

Journée de rencontre entre l'IRE et les membres des organes de supervision publique

Analyse de la jurisprudence disciplinaire mi-2014 - mi-2015

Dr. Ingrid DE POORTER  
Avocate-Associée De Groote-De Man  
Chargée de cours UGent

Table des matières

Chapitre I. Introduction

Chapitre II. Origines de la procédure disciplinaire

- § 1. Plainte
- § 2. Faillite
- § 3. FSMA
- § 4. Contrôle de qualité

Chapitre III. Recevabilité des poursuites

- §1. Irrecevabilité des poursuites à l'égard d'un ancien réviseur
- §2. Compétence de la Commission d'appel en cas de rappel à l'ordre par le Conseil

Chapitre IV. Infractions et manquements

- § 1. Actes contraires à la dignité de la profession
- § 2. Actes contraires à l'indépendance de la profession
  - A. Dépendance financière
  - B. Services non-audit : art. 183<sup>ter</sup> de l'AR C. Soc.
  - C. Autocontrôle en cas de scission de la société
- § 3. Infractions formelles
- § 4. Exécution incorrecte des procédures de contrôle

Chapitre V. Evaluation de la sévérité de la peine

- § 1. Durée de la procédure
- § 2. Passé disciplinaire
- § 3. Attitude du réviseur dans la prise de mesures d'atténuation
- § 4. Les parties prenantes ont-elles subi des dommages?
- § 5. La sanction pénale est toujours réduite en appel
- § 6. Le Conseil peut-il récupérer les frais occasionnés par un dossier disciplinaire ?

Chapitre VI. Conclusion

## Chapitre I. Introduction

Entre mi-2014 et mi-2015, au total, vingt et un dossiers disciplinaires ont été jugés par la Commission de discipline et sept par la Commission d'appel.

La présente contribution a pour but d'analyser les décisions. L'analyse se limite à ces dossiers et ne tente en aucun cas de fournir une vue d'ensemble de la déontologie et des décisions des instances disciplinaires du révisorat d'entreprises.

Dans un premier temps, l'on étudie la façon dont ont été ouverts les dossiers disciplinaires soumis à la Commission de discipline ou à la Commission d'appel entre mi-2014 et mi-2015 : à la suite d'une plainte, d'une analyse de la qualité des travaux, de la faillite de l'entreprise contrôlée, d'une analyse des déclarations annuelles des réviseurs d'entreprises, d'une plainte de la FSMA ou autre. Il n'est pas toujours simple de déduire de la décision disciplinaire comment un dossier disciplinaire a été initié. Ceci est toutefois toujours directement lié aux charges.

Ensuite, l'on se penche sur certaines questions de recevabilité en ce qui concerne l'instance disciplinaire compétente, qui ont été soulevées dans certains dossiers. Il s'agit notamment de la problématique du pouvoir disciplinaire des instances disciplinaires à l'égard d'un ancien réviseur, et de la compétence de la Commission d'appel pour juger un rappel à l'ordre du Conseil de l'IRE.

Le quatrième chapitre contient une analyse des charges reprises dans les dossiers disciplinaires en question et des infractions et manquements à la déontologie retenus. L'on y retrouve notamment des infractions formelles ou techniques, des atteintes à la dignité de la profession, des atteintes à l'indépendance du réviseur ou encore l'exécution incorrecte des travaux de contrôle.

Pour terminer, l'on évalue également la sévérité de la peine. Dans huit dossiers disciplinaires, la Commission de discipline n'a infligé aucune peine disciplinaire, dans quatre dossiers elle a imposé un avertissement, dans trois dossiers une réprimande et dans cinq dossiers une suspension de une semaine à neuf mois. Deux dossiers concernaient la réhabilitation de réviseurs.

En appel, la sanction disciplinaire dans cinq dossiers a été réformée, dans un dossier l'appel a été rejeté et dans un autre l'appel était devenu sans objet.

Les critères d'évaluation pour l'importance de la peine sont parfois clairement mentionnés dans la décision : la durée de la procédure, le passé disciplinaire, l'attitude du réviseur vis-à-vis de la prévention d'infractions ou encore les dommages occasionnés aux parties prenantes. Leur pertinence et la systématique de l'analyse dans ces décisions sont précisées dans la dernière partie de cette contribution.

## Chapitre II. Origines de la procédure disciplinaire

Les dossiers disciplinaires et de surveillance peuvent être ouverts de plusieurs façons <sup>1</sup>.

Les dossiers disciplinaires ou de surveillance examinés par la Commission de discipline et la Commission d'appel entre mi-2014 et mi-2015 ont été initiés, pour autant que cela a pu être déduit des décisions, à la suite d'une plainte, de la faillite d'une société, d'une plainte de la FSMA ou de constatations provenant d'un contrôle de qualité.

### § 1. Plainte

Les avocats de l'acquéreur de parts de différentes sociétés avaient introduit une plainte auprès de l'IRE concernant l'indépendance du commissaire de ces sociétés dans le cadre de la vente <sup>2</sup>. Le commissaire serait intervenu en tant qu'intermédiaire voire représentant d'une des parties lors des négociations de vente. Finalement, cette plainte n'a pas débouché sur une sanction disciplinaire étant donné que l'affaire s'est étendue sur une période de plus de six ans et que le délai raisonnable a été dépassé <sup>3</sup>.

Le 26 juin 2014, la Commission de discipline a estimé que le secret professionnel n'avait pas été affecté par un e-mail envoyé par un réviseur à l'IRE concernant les travaux d'un confrère. Sans s'attarder sur la problématique du secret professionnel, la Commission de discipline justifie sa décision en invoquant que cette information n'empêche en aucun cas qu'un procès équitable soit tenu. La Commission de discipline souligne également que, en vertu de l'article 4 de l'AR du 26 avril 2007 <sup>4</sup>, la Commission de surveillance est habilitée à ouvrir un dossier de sa propre initiative. En l'espèce, la plainte concernait le successeur d'un réviseur qui avait été radié du registre public de l'IRE et au sujet duquel l'IRE s'était engagé dans tous les cas à suivre de près la poursuite du mandat <sup>5</sup>.

### § 2. Faillite

Depuis quelques années, la Commission de surveillance analyse systématiquement les comptes annuels et les rapports du commissaire des sociétés déclarées en faillite en examinant le respect par le commissaire des dispositions légales et normatives relatives au contrôle de la continuité de l'entreprise.

En général, l'on constate une hausse du nombre d'attestations sans réserve concernant le problème de continuité, contrairement à ce que prescrivent les normes générales de révision <sup>6</sup>.

