

AVIS DU 29 JUIN 2007

ayant trait au projet de norme relative à la formation permanente de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

▲ 1. Cadre légal en matière de formation permanente

La loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises définit les missions de l'IRE ainsi que les responsabilités qui découlent de ces missions. Parmi ces missions figure la formation permanente des réviseurs d'entreprises.

A partir du 31 août 2007, un nouveau cadre légal entrera en vigueur à la suite de la réforme de 2007 du révisorat d'entreprises. De l'examen du nouveau cadre légal, il ressort que les dispositions en la matière n'ont pas fondamentalement été révisées.

▲ 1.1. Cadre actuel

L'article 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises précise¹ que « l'Institut a pour objet de **veiller à la formation** et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises telle qu'elle est définie à l'article 3, avec toutes les garanties requises aux points de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle et de veiller à une exécution correcte des missions confiées à ses membres. »

Cette mission confiée à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises implique des responsabilités définies à l'article 18ter:

« § 1er. Conformément à son objet, l'Institut veille au bon accomplissement par ses membres des missions qui leur sont confiées. En particulier, il veille à ce que ceux-ci:

1° *poursuivent de manière permanente leur formation;*

2° *disposent, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement;*

3° *s'acquittent avec la diligence requise et en toute indépendance des missions de révision qui leur sont confiées;*

4° *n'acceptent pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice;*

5° *n'exercent pas d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction.*

§ 2. A cet effet, l'Institut peut:

1° *exiger de ses membres la production de toute information, de toute justification et de tout document, et notamment de leur plan de travail et de leurs notes de révision;*

2° *faire procéder auprès de ses membres à des enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leur mission.*

(...)

▲ 1.2. Cadre légal à partir du 31 août 2007

L'article 3 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée au 30 avril 2007, précise, à l'instar de l'ancien article 2, que « l'Institut a pour objet de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises telle qu'elle est définie à l'article 4, avec toutes les garanties requises aux points de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle, et

¹ Texte légal avant la réforme de 2007.

de veiller à une exécution correcte des missions confiées aux réviseurs d'entreprises.»

Par ailleurs, il ressort de l'article 14, § 4 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée au 30 avril 2007, que *«le réviseur d'entreprises, personne physique, poursuit de manière continue sa formation afin de maintenir ses connaissances théoriques, ses compétences professionnelles et son sens éthique à un niveau suffisant.»*

Dans le cadre du rapport de transparence à publier par les réviseurs d'entreprises et les cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes annuels statutaires ou des comptes consolidés d'entités d'intérêt public, des informations doivent également être publiées en matière de formation permanente.

Il ressort, en effet, de l'article 15, § 2 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée au 30 avril 2007, que *«les cabinets de révision confirment les informations suivantes: (...) une déclaration concernant la politique suivie par le cabinet de révision pour ce qui est de la formation continue des réviseurs d'entreprises mentionnée à l'article 31 (...)»*.

Cette mission confiée à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises implique des responsabilités définies à l'article 31 de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée au 30 avril 2007: *«L'Institut veille à ce que les réviseurs d'entreprises personnes physiques poursuivent de manière continue leur formation permanente conformément à l'article 14, § 4»*.

Le nouveau cadre légal précise également les moyens à mettre en œuvre par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises pour remplir la mission confiée par le législateur (article 33, § 1^{er}): *«L'Institut soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité au moins tous les six ans, et procède auprès d'eux à toutes enquêtes sur leurs méthodes de travail, leur organisation, les diligences accomplies et la manière dont ils exercent leurs missions. Le contrôle de qualité vise entre autres l'obligation de **formation permanente** prévue à l'article 14, § 4.»*

Une nouveauté importante a été introduite en droit belge à la suite de la réforme du révisorat de 2007. En effet, à partir du 31 août 2007, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, même s'il garde les compétences confiées depuis 1953 par le législateur (notamment celle de veiller à la formation permanente des réviseurs d'entreprises personnes physiques), devra transmettre certaines informations à un organe de supervision publique, en l'occurrence la Chambre de renvoi et de mise en état, qui assumera la responsabilité finale en la matière.

Il ressort de l'article 46, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée en date du 30 avril 2007, que *«la Chambre de renvoi et de mise en état est compétente pour (...) l'appréciation des conclusions des contrôles de qualité conformément à l'article 50 (...)»*.

