et actionnaire. Le réviseur d'entreprises affirme avoir transféré ses actions dans la société de commissaires concernée le 1er avril 2007. Un réviseur d'entreprises ne peut exécuter sa mission qu'à condition que son indépendance soit garantie. Il existait clairement une apparence de partialité, étant donné le court laps de temps entre la date du transfert des actions et celle de l'acceptation du mandat de commissaire.[44]

44. UN RÉVISEUR D'ENTREPRISES ÉTABLIT UN RAPPORT DE CONTRÔLE ALORS QU'IL A CONTRIBUÉ À UN RAPPORT DE L'ORGANE DE GESTION - Un réviseur d'entreprises qui a participé à la rédaction d'un rapport sur la scission ne peut établir de rapport de contrôle. Ceci constitue une infraction à l'indépendance requise et à l'article 2.1.2. des normes spécifiques relatives aux scissions et fusions. Compte tenu de l'importance capitale de cette norme, mais également de l'absence de passé disciplinaire du réviseur d'entreprises, il lui a été infligé une réprimande.[45]

45. UN RÉVISEUR D'ENTREPRISES A PROCÉDÉ LUI-MÊME À L'ÉVALUATION À L'OCCASION D'UN QUASI-APPORT - Un réviseur d'entreprises a émis un rapport sur l'apport en nature lors de la fondation et sur le quasi-apport pour lequel il a lui-même procédé à l'évaluation afin d'« *éviter des frais pour le client* ». Le Code des sociétés prévoit que, pour un apport en nature et un quasi-apport, le réviseur d'entreprises est tenu d'établir un rapport et de décrire la rémunération, attribuée en contrepartie, et le mode d'évaluation appliqué (art. 220 juncto 222, § 1 C. Soc.). Ceci implique

[43] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 450/2012/1910/N (suspension de deux semaines).
[44] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 7 novembre 2013, n° 447/2012/2011/N (réprimande compte tenu de l'absence de passé disciplinaire et de l'organisation d'une procédure d'indépendance au sein de la société de révision).
[45] Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 473/2013/F (délai d'appel pas encore expiré).

que les apporteurs doivent procéder eux-mêmes à l'évaluation et qu'il revient au réviseur d'entreprises de décrire et d'apprécier la validité des modes d'évaluation adoptés.

En réalisant lui-même l'évaluation, le réviseur d'entreprises compromet son indépendance. Le réviseur d'entreprises perd la possibilité de faire preuve d'esprit critique à l'égard de l'évaluation et de l'éventuelle surévaluation s'il a intégré l'évaluation de la valeur dans un rapport pour la demande de décision anticipée. Cela constitue 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. L'indépendance du réviseur d'entreprises touche à l'essence même de sa profession.[46]

Dans un autre cas, un réviseur d'entreprises avait établi un projet de rapport d'évaluation, pour lequel il avait calculé une moyenne et établi une fourchette d'évaluation. Ceci a été considéré comme une violation des règles d'indépendance. En ce faisant, le réviseur d'entreprises suggère une certaine valeur acceptable pour lui, alors que l'évaluation doit être réalisée par l'organe de gestion. Il va donc au-delà de la description du mode d'évaluation adopté par les apporteurs. Par conséquent, lorsque les apporteurs demeurent dans la fourchette proposée, le réviseur d'entreprise peut bien entendu encore difficilement se prononcer sur l'évaluation, voire identifier une éventuelle surévaluation. Ce risque ressort également de son rapport final, dans lequel il précise que « *ce prix de transaction se trouve dans la fourchette susmentionnée et doit donc être considéré comme un prix économiquement justifié.* » En agissant de la sorte, le réviseur d'entreprises a compromis son indépendance, qui est essentielle lors de l'exercice de sa mission.[47]

L'enquête a révélé que les honoraires du commissaire étaient particulièrement bas pour l'unique mandat de commissaire qu'exerce le réviseur d'entreprises et que ce montant ne permet pas le respect des normes générales de révision émises par l'IRE, conformément à l'article 134, § 2 du Code des sociétés, même si l'on tient compte du fait que le réviseur d'entreprises assure lui-même tous les travaux. D'un point de vue technique, Monsieur X dépend financièrement de son unique mandat de commissaire. En l'espèce, la règle des 20% édictée par les « Normes de l'IRE relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire » n'est pas respectée. En effet, les revenus issus de cet unique mandat de commissaire dépassaient depuis déjà plus de 3 ans les 20% de son chiffre d'affaires en tant que réviseur d'entreprises. Le réviseur d'entreprises X a avancé que le calcul des 20% doit se faire au niveau du réseau, et que cela lui a été confirmé oralement fin 2008 par l'IRE. Monsieur X a fait remarquer qu'il appartient à un réseau depuis 2009 et qu'il estimait dès lors ce point comme réglé. De plus, il considère que l'indépendance est une attitude. Un réviseur d'entreprises doit toutefois pouvoir démontrer son indépendance financière par des critères objectifs. L'infraction a donc été jugée fondée.

D. Violation de la norme relative à la formation permanente

[46] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 7 novembre 2013, n° 437/2012/N (suspension d'un mois).
[47] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 juin 2013, n° 444/2012/N (réprimande).

46. NOMBRE INSUFFISANT D'HEURES DE FORMATION PERMANENTE - L'article premier de cette norme prévoit que le réviseur d'entreprises doit consacrer en moyenne au moins 40 heures effectives par an aux activités contribuant à l'amélioration de ses connaissances professionnelles. Cette moyenne de 40 heures doit être atteinte sur une période de 3 ans.

Il a été constaté que Monsieur X a suivi un nombre insuffisant d'heures de formation au cours de la période 2007-2009 (7 heures en 2007, 2 heures en 2008 et 56 heures en 2009). Monsieur X invoque qu'il s'agissait d'un problème temporaire et que la situation s'est nettement améliorée. Dans son rapport, le CRME attire l'attention sur cette amélioration. Malgré cette évolution positive, il n'en demeure pas moins que la norme relative à la formation permanente n'a pas été respectée durant la période 2007-2009. L'amélioration entre toutefois en ligne de compte lors de la détermination de la sévérité de la peine.[48]

[48] Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 25 avril 2014, n° 476/2013/N (suspension d'une semaine, compte tenu du fait que l'intéressé ne présentait aucun antécédent disciplinaire et de son intention de mettre un terme à ses activités de réviseur d'entreprises).