

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

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été saisi, en 2011, de nombreuses déclarations d'interruption de mandat de commissaire.

Il nous a dès lors semblé opportun 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 2011.

A titre préliminaire, il convient d'attirer l'attention sur le fait que la présente analyse se limite au reflet du contexte de l'obligation de déclarer toute interruption de mandat et à une analyse statistique, basée sur les déclarations introduites auprès du Conseil supérieur, tant par les commissaires que par les entités contrôlées, conformément aux mesures contenues dans l'article 135, § 2 du Code des sociétés.

Par ailleurs, on relèvera qu'au sein du système belge de supervision publique des réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur n'est pas en charge de dossiers individuels ou de décisions individuelles dans le cadre de la supervision publique.

3.4.1. *Éléments 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 2011 et des constatations au terme d'une période d'application de trois 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, que l'obligation de déclaration sera mieux respectée à l'avenir. 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, certains 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.
- Nombreuses sont les notifications adressées au Conseil supérieur dans le courant de l'année 2011 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 6 % 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 juste motif 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 »)¹ 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 2008², 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 2007³.

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 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.

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.

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, 3^{ème} 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.

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 fondations⁴.

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

4 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.»

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}, alinéa 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.

3.4.4. 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 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., sont 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^{ème} 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 publique⁵, 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.

3.4.5. Mission du Conseil supérieur des Professions économiques

Le Conseil supérieur des Professions économiques a été chargé, conformément à l'article 77, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, de la coopération au sein du système de supervision publique, que ce soit au niveau national ou international. 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'Economie ;

⁵ www.oversight-audit-belgium.eu/

- 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.

En ce qui concerne le secret professionnel, depuis la modification de la loi du 22 juillet 1953 par la loi du 12 mars 2012 (*Moniteur belge* du 22 mars 2012), il est évident que le Conseil supérieur –pour ce qui concerne sa mission visée à l'article 135, § 2 du Code des sociétés– est soumis à l'article 458 du Code pénal. Ce secret professionnel est également applicable aux personnes qui sont (ou ont été) employées par le Conseil supérieur.

L'article 43, § 3 de la loi du 22 juillet 1953, tel qu'inséré par la loi de mars 2012, prescrit que :

« § 3. Le procureur général, la chambre de renvoi et de mise en état et les instances disciplinaires sont les organes chargés des décisions individuelles en matière de supervision publique. Ils sont soumis à l'article 458 du Code pénal ainsi que les personnes qu'ils emploient ou ont employées pour l'exercice de missions qui leur sont confiées par ou en vertu de la présente loi.

Le Conseil supérieur des Professions économiques pour ce qui concerne sa mission en matière de coopération telle que visée au chapitre IX, ainsi que dans le cadre de l'article 135, § 2, du Code des sociétés, est également soumis à l'article 458 du Code pénal. Ceci vaut également pour les personnes qu'il emploie ou a employées dans la mesure où elles exercent des activités dans le cadre des missions précitées. » (ndlr: nous soulignons).

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 2011, 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 2011 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 commercial⁶, 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.

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.

⁶ 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.

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, le dossier est examiné afin de s'assurer qu'il est complet, à savoir que toutes les informations requises ont été transmises par les deux parties concernées (tant le commissaire que l'entité faisant l'objet d'un contrôle légal des comptes). Dans la négative, le Conseil supérieur prend l'initiative d'envoyer un courrier à l'autre partie dont la déclaration n'a pas encore été reçue afin de lui rappeler 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. Dès que le dossier est complet, toutes les informations reçues sont transmises sous pli postal aux différentes composantes de supervision publique.

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 individuels⁷ procéderont, le cas échéant, à une analyse plus fouillée des informations reçues, voire initieront une enquête d'initiative.

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.