Dès lors, il ressort de la lecture conjointe de l'article 33, § 1^{er} et de l'article 46, § 1^{er} de la loi du 22 juillet 1953, coordonnée en date du 30 avril 2007, que la Chambre de renvoi et de mise en état assume la responsabilité finale quant au respect des règles en matière de formation permanente.

▲ 2. Considérations générales

Le Conseil supérieur accueille favorablement l'initiative prise par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adapter les normes en matière de formation permanente de manière à intégrer les principes contenus dans la norme IES 7 de l'IFAC².

Il souhaite néanmoins formuler un certain nombre de remarques relatives à des points particuliers du projet de norme soumis pour avis.

² International Education Standard (IES) for Professional Accountants 7 – Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence, International Accounting Education Standards Board (IAESB), International Federation of Accountants (IFAC), May 2004, 12 p. Conformément à son paragraphe 13, la norme IES 7 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

▲ 3. Calcul sur une base supérieure à un an (Article 1^{er})

Le Conseil supérieur constate que le projet de norme soumis par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises détermine, à l'instar de ce que préconise le paragraphe 34 de la norme IES 7, le calcul du nombre d'heures de formation sur une période de trois années civiles (120 heures), avec un minimum annuel d'heures de formation (20 heures).

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de préciser, dans l'article 1^{er} du projet de normes, que le réviseur d'entreprises doit pouvoir prouver le respect de ces deux critères à tout moment, que ce soit dans le cadre du contrôle de qualité périodique ou dans le cadre d'un contrôle occasionnel, visé à l'article 6 du projet de norme soumis pour avis, effectué par le Conseil de l'IRE (le cas échéant, par délégation).

▲ 4. Matières couvertes par la formation permanente

L'article 3 du projet de norme soumis pour avis décrit les domaines sur lesquels peuvent porter la formation permanente, en faisant la distinction entre les matières à propos desquelles les réviseurs d'entreprises doivent être capable de *démontrer une expertise* et les matières à propos desquelles les réviseurs d'entreprises doivent être capable de *démontrer une connaissance adéquate*.

Le Conseil supérieur attache une importance particulière au dernier alinéa de l'article 3 dans lequel il est précisé qu'*«un équilibre doit être atteint entre les différents domaines de formation susmentionnés»*.

Il importe, de l'avis du Conseil supérieur, que les modalités de contrôle du respect des règles reprises dans la norme en matière de formation permanente permettent de s'assurer que les formations suivies par chaque réviseur d'entreprises, sur une base pluriannuelle de trois ans, couvrent bien les différents domaines de formation énumérés dans l'article 3.

Eu égard à l'importance de la maîtrise, par chaque réviseur d'entreprises, des relations sociales au sein des entreprises (et en particulier les modalités de fonctionnement des conseils d'entreprise ainsi du rôle pédagogique à jouer par les réviseurs d'entreprises au sein de ces conseils d'entreprise), le Conseil supérieur estime qu'il serait préférable de scinder le point 4 des matières à propos desquelles le réviseur d'entreprises doit être capable de démontrer une connaissance adéquate « économie d'entreprises et relations sociales » en deux points distincts : d'une part, économie d'entreprises et, d'autre part, les relations sociales.

Ce souci avait déjà été évoqué dans un avis³ antérieur du Conseil supérieur de 1990.

▲ 5. Activités contribuant à la formation permanente du réviseur d'entreprises

L'article 4, § 1^{er} du projet de norme décrit les activités contribuant à la formation permanente du réviseur d'entreprises. En ce qui concerne cette disposition, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention sur deux points.

▲ 5.1. Séminaires et journées d'études organisés par le cabinet de réviseurs d'entreprises pour ses réviseurs d'entreprises

Le Conseil supérieur regrette que le projet de norme en matière de formation permanente *« passe d'un contrôle a priori à un contrôle a posteriori »* pour ce qui concerne les « séminaires et journées d'études organisés par le cabinet de réviseurs d'entreprises pour ses réviseurs d'entreprises ». En effet, un contrôle a posteriori visant à apprécier la pertinence de telles formations doit, selon le projet de norme soumis pour avis, avoir lieu « au plus tard lors du contrôle de qualité organisé par l'Institut ».

³ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, avis du 18 octobre 1990 concernant la norme relative à la formation permanente, CSR 90.09.D, Rapport annuel 1989-1991, 2 p. Voir en particulier le paragraphe 6.