Il est pour le moins surprenant qu'un commissaire délivre une attestation sans réserve alors que l'entreprise fait faillite par après. Le commissaire est alors au minimum censé expliquer son choix dans le dossier de contrôle <sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> Pour un aperçu de l'année 2014, voir notamment : IRE, Rapport annuel 2014, p. 47.

<sup>2</sup> Chambre néerlandophone de la Commission disciplinaire, 16 octobre 2014, n° 471/2013/N (pas de sanction disciplinaire).

<sup>3</sup> Voir ci-après au chapitre V. Durée de la procédure.

<sup>4</sup> AR du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, *MB* 27 avril 2007 (ci-après : AR 26 avril 2007).

<sup>5</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 26 juin 2014, n° 468/2013/N (suspension de deux semaines).

<sup>6</sup> Rapport annuel IRE 2014, p. 48.

<sup>7</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 473/2013/F (réprimande).

### § 3. FSMA

La FSMA surveille les sociétés cotées et peut déposer plainte contre un commissaire conformément à l'article 75, § 1, 12° de la loi du 2 août 2002<sup>8</sup>. Dans sa plainte du 30 mars 2010, la FSMA indique avec précision les infractions qu'elle estime avoir constatées dans « l'attestation sans réserve » sur les comptes consolidés de l'exercice 2002 :

- le tableau des flux de trésorerie n'est pas conforme à la norme IAS 7 ;
- l'annexe contenant la description de la politique en matière de maîtrise du risque de change et de la sensibilité concernant p. ex. l'évolution des taux de change fait défaut, alors que les risques de change ont eu un impact très important sur le résultat de 2008 (IFRS 7) ;
- les informations sur les dépréciations exceptionnelles font en grande partie défaut (IAS 36) ; et
- les informations sur les principales incertitudes relatives aux estimations sont absentes (IAS 1.116). La FSMA a également constaté des manquements en ce qui concerne le rapport financier semestriel 2009<sup>9</sup>.

La Commission de discipline estime que les exigences formelles de l'article 148, 3° C. Soc. n'ont pas été respectées en délivrant une attestation sans réserve dans laquelle il n'est pas indiqué que les comptes annuels ne respectent pas le référentiel comptable applicable en plusieurs points. Le réviseur reçoit une suspension de quatre semaines, que la Commission d'appel ramène à un avertissement<sup>10</sup>.

### § 4. Contrôle de qualité

Les réviseurs d'entreprises sont soumis à un contrôle de qualité tous les six ans, et au moins tous les trois ans lorsqu'ils exercent un ou plusieurs mandats de commissaire auprès d'entités d'intérêt public. En fonction des constatations ou des recommandations de la Commission contrôle de qualité, un contrôle de qualité rapproché peut avoir lieu. Le Conseil peut également, selon la sévérité des infractions (à nouveau) constatées, saisir la Chambre de renvoi et de mise en état en vue d'un renvoi devant les instances disciplinaires.

Différentes affaires disciplinaires de la période entre mi-2014 et mi-2015 ont été initiées suite aux contrôles de qualité menés auprès des réviseurs. Il est crucial de joindre au dossier les pièces du contrôle de qualité afin de pouvoir fournir la preuve des infractions disciplinaires. En effet, la Commission de discipline n'a pas d'autre option que de conclure que les infractions ne sont pas établies si elle n'est pas en mesure de prendre connaissance des constatations factuelles à l'origine de la poursuite disciplinaire<sup>11</sup>.

Les termes employés par l'inspecteur dans son rapport s'avèrent également être cruciaux pour l'évaluation des charges par la Commission de discipline. Les points d'amélioration peuvent difficilement être retenus comme étant des infractions déontologiques. L'extrait « (...) *les contrôles exécutés sont suffisants pour le dossier, mais peuvent être décrits et documentés plus en détail* » (traduction libre) ne révèle en aucun cas un manquement dans l'exécution des travaux du réviseur. « *Les lacunes dans le contrôle interne reposent également sur une interprétation erronée. Le rapport de l'inspecteur mentionne seulement certains points à améliorer, mais il est excessif d'en conclure que la description du contrôle interne est erronée.* » (traduction libre)<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, MB 4 septembre 2002.

<sup>9</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 422/2011/N (avertissement).

<sup>10</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 422/2011/N (avertissement).

<sup>11</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 475/2014/N (pas de sanction disciplinaire).

<sup>12</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 novembre 2014, n° 476/2014/N (avertissement).

### Chapitre III. Recevabilité des poursuites

#### § 1. Irrecevabilité de la poursuite disciplinaire à l'égard d'un ancien réviseur

Un réviseur peut-il encore faire l'objet d'une procédure disciplinaire s'il n'est plus inscrit au registre public de l'IRE ?

Différents dossiers disciplinaires traitent de cette problématique dans la période mi-2014 - mi-2015.

Il ne fait guère de doute qu'une personne qui n'a plus la qualité de réviseur au moment de l'initiation de la procédure ne peut plus faire l'objet d'une procédure disciplinaire de la part de l'IRE.

L'article 72, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953<sup>13</sup> prévoit qu'une sanction disciplinaire peut seulement être imposée aux réviseurs d'entreprises.

La Commission de discipline a dès lors estimé ne plus être compétente pour juger d'une procédure disciplinaire lorsqu'un réviseur est retiré du registre public de l'IRE. Le réviseur en question a été radié le 22 mai 2013. Le 5 février 2014, il a été cité à comparaître devant la Commission de discipline. Lors de l'audience, le Conseil a toutefois indiqué ne plus vouloir poursuivre la procédure, impliquant que la Commission de discipline n'était plus compétente pour en juger. Ceci est quelque peu surprenant étant donné que le Conseil aurait, lors de la convocation de l'ancien réviseur, déjà dû savoir que celui-ci ne figurait plus dans le registre<sup>14</sup>.

Cependant, l'article 29 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 semble nuancer ce principe en définissant de façon stricte les circonstances dans lesquelles il est possible d'infliger une sanction disciplinaire à un réviseur qui n'est plus inscrit au registre public de l'IRE :

*« Lorsque le Conseil accepte, en cours de procédure, la démission du réviseur d'entreprises poursuivi, le Conseil peut demander, à la Commission de discipline ou à la Commission d'appel selon le cas, que, compte tenu de la gravité des faits, la procédure disciplinaire soit poursuivie, nonobstant la démission. La sanction éventuellement prononcée à l'issue de la procédure ne sort ses effets qu'en cas de réadmission. ».*

Cette disposition va à l'encontre de l'article 72, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953.