Le Conseil supérieur adresse également un accusé de réception à chaque commissaire ainsi qu'à chaque entité contrôlée concernée introduisant une déclaration d'interruption de mandat. 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 2011

a) Nombre total de déclarations – nombre de sociétés contrôlées

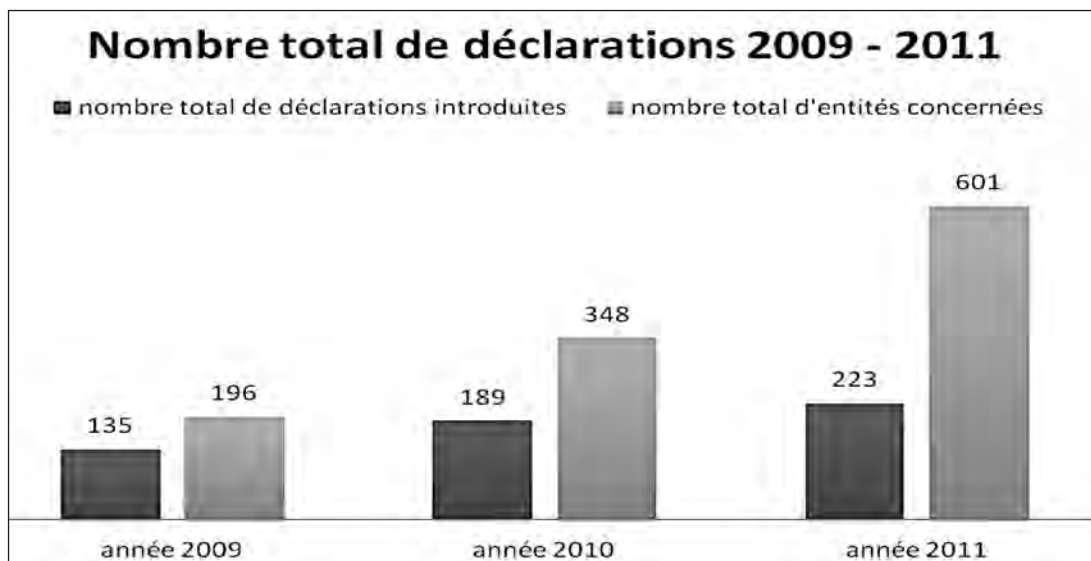
Dans le courant de l'année 2011, le Conseil supérieur a saisi 223 déclarations d'interruption de mandat de commissaire.

Ces 223 déclarations concernent une interruption de mandat de commissariat aux comptes au sein de 601 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 2011 avec ceux de 2010 et de 2009 permet de constater une augmentation du nombre de déclarations. En 2009, le Conseil supérieur avait été saisi de 135 déclarations, en 2010 de 189 déclarations et en 2011 de 223 déclarations.

En ce qui concerne le nombre d'entités faisant l'objet d'un contrôle des comptes concernées, une forte croissance est observée: en 2009, une telle déclaration à la suite d'une interruption de mandat de contrôle légal des comptes a été introduite par 196 entités contrôlées. Ce nombre s'élève à 348 entités contrôlées pour ce qui concerne l'année 2010 et à 601 pour ce qui concerne l'année 2011.

Schématiquement, l'évolution du nombre de déclarations se présente comme suit :



L'augmentation constante du nombre de déclarations depuis 2009 est probablement due au fait que l'obligation de déclaration, applicable depuis le 8 janvier 2009, est entre-temps connue à plus large échelle.

Les chiffres relatifs à 2011 connaissent une très forte augmentation en ce qui concerne le nombre d'entités contrôlées concernées. Ceci s'explique par la situation particulière d'un responsable d'un cabinet de révision déterminé ayant introduit auprès du Conseil supérieur une déclaration d'interruption de tous les mandats de contrôle légal des comptes de son cabinet. Ce faisant, le réviseur en question s'avère être à l'origine de pratiquement la moitié du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2011.

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).