Dans la mesure où de tels contrôles de qualité n'ont lieu que tous les six ans, il pourrait en découler qu'un réviseur d'entreprises ne rencontre pas le respect des critères fixés à l'article 1^{er} du projet de norme à la suite du rejet d'une telle formation remontant à plus de trois ans. Dans de telles circonstances, un réviseur d'entreprises n'aurait plus l'occasion de suivre des formations plus conséquentes au cours des deux années qui suivent de manière à «compenser» la non-acceptation de formations «internes» aux cabinets de réviseurs d'entreprises.

Par ailleurs, le Conseil supérieur constate que le projet actuel de norme en matière de formation permanente ne précise plus qui est chargé de ce contrôle alors que le texte actuel (adopté en 1991) de la norme en matière de formation permanente désigne l'organe chargé de l'approbation préalable du programme de formation.

De l'avis du Conseil supérieur, il importe de préciser dans la norme quel est l'organe qui est chargé de ce contrôle de manière à assurer la transparence voulue en matière de procédures mises en place au sein de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le Conseil supérieur attire également l'attention sur le fait que l'article 6 du projet de normes prévoit que le contrôle du respect des exigences en matière de formation permanente contenues dans la norme peut être effectué :

- soit dans le cadre du contrôle de qualité ;
- soit par le Conseil (le cas échéant, par délégation).

Dans la mesure où les «séminaires et journées d'études organisés par le cabinet de réviseurs d'entreprises pour ses réviseurs d'entreprises» sont approuvés a posteriori et ce au plus tard lors du contrôle de qualité organisé par l'IRE, il convient de relever que le respect des exigences reprises dans la norme en matière de formation permanente ne peut être vérifié par le Conseil (le cas échéant, par délégation) aussi longtemps que ledit séminaire ou journée d'études n'a pas été approuvé. Ceci risque de conduire, dans les faits, à une impossibilité d'effectuer des contrôles autres que ceux effectués dans le cadre du contrôle de qualité.

Il convient également de souligner que le projet de norme soumis pour avis ne fait plus mention du fait qu'«il convient de donner la priorité aux activités de formation permanente organisées en dehors du cabinet» alors que l'alinéa 2 de l'article 6 de la norme actuelle le mentionne expressément.

La lecture combinée des deux éléments (le contrôle a posteriori au lieu du contrôle a priori, d'une part, et le fait de plus préciser qu'il convient de donner la priorité aux activités de formation permanente organisée en dehors du cabinet, d'autre part) conduit le Conseil supérieur à émettre de sérieuses réserves à propos du système proposé.

▲ 5.2. Formation individuelle par la lecture et l'étude personnelle

Le Conseil supérieur marque une hésitation quant à la reconnaissance de «formations individuelles par la lecture et l'étude personnelle» dans la mesure où ce type de formation est difficilement justifiable (pour le réviseur d'entreprises) et vérifiable (pour l'Institut). Il réitère en cela son inquiétude formulée, dans son avis⁴ du 18 octobre 1990, à propos des formations «*tout à fait incontrôlables*».

Le problème se pose également en ce qui concerne le point 4 du paragraphe 1^{er} de l'article 4 du projet de norme relatif à la «préparation de cours, conférences et publications techniques» dans la mesure où il est difficile de quantifier le temps nécessaire à cette préparation. Le Conseil supérieur tient cependant à souligner que le problème est moindre que dans le cas des «formations individuelles par la lecture et l'étude personnelle» dans la mesure où le réviseur d'entreprises peut prouver facilement qu'il a réellement donné ces cours ou conférences ou qu'il a réellement contribué à la publication technique évoquée.

Dans cette perspective, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du Conseil de l'Institut

⁴ Conseil supérieur du revisorat d'entreprises, avis du 18 octobre 1990 concernant la norme relative à la formation permanente, CSR 90.09.D, Rapport annuel 1989-1991, 2 p. Voir en particulier le paragraphe 11.

des Réviseurs d'Entreprises que l'article 34 de la norme IES n'est pas complètement transposé. En effet, le point c)⁵ de l'article 34 n'est pas repris dans le projet de norme soumis pour avis.