Dans sa décision du 23 septembre 2014, la Commission d'appel ne laisse subsister que peu de doute sur le caractère illégal de l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007, qui ne peut donc trouver application<sup>15</sup>. L'article 29 de l'AR du 26 avril 2007 est contraire à l'article 71, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953 et dénué de fondement juridique. Dans la hiérarchie des normes, il revient au Roi d'adopter des modalités d'application pour quatre points : l'organisation des instances disciplinaires, la procédure devant ces instances, les effets des sanctions et la publicité des sanctions. L'article 29 attribue au Conseil une compétence qui n'appartient à aucun de ces points, à savoir la demande de poursuivre une procédure disciplinaire à l'égard d'un ancien réviseur. La Commission d'appel considère à juste titre que l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007 est dépourvu de fondement juridique. Une personne qui a perdu la qualité de réviseur d'entreprises ne relève plus de la juridiction disciplinaire des instances disciplinaires révisorales<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, *MB* 24 mai 2007 (ci-après : loi du 22 juillet 1953).

<sup>14</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 474/2014/N (pas de compétence).

<sup>15</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 23 septembre 2014, n° 446/2012/N (pas de pouvoir juridictionnel).

<sup>16</sup> Voir également la *ratio legis* de la période d'attente à l'article 133 C. Soc., qui prévoit une sanction pénale en cas d'infraction.

L'article 29 de l'arrêté royal du 26 avril 2007 est également contraire à la hiérarchie des instances disciplinaires. En effet, il n'appartient pas au Conseil de décider si un réviseur d'entreprises doit répondre de ses actes devant les instances disciplinaires. Afin de garantir l'indépendance de l'instruction disciplinaire, cette compétence revient – à quelques exceptions près – à la Chambre de renvoi et de mise en état<sup>17</sup>. En d'autres termes, le Conseil se voit confier une compétence qu'il ne peut même pas exercer à l'égard d'un réviseur d'entreprises actif.

L'élément de fait selon lequel le réviseur en question a déjà atteint l'âge de la retraite et ne peut donc de toutes façons pas se réinscrire auprès de l'IRE semble être un argument superflu dès lors qu'il a été décidé de l'illégalité de l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007<sup>18</sup>.

Cette décision constitue un précédent important et bien étayé pour la jurisprudence disciplinaire future.

Une décision identique, certes moins étayée<sup>19</sup>, a été rendue par la Commission de discipline le 15 janvier 2015<sup>20</sup>. Les faits s'écartent quelque peu de la décision du 15 mars 2015 dans le sens où le réviseur avait remis sa démission avant d'être appelé par lettre recommandée à comparaître devant la Commission de discipline.

Dans la décision du 12 février 2015, l'argument selon lequel l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007 est contraire à la loi dû à son incompatibilité avec l'article 72, § 1<sup>er</sup> de la loi du 22 juillet 1953 n'a pas été repris dans les motifs, mais est sous-entendu dans le passage « *l'inapplicabilité de l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007 est acceptée dans les circonstances présentes* » (traduction libre)<sup>21</sup>.

Dans sa décision du 10 mars 2015, la Commission de discipline a jugé qu'un réviseur dont le titre avait été retiré en cours de procédure ne pouvait plus faire l'objet d'une sanction disciplinaire. Elle estimait notamment que l'article 29 ne respectait par l'article 71 § 1 de la loi du 22 juillet 1953. Cet article prévoit que les modalités d'organisation des instances disciplinaires, de la procédure devant celles-ci, des effets et de la publicité des sanctions sont fixées par le Roi. Nonobstant la demande du Conseil de poursuivre la procédure en vertu de l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007, la Commission de discipline se déclare incompétente<sup>22</sup>.

## § 2. Compétence de la Commission d'appel en cas de rappel à l'ordre par le Conseil

Aux termes de l'article 37, § 3 de la loi du 22 juillet 1953, la Commission est compétente pour statuer sur un rappel à l'ordre imposé par le Conseil. L'article 37 § 3 de la loi du 22 juillet 1953 prévoit que la Commission d'appel peut réformer ou confirmer un rappel à l'ordre ou, à l'unanimité, lui substituer l'une des sanctions prévues à l'article 73 de la même loi. Cependant, lorsqu'un réviseur remet sa démission après le rappel à l'ordre, et que le Conseil demande de poursuivre la procédure disciplinaire en application de l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007, la question se pose à nouveau de savoir si une telle poursuite est recevable. La Commission d'appel a estimé à juste titre qu'un rappel à l'ordre ne relève pas de la procédure disciplinaire et donc pas non plus du champ d'application de l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007. En outre, la Commission d'appel fait de nouveau valoir l'argument du caractère illégal de l'article 29 de l'AR du 26 avril 2007<sup>23</sup>. Il reste toutefois utile pour l'ancien réviseur de contester le rappel à l'ordre<sup>24</sup>. A défaut de preuve que le réviseur a été entendu ou qu'il en

<sup>17</sup> Article 46 § 1 de la loi du 22 juillet 1953.

<sup>18</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 23 septembre 2014, n° 446/2012/N (pas de pouvoir juridictionnel).

<sup>19</sup> La décision est basée sur une décision de la Commission d'appel du 23 septembre 2014, n° 446/2012/(...)/N.

<sup>20</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 15 janvier 2015, n° 478/2014/N (pas de pouvoir juridictionnel).

<sup>21</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 12 février 2015, n° 477/2014/N (poursuite disciplinaire irrecevable).

<sup>22</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 10 mars 2015, n° 489/2014/F (poursuite disciplinaire irrecevable).

<sup>23</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 487/2014/N (annulation du rappel à l'ordre).

<sup>24</sup> En application de l'article 17 du Code judiciaire.

a eu l'opportunité, la Commission d'appel estime que les droits de la défense ont été violés. La décision attaquée a donc été déclarée nulle <sup>25</sup>.

Si le Conseil annule lui-même la décision de rappel à l'ordre, l'appel devient sans objet. Le recours introduit par le réviseur d'entreprises devient dès lors inutile et sans objet <sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 487/2014/N (annulation du rappel à l'ordre).

<sup>26</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 488/2014/N (appel sans objet).

#### Chapitre IV. Infractions et manquements

En ce qui concerne les dossiers de la période mi-2014 – mi-2015, la typologie des charges et infractions à la déontologie applicable aux réviseurs d'entreprises peut être répartie en quatre catégories : les actes contraires à la dignité de la profession, les actes contraires à l'indépendance de la profession, les infractions aux formalités et l'exécution incorrecte des travaux d'audit.

Il va sans dire que la majorité des dossiers disciplinaires ne se limitent pas simplement à une seule de ces quatre catégories. Il convient dès lors de préciser que les dossiers sont répartis sur la base des charges ou des infractions les plus prépondérantes ou déterminantes.

##### § 1. Actes contraires à la dignité de la profession

###### ○ Condamnation par défaut

Un réviseur d'entreprises qui se fait condamner par défaut à restituer une somme dans le cadre de l'exercice d'un mandat judiciaire agit de manière contraire au comportement qu'est censé adopter un réviseur d'entreprises. D'autant plus lorsque le curateur doit même procéder à une saisie sur le compte en banque du réviseur après la condamnation. Le réviseur, qui avait été désigné en tant que mandataire de justice, avait perçu d'un tiers (acquéreur) une somme de 1500 euros pour le transfert d'actifs. Le curateur de la faillite a légitimement tenté de récupérer cette somme, mais vu que le réviseur ne réagissait pas à ses requêtes écrites et téléphoniques, celui-ci a dû prendre des mesures supplémentaires. La Commission de discipline a imposé une sanction disciplinaire de seulement une semaine, malgré une faible défense de la part du réviseur, qui a avancé que le courrier ne lui serait pas parvenu en raison d'une querelle de voisinage <sup>27</sup>.

##### § 2. Actes contraires à l'indépendance de la profession

###### A. Dépendance financière

En s'appuyant sur l'article 134, § 2 C. Soc., il est reproché au commissaire d'une société de facturer des honoraires trop faibles compte tenu des critères objectifs auxquels répond la société. De plus, l'indépendance financière du commissaire fait également l'objet de débats étant donné que les revenus générés par l'unique mandat de commissaire constitueraient une trop grande proportion du total des honoraires <sup>28</sup>.

L'article 13 de l'AR du 10 janvier 1994 <sup>29</sup> prévoit en effet que les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité.

Cette disposition ne se limite pas à l'exercice d'un mandat de commissaire ou d'une mission légale. Elle s'applique à tout réviseur inscrit au registre public de l'IRE et porte sur les fonctions ou missions que le réviseur est autorisé à exercer d'un point de vue déontologique et légal. L'argument selon lequel le respect de cette disposition relative à l'indépendance ne doit pas seulement être vérifié à l'égard du revenu professionnel généré par les missions réservées au réviseur d'entreprises, est soulevé à juste titre par le réviseur.

<sup>27</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 15 janvier 2015, n° 485/2014/N (suspension d'une semaine).

<sup>28</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 17 mars 2015, n° 466/2013/N (avertissement).

<sup>29</sup> AR du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, MB 18 janvier 1994.



Les arguments avancés par la Commission d'appel en lien par exemple avec la règle « one to one » et le rapport entre les services audit et non-audit sont plutôt surprenants étant donné qu'ils sont peu pertinents dans le cas d'espèce.

Le fait que le commissaire n'exerce qu'un seul mandat de commissaire n'est pas un élément suffisant pour établir la dépendance financière d'un réviseur.

En ce qui concerne la violation de l'article 134, § 2 C. Soc., le commissaire démontre que les honoraires étaient suffisants pour remplir le mandat de commissaire de façon adéquate au moyen des heures effectivement prestées. L'on ne cherche toutefois pas à savoir si le commissaire a correctement exécuté ses tâches, en d'autres termes, si les heures de travail budgétisées étaient suffisantes ou manifestement insuffisantes compte tenu des caractéristiques de la société. Selon l'article 134, § 2 C. Soc., les émoluments « *consistent en une somme fixe garantissant le respect des normes de révision établies par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises* ». La question pertinente est de savoir si le commissaire a exercé son mandat conformément aux normes de révision et, si tel n'est pas le cas, si cela est dû à la budgétisation d'une rémunération trop faible.

La Commission d'appel a considéré les charges relatives à la dépendance financière comme étant sans fondement <sup>30</sup>.

#### B. Services non-audit : art. 183ter de l'AR C. Soc.

Le commissaire compromet son indépendance s'il fournit un des services non-audit repris dans l'article 183ter de l'AR C. Soc. En l'espèce, le commissaire a apporté son aide à la préparation et à l'établissement des comptes annuels de la société qu'il contrôlait. Il a également été constaté que des honoraires ont été facturés pour le dépôt des comptes annuels et le projet de procès-verbal de l'assemblée générale. A ce sujet, l'article 183ter de l'AR C. Soc. dispose expressément que le commissaire ne peut se déclarer indépendant lorsque lui-même, ou une personne avec laquelle il a conclu un contrat de travail, assiste ou participe à la préparation ou à la tenue des livres comptables ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés. Le législateur n'a pas prévu la possibilité de permettre ceci dans certaines circonstances particulières, par exemple le fait qu'il s'agisse uniquement d'une assistance exécutive comme l'encodage des comptes annuels dans un logiciel ou le dépôt des comptes annuels. L'argument selon lequel la société et la direction portent la responsabilité finale pour l'établissement et le contrôle des comptes annuels ou selon lequel une situation d'urgence est apparue en raison de contraintes de temps ne trouve pas de base légale. Le réviseur a enfreint les dispositions légales en matière d'indépendance et reçoit une sanction disciplinaire de deux semaines de suspension <sup>31</sup>.

#### C. Autocontrôle en cas de scission de la société

Un commissaire qui collabore au rapport écrit du conseil d'administration en application de l'article 730 C. Soc. (scission d'une société) compromet son indépendance dans la mesure où le risque d'autocontrôle devient trop grand. Et pour cause, l'article 731 C. Soc. prescrit que le commissaire doit à son tour établir un rapport écrit et notamment déclarer si le rapport d'échange tel que repris dans le rapport du conseil d'administration est raisonnable ou non. Dans ce cas, le commissaire enfreint l'article 14, § 3, 4° de la loi du 22 juillet 1953. L'établissement de ce type de rapports ne peut être considéré comme une simple formalité, où « seules » les instructions du notaire doivent être suivies.

<sup>30</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 17 mars 2015, n° 466/2013/N (avertissement).

<sup>31</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 18 septembre 2014, n° 486/2014/N (suspension de deux semaines).

L'incompétence de l'organe de gestion et le fait qu'aucune indemnisation n'ait été réclamée ne peut justifier le non-respect des obligations déontologiques en matière d'indépendance <sup>32</sup>.

Le manque de connaissances ou d'expérience par rapport à de telles transactions n'est pas retenu par la Commission de discipline étant donné que l'article 726 C. Soc. ne s'applique pas au commissaire, mais à l'organe de gestion de la société <sup>33</sup>.

### § 3. Infractions formelles

Un type de charges et d'infractions récurrent est le non-respect de formalités strictes et de mentions obligatoires comme prévu dans le Code des sociétés ou la déontologie. Ces infractions formelles sont souvent des violations des dispositions légales ou déontologiques qui sont faciles à constater et qui ne pèsent pas lourd dans la décision des instances disciplinaires. La sanction de ce type d'infractions se fait d'ailleurs toujours conjointement avec d'autres infractions avérées.

#### A. Non-respect de l'art. 144, 8° C. Soc. ou de l'art. 148, 3° C. Soc. (comptes consolidés)

Le commissaire est tenu de mentionner les infractions au Code des sociétés dans son rapport de contrôle. Ceci vaut également pour les infractions qu'il a lui-même commises, notamment les infractions aux obligations du commissaire contenues dans les dispositions en matière d'indépendance de l'article 183 de l'AR C. Soc. <sup>34</sup> et l'absence de rapport de gestion final à la date de la signature du rapport de contrôle <sup>35</sup>.

C'est également le cas lorsque le commissaire constate que sa nomination et sa rémunération n'ont pas été approuvées par l'assemblée générale ni publiées <sup>36</sup>. Ces deux formalités doivent être remplies. Il ne suffit pas que la nomination du commissaire soit publiée au Moniteur belge. Celle-ci doit également être approuvée par l'assemblée générale. Le procès-verbal de l'assemblée générale qui approuve sa nomination et sa rémunération doit être inclus dans le dossier de contrôle du commissaire. Si une de ces formalités n'est pas remplie, le commissaire est tenu d'en faire mention dans son rapport de contrôle conformément à l'article 144, 8 C. Soc. <sup>37</sup>.

A la suite d'une plainte de la FSMA, un commissaire reçoit une sanction disciplinaire car il n'avait pas mentionné dans son rapport que la société contrôlée n'avait pas respecté le référentiel comptable. « *La Commission d'appel ramène la poursuite à une infraction formelle de l'article 148, 8° C. Soc. et ne remet pas en cause que le réviseur d'entreprises a remis à tort une déclaration dans laquelle il indique que les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, conformément au référentiel comptable* ». Etant donné que l'article 148 C. Soc. ne contient pas d'équivalent de l'article 144, 3° C. Soc. (« *une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables* ») et que l'entreprise a établi le tableau des flux de trésorerie en question conformément au schéma de la Banque nationale de Belgique (la forme étant différente, mais pas le contenu), la Commission n'accorde que peu d'importance à l'infraction à l'article 148, 3° C. Soc., de nature purement formelle <sup>38</sup>.

<sup>32</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 473/2013/F (réprimande).

<sup>33</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 473/2013/F (réprimande).

<sup>34</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 18 septembre 2014, n° 486/2014/N (suspension de deux semaines).

<sup>35</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 27 février 2015, n° 465/2013/N (avertissement).

<sup>36</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande) ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 17 mars 2015, n° 466/2013/N (avertissement).

<sup>37</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 18 septembre 2014, n° 484/2014/N (réprimande).

<sup>38</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 422/2011/N (avertissement).

En ce qui concerne l'infraction relative au risque de change invoquée par la FSMA (« *L'annexe contenant la description de la politique en matière de maîtrise du risque de change et de la sensibilité concernant p. ex. l'évolution des taux de change est absente, alors que les risques de change ont eu un impact très important sur le résultat de 2008 (IFRS 7)* »), la Commission d'appel estime que le commissaire dispose d'un pouvoir d'appréciation. Les informations sur les réductions de valeur exceptionnelles manquent, ainsi que les informations sur les principales incertitudes relatives aux estimations, ce dont le commissaire aurait au minimum dû faire mention dans son rapport de contrôle. La Commission d'appel a de nouveau estimé que le commissaire n'avait pas respecté les exigences légales liées au rapport de contrôle. La Commission d'appel vérifie toutefois si le commissaire avait découvert ces lacunes au cours de sa mission d'audit et s'il a correctement rempli sa mission. A cet égard, la Commission d'appel conclut que les lacunes constatées n'entraient pas l'établissement d'une attestation sans réserve. Ces infractions purement formelles aux obligations légales liées au rapport de contrôle sont sanctionnées par un avertissement. Le fait que les faits datent de quatre ans, le caractère unique des infractions, l'absence de précédents disciplinaires et la considération selon laquelle il semble invraisemblable que la lecture du rapport ait influencé les décisions économiques des lecteurs de manière différente que si les informations avaient été mentionnées, sont considérés comme des circonstances atténuantes par la Commission d'appel <sup>39</sup>.

#### B. Le rapport de contrôle n'est pas conforme aux normes professionnelles

L'absence de titre <sup>40</sup> ou de certains passages <sup>41</sup> dans le rapport de contrôle n'est pas considérée comme un manquement, à condition qu'il s'agisse de simples négligences et non d'éléments essentiels.

Une divergence dans le texte sur la responsabilité du commissaire est toutefois considérée comme une infraction aux normes générales de révision <sup>42</sup>.

#### C. Date de la lettre d'affirmation

Il a été constaté à plusieurs reprises que la date de la lettre d'affirmation de la direction de la société contrôlée est postérieure à celle du rapport du commissaire. Cela constitue une infraction aux paragraphes 2.5.5. et 3.16 des normes générales de révision. Cette infraction est toujours sanctionnée conjointement avec d'autres infractions déontologiques, telles que le manque de formation permanente ou une violation de l'article 144, 8 C. Soc. <sup>43</sup>.

L'infraction n'est toutefois pas prise en compte dans la décision de la Commission de discipline du 12 février 2015 vu qu'il a pu être démontré que le réviseur disposait déjà d'un rapport de gestion signé au moment de la signature du rapport du commissaire. Le fait que l'ordre chronologique des données ne concorde pas tout à fait (la lettre d'affirmation et le rapport du commissaire portent la date du 17 mai et le rapport de gestion est daté du 31 mai, mais la version signée avait déjà pu être consultée par le commissaire le 17 mai) est considéré comme « une erreur plutôt anodine » <sup>44</sup>.

La Commission d'appel examine la chronologie des rapports et de leur mise à la disposition des tiers afin de pouvoir établir une infraction aux normes générales de révision en ce qui concerne la lettre d'affirmation. Etant donné que la date de la lettre d'affirmation était éloignée de celle du rapport du commissaire (de plus de deux mois) et qu'il ne ressort d'aucune pièce du dossier que des travaux de

<sup>39</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 422/2011/N (avertissement).

<sup>40</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 472/2013/F (avertissement).

<sup>41</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 novembre 2014, n° 476/2014/N (avertissement).

<sup>42</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande).

<sup>43</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 18 septembre 2014, n° 484/2014/N (avertissement).

<sup>44</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 12 février 2015, n° 491/2014/N (pas de sanction disciplinaire).

contrôle ont été réalisés au cours de cette période de deux mois, la Commission d'appel a jugé que la norme n'a pas été respectée<sup>45</sup>. Une telle nuance ne trouve cependant aucun fondement légal ou déontologique.

#### D. Formation permanente: quota d'heures non atteint<sup>46</sup>

Dans plusieurs cas, le réviseur n'a pas atteint un nombre suffisant d'heures de formation permanente. Ce manquement ne fait jamais à lui seul l'objet d'une évaluation ou d'une sanction, mais toujours en combinaison avec d'autres infractions<sup>47</sup>.

### § 4. Exécution incorrecte des procédures de contrôle

La qualité des travaux de contrôle menés par le réviseur peut également être jugée par les instances disciplinaires, la plupart du temps suite aux constatations effectuées lors d'un contrôle de qualité. Les décisions qui en découlent sont toutefois souvent difficiles à analyser. Les charges et les motifs (parfois très sommaires) de la décision sont souvent basés sur les constatations de l'inspecteur qui a réalisé le contrôle de qualité ou de la Commission contrôle de qualité, sans que l'instance disciplinaire n'évalue et juge à nouveau distinctement les charges, et justifie sa décision<sup>48</sup>.

#### A. Utilisation des travaux du réviseur précédent

Un commissaire qui poursuit la mission d'un réviseur qui a été radié du registre public ne peut se fier inconditionnellement aux travaux de celui-ci. Le commissaire est censé vérifier l'exhaustivité des documents de travail. En l'espèce, il manquait notamment des confirmations bancaires, des créances commerciales, l'évaluation des stocks, une description de l'organisation administrative et des procédures de contrôle interne et leur évaluation, etc. Outre l'absence de certains documents de travail, l'on reproche au commissaire d'avoir fondé son opinion sur les travaux qui avaient été menés par une personne ne disposant pas (/plus) de la qualité de réviseur d'entreprises et qui n'offraient donc pas les mêmes garanties en matière de qualité. Le fait que le titre de réviseur d'entreprises ait été retiré et qu'il était nécessaire que le mandat de commissaire soit reconduit, n'implique pas que le commissaire puisse invoquer l'exception de force majeure<sup>49</sup>.

#### B. Manquements dans les travaux d'audit

Tant la décision de la Commission de discipline du 8 mai 2014<sup>50</sup> que celle du 12 février 2015<sup>51</sup> abordent la problématique de la qualité des travaux réalisés par les réviseurs. Les deux affaires disciplinaires trouvent leur origine dans les constatations faites lors des contrôles de qualité menés auprès des cabinets de révision concernés. Les deux affaires présentent une liste étendue de manquements constatés par la Commission contrôle de qualité. Il s'agit notamment de l'absence de papiers de travail concernant les stocks de l'entreprise, du manque d'informations à l'égard du conseil d'entreprise ou encore du manque de tests ou de tests de contrôle vis-à-vis, par exemple, la césure des exercices concernant les achats, de l'évaluation des stocks, etc.

<sup>45</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 27 février 2015, n° 465/2013/N (avertissement).

<sup>46</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 novembre 2014, n° 476/2014/N (avertissement).

<sup>47</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande).

<sup>48</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 novembre 2014, n° 492/2014/N (suspension de deux mois).

<sup>49</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 26 juin 2014, n° 468/2013/N (suspension de deux semaines).

<sup>50</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande).

<sup>51</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 12 février 2015, n° 491/2014/N (pas de sanction disciplinaire).

La décision du 8 mai 2014 ne justifie toutefois pas (suffisamment) le fondement de ces infractions, ce qui empêche de juger de leur gravité <sup>52</sup>.

Dans sa décision du 12 février 2015, la Commission de discipline est à nouveau plutôt succincte dans son analyse des infractions retenues. La Commission de discipline se base sur des usages ou des assertions « défendables » qui ne sont pas soutenues par la législation pour décider que les accusations portent uniquement sur des éléments techniques, que la grande majorité de celles-ci ne sont pas fondées et que le réviseur n'a pas de précédents disciplinaires, de sorte qu'il n'y ait pas de caractère punissable <sup>53</sup>.

Dans son évaluation de la qualité des travaux du réviseur, la Commission de discipline n'hésite parfois pas à employer certaines formulations explicites : « rien n'indique que Monsieur (...) s'organise pour remédier à la négligence et au caractère superficiel intolérables caractérisant sa méthode de travail », « des améliorations minimales qui sont largement insuffisantes » (traduction libre). La suspension de deux mois imposée par cette décision particulièrement peu justifiée est destinée à inciter le réviseur à améliorer sa méthode de travail de façon structurelle <sup>54</sup>. Dans une décision similaire, la Commission de discipline a affirmé que le réviseur avait été « particulièrement négligent et désordonné » (traduction libre). Cette décision est elle aussi accompagnée d'une justification trop succincte pour pouvoir juger de la nature des charges et des infractions constatées <sup>55</sup>.

Un manque d'esprit critique et d'indépendance ont, le 10 mars 2015, conduit la Commission de discipline à suspendre un réviseur pendant 9 mois. Le réviseur nommé en tant que commissaire de la société n'était pas en mesure d'expliquer pourquoi il avait marqué son accord sur la constitution d'une provision de 1.202.355 EUR pour investissements futurs. Le droit comptable interdit pourtant la constitution de provisions pour l'achat futur de biens immobiliers. Aussi, la sous-évaluation d'une provision pour pécule de vacances n'a pas été mentionnée par le commissaire dans son rapport, et il n'était pas en mesure de justifier son approbation. Les deux infractions, conjuguées à l'absence de listes de contrôle adéquates, ont pesé lourd dans l'évaluation des travaux du commissaire et la conclusion selon laquelle il ne dispose pas suffisamment du sens critique et de l'indépendance dont il est censé faire preuve. Compte tenu de son passé disciplinaire <sup>56</sup>, le réviseur a été lourdement sanctionné par une suspension de 9 mois <sup>57</sup>.

### C. Non-respect de la législation antiblanchiment

Un réviseur commet une faute déontologique car son dossier ne contient pas de copie de la carte d'identité d'un client – et ami d'enfance depuis 40 ans <sup>58</sup>. Le fait qu'il n'ait pas atteint le quota pour la formation permanente est également considéré comme une faute impardonnable, pour laquelle le réviseur a reçu un avertissement.

<sup>52</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande).

<sup>53</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 12 février 2015, n° 491/2014/N (pas de sanction disciplinaire).

<sup>54</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 novembre 2014, n° 492/2014/N (suspension de deux mois).

<sup>55</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 16 octobre 2014, n° 479/2014/N (réprimande).

<sup>56</sup> Il avait déjà été condamné à une suspension de six mois.

<sup>57</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 10 mars 2015, n° 495/2014/F (suspension de neuf mois).

<sup>58</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 novembre 2014, n° 476/2014/N (avertissement).

#### D. Le dossier de contrôle n'est pas en ordre

Le dossier de contrôle doit pouvoir étayer le point de vue du commissaire. Un commissaire qui délivre une attestation sans réserve pour une société qui fait ensuite faillite doit indiquer dans le dossier de contrôle pourquoi il n'a pas jugé utile d'inclure un paragraphe explicatif. Un avertissement a été adressé à un commissaire qui n'a pas expliqué l'absence de paragraphe explicatif ou de réserve par rapport aux comptes consolidés dans son dossier de contrôle<sup>59</sup>. Le commissaire, dont le mandat était arrivé à terme, a avancé à juste titre qu'il ne pouvait pas prévoir dans son rapport du 8 avril 2011 sur l'exercice 2010 que le groupe ferait faillite un an et demi plus tard dans la mesure où l'entreprise affichait de bons résultats début 2011 et avait même été recapitalisée en novembre de la même année.

La violation de l'article 148, 8° C. Soc. (absence de rapport de gestion) et de la norme sur les déclarations de la direction est considérée par la Commission d'appel comme une négligence extrême et injustifiable et une déficience dans le suivi des travaux, qui n'a toutefois pas de lien de cause à effet avec la faillite de la société contrôlée<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 472/2014/F (avertissement).

<sup>60</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 27 février 2015, n° 465/2013/N (avertissement).

## Chapitre V. Evaluation de la sévérité de la peine

En règle générale, pour la détermination de la sévérité de la peine, les facteurs suivants sont pris en considération :

- la durée de la procédure ;
- le passé disciplinaire du réviseur ;
- les mesures prises par le réviseur visant à prévenir les infractions ;
- les dommages subis par les parties prenantes ou les conséquences des infractions pour les tiers.

### § 1. Durée de la procédure

Suite à une plainte des avocats qui accompagnent l'acquéreur de parts dans la reprise de quatre sociétés belges, la Commission de discipline estime qu'il n'est pas nécessaire d'infliger une sanction disciplinaire au réviseur concerné en raison d'un dépassement du délai raisonnable. La plainte a été introduite le 11 janvier 2008, date à partir de laquelle il a fallu attendre plus de deux ans avant que le Conseil décide qu'il n'y avait pas de problème d'indépendance. Trois ans plus tard, la Chambre de renvoi et de mise en état a considéré que le réviseur devait tout de même être renvoyé devant la Commission de discipline et a formulé certains principes généraux en matière d'indépendance du réviseur. Compte tenu de la simplicité des accusations et des éléments de fait disponibles, la Commission de discipline estime qu'il n'y avait aucune raison de laisser traîner l'affaire à ce point. Sans analyser les infractions, la Commission de discipline conclut qu'« *il n'y a pas lieu d'imposer une sanction disciplinaire* »<sup>61</sup>.

Les infractions qui ont été commises il y a de nombreuses années déjà et qui n'ont pas été réitérées font l'objet d'une sanction plus clémente de la part de la Commission de discipline<sup>62</sup> ou de la Commission d'appel<sup>63</sup>.

### § 2. Passé disciplinaire

L'absence de précédents disciplinaires constitue souvent une circonstance atténuante<sup>64</sup>. Dans certaines décisions de la Commission de discipline, il n'est pas systématiquement renvoyé au passé disciplinaire en tant qu'élément intervenant dans la détermination de l'importance de la peine<sup>65</sup>. Il est dès lors difficile de déterminer si ce facteur est toujours pris en considération.

Si le réviseur a un passé disciplinaire, ceci jouera en sa défaveur. Un réviseur qui avait déjà été suspendu pendant 6 mois par le passé fait cette fois-ci l'objet d'une suspension de 9 mois compte tenu de la gravité des infractions et de ses antécédents disciplinaires<sup>66</sup>.

<sup>61</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 16 octobre 2014, n° 471/2013/N (pas de sanction disciplinaire).

<sup>62</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande).

<sup>63</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 422/2011/N (avertissement) ; Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 27 février 2015, n° 465/2013/N (avertissement).

<sup>64</sup> Voir notamment : Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 27 février 2015, n° 456/2013/N (avertissement) ; Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 473/2014/F (réprimande) ; Chambre francophone de la Commission de discipline, 14 mai 2014, n° 472/2014/F (avertissement) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 26 juin 2014, n° 468/2013/N (suspension de deux semaines) ; Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 18 septembre 2014, n° 484/2014/N (avertissement).

<sup>65</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande).

<sup>66</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 10 mars 2015, n° 495/2014/F (suspension de neuf mois).

### § 3. Attitude du réviseur dans la prise de mesures d'atténuation

La Commission de discipline se montre raisonnable concernant les infractions auxquelles il peut être mis fin au cours de la procédure ou qui n'ont pas été réitérées par la suite.

Un réviseur qui refusait de payer un coût supplémentaire de 1800 euros pour le contrôle de qualité dont il a fait l'objet, a évité une sanction disciplinaire en payant cette indemnisation en cours de procédure. Le fait que le réviseur ne réagisse pas aux courriers envoyés par l'IRE n'est pas considéré comme un manquement. Au contraire, l'IRE aurait dû adresser une mise en demeure formelle au domicile du réviseur lui informant « *que l'absence de paiement persistant pouvait amener le Conseil à considérer une telle attitude comme contraire à la dignité ou aux justes égards dus à ses confrères* ». Aucune sanction disciplinaire n'a été infligée au réviseur<sup>67</sup>.

Un réviseur qui, dans l'organisation de son cabinet et le traitement et la gestion de ses dossiers est « *particulièrement négligent et désordonné* » (traduction libre) - ce qui ressort du premier contrôle de qualité et qui s'était à peine amélioré lors du deuxième contrôle de qualité - peut invoquer des circonstances familiales pour obtenir une sanction indulgente, à savoir une réprimande. La sincérité du réviseur, les circonstances familiales invoquées et l'absence de précédents disciplinaires sont, pour la Commission de discipline, décisifs dans la détermination de la peine<sup>68</sup>.

La Commission de discipline est moins indulgente pour un réviseur dont la défense n'est pas convaincante et dont les améliorations, constatées suite aux contrôles de qualité successifs, ne sont que minimales. Le réviseur qui ne remédie pas à « *la négligence et au caractère superficiel intolérables* » (traduction libre) et fait dès lors courir à ses clients le risque important contraire à la confiance que la société en général doit pouvoir porter en la profession de réviseur, reçoit une suspension de deux mois<sup>69</sup>. Un manque de motivation des infractions ne permet toutefois pas d'évaluer la gravité des infractions en tant que telles.

