

Rapport annuel commun

**Systeme belge  
de supervision publique  
des réviseurs d'entreprises**

2010

### **3.4. Interruption en cours de mandat (démission/ révocation)**

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été saisi, en 2010, de nombreuses déclarations d'interruption de mandat de commissaire.

Il convient dès lors d'examiner plus en avant les aspects suivants en la matière :

- Contexte légal
- Champ d'application
- Modalités de l'obligation de déclaration
- Mission du Conseil supérieur des Professions économiques
- Données statistiques relatives à 2010.

#### **3.4.1. Eléments identifiés grâce à cette analyse**

A l'aune de l'analyse statistique des déclarations reçues par le Conseil supérieur dans le courant de l'année 2010 et des constatations au terme d'une période d'application de deux ans de l'obligation de déclaration de toute interruption de mandat aux entités faisant partie du système de supervision publique, les conclusions suivantes peuvent être dégagées :

- Le Conseil supérieur constate une augmentation du nombre de déclarations. Il convient cependant de relever que, dans certains cas, la déclaration n'est pas faite spontanément et n'intervient qu'en réponse à la demande expresse du Conseil supérieur, et ce sur la base de la notification effectuée par une des deux parties.

Le Conseil supérieur espère, en tout cas, être amené à l'avenir à envoyer moins de courriers de rappel. Dans la mesure où c'est le réviseur d'entreprises qui demeure en défaut de communiquer les informations légalement requises au Conseil supérieur et, partant, aux composantes du système belge de supervision publique, on peut supposer que les composantes du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises en charge des aspects individuels assureront le suivi de ces manquements.

- Le Conseil supérieur se réjouit de constater que de nombreux dossiers accordent une attention particulière au rôle du conseil d'entreprise en cas de survenance d'une interruption de mandat, comme le prévoit expressément le Code des sociétés. Il ressort des informations communiquées au Conseil supérieur qu'au moment de leur départ, cer-

tains commissaires concernés par une interruption de mandat rappellent expressément cette obligation incombant à la société.

- Il importe que le suivi des formalités de publication relatives aux mandats de commissaire imposées par le Code des sociétés à l'organe de gestion soit respecté scrupuleusement. Malheureusement, le Conseil supérieur a été amené à constater, dans certains cas, une formulation déficiente des publications aux Annexes du Moniteur belge imposées par la loi, voire une absence totale de publication. On rappellera utilement que le commissaire est censé veiller soigneusement au respect par la société des obligations imposées par le Code des sociétés.
- La loi impose au Conseil supérieur la transmission aux autres composantes du système de supervision publique, dans un délai maximum d'un mois, de toute notification reçue. On constate cependant que l'intervalle entre le moment de la signature de la notification, la date de son envoi effectif et de sa réception par le Conseil supérieur est souvent long.
- Nombreuses sont les notifications adressées au Conseil supérieur dans le courant de l'année 2010 faisant état d'une « interruption de commun accord ». Le Conseil supérieur relève que cette forme d'interruption de mandat n'est pas explicitement prévue par le Code des sociétés. Dans la mesure où ce type d'interruption pourrait éventuellement dissimuler un problème d'indépendance, il convient d'examiner ces situations avec une attention particulière.
- Le Conseil supérieur constate, non sans étonnement, que dans 7,5 % des déclarations reçues, l'interruption du mandat est justifiée par le fait que les critères requérant la nomination d'un commissaire ne sont plus atteints, alors qu'il est traditionnellement admis que ceci ne constitue pas un motif valable pour justifier une interruption de mandat.

#### **3.4.2. Contexte légal**

L'article 38 de la directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 (appelée, directive « audit »<sup>1</sup>) prévoit que toute interruption avant terme de mandat (révocation ou démission) du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit doit

1 Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *JOUE L* 157 du 9 juin 2006, p. 87.

être portée à la connaissance de l'autorité de supervision. En outre, cette décision d'interruption de mandat doit être motivée.

Plus précisément, l'article précité mentionne que « les Etats membres veillent à ce que l'entité contrôlée et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informent l'autorité ou les autorités responsables de la supervision publique de la révocation ou de la démission du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en cours de mandat et en donnent une explication appropriée ».

Cette disposition de la directive « audit » a été transposée en droit belge par la loi du 17 décembre 2008<sup>2</sup>, complétant la transposition de cette directive en droit belge. Exception faite des dispositions relatives au comité d'audit et à l'obligation de déclaration d'interruption avant terme de tout mandat de commissaire, les dispositions de la directive « audit » avaient, en effet, déjà été transposées en droit belge dans le cadre des arrêtés de pouvoirs spéciaux pris en avril 2007<sup>3</sup>.

L'article 135 du Code des sociétés, tel que révisé, se présente comme suit :

« § 1<sup>er</sup>. Les commissaires sont nommés pour un terme de trois ans renouvelable.

*Sous peine de dommages-intérêts, ils ne peuvent être révoqués en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale. En particulier, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.*

*Les commissaires ne peuvent, sauf motifs personnels graves, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de leur démission.*

§ 2. La société contrôlée et le commissaire informent le Conseil supérieur des Professions économiques visé à l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, de la révocation ou de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée.

*Le Conseil supérieur des Professions économiques transmet, dans le mois, cette information aux dif-*

*férentes composantes du système de supervision publique belge, énumérées à l'article 43 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises. »*

Les dispositions strictes régissant, depuis 1985, l'interruption de mandat du commissaire ont été maintenues mais ont été complétées, en 2007, par la mention expresse dans le Code des sociétés qu'une divergence d'opinion à propos d'un traitement comptable ou d'une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation.

En outre, une disposition complémentaire impose désormais une mesure de supervision publique en matière de décision d'interruption avant terme de tout mandat du commissaire, par l'introduction d'une obligation de déclaration, tant dans le chef du commissaire que de la société contrôlée.

Cette obligation de déclaration est d'application depuis le 8 janvier 2009, eu égard à l'entrée en vigueur de la loi du 17 décembre 2008 le dixième jour suivant sa publication au *Moniteur belge*.

### 3.4.3. Champ d'application

Conformément à l'article 135, § 2 du Code des sociétés, toute interruption en cours de mandat doit être portée à la connaissance du Conseil supérieur des Professions économiques. Cette déclaration doit être effectuée tant par le commissaire que par l'entité contrôlée.

#### a) Sociétés et associations

L'obligation d'informer de système de supervision publique de toute interruption en cours de mandat, avec mention de la motivation, ne s'applique pas aux seules sociétés, mais également aux ASBL, conformément aux dispositions de l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations<sup>4</sup>.

2 Loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières, *Moniteur belge* du 29 décembre 2008, 3ième édition.

3 Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée par l'arrêté royal du 21 avril 2007, *Moniteur belge* du 27 avril 2007.

4 Cet article 17 de la loi précitée de 1921 prévoit en effet en son paragraphe 7 que : « Les articles 130 à 133, 134, §§ 1er, 2, 3 et 6, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144, à l'exception de l'article 144, alinéa 1er, 6° et 7°, du Code des sociétés sont applicables par analogie aux associations qui ont nommé un commissaire. Pour les besoins du présent article, les termes « code », « société » et « tribunal de commerce » utilisés dans les articles précités du Code des sociétés doivent s'entendre comme étant respectivement « loi », « association » et « tribunal de première instance ».

On relèvera par ailleurs que cette obligation s'applique par analogie aux sociétés et associations qui ne sont pas tenues à nommer un commissaire mais qui se soumettent, sur une base volontaire, au régime de contrôle de leurs comptes.

#### **b) Trois ans**

La déclaration est obligatoire en cas d'interruption en cours de mandat, c'est-à-dire avant l'expiration du délai légal de trois ans.

#### **c) Différence entre la démission («ontslagning») et la révocation («opzegging»)**

Tant la démission que la révocation doivent être portées à la connaissance des composantes du système de supervision publique.

La loi opère une distinction entre les cas suivants :

- si la décision de mettre fin au mandat est prise par l'entité contrôlée, il s'agit d'une révocation (interruption forcée dans le chef du commissaire / interruption volontaire dans le chef de l'entité contrôlée) ;
- si la décision de mettre fin au mandat est prise par le commissaire, il s'agit d'une démission (interruption volontaire dans le chef du commissaire / interruption forcée dans le chef de l'entité contrôlée).

Sous l'angle de la terminologie, le texte de la loi peut prêter à confusion, dans la mesure où l'article 135 du Code des sociétés parle de «ontslag» en version néerlandaise, alors que sa version française distingue respectivement la «révocation» et la «démission».

La différence entre les deux hypothèses est significative, eu égard aux différences tant pour ce qui concerne les conditions que la procédure. La différence aura également des conséquences pour la partie appelée, le cas échéant, à justifier de l'existence ou non de «juste motif» (dans le chef de l'entité contrôlée) ou de «motifs personnels graves» (dans le chef du commissaire).

Rappelons les principes généraux régissant la matière :

- En cas d'interruption de mandat décidée par la société («révocation»)

Le commissaire ne peut être révoqué par l'assemblée générale, en cours de mandat, que

pour juste motif (article 135, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> du Code des sociétés).

Avant 1985, le Code des sociétés ne prévoyait aucune règle spécifique quant à la fin de la fonction de commissaire. En tant que mandataire, le commissaire pouvait dès lors être révoqué à tout moment (ad nutum). A l'époque, tant la démission du commissaire que sa révocation n'étaient soumises à aucune condition, à l'exception du fait qu'elle ne pouvait être intempestive ou effectuée dans des conditions portant préjudice à l'autre partie.

Depuis 1985, le Code des sociétés contient des conditions strictes en matière de révocation afin d'éviter qu'il puisse être mis fin au mandat d'un réviseur sans motif ou que sa révocation ne serve qu'à éviter qu'il ne dénonce certaines infractions au droit comptable ou au droit des sociétés.

Peut être considéré comme «juste motif», toute circonstance imputable au commissaire qui raisonnablement empêche les mandants (par exemple, les actionnaires d'une société) de garder leur confiance en ce commissaire. Pourrait ainsi être considéré comme juste motif, une grave négligence commise par le commissaire dans l'exercice de sa mission.

Comme précisé ci-avant, le Code des sociétés prévoit, depuis 2007, de façon explicite qu'une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation (article 135, § 1<sup>er</sup> du Code des sociétés).

De même, le fait qu'une grande entreprise devienne une petite entreprise (lorsqu'elle passe sous les seuils fixés par l'article 15 du Code des sociétés) en réduisant ses activités n'est pas un juste motif de révocation. Les travaux parlementaires relatifs à la réforme de 1985 exposent que, dans ce cas, le commissaire reste en fonction jusqu'à la fin du terme de trois ans.

La révocation doit être opérée par l'organe chargé de la nomination, à savoir l'assemblée générale des actionnaires. Toutefois, lorsqu'il existe un conseil d'entreprise, celui-ci doit être consulté au préalable. La révocation doit intervenir soit à la demande, soit sur l'avis conforme du conseil d'entreprise (article 159 du Code des sociétés). En l'absence d'avis conforme, la révocation sera

considérée comme nulle (article 160 du Code des sociétés).

L'article 136 du Code des sociétés prévoit une procédure assez détaillée lorsque l'assemblée générale est appelée à se prononcer sur la révocation du commissaire :

*« Si l'assemblée générale est appelée à délibérer sur la révocation d'un commissaire, l'inscription de cette question à l'ordre du jour doit immédiatement être notifiée à l'intéressé. Le commissaire peut faire connaître par écrit à la société ses observations éventuelles. Ces observations sont annoncées dans l'ordre du jour et elles sont mises à la disposition des associés, conformément aux articles 269, 381 et 535. Un exemplaire de ces observations est également transmis sans délai aux personnes qui ont accompli les formalités requises pour être admises à l'assemblée. »*

*La société peut, par requête adressée au président du tribunal de commerce et notifiée préalablement au commissaire [...], demander l'autorisation de ne point communiquer aux associés les observations qui sont irrelevantes ou de nature à nuire injustement au crédit de la société. Le président du tribunal de commerce entend la société et le commissaire [...] en chambre du conseil et statue en audience publique. Sa décision n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel.»*

En cas de révocation sans juste motif, le commissaire ainsi déchu de ses fonctions pourra obtenir de la société des dommages-intérêts (article 135, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés).

- En cas d'interruption de mandat à l'initiative du commissaire (« démission »)

Depuis 1985, le Code des sociétés contient des conditions strictes en matière de démission :

*« Les commissaires ne peuvent, sauf motif personnel grave, démissionner en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission »* (article 135, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 du Code des sociétés).

Le Gouvernement motive cette disposition, dans l'exposé des motifs précédant la loi de 1985 réformant le révisorat d'entreprises, en invoquant le fait qu'il convient d'éviter qu'un commissaire qui a constaté des infractions

ou des irrégularités ne soit tenté d'esquiver ses responsabilités en démissionnant, sans faire usage des pouvoirs dont il dispose et sans respecter les obligations qui lui incombent.

Si le commissaire possède des « motifs personnels graves », celui-ci peut démissionner immédiatement. Il n'est, en effet, pas tenu d'attendre la prochaine assemblée générale. Peut, par exemple, être considéré comme motif personnel grave un accident ou une maladie grave qui rendrait le commissaire indisponible pour une longue période. Il doit s'agir d'un motif qui tient au commissaire lui-même.

Il ne peut, par contre, pas y avoir de « motif personnel » lorsque ce motif découle de l'exécution de la mission, par exemple, lorsque les dirigeants font obstacle à la bonne exécution des contrôles.

Le commissaire peut également être amené à mettre fin à son mandat sans invoquer de motifs personnels graves, par exemple lorsque les dirigeants font obstacle à la bonne exécution de sa mission ou l'existence de divergences fondamentales avec la direction de la société qui sont de nature telle que le commissaire estime qu'il n'est plus en mesure d'assumer la responsabilité de l'attestation des comptes annuels. Une telle démission en cours de mandat ne pourra intervenir qu'à l'occasion d'une assemblée générale des actionnaires (le cas échéant, convoquée à la demande du commissaire) et à condition que le commissaire ait fait rapport par écrit sur les motifs ayant conduit à sa démission.

L'alinéa 2 de l'article 159 du Code des sociétés prévoit, en outre, qu'en cas de démission, le commissaire est tenu d'informer, par écrit, le conseil d'entreprise des raisons de sa démission.

Contrairement au rapport de révision, le rapport de démission n'a pas de caractère public, eu égard au secret professionnel auquel est tenu le commissaire même lorsqu'il n'est plus en fonction dans la société.

#### **d) Interruption « de commun accord »**

Le Code des sociétés ne prévoit pas l'hypothèse d'une interruption du mandat du commissaire décidée de commun accord entre les parties concernées, c'est-à-dire l'assemblée générale – et, s'il échet, le conseil d'entreprise – d'une part, et le commissaire, d'autre part.

Ce type d'interruption, basée sur le droit commun des obligations, s'avère cependant pratique courante.

Il y a lieu de considérer que cette catégorie d'interruption de mandat du commissaire est également soumise à l'obligation de déclaration prévue par l'article 135, § 2 du Code des sociétés. En effet, l'objectif poursuivi par le législateur ne peut logiquement pas être d'éluider la communication d'informations aux composantes du système de supervision publique dans ce type de situations sachant que celles-ci sont susceptibles de dissimuler un problème d'indépendance.

#### **3.4.4. Modalités de l'obligation de déclaration**

Tant l'entité contrôlée que le commissaire doivent informer le Conseil supérieur des Professions économiques l'interruption du mandat du commissaire.

Ils devront, en outre, en exposer les motifs de manière appropriée. Cela implique que la motivation doit être telle qu'elle permette aux composantes du système de supervision d'exercer de manière adéquate leur mission.

La confrontation des motifs invoqués par les deux parties permettra, dans certains cas, de dégager des informations utiles.

Le législateur n'a pas fixé de délai pour la transmission de l'information au Conseil supérieur des Professions économiques. A défaut d'un délai précis, il y a lieu de considérer que la déclaration doit être instantanée, au moment de la décision d'interruption du mandat.

Par ailleurs, on relèvera que le législateur n'a pas, non plus, déterminé les formalités précises pour la transmission de cette déclaration.

Le Conseil supérieur est informé, par courrier, tant par les sociétés que par les réviseurs d'entreprises, des interruptions de mandats de commissaire et de la motivation des ces décisions. Dans certains cas, des documents pro-

bants, tels que la publication aux Annexes du Moniteur belge, des extraits de procès-verbaux d'assemblées générales, etc., ont été joints à la déclaration.

Concrètement, une déclaration peut être faite au moyen de l'envoi d'un courrier à l'adresse suivante :

Conseil supérieur des Professions économiques  
A l'attention du Président  
North Gate III – 6<sup>ième</sup> étage  
16, Boulevard du Roi Albert II  
1000 Bruxelles

Il est également possible de compléter le formulaire de déclaration mis à disposition sur le portail internet commun aux différentes composantes du système de supervision publique<sup>5</sup>, d'où il peut être téléchargé, de l'imprimer et de le signer. Ce courrier doit ensuite être envoyé, sous pli postal, au Conseil supérieur des Professions économiques, à l'attention de son Président.

Durant l'année 2011, le Conseil supérieur se propose de réaliser une simplification administrative des aspects pratiques de la déclaration, en premier lieu, au sein même du système de supervision publique et, ensuite, à l'intention des sociétés et des réviseurs d'entreprises soumis à l'obligation d'une déclaration d'interruption de mandat. Une proposition sera élaborée en vue de permettre une déclaration électronique (assurant l'identité des parties) et une déclaration en ligne. Au préalable, il conviendra d'examiner dans quelle mesure le cadre légal et réglementaire actuel devra faire l'objet d'adaptations.

#### **3.4.5. Mission du Conseil supérieur des Professions économiques**

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été chargé, conformément à l'article 77 de la loi du 22 juillet 1953, d'une fonction de coordination au sein du système de supervision publique. En cette qualité, le Conseil supérieur est chargé de communiquer aux différentes composantes du système belge de supervision publique, toutes les informations qu'il a reçues, soit du commissaire, soit de la société qui a nommé un commissaire, ayant trait aux déclarations d'interruption en cours de mandat.

Il ressort de l'article 43, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi de 1953 que le système de supervision publique,

5 [www.oversight-audit-belgium.eu/](http://www.oversight-audit-belgium.eu/)

qui assume la responsabilité finale de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, est composé :

- du Ministre fédéral en charge de l'Economie ;
- du Procureur général ;
- de la Chambre de renvoi et de mise en état ;
- du Conseil supérieur des Professions économiques ;
- des instances disciplinaires ;
- du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

Les informations reçues doivent être communiquées dans le mois aux entités susvisées, conformément aux dispositions de l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

Durant l'année 2010, le Conseil supérieur a systématiquement communiqué les informations relatives aux déclarations d'interruption de mandat qu'il a reçues aux différentes composantes du système de supervision publique.

Le législateur n'a pas déterminé les modalités précises pour la transmission de ces informations aux composantes de la supervision publique.

A défaut de modalités précises, le Conseil supérieur a appliqué en 2010 les principes suivants :

- la langue des courriers adressés par le Conseil supérieur aux composantes de la supervision publique est déterminée par référence au rôle linguistique du commissaire dont le mandat est interrompu.
- en ce qui concerne le procureur général territorialement compétent, les courriers sont adressés au procureur général compétent pour la juridiction où se situe le siège du cabinet de révision ou, si une personne physique a été nommée, du domicile du réviseur d'entreprises. Eu égard aux compétences spécifiques du procureur général de Bruxelles dans les domaines du droit financier, économique et commercial<sup>6</sup>, toutes les déclarations lui sont également adressées.
- en ce qui concerne les instances disciplinaires, c'est en fonction du rôle linguistique du commissaire que les informations seront transmises soit aux instances disciplinaires

<sup>6</sup> Voyez à ce propos, l'arrêté royal du 6 mai 1997 relatif aux tâches spécifiques des membres du collège des procureurs généraux (*Moniteur belge* du 14 mai 1997), tel que révisé en 2003, qui précise notamment les compétences du procureur général de Bruxelles. Celui-ci se voit confier des tâches dans les domaines du droit financier, économique et commercial.

francophones, soit aux instances disciplinaires néerlandophones. Dans la mesure où chaque instance disciplinaire agit en toute autonomie, tant le président effectif et suppléant de l'instance disciplinaire en première instance que le président effectif et suppléant de la commission d'appel sont informés des déclarations d'interruption de mandat.

Afin d'assurer une transmission correcte et précise des informations reçues aux différentes composantes du système belge de supervision publique, il importe d'établir avec certitude l'identité de la société concernée. Le Conseil supérieur procède dès lors à la consultation des données publiques disponibles sur le site internet de la Banque-Carrefour des Entreprises. Les publications aux Annexes du Moniteur belge ayant trait à toute nomination et/ou révocation/démission du commissaire faisant l'objet d'une déclaration, sont recherchées et examinées.

L'identité du commissaire (personne morale et représentant permanent ou personne physique) est, elle aussi, vérifiée par la consultation des données disponibles sur le registre public des réviseurs d'entreprises.

Toute information reçue que ce soit du commissaire ou de la société contrôlée est transmise simultanément sous pli postal aux différentes composantes du système de supervision publique.

Dès la réception, par le Conseil supérieur, d'une déclaration d'interruption de mandat du commissaire par une des parties concernées (soit le commissaire, soit l'entité faisant l'objet d'un contrôle légal des comptes), toutes les informations que celle-ci contient sont transmises sous pli postal aux différentes composantes de supervision publique. Par la même occasion, le Conseil supérieur adresse à l'autre partie, dont la déclaration n'a pas encore été reçue, un courrier rappelant les obligations découlant de l'article 135, § 2 du Code des sociétés. Un suivi de cette démarche est mis en place afin de veiller à la transmission d'une déclaration par les deux parties.

Compte tenu des compétences spécifiques de chacune des composantes du système de supervision publique, il appartient à chacune de celles-ci de décider de façon autonome de la suite à donner aux informations reçues. Les autorités compétentes pour l'examen des dossiers

individuels<sup>7</sup> procéderont, le cas échéant, à une analyse plus fouillée des informations reçues, voire initieront une enquête d'initiative.

En outre, le Conseil supérieur transmet les informations reçues également à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, et ce dans le cadre de l'article 77, § 2 de la loi de 1953. Ceci devrait permettre à l'organisation professionnelle de tenir compte de ces informations dans le cadre de sa contribution aux missions de contrôle de qualité et de surveillance telles que définies par la loi 1953.

Le Conseil supérieur adresse également un accusé de réception à chaque commissaire introduisant une déclaration d'interruption de mandat ainsi qu'à chaque entité contrôlée concernée. Pour ce qui concerne le réviseur d'entreprises, l'accusé de réception est adressé à l'établissement du cabinet de révision dont relève le représentant permanent. Pour ce qui concerne l'entité contrôlée, l'accusé de réception est envoyé au siège.

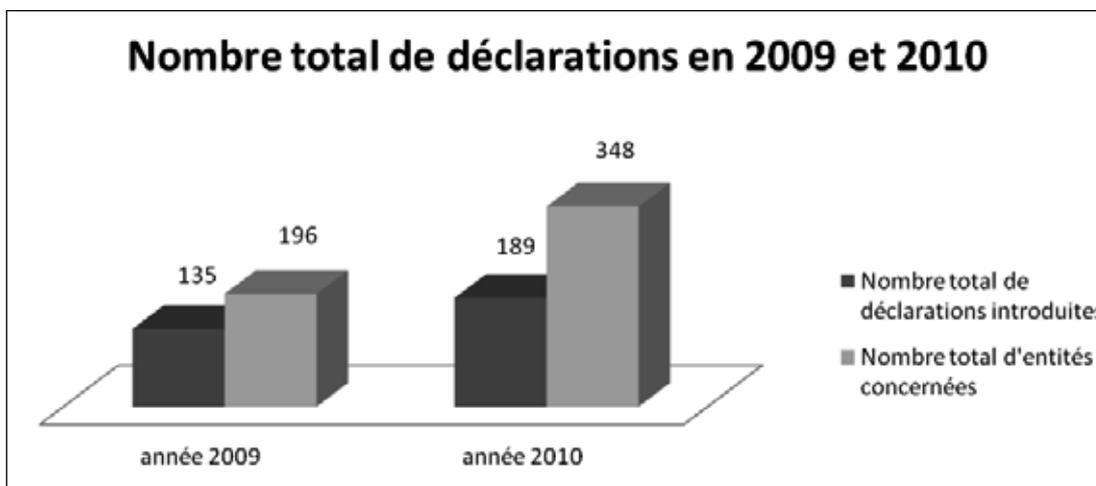
### 3.4.6. Données statistiques relatives à 2010

#### a) Nombre total de déclarations – nombre de sociétés contrôlées

Dans le courant de l'année 2010, le Conseil supérieur a été saisi 189 déclarations d'interruption de mandat de commissaire.

Ces 189 déclarations concernent une interruption de mandat de commissariat aux comptes au sein de 348 entités contrôlées. La déclaration porte en effet souvent sur plusieurs sociétés, le départ du commissaire ayant dès lors des répercussions pour le mandat de commissaire dans plusieurs autres entreprises. Tel est, par exemple, le cas lorsqu'une décision, prise au niveau du groupe, a des répercussions pour de nombreuses entreprises liées à ce groupe.

La comparaison des chiffres relatifs à 2010 avec ceux de 2009 permet de constater une augmentation du nombre de déclarations. En 2009, le Conseil supérieur avait été saisi de 135 déclarations relatives à 196 entités contrôlées.



7 La loi de 1953 répartit les missions au sein du système de supervision publique comme suit :

- d'une part, pour les aspects généraux à la profession de réviseur d'entreprises, la responsabilité finale de la supervision de l'approbation des normes et recommandations professionnelles est confiée au Ministre fédéral en charge de l'Economie et au Conseil supérieur des Professions économiques ;
- d'autre part, pour les aspects individuels relatifs aux réviseurs d'entreprises, la responsabilité finale :
  - 1°) de la supervision de l'agrément et de l'inscription au registre public est confiée au Procureur général ;

2°) de la formation continue, du contrôle de qualité et de la surveillance est confiée à la Chambre de renvoi et de mise en état ;

3°) du système disciplinaire est confiée aux instances disciplinaires.

Par ailleurs, une compétence d'avis est confiée au Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire.

L'augmentation du nombre de dossiers en 2010 est probablement en partie due au fait que l'obligation de déclaration, instaurée début 2009, est connue à plus large échelle entre-temps. Il convient également de mentionner le phénomène de l'intégration d'un réviseur d'entreprises dans un nouveau cabinet d'audit, ayant entraîné la cessation d'un nombre important de mandats et leur transfert vers le nouveau cabinet. Dans le cas d'espèce, le réviseur d'entreprises concerné a introduit, au cours de l'année 2010, une déclaration d'interruption de mandat pour 67 sociétés. Ce faisant, le réviseur en question s'avère être à l'origine de pratiquement 1/5<sup>ième</sup> du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2010.

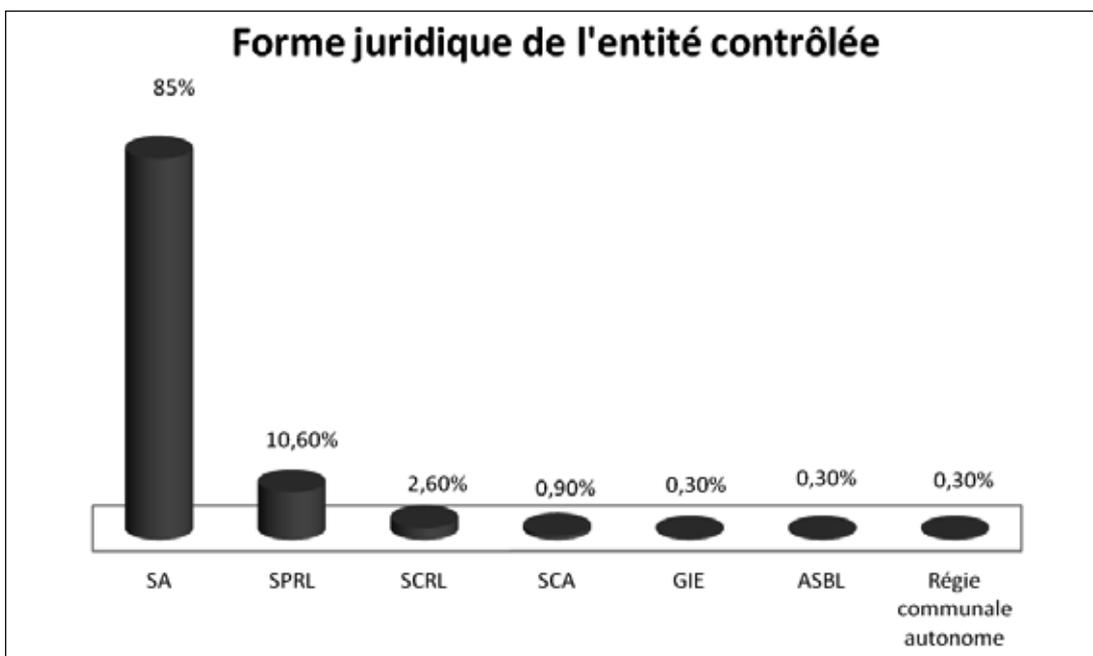
### b) *Forme juridique des entités contrôlées*

Dans la plupart des cas, les entités contrôlées concernées par une déclaration d'interruption du mandat de commissariat aux comptes ont la forme d'une société anonyme (en abrégé, SA).

Plus précisément, pour l'année 2010, 85 % des entités contrôlées concernées par une telle déclaration, ont la forme d'une SA.

Pour 10,6 % des entités contrôlées, il s'agit d'une société privée à responsabilité limitée (en abrégé, SPRL).

Les autres déclarations concernent quelques sociétés coopératives à responsabilité limitée (en abrégé, SCRL) (2,6 %), une association sans but lucratif (en abrégé, ASBL), un groupement d'intérêt économique (en abrégé, GIE), trois sociétés en commandite par actions (en abrégé, SCA) et enfin, une régie communale autonome.



### c) *Typologie de changement*

Dans la plupart des cas d'interruption de mandat de commissariat aux comptes, le nouveau commissaire est immédiatement nommé. Les publications effectuées par l'entreprise contrôlée aux Annexes du *Moniteur belge* permettent d'identifier le nouveau commissaire de l'entreprise en question.

Dans un nombre limité de cas, cependant, l'argument invoqué pour interrompre de manière anticipée le mandat de commissariat aux comptes consiste dans le fait que la société ne répondrait

pas (ou plus) aux critères impliquant l'obligation de nommer un commissaire et qu'il ne sera plus procédé à la nomination d'un commissaire. Pour l'année 2010, ces cas correspondent à 7,5 % du nombre total d'interruptions de mandat.

Il est assez frappant de constater que pour 9,5 % des entités contrôlées qui, en 2010, ont introduit une déclaration, les Annexes au *Moniteur belge* ne contiennent aucune information à propos d'une éventuelle nomination d'un nouveau commissaire, alors que l'argument invoqué pour justifier l'interruption du mandat ne se réfère pas à l'extinction de l'obligation de nommer

un commissaire. Nul ne sait s'il faut en déduire qu'il n'y a plus eu de nomination de commissaire ou que l'obligation de publication relative aux mandats de commissaire n'a été respectée.

Il est intéressant d'analyser l'information mise à disposition du public afin de définir le «type» de cabinet d'audit dont les «anciens» et les «nouveaux» commissaires font partie : cet exercice procède par une répartition en fonction de la taille du cabinet dont les commissaires font partie. Une distinction peut être opérée entre les cabinets couramment appelés «Big 4», les «cabinets de taille moyenne» et les «plus petites structures». Cette répartition se fonde notamment sur une classification arrêtée par le Conseil supérieur dans une autre étude, en l'occurrence celle relative à la structure du secteur de l'audit externe en Belgique<sup>8</sup>.

L'analyse peut ensuite porter sur la typologie de changement, c'est-à-dire, la question de savoir si le nouveau commissaire est choisi parmi les professionnels qui font partie d'un cabinet de taille identique ou plutôt d'un cabinet de taille plus grande ou plus petite.

Les déclarations reçues en 2010 par le Conseil supérieur permettent de dégager les constatations suivantes:

- Le commissaire dont le mandat est interrompu :
- fait partie d'un cabinet appartenant aux «Big 4» : dans 60 % des entités concernées;

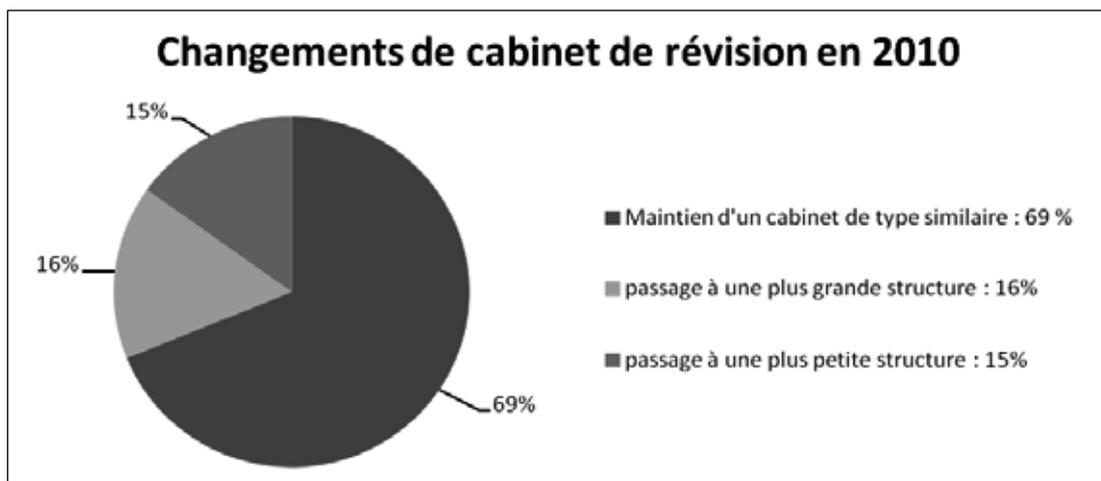
- fait partie d'un cabinet appartenant aux «cabinets de taille moyenne» : dans 30 % des entités concernées;
- fait partie d'un cabinet appartenant à des «plus petites structures»: dans 10 % des entités concernées.

Le commissaire nommé après l'interruption du mandat de son prédécesseur:

- fait partie d'un cabinet appartenant aux «Big 4»: in 60 % des entités concernées;
- fait partie d'un cabinet appartenant aux «cabinets de taille moyenne»: dans 35 % des entités concernées;
- fait partie d'un cabinet appartenant à des «plus petites structures»: dans 5 % des entités concernées.

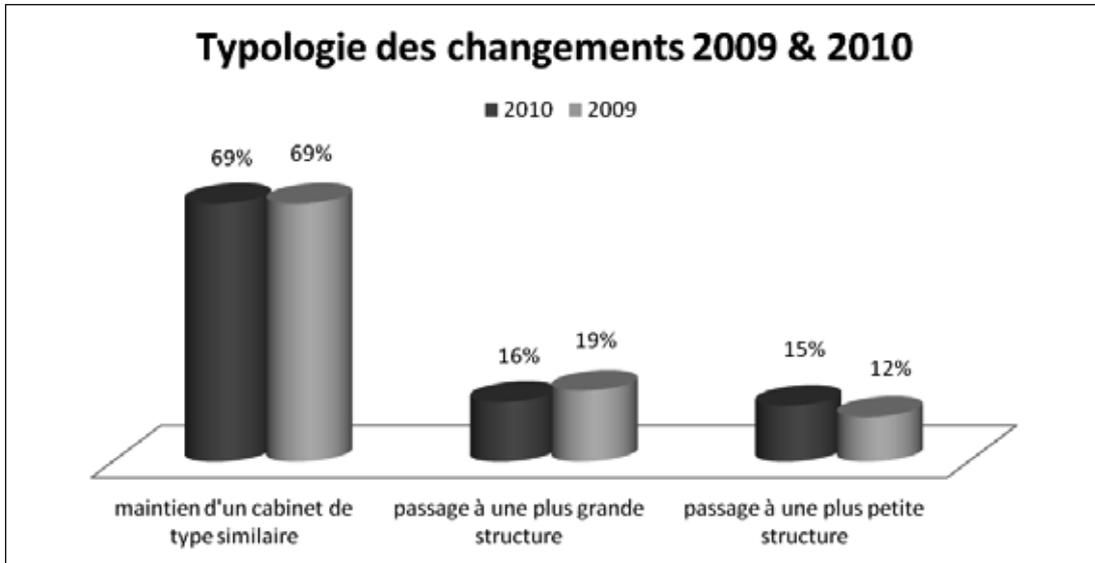
Quant au changement (éventuel) au niveau de la taille du cabinet, la typologie des changements se présente comme suit pour 2010 :

- Maintien d'un cabinet de taille similaire : 69 %
- Passage à une plus grande structure : 16 %
- Passage à une plus petite structure : 15 %.



<sup>8</sup> Voir à ce propos, ci-avant, le point 3.1 du présent rapport annuel.

Les informations relatives à la *typologie des changements* confirment plus ou moins les constatations faites au départ des déclarations introduites durant l'année 2009 :



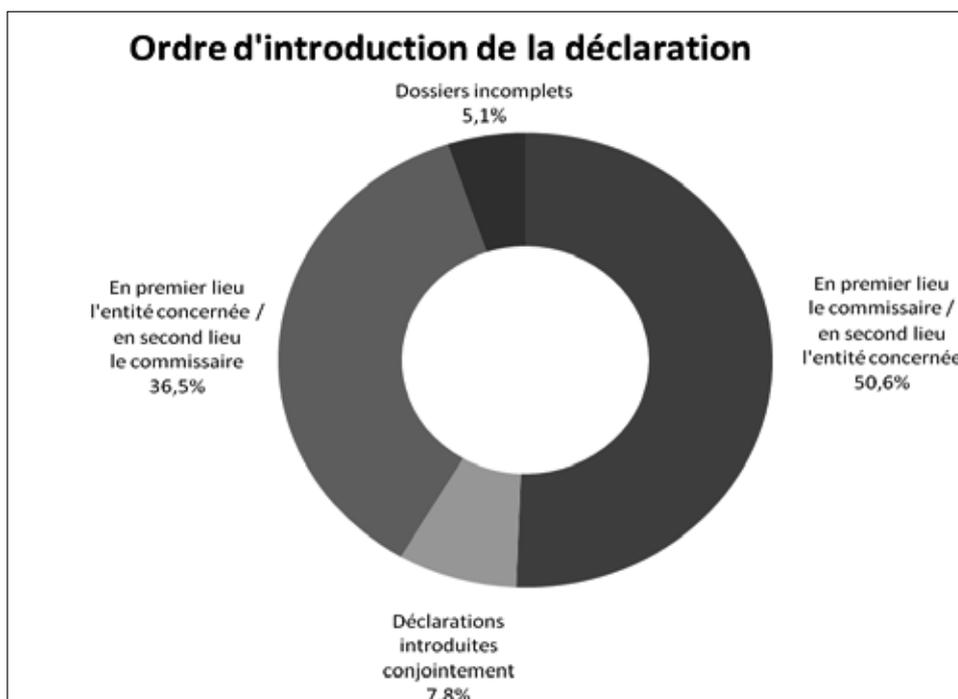
#### d) *Ordre d'introduction de la déclaration*

Dans la majorité des cas, la déclaration est effectuée par le commissaire et l'entité concernée dans un courrier distinct, adressé au Conseil supérieur.

Certaines déclarations sont cependant introduites à l'aide d'un courrier commun cosigné par le commissaire et l'entité concernée. D'autres encore sont introduites, certes par des courriers séparés, l'un établi par l'entreprise et l'autre par

le commissaire, mais transmises sous le même pli. Pour l'année 2010, on relèvera que, pour 7,8 % du total des entités concernées, la déclaration est transmise au Conseil supérieur conjointement.

Dans les autres cas, la déclaration est effectuée, en premier lieu, par le commissaire et, en second lieu, par l'entreprise dans 50,6 % des cas. Pour le solde des dossiers (36,5 %), la déclaration est adressée, en premier lieu, par l'entreprise et, en second lieu, par le commissaire.



Dès la réception d'une déclaration d'interruption de mandat, le Conseil supérieur vérifie si le dossier est complet, c'est-à-dire, s'il contient une motivation justifiant, dans le chef des deux parties (tant le commissaire que l'entité concernée), l'interruption du mandat de commissaire. Si tel n'est pas le cas, le Conseil supérieur adresse un courrier à la partie dont la déclaration n'a pas été reçue afin de lui rappeler l'obligation imposée par l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

En 2010, le Conseil supérieur s'est vu contraint, pour 2 déclarations sur 3, d'adresser un courrier à l'autre partie pour lui demander de transmettre l'information requise légalement avant de pouvoir communiquer celle-ci aux autres composantes du système de supervision publique. Dans certains cas exceptionnels où un simple rappel n'a pas été suffisant, un second rappel a dû être envoyé sous pli recommandé avec accusé de réception.

Malgré un suivi rigoureux et une stricte procédure de rappel, le Conseil supérieur doit malheureusement constater que 5,1 % du nombre total des entités concernées n'ont donné aucune suite à la demande du Conseil supérieur de compléter le dossier. Dans la quasi-totalité des cas, c'est l'entité concernée qui reste en défaut de transmettre la déclaration imposée par la loi.

Dans deux de ces dossiers, le commissaire fait valoir que des différends importants sont à la base de son départ. A cet égard, il est inquiétant de constater que les dirigeants de l'entreprise en question n'ont pas jugé bon de respecter l'obligation légale de déclaration auprès du Conseil supérieur. La situation est quelque peu différente lorsque les critères imposant la nomination d'un commissaire ne sont plus dépassés ou en cas de liquidation de l'entité contrôlée ou de sa reprise par une autre société.

#### **e) Motivation**

La majorité des déclarations introduites concernent une interruption de mandat de commissariat aux comptes qualifiée par les parties comme étant de nature non-conflictuelle.

La déclaration transmise via courrier précise souvent que l'interruption du mandat a fait l'objet d'une « concertation préalable » entre l'entreprise, d'une part, et le commissaire, d'autre part, voire d'un « accord amiable ».

A l'aune de la motivation mentionnée dans la déclaration transmise via les différents courriers reçus en 2010, il en ressort que, dans 67 % des cas, la décision d'interrompre le mandat du commissaire est prise par l'entité contrôlée.

*Lorsque la décision d'interruption est prise par l'entité contrôlée, un certain nombre de motifs sont avancés, tels que :*

- nouvelle société-mère – modification de la structure de l'actionariat;
- souhait de la société-mère de désigner un seul commissaire pour l'ensemble du groupe;
- nouveau contrôleur des comptes au niveau du groupe;
- réorganisation des mandats de révision au sein du groupe afin d'assurer l'unicité du contrôle des comptes statutaires et consolidés;
- centralisation de l'audit du groupe auprès d'un seul réseau international;
- harmonisation – réexamen des mandats de contrôle;
- politique de rotation suivie par la société-mère;
- démission du représentant du cabinet d'audit;
- reprise de la société contrôlée – demande d'interruption de mandat introduite par le groupe;
- un seul contrôleur à l'échelle mondiale;
- nomination d'un nouveau contrôleur disposant d'une structure internationale, eu égard au développement international de la société et à l'expérience dont dispose le nouveau cabinet dans le contrôle des entreprises cotées;
- décision du groupe de centraliser le contrôle des filiales européennes;
- unicité et efficacité du contrôle au sein du groupe.

Dans un nombre limité de cas, plus particulièrement dans 7,5 % du nombre total des entités concernées (26 des 348 entités concernées), le mandat est interrompu au motif que la nomination d'un commissaire ne serait plus requise, par exemple, parce que la société quitte le groupe et de ce fait ne répond plus aux critères imposant la nomination d'un commissaire.

Traditionnellement, le fait pour une grande entreprise de devenir, dans le courant du mandat du commissaire, petite (et ne franchissant dès lors plus les seuils de l'article 15 du Code des sociétés), par exemple, à la suite d'une diminution de ses activités, n'est toutefois pas

considéré comme un motif valable justifiant une révocation ou une démission au sens de l'article 135, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2 du Code des sociétés. Les travaux parlementaires relatifs à la réforme de la législation sur le révisorat d'entreprises de 1985 précisent à cet égard que le commissaire reste en fonction jusqu'au terme de la période de trois ans.

Or, dans seulement 8 cas sur 26, les réviseurs d'entreprises formulent une observation sous la forme d'un rappel aux sociétés concernées que l'interruption du mandat n'enlève rien à l'obligation de nommer un autre commissaire et que le non-respect du Code des sociétés peut engager la responsabilité des administrateurs.

En ce qui concerne le motif d'une modification de l'actionnariat, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'entreprises a confirmé que la révocation ou la démission du commissaire est recevable « dans la mesure où les formalités légales sont respectées (à l'inclusion des formalités à l'égard du conseil d'entreprise et du Conseil supérieur) et qu'il soit fait rapport sur les comptes annuels si, au moment de la révocation ou démission, l'exercice de l'entité a déjà été clôturé »<sup>9</sup>.

En 2010, un seul dossier avance, comme motif de l'interruption du mandat, le souhait du groupe d'obtenir des tarifs plus compétitifs pour la fonction de commissaire aux comptes et sa décision de lancer un nouvel appel d'offres pour l'ensemble du groupe.

Dans un autre dossier, l'entité contrôlée invoque des considérations d'ordre pratique en matière de coordination et d'administration générale ainsi que le souhait d'assurer une plus grande unicité dans le contrôle du groupe.

L'analyse des déclarations montre que la décision d'interruption de mandat est prise à l'initiative du commissaire dans seulement 3,6 % des cas. Lorsque la décision d'interruption est prise par le commissaire, un certain nombre de motifs sont avancés, tels que :

- problème d'indépendance en raison d'autres services prestés par le groupement d'intérêt dont relève le commissaire ;
- modification de l'actionnariat de l'entité contrôlée – naissance d'un conflit d'intérêts dans le chef du commissaire – motifs impérieux et personnels du commissaire ;
- démission du commissaire en raison de la prestation d'autres services par le département comptabilité du cabinet d'audit ;

<sup>9</sup> Travaux du Conseil de l'IRE, réunion du 8 octobre 2010, *Tax Audit & Accountancy*, 25/2010, p. 46.

- cessation des activités en raison de la prestation de services auxiliaires par une entité liée au commissaire ;
- cessation des activités professionnelles du commissaire (maladie/retraite) ;
- motifs personnels graves dans le chef du commissaire – distance trop importante entre le domicile du commissaire et le siège du client.

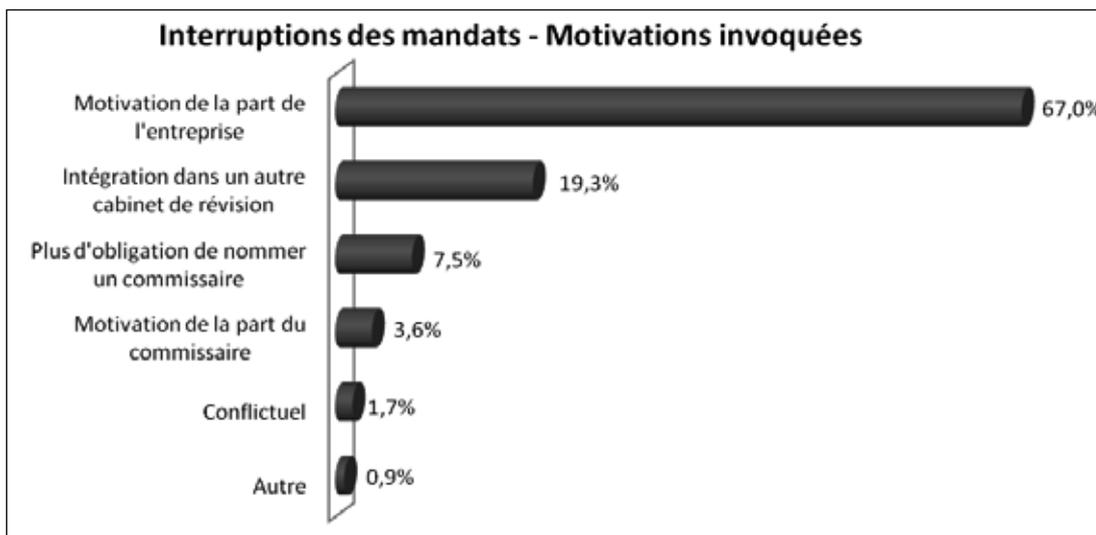
La scission d'un cabinet d'audit dans le courant de 2010, suivie par la démission d'un des représentants permanents et sa renomination au nom d'une autre société de révision, se traduit par l'introduction par ce réviseur d'entreprises d'une déclaration d'interruption de mandat de commissariat aux comptes dans 67 sociétés, représentant 19,3 % du total des entités concernées par une déclaration en 2010.

Outre les interruptions « non-conflictuelles » évoquées ci-avant, 1,7 % des interruptions peuvent être considérées comme étant de nature conflictuelle. En effet, pour l'année 2010, 5 dossiers font clairement état d'importants différends entre le commissaire et les dirigeants ainsi que le fait que la détérioration de l'entente est à la base de la décision d'interrompre le mandat du commissaire. Dans un dossier, la société contrôlée fait part de son insatisfaction au sujet des services prestés par le commissaire et déclare que certaines de ses pratiques seraient critiquables.

Les motifs avancés en cas d'interruption conflictuelle sont notamment les suivants :

- sérieux différends avec les dirigeants, de nature telle que le commissaire refuse d'assumer encore la responsabilité de la déclaration relative aux comptes annuels ;
- différend à la suite du redressement des comptes annuels ;
- détérioration de l'entente professionnelle avec le commissaire empêchant la poursuite de la collaboration ; cette détérioration serait en premier lieu due aux problèmes rencontrés dans la communication interne et ce à propos de différents sujets ;
- insatisfaction au sujet des services prestés par le commissaire, notamment en ce qui concerne la ponctualité des travaux ;
- discussions concernant une éventuelle réserve de la part du commissaire.

Enfin, dans certains cas les motifs avancés par l'entité concernée ne correspondent pas à ceux que le commissaire fait valoir.



#### **f) Moment de la déclaration**

Force est de constater que le Code des sociétés ne précise pas quand une déclaration doit être faite. Dans la pratique, on peut constater que les déclarations sont effectuées après que l'assemblée des actionnaires ait pris sa décision. Il arrive cependant que la déclaration soit déjà faite au moment où l'organe d'administration décide de proposer l'interruption de mandat à l'assemblée générale.

#### **g) Moment de l'interruption de mandat**

Il ressort des déclarations introduites auprès du Conseil supérieur que :

- dans 41,5 % des cas, l'interruption du mandat de commissariat aux comptes intervient plus de deux ans avant le terme légal de trois ans ;
- dans 44 % des cas, moins de deux ans et plus d'un an avant le terme du mandat ;
- dans 14,5 % des cas, moins d'un an avant le terme du mandat.

#### **h) Cas particuliers**

Dans la plupart des cas, la déclaration est effectuée, au nom de l'entité concernée, par une personne mandatée pour représenter juridiquement la société. Il peut s'agir d'un ou de plusieurs administrateurs, de l'administrateur-délégué ou du directeur financier.

Dans un dossier, la déclaration a été effectuée par la fiduciaire de l'entité concernée.

Dans trois autres dossiers, c'est un avocat qui, au nom de la société, a procédé à la déclaration. Dans deux de ces dossiers, l'intervention du commissaire était mise en question.

Dans un dernier dossier, enfin, c'est un liquidateur qui a effectué la déclaration au nom d'une société.

#### **i) Autres constatations**

Comme mentionné ci-avant, les avis publiés par l'entité concernée aux Annexes du *Moniteur belge* reprenant les déclarations relatives à la démission et/ou la révocation du commissaire sont recherchés et vérifiés.

L'article 74, 2°, b) du Code des sociétés impose en effet le dépôt au dossier de la société et la publication aux Annexes du *Moniteur belge* de « l'extrait des actes relatifs à la nomination et la cessation des fonctions des (...) commissaires ». La publication relève de la responsabilité de l'organe d'administration de la société concernée.

Dans la majorité des cas, il s'avère que les publications imposées par le droit des sociétés sont effectivement effectuées.

Il n'en demeure malheureusement pas moins l'existence de quelques dossiers d'interruption du mandat de commissaire dont aucune trace n'est trouvée aux Annexes du *Moniteur belge* (plus particulièrement pour 7,2 % du total des déclarations). Il arrive même que toute publication au sujet de la fonction de commissaire fait défaut, en ce compris ce qui concerne la nomination initiale.

Dans le souci de préserver les intérêts de la vie économique et sociale, le Conseil supérieur souligne l'importance d'une information claire et précise au sujet de la nomination et l'éventuelle interruption du mandat de commissaire. Il est également d'avis que les réviseurs d'entreprises devraient davantage insister auprès de la société concernée sur un suivi de cette obligation de publication imposée par le Code des sociétés.

Toujours sur la base de l'information publiée relative aux sociétés qui, en 2010, étaient concernées par une déclaration d'interruption de mandat, le Conseil supérieur a pu constater que, dans environ 25 % des cas, les honoraires du commissaire (soit du nouveau commissaire, soit du commissaire sortant, soit des deux) sont publiés. Bien que cette publication ne soit en principe pas obligatoire, elle augmente sans aucun doute la transparence des rémunérations du commissaire.