Enfin, eu égard à l'importance que revêt le suivi de formations pour les réviseurs d'entreprises, le Conseil supérieur regrette qu'il soit proposé dans le projet de norme soumis pour avis d'abaisser le pourcentage des formations aisément justifiables de 70% (article 6, alinéa 2 de la norme actuelle) à 50% (article 4, § 3 du projet de norme soumis pour avis). Dans la mesure où le signal donné par le biais d'un abaissement de ce taux n'est pas positif, le Conseil supérieur propose de maintenir le taux applicable depuis 1991, en l'occurrence 70%.

▲ 6. Mesures de contrôle

▲ 6.1. Historique annuel à communiquer à l'IRE

Le Conseil supérieur accueille favorablement la modification introduite dans l'article 5 du projet de norme en matière de formation permanente visant à imposer aux réviseurs d'entreprises d'envoyer chaque année l'historique de leurs activités de formation permanente.

Le Conseil supérieur attire cependant l'attention sur le fait qu'à partir du 31 août 2007 (date d'entrée en vigueur de la nouvelle loi du 22 juillet 1953, coordonnée en date du 30 avril 2007) la norme en matière de formation permanente devra être complétée d'un alinéa précisant quelle sera la procédure à suivre par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à propos de ces historiques en matière de formation permanente.

En effet, dans la mesure où, d'une part, la Chambre de renvoi et de mise en état a la responsabilité finale en matière de contrôle qualité et, d'autre part, la formation permanente est contrôlée dans le cadre du contrôle de qualité, il importe que la Chambre de renvoi et de mise en

état puisse disposer, si nécessaire, de ces historiques des activités de formation permanente des réviseurs d'entreprises.

▲ 6.2. Contrôle du respect des heures de formation par le Conseil (le cas échéant par délégation)

Le Conseil supérieur se félicite de l'adjonction d'un système de contrôle du respect des règles en matière de formation permanente par le Conseil (le cas échéant, par délégation) aux côtés du contrôle de ces règles dans le cadre du contrôle de qualité. Ceci conduira à un renforcement de la crédibilité des mesures mises en œuvre pour s'assurer du respect des mesures en matière de formation permanente et partant devrait conduire l'ensemble de la profession à disposer de connaissances adéquates pour l'exercice de leurs missions.

En outre, l'article 6 du projet de norme en matière de formation permanente précise que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (le cas échéant, par délégation) s'assurera que chaque réviseur d'entreprises aura suivi le minimum annuel d'heures de formation visées dans la norme.

Dans la mesure où la Chambre de renvoi et de mise en état a la responsabilité finale en matière de formation permanente, le Conseil devra faire rapport périodiquement à la Chambre des travaux de contrôle effectués en vertu de l'article 6 de la norme en matière de formation permanente. La norme devrait être complétée sur ce point.

▲ 6.3. Conservation de la documentation relative aux activités de formation permanente

L'article 5 du projet de norme en matière de formation permanente précise que les réviseurs d'entreprises doivent conserver l'historique de leurs activités de formation permanente au moins jusqu'au contrôle de qualité prévu pour chaque réviseur d'entreprises

⁵ IAS 7 - § 34: "Member bodies operating an input-based approach should require the professional accountant to (...) c) track and measure learning activities to meet the above requirements."

Le Conseil supérieur s'interroge quant à la manière dont il faut comprendre cette disposition. En effet, la norme actuelle en matière de contrôle de qualité prévoit que le contrôle de qualité est effectué par cabinet d'audit et non plus par personnes physiques. En d'autres termes, dans le cadre du contrôle de qualité d'un cabinet d'audit, seuls certains réviseurs d'entreprises font l'objet d'un contrôle. La question posée par le Conseil supérieur est de savoir ce qu'il en est de la formation permanente. Le contrôle du respect des exigences en matière de formation permanente portera-t-il uniquement sur les réviseurs d'entreprises qui font l'objet du contrôle de qualité ou portera-t-il sur l'ensemble des réviseurs d'entreprises employés par le cabinet d'audit ?

Le Conseil supérieur tient à souligner que, dans la mesure où la première éventualité est retenue, le réviseur d'entreprises non contrôlé ne pourra pas invoquer le contrôle de qualité du cabinet d'audit qui a eu lieu pour ne plus devoir être en mesure de justifier ultérieurement le respect des règles en matière de formation permanente. A défaut, le contrôle par le Conseil (le cas échéant, par délégation) prévu par l'article 6 du projet de norme soumis pour avis ne pourrait être effectué de manière autonome par rapport aux vérifications effectuