

- En examinant le détail des dates de dernière mise à jour du registre public, on relève que février 2008 détient sans conteste de loin tous les records, avec ses 38,22 % pour ce qui concerne les personnes physiques et ses 32,36 % pour ce qui concerne les personnes morales. Cette date correspond au délai maximal laissé par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour valider l'information mise sur le site internet lors de l'entrée en vigueur de la réforme de 2007 visant à transposer en droit belge la directive «audit» et plus particulièrement dans le cadre du passage du «tableau des membres» au «registre public des réviseurs d'entreprises».
- L'existence d'incohérences entre les informations trouvées sur les différents registres publics en matière de reconnaissance de réviseurs d'entreprises dans d'autres pays est préoccupante. Ne convient-il pas aux cabinets d'audit avoir des procédures internes en termes de vérification de l'information contenue sur le registre public des réviseurs d'entreprises? Quel rôle l'Institut des Réviseurs d'Entreprises joue-t-il en la matière? Cette problématique est-elle intégrée dans les procédures de contrôle de qualité?
- Ne conviendrait-il pas de pouvoir faire la distinction entre réseaux intégrés et non intégrés?
- Comment gérer la problématique des réseaux n'exigeant pas d'exclusivité? Comment déterminer si les deux réseaux ne forment qu'un seul réseau?
- Enfin, dans le cadre de l'étude empirique, il a été constaté que deux cabinets de révision semblent ne pas avoir de lien avec des réviseurs d'entreprises personnes physiques (que ce soit sous forme d'employés ou de relation en tant qu'associés ou autre). Ces deux cabinets de révision pouvant aisément être identifiées sur la base du nom d'un réviseur d'entreprises, il est vraisemblable qu'il s'agit dans les deux cas d'un «oubli» lors de l'encodage. On peut s'interroger sur l'opportunité de prévoir des champs obligatoires à compléter afin de pouvoir valider l'information contenue dans le registre public.

3.2. Analyse des interruptions de mandats de commissaire (démissions / révocations)

La présentation des principaux résultats de l'analyse des déclarations introduites auprès du Conseil supérieur des Professions économiques durant l'année 2009 est décomposée comme suit:

- Contexte légal
- Champ d'application
- Modalités de l'obligation de déclaration
- Mission du Conseil supérieur des Professions économiques
- Données statistiques relatives à 2009
- Constatations.

3.2.1. Contexte légal

L'article 38 de la directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 (appelée, directive «audit»¹²) prévoit que toute interruption avant terme de mandat (révocation ou démission) du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit doit 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 2008¹³, 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

12 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.

13 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, 3^{ème} édition.

le cadre des arrêtés de pouvoirs spéciaux pris en avril 2007¹⁴. La loi du 17 décembre 2008, modifiant notamment le Code des sociétés, a permis de finaliser la transposition de la directive « audit » en droit belge.

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

« § 1^{er}. 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 différentes 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

14 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.

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*.

3.2.2. 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 fondations¹⁵.

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.

15 Cet article 17 de la loi précitée de 1921 prévoit en effet en son paragraphe 7 que : « Les articles 130 à 133, 134, §§ 1^{er}, 2, 3 et 6, 135 à 137, 139 et 140, 142 à 144, à l'exception de l'article 144, alinéa 1^{er}, 6^o et 7^o, 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 » ».

c) Différence entre la démission (*ontslagening*) 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^{er}, al. 1^{er} 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^{er} 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^{er}, alinéa 1^{er} 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^{er}, 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.

3.2.3. 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 de ces décisions. Dans certains cas, des documents probants, 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^{ième} 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 publique¹⁶, 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.

16 www.oversight-audit-belgium.eu/

Durant l'année 2010, 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.

3.2.4. 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^{er}, alinéa 1^{er} de la loi de 1953 que le système de supervision publique, qui assume la responsabilité finale de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, est composé :

- du Ministre fédéral en charge de l'Économie;
- 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 2009, 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 informa-

tions aux composantes de la supervision publique.

A défaut de modalités précises, le Conseil supérieur a appliqué en 2009 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 commercial¹⁷, 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 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.

17 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.

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 individuels¹⁸ procéderont, le cas échéant, à une analyse plus fouillée des informations reçues, voire initieront une enquête d'initiative.

18 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.

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.

3.2.5. Données statistiques relatives à 2009

a) Nombre total de dossiers – nombre de sociétés concernées

Durant l'année 2009, le Conseil supérieur a été saisi de 135 dossiers d'interruption de mandats de commissaire.