Le fait que le réviseur ait amélioré sa méthode de travail peut être pris en considération dans l'évaluation des infractions, mais n'est pas toujours un élément déterminant. Le réviseur peut encore encourir une sanction pour les infractions constatées<sup>70</sup>. La volonté de se conformer aux revendications posées est toutefois pertinente dans l'évaluation de l'importance de la peine<sup>71</sup>.

L'attitude du réviseur, et en particulier les mesures qu'il a prises pour corriger les infractions de manière structurelle, s'avèrent être des éléments cruciaux pour la Commission d'appel dans la détermination de la peine. Malgré l'évolution favorable constatée par la Commission d'appel vis-à-vis de la prévention des infractions constatées, celle-ci souhaite cependant qu'on lui assure que les éléments de critique seront corrigés de manière systématique. D'autres facteurs pris en ligne de compte sont l'absence de précédents disciplinaires du réviseur, les dommages causés aux tiers et le fait que les infractions aient été commises il y a quatre ou six ans<sup>72</sup>.

Le fait que le risque de réitération soit limité vu que le réviseur atteint l'âge de la retraite est également pris en considération dans la sévérité de la peine<sup>73</sup>.

<sup>67</sup> Chambre francophone de la Commission de discipline, 10 mars 2015, n° 493/2014/F (pas de peine disciplinaire).

<sup>68</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 16 octobre 2014, n° 479/2014/N (réprimande).

<sup>69</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 novembre 2014, n° 492/2014/N (suspension de deux mois).

<sup>70</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 13 novembre 2014, n° 492/2014/N (suspension de deux mois).

<sup>71</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 8 mai 2014, n° 482/2014/N (réprimande).

<sup>72</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 18 juillet 2014, n° 429/2011/N (suspension de quatre semaines).

<sup>73</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 17 mars 2015, n° 466/2013/N (avertissement).



#### § 4. Les parties prenantes subissent-elles des dommages ?

La Commission d'appel évalue également si les parties prenantes ont subi des dommages suite aux infractions commises par le commissaire. Dans cette optique, la Commission d'appel a analysé le lien de causalité entre les infractions constatées et la faillite de la société en question. La conclusion selon laquelle la faillite de la filiale était presque exclusivement due à une décision de politique commerciale de la part de la société mère - qui ne pouvait pas être prévue et qui n'avait pas de lien identifiable avec sa solvabilité - a influencé la révision de la peine disciplinaire. « En outre, la faillite a eu lieu tellement rapidement après le rapport révisoral que la confiance des tiers dans la profession n'aurait pas pu être entamée. En effet, le rapport n'a pas pu créer une confiance injustifiée, vu que celle-ci avait déjà été sapée par la faillite »<sup>74</sup> (traduction libre).

Il ne fait aucun doute que le commissaire est investi d'une mission publique. Il semble dès lors logique d'inclure cette considération dans la décision, sans faire de distinction entre les sociétés cotées et les sociétés non cotées. Dans sa décision du 28 novembre 2014, la Commission d'appel fait valoir à juste titre que la confiance publique dans la profession aurait pu être ébranlée dans la mesure où le rapport de contrôle ne mentionnait pas que les comptes annuels présentaient trois lacunes. En ajoutant qu'il n'est guère probable que « *la lecture du rapport ait influencé les décisions économiques des lecteurs de manière différente que si les informations avaient été mentionnées* » (traduction libre) la Commission semble toutefois invalider son postulat précédent en invoquant des assomptions non établies<sup>75</sup>.

#### § 5. La sanction pénale est toujours réduite en appel

Dans tous les cas d'espèce, les décisions de la Commission de discipline qui ont fait l'objet d'un recours par le réviseur ont été révisées et les sanctions ont été réduites. Des suspensions d'une semaine<sup>76</sup>, de quatre<sup>77</sup> semaines et d'un mois<sup>78</sup> ont été ramenées à un avertissement. Une suspension de deux mois été réduite à une suspension de quatre semaines<sup>79</sup>.

#### § 6. Le Conseil peut-il récupérer les frais occasionnés par un dossier disciplinaire ?

A défaut de base légale, le Conseil n'est pas en mesure de récupérer les frais liés à un dossier disciplinaire de la part du réviseur d'entreprises poursuivi devant l'instance disciplinaire compétente<sup>80</sup>. Dans le cadre du droit civil, elle pourrait le faire en se fondant sur l'article 1382 C.C.

---

<sup>74</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 27 février 2015, n° 456/2013/N (avertissement).

<sup>75</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 422/2011/N (avertissement).

<sup>76</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 17 mars 2015, n° 466/2013/N (avertissement).

<sup>77</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 28 novembre 2014, n° 422/2011/N (avertissement).

<sup>78</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 27 février 2015, n° 456/2013/N (avertissement).

<sup>79</sup> Chambre néerlandophone de la Commission d'appel, 18 juillet 2014, n° 429/2011/N (suspension de quatre semaines).

<sup>80</sup> Chambre néerlandophone de la Commission de discipline, 15 janvier 2015, n° 485/2014/N (suspension d'une semaine).

## Chapitre VI. Conclusion

La période entre mi-2014 et mi-2015 a donné lieu à d'intéressantes références de jurisprudence pour les réviseurs d'entreprises.

Il est possible d'en dégager un certain nombre de conclusions concernant les dossiers disciplinaires et la jurisprudence disciplinaire.

Tant sur le plan de la forme que du contenu, l'on peut constater de grandes différences dans les décisions, mais également dans la préparation des dossiers disciplinaires soumis aux instances disciplinaires.

La préparation du dossier disciplinaire, la présentation des faits et la motivation des décisions sont assez divergentes.

Peu d'infractions techniques ont été constatées. Ce sont avant tout les infractions juridiques formelles qui sont poursuivies et sanctionnées.

Les infractions de nature purement formelle, telles que l'absence de certaines mentions dans le rapport de contrôle, ne pèsent pas lourd dans l'évaluation des charges. Le contenu prime sur la forme. Ceci ne semble toutefois pas être une mauvaise tendance, tant que la technicité des travaux du réviseur est également évaluée. Souvent, par un manque de motivation concernant la technicité des travaux de contrôle dans les décisions, cet élément est souvent difficile à évaluer dans le cadre de la présente analyse.

Dans la détermination de la sévérité de la peine, ce sont toutefois de plus en plus systématiquement les mêmes facteurs qui sont pris en compte, et en particulier l'existence de précédents disciplinaires et l'attitude du réviseur vis-à-vis de la prévention de la réitération d'infractions, ce qui confirme le rôle éducatif de la discipline.