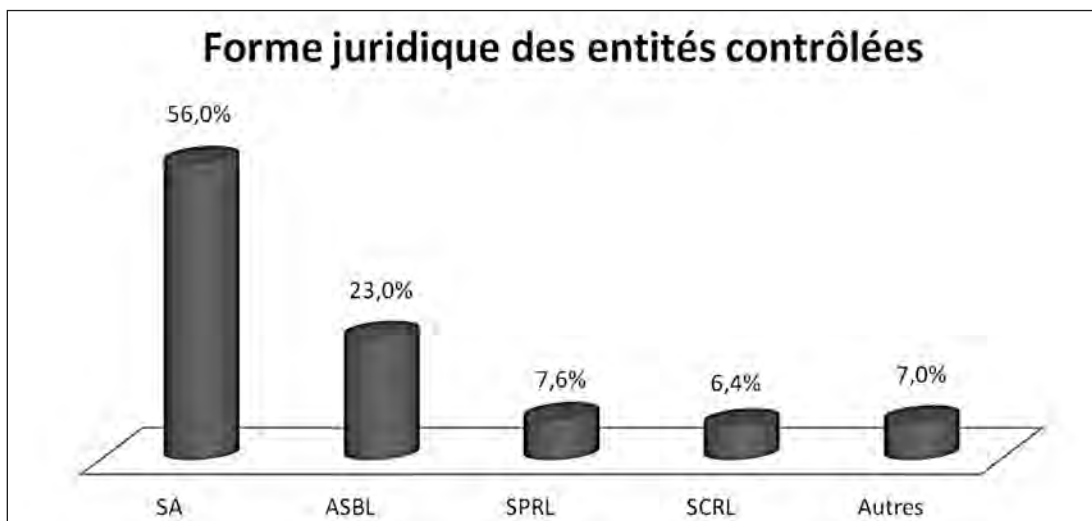
Plus précisément, pour l'année 2011, 56 % des entités contrôlées concernées par une telle déclaration, ont la forme d'une SA.

Pour 23 % des entités contrôlées, il s'agit d'une association sans but lucratif (en abrégé, ASBL).

Les autres déclarations concernent quelques sociétés privées à responsabilité limitée (en abrégé, SPRL) (7,6 %) ou des sociétés coopératives à responsabilité limitée (en abrégé, SCRL) (6,4 %).

Les 7 % restant d'entités contrôlées concernées sont des sociétés ayant la forme juridique suivante: des sociétés en nom collectif (en abrégé, SNC), des groupements d'intérêt économique (en abrégé, GIE), des sociétés en commandite par actions (en abrégé, SCA), des fondations, etc.

Schématiquement, la typologie des formes juridiques des entités contrôlées se présente comme suit:



En comparant ces chiffres avec ceux des années précédentes, on constate une forte augmentation de la proportion des ASBL en tant que forme juridique des entités contrôlées ayant introduit une déclaration.

Ceci s'explique par le fait qu'en 2011 la déclaration d'un responsable d'un cabinet de révision déterminé portait sur un nombre conséquent d'ASBL.

c) Typologie de changement⁸

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, aucun commissaire n'est plus nommé après l'interruption du mandat de contrôle légal des comptes. Concrètement, pour l'année 2011, ces cas concernent 9,8% du nombre total d'interruptions de mandats. Au titre de comparaison, pour l'année 2010, ces cas correspondaient à 7,5 % du nombre total d'interruptions de mandat. Dans ces déclarations, l'argument invoqué pour interrompre de manière an-

ticipée 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.

Il est assez frappant de constater que pour 10,8% des entités contrôlées qui, en 2011, 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. En 2010, cela concernait 9,5 % du nombre total des interruptions de mandats.

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 Belgique⁹.

8 Pour garantir la comparabilité statistique des chiffres de l'année 2011 avec ceux des années antérieures, il a été fait abstraction, pour la classification de la typologie de changement, de la déclaration du responsable d'un cabinet de révision déterminé ayant introduit auprès du Conseil supérieur une déclaration d'interruption de tous les mandats de contrôle légal des comptes de son cabinet correspondant pratiquement la moitié du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2011 au Conseil supérieur.

9 Voir à ce propos, ci-avant, le point 3.1 du présent rapport annuel.

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 2011 par le Conseil supérieur permettent de dégager les constatations suivantes :

Le commissaire dont le mandat est interrompu :