Ces 135 dossiers concernent l'interruption du mandat du commissaire dans 196 entités contrôlées. Pour certaines déclarations, l'interruption

du mandat du commissaire dans une société a des répercussions dans plusieurs autres sociétés. Tel est par exemple le cas lorsqu'une décision est prise au niveau du groupe et que celle-ci a des répercussions sur nombre d'entreprises liées à ce groupe. Dans ce cas de figure, une déclaration unique sera souvent effectuée pour plusieurs sociétés.

b) Forme juridique de l'entité contrôlée

Les entités contrôlées pour lesquelles une déclaration d'interruption de mandat a été introduite en 2009 sont en très grande majorité des sociétés constituées sous la forme d'une SA. Dans un nombre limité de cas, il s'agit d'une SPRL. Quatre déclarations reçues concernaient des ASBL.

c) Typologie de changement

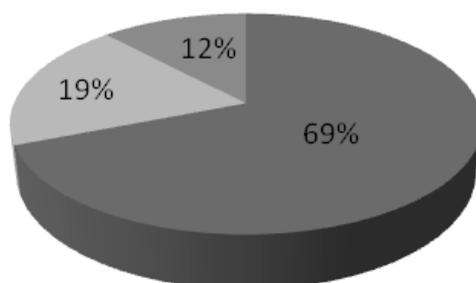
Dans la majorité des cas, le commissaire est remplacé par un nouveau réviseur d'entreprises, à moins que l'argument invoqué pour interrompre le mandat soit que la société ne répond plus aux critères impliquant l'obligation de nommer un commissaire.

En cas de nomination d'un nouveau commissaire, la typologie des changements se présente comme suit:

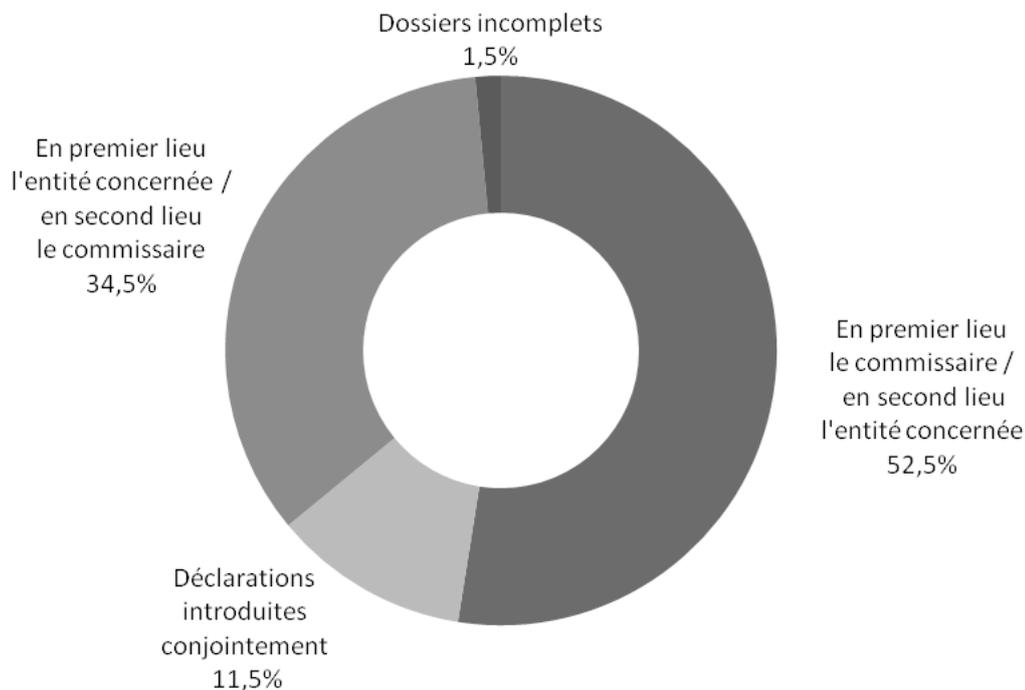
- Maintien d'un cabinet de type similaire: 69 %
- Passage à une plus petite structure: 12 %
- Passage à une plus grande structure: 19 %

Changement de cabinet de révision

- maintien d'un cabinet de type similaire : 69 %
- passage à une plus grande structure : 19%
- passage à une plus petite structure : 12 %



Ordre d'introduction de la déclaration



d) Ordre d'introduction de la déclaration

Dans la majorité des cas, la déclaration est effectuée séparément par le commissaire et par l'entité contrôlée concernée.

Certaines déclarations sont cependant introduites à l'aide d'un courrier commun, cosigné par le commissaire et par l'entité contrôlée. Dans certains autres cas, la déclaration est introduite par des courriers séparés (d'une part, de l'entité contrôlée concernée et, d'autre part, du commissaire) mais sont transmis par le biais d'un seul pli postal. Il ressort de l'analyse que, dans 11,5 % des dossiers, la déclaration adressée au Conseil supérieur a été effectuée conjointement.

En ce qui concerne les autres dossiers, la déclaration a d'abord été effectuée par le commissaire (52,5 %). Les autres cas ont été portés à la connaissance du Conseil supérieur au départ par les entreprises (34,5 %).

Excepté faite de 2 dossiers (1,5%)¹⁹, tant le commissaire que l'entité contrôlée ont introduit une déclaration. Le Conseil supérieur a été amené à envoyer un ou plusieurs rappels dans 12 dossiers.

¹⁹ Dans un dossier, aucune suite n'a été donnée aux courriers adressés par le Conseil supérieur. Il s'agit d'une ASBL en liquidation dont le commissaire a introduit une déclaration auprès du Conseil supérieur de la part du commissaire. Malgré plusieurs rappels (dont certains sous pli recommandé) adressés tant au liquidateur qu'à l'avocat, l'entité contrôlée n'a communiqué aucune information. D'après le commissaire, sa démission aurait été motivée par le défaut de communication des informations nécessaires à l'exercice adéquat de son mandat. Par ailleurs, ses honoraires sont également restés impayés.

Dans l'autre dossier, il s'agit d'une entreprise qui, selon le commissaire, ne serait plus tenue de nommer un commissaire.

e) Motivation

Il convient de relever que, dans une toute grande majorité des dossiers, la déclaration concerne d'interruption de mandat de nature non conflictuelle.

Il est souvent précisé que l'interruption de mandat a fait l'objet d'une concertation préalable entre l'entreprise, d'une part, et le commissaire, d'autre part.

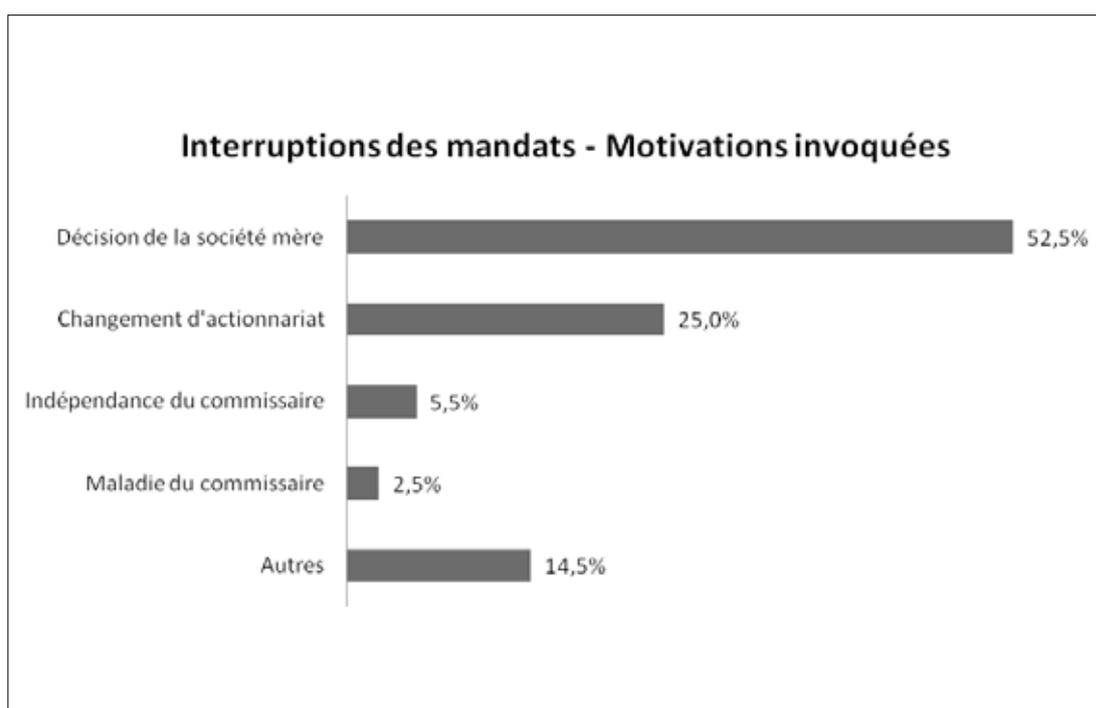
Lorsque la décision est prise par l'entité contrôlée, les motifs les plus fréquemment avancés sont les suivants:

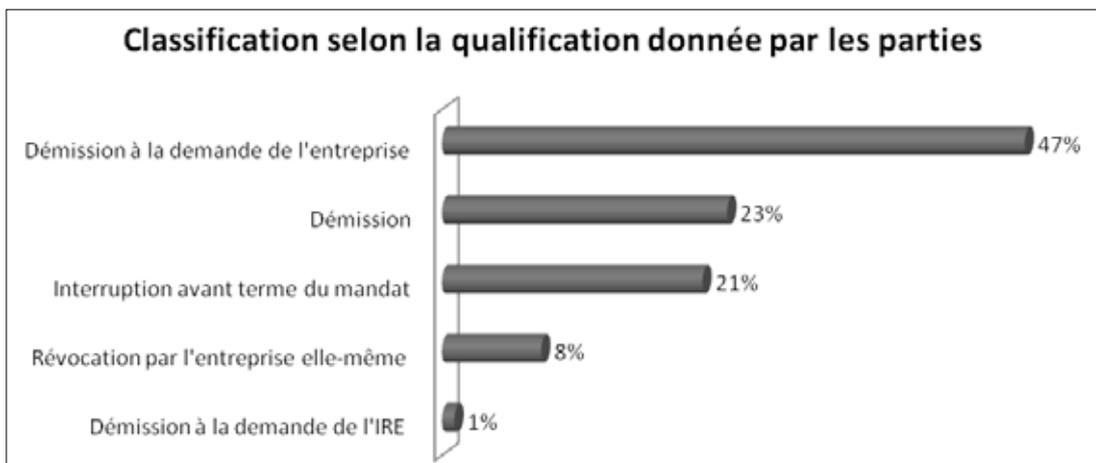
- nouvelle société mère – modification de la structure de l'actionnariat;
- souhait de la société mère de faire appel à un commissaire unique pour l'ensemble du groupe;
- réorganisation des mandats de révision au sein du groupe afin d'assurer l'unicité de contrôle des comptes annuels statutaires et consolidés;
- harmonisation – réexamen des mandats de révision;
- plus d'obligation de nommer un commissaire (en-dessous des seuils PME);
- politique de rotation décidée par la société mère.

Lorsque la décision est prise par le commissaire, les motifs les plus fréquemment avancés sont les suivants:

- problème d'indépendance;
- fusion entre deux cabinets de révision;
- cessation d'activités (maladie / retraite).

Sur la base de la qualification donnée aux interruptions de mandats par les deux parties concernées, il est également possible, pour ce qui concerne les déclarations introduites durant l'année 2009 conformément à l'article 135, § 2 du Code des sociétés, de classer les interruptions de mandat de la manière suivante :





f) Moment de l'interruption du mandat

On relèvera utilement que les interruptions de mandats de contrôles légaux des comptes sont décidées, dans 43% des cas, à l'occasion d'une assemblée générale ordinaire et, dans 57% des cas, à l'occasion d'une assemblée générale extraordinaire.

g) Moment de la déclaration

Bien que le Code des sociétés ne précise pas quand une déclaration d'interruption de mandat doit être faite, on constate que, dans la pratique, les déclarations sont généralement effectuées après que l'assemblée générale 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.

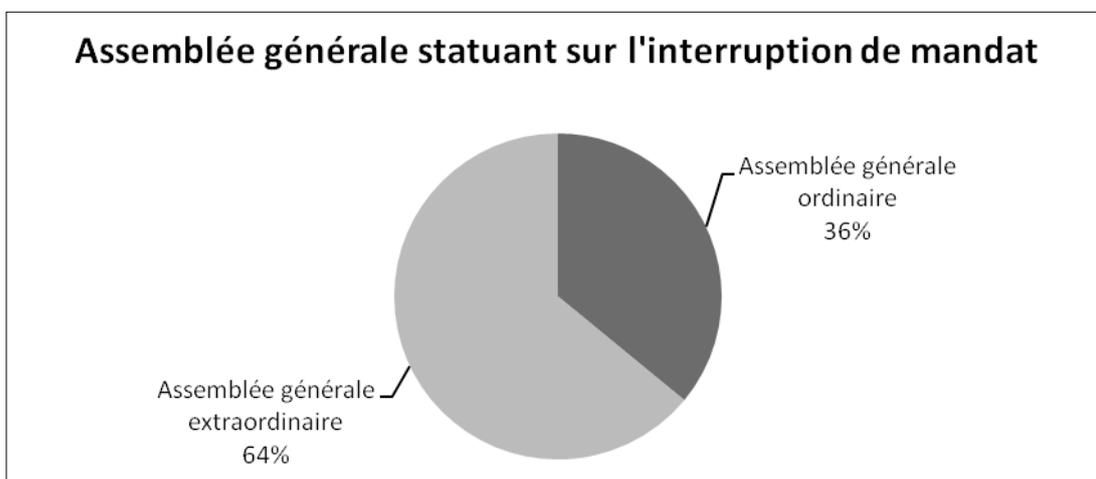
h) Cas particuliers

Dans la plupart des cas, la déclaration est effectuée, au nom de l'entité contrôlée, 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 société fiduciaire de l'entité contrôlée qui a transmis au Conseil supérieur, tant le courrier émanant de l'entité contrôlée que celui émanant du commissaire.

Dans un autre dossier, c'est un avocat qui, au nom de la société, a procédé à la déclaration. Il s'agissait, dans ce cas particulier, d'une décision d'interruption de mandat en raison de la mise en question de l'intervention du commissaire.

Dans un dossier déterminé, un commissaire a introduit sa démission au motif que ses honoraires ne seraient pas payés. Par ailleurs, l'organe d'administration aurait omis de prendre les mesures nécessaires pour redresser certaines irrégularités constatées par le commissaire.



3.2.6. Constatations

Au terme de la première année d'application des nouvelles dispositions régissant la déclaration d'interruption de mandat de commissaire aux entités de supervision publique, il convient, de l'avis du Conseil supérieur, de faire le bilan de cette nouvelle obligation à l'aune d'un certain nombre de constatations :

- Bien qu'au départ le Conseil supérieur pouvait difficilement prévoir la quantité de déclarations qu'il allait recevoir, force est néanmoins de constater que leur nombre, en 2009, s'avère relativement important. La nouvelle obligation semble manifestement avoir sorti ses effets.
- A ce propos, le Conseil supérieur se réfère notamment à la communication adressée le 6 février 2009 par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à ses membres.
- Le Conseil supérieur déplore cependant que, dans un certain nombre de cas, la déclaration n'est pas faite d'initiative par le commissaire mais que celui-ci n'introduit sa déclaration qu'à la suite de la demande expresse qui lui est adressée par le Conseil supérieur, et ce à l'aune de la première déclaration qui lui est transmise par l'entité contrôlée.
- Il convient d'insister sur la nécessité d'un suivi plus strict des formalités de publication en matière de mandats de commissaire imposées par le Code des sociétés. Pour certaines entités contrôlées, le Conseil supérieur a malheureusement dû constater l'absence pure et simple des publications dans les annexes du *Moniteur belge* imposées par la loi ou qu'en cas de publication leur libellé laisse parfois à désirer. Il importe que le commissaire effectue de manière plus rigoureuse sa mission de vérification du respect des obligations découlant du Code des sociétés.
- La loi impose au Conseil supérieur de transmettre, dans le mois, les déclarations d'interruption de mandat reçues aux différentes composantes du système de supervision publique. Force est de constater que l'intervalle entre la date de signature de la déclaration et de son envoi effectif et la date de sa réception par le Conseil supérieur est souvent long.
- Vu l'importante charge administrative qu'entraînent, pour le système de supervision publique, la transmission et le suivi des déclarations d'interruptions de mandat, le Conseil supérieur compte entreprendre les démarches nécessaires en vue d'une simplification administrative des déclarations. Il examinera notamment la possibilité d'une déclaration électronique (assurant l'identité des parties) et d'une déclaration en ligne, le cas échéant après adaptation du cadre légal et réglementaire existant.
- Le Conseil supérieur se réjouit de constater que de nombreux dossiers consacrent l'attention voulue au rôle du conseil d'entreprise dans le cadre de l'interruption d'un mandat de commissaire, comme le prescrit expressément le Code des sociétés. Il ressort des informations communiquées au Conseil supérieur que certains commissaires rappellent cette obligation incombant à la société qu'ils quittent.
- De nombreuses déclarations transmises au Conseil supérieur durant l'année 2009 se réfèrent à 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 cette formule de déclaration d'interruption de mandat pourrait éventuellement dissimuler un problème d'indépendance, il convient d'examiner ces situations avec une attention particulière.