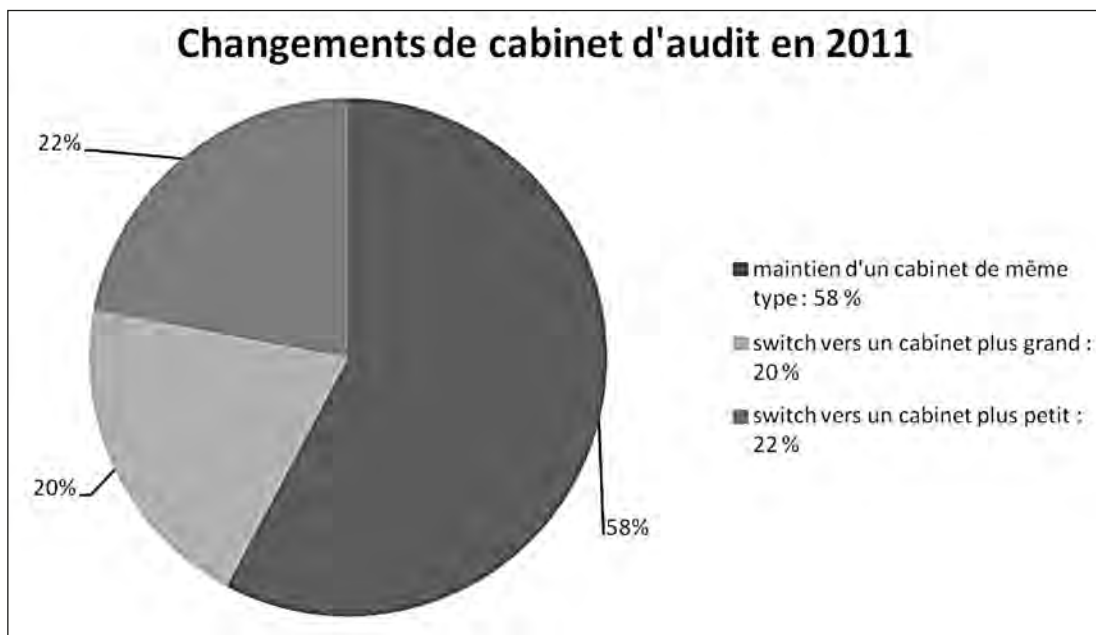
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « Big 4 » : dans 56 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « cabinets de taille moyenne » : dans 16 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant à des « plus petites structures » : dans 28 % des entités concernées.

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

- fait partie d'un cabinet appartenant aux « Big 4 » : in 59 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant aux « cabinets de taille moyenne » : dans 15 % des entités concernées ;
- fait partie d'un cabinet appartenant à des « plus petites structures » : dans 26 % des entités concernées.

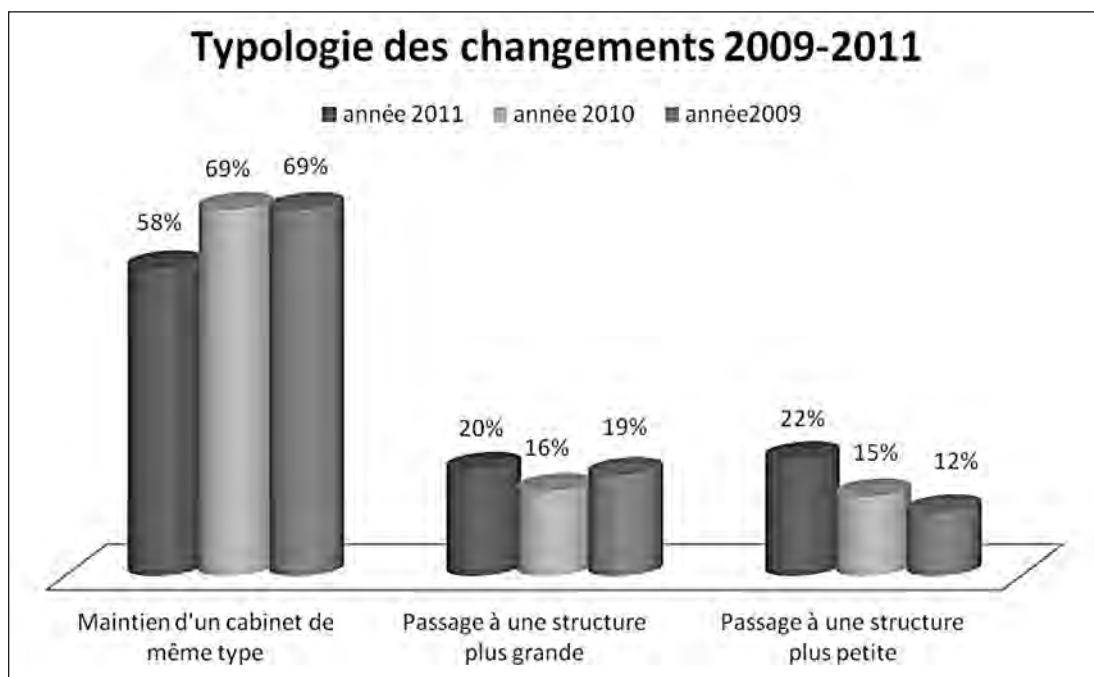
Quant au changement (éventuel) au niveau de la taille du cabinet, la *typologie des changements* se présente comme suit pour 2011 :

- Maintien d'un cabinet de taille similaire : 58 %
- Passage à une plus grande structure : 20 %
- Passage à une plus petite structure : 22 %.



Les informations relatives à la *typologie des changements* confirment plus ou moins les constatations faites au départ des déclarations

introduites durant l'année 2009 et durant l'année 2010 :



d) *Ordre d'introduction de la déclaration*¹⁰

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 transmis sous le même pli.

En 2011, on relèvera que, pour 16 % du total des entités concernées, la déclaration est transmise au Conseil supérieur conjointement. Ce procédé est en augmentation dans la mesure où, pour l'année 2010, le pourcentage de déclarations transmises conjointement ne s'élevait qu'à 7,8 % du total des entités concernées.

Dans les autres cas, la déclaration est effectuée, en premier lieu, par le commissaire et, en second lieu, par l'entreprise dans 39 % des cas.

¹⁰ Pour garantir la comparabilité statistique des chiffres de l'année 2011 avec ceux des années antérieures, il a été fait abstraction, pour la classification de la typologie de changement, de la déclaration du responsable d'un cabinet de révision déterminé ayant introduit auprès du Conseil supérieur une déclaration d'interruption de tous les mandats de contrôle légal des comptes de son cabinet correspondant pratiquement la moitié du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2011 au Conseil supérieur.

Pour le solde des dossiers (25 %), la déclaration est adressée, en premier lieu, par l'entreprise et, en second lieu, par le commissaire.

Dès la réception, par le Conseil supérieur, d'une déclaration d'interruption de mandat du commissaire, le dossier est examiné afin de s'assurer qu'il est complet, à savoir que toutes les informations requises ont été transmises par les deux parties concernées (tant le commissaire que l'entité faisant l'objet d'un contrôle légal des comptes).

Dans la négative, le Conseil supérieur prend l'initiative d'envoyer un courrier à l'autre partie dont la déclaration n'a pas encore été reçue afin de lui rappeler les obligations découlant de l'article 135, § 2 du Code des sociétés avant de pouvoir transmettre le dossier aux différentes composantes de supervision publique.

Malheureusement, en 2011, le nombre de cas dans lesquels seule une des deux déclarations a été transmise au Conseil supérieur a connu une progression. Tel était le cas dans 12% des cas où seul commissaire a transmis une déclaration et dans 8% des cas où seule l'entité contrôlée a transmis sa déclaration.

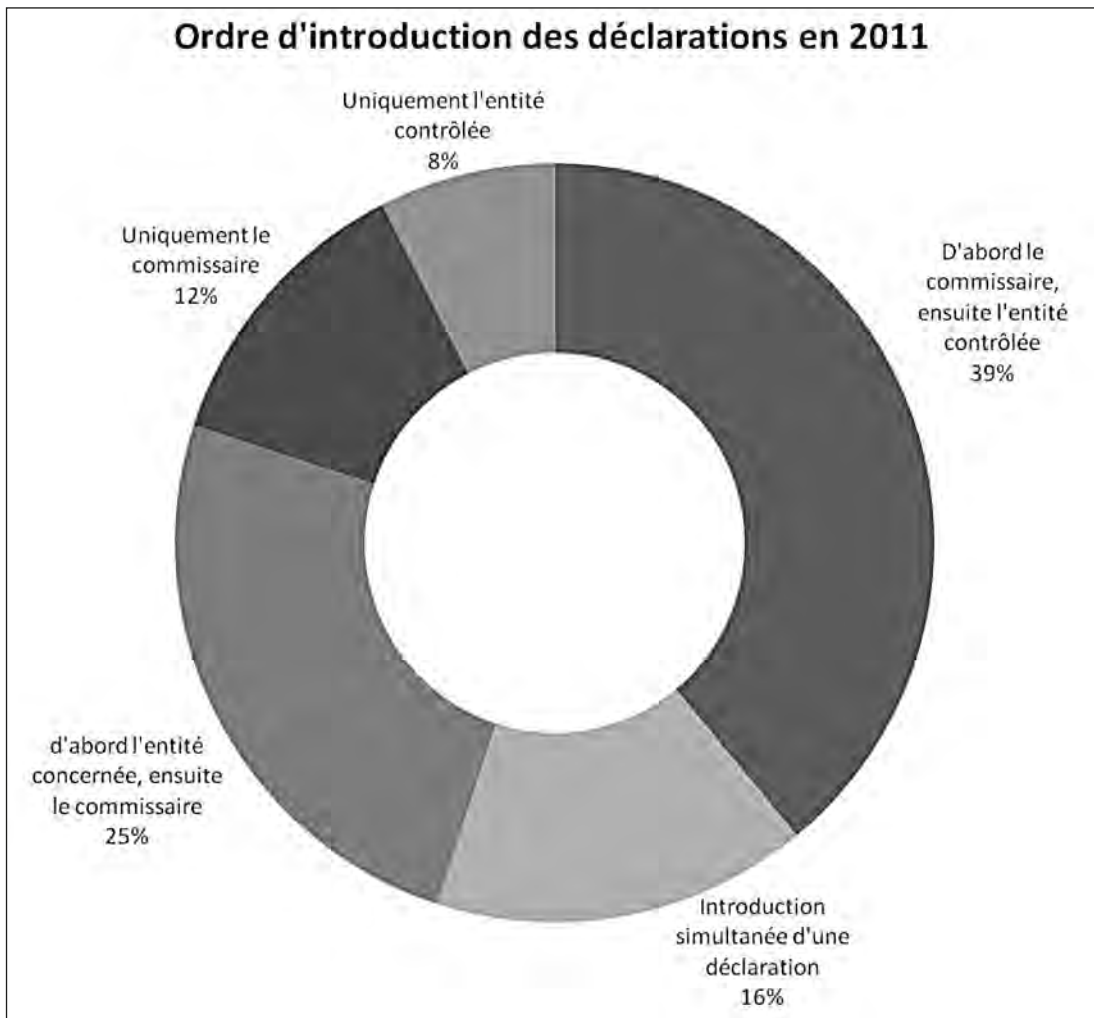
Malgré un suivi rigoureux, force est malheureusement de constater que dans un cas sur cinq aucune suite n'est donnée à la demande du Conseil supérieur de compléter le dossier.

Le nombre de dossiers pour lesquels le commissaire omet de transmettre sa déclaration au Conseil supérieur, et ce malgré l'envoi d'un rappel explicite, s'élève à 23 entités contrôlées. Ceci concerne deux des « Big 4 » et quatre petits cabinets de révision. Il semble que, dans aucun de ces cas, il s'agisse d'une interruption de mandat que l'on pourrait qualifier de « conflictuelle », à l'aune de la déclaration transmise par l'entité contrôlée concernée.

Dans les dossiers pour lesquels l'entité contrôlée a omis de transmettre sa déclaration au Conseil supérieur, il semblerait, à l'aune de la déclaration du commissaire, que l'interruption de mandat est le plus souvent due à une déci-

sion prise au niveau du groupe dont relève l'entité concernée de centraliser le contrôle légal des comptes auprès d'un seul auditeur ou à un changement dans la structure de l'actionariat de la société. Dans certains cas, il s'agit d'une entité contrôlée qui n'est plus tenue de désigner un commissaire. Dans un nombre limité de cas, l'origine de l'interruption de mandat auprès du commissaire (pension, maladie, indépendance). A titre exceptionnel, le commissaire fait mention du fait que, selon lui, il n'y a pas de juste motif justifiant l'interruption de mandat.

Schématiquement, l'ordre d'introduction des déclarations se présente comme suit :



e) *Motivation*¹¹

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 2011, 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;
- décision de la société-mère de désigner un seul commissaire pour l'ensemble 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;
- simplification du «reporting» au niveau du groupe;
- uniformisation du processus de consolidation;
- reprise de la société contrôlée – demande d'interruption de mandat introduite par le groupe;
- un seul contrôleur à l'échelle mondiale;

¹¹ Pour garantir la comparabilité statistique des chiffres de l'année 2011 avec ceux des années antérieures, il a été fait abstraction, pour la classification de la typologie de changement, de la déclaration du responsable d'un cabinet de révision déterminé ayant introduit auprès du Conseil supérieur une déclaration d'interruption de tous les mandats de contrôle légal des comptes de son cabinet correspondant pratiquement la moitié du nombre total des interruptions de mandat de commissariat aux comptes déclarées en 2011 au Conseil supérieur.

- décision du groupe de centraliser le contrôle des filiales;
- unicité et efficacité du contrôle au sein du groupe;
- aux fins d'améliorer le gouvernement d'entreprise et d'assurer l'indépendance du commissaire, décision de la société de changer régulièrement de commissaire.

Dans un nombre limité de cas, plus particulièrement dans 6 % du nombre total des 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^{er}, 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.

Cependant, ce n'est que dans un nombre restreint de cas que 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.

*

*

*

L'analyse des déclarations montre que, durant l'année 2011, la décision d'interruption de mandat est prise à l'initiative du commissaire dans seulement 22 % des cas.

Lorsque l'origine de la décision d'interruption est liée au commissaire, un certain nombre de motifs sont avancés, tels que :

- problème d'indépendance en raison d'appartenance à un réseau et la prestation d'autres services (non compatibles avec le contrôle légal des comptes) par d'autres entités du réseau dont relève le commissaire;
- modification de l'actionnariat de l'entité contrôlée – naissance d'un conflit d'intérêts dans le chef du commissaire;
- démission du commissaire en raison de la prestation de services de nature fiscale par d'autres entités du réseau dont relève le commissaire – dépassement du critère «one to one»;
- reprise du cabinet de révision par un autre réviseur d'entreprises – problème d'indépendance en raison de prestation de services en matière comptable et en matière fiscale au client par le cabinet de révision reprenneur;
- le représentant légal du cabinet de révision change de cabinet de révision et continue ses activités dans un nouveau cabinet de révision qui sera chargé à l'avenir du contrôle des comptes;
- démission du commissaire à la suite du rachat des actions de la société mère et le changement dans la gestion – plus aucune vue quant à l'organisation administrative et le contrôle interne;
- cessation des activités professionnelles du commissaire (maladie/retraite);
- décès du commissaire;
- décision de démission du commissaire en raison de l'existence d'un certain nombre de procédures disciplinaires en cours (alors que le caractère définitif n'existe pas encore) à l'encontre de son cabinet de révision ne lui permettant plus d'effectuer sereinement sa mission;
- l'entité concernée constate d'elle-même la radiation de son commissaire du registre public;
- démission d'un commissaire en raison d'un contrôle de qualité effectué par l'IRE ayant conduit à la conclusion que l'indépendance du commissaire n'est pas suffisamment garantie.

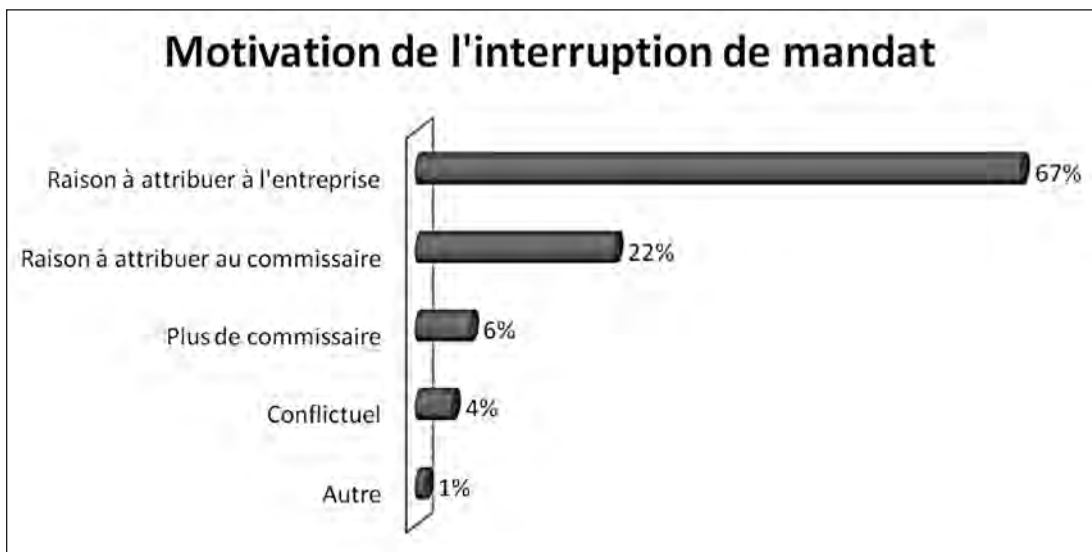
Outre les interruptions «non-conflictuelles» évoquées ci-avant, 4% des interruptions peuvent être considérées comme étant de nature conflictuelle. Sont considérées comme telles les déclarations, du commissaire, d'une part, et de l'entité concernée, d'autre part, pour lesquelles il ne semble pas y avoir d'uniformité quant à la motivation invoquée pour l'interruption de mandat ou lorsque les circonstances évoquées peuvent donner lieu à discussion.

Concrètement, pour l'année 2011, un nombre limité de dossiers font clairement état d'importants différends entre le commissaire et les dirigeants ainsi que du fait que la détérioration de l'entente est à la base de la décision d'intrompre le mandat du commissaire. Par ailleurs, dans un certain nombre de cas, la motivation évoquée pour justifier l'interruption de mandat diffère selon que l'on examine la déclaration du commissaire ou celle de l'entité concernée.

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

- manque de confiance dans le commissaire qui effectue par ailleurs une mission de tenue de la comptabilité en tant que comptable dans une entité avec laquelle l'entreprise est en conflit;
- manque de confiance dans le commissaire après avoir donné une déclaration d'abstention en raison de manquements dans l'organisation administrative de l'entité; d'après l'entité, le commissaire effectue un chantage en vue de prolonger son mandat de commissaire;
- discussions concernant une éventuelle opinion négative de la part du commissaire;
- révocation du commissaire en raison de motifs personnels graves – initialement, rapport de carence en raison de non-transmission des données chiffrées relatives aux comptes annuels – par la suite, communiqué dans les médias ayant trait à l'implication d'un des administrateurs dans un dossier de fraude.

Globalement, les motivations évoquées dans le cadre des interruptions de mandats de contrôle légal des comptes se présentent comme suit :



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 en 2011 que :

- dans 57% des cas, l'interruption du mandat de commissariat aux comptes intervient plus de deux ans avant le terme légal de trois ans ;
- dans 33% des cas, moins de deux ans et plus d'un an avant le terme du mandat ;
- dans 10% 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.

En 2011, la déclaration a été introduite pour 8 entités contrôlées par un avocat au nom de l'entité concernée. Dans aucun de ces cas,

l'intervention du commissaire n'a été remise en question.

Dans deux dossiers, la déclaration a été effectuée par l'expert-comptable de l'entité concernée.

Dans un dossier, c'est un liquidateur qui a effectué la déclaration au nom d'une société. Dans ce cas particulier, l'intervention du commissaire a été remise en question.

En ce qui concerne le commissaire, c'est dans une très large mesure, le représentant légal du cabinet de révision concerné qui introduit la déclaration auprès du Conseil supérieur.

Dans un dossier, à propos duquel le commissaire est décédé, c'est le commissaire lui ayant succédé qui a déclaré l'interruption du mandat au Conseil supérieur.

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 réellement effectuées.

Il n'en demeure malheureusement pas moins qu'il existe de quelques dossiers d'interruption du mandat de commissaire dont aucune trace n'est trouvée aux Annexes du *Moniteur belge* (plus particulièrement pour 10,8 % des entités pour lesquelles une déclaration a été introduite en 2011). 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 6,6 % du nombre total des entités contrôlées concernées pour lesquelles une déclaration a été introduite en 2011 la dernière date de publication de la nomination du commissaire remonte à plus de trois ans.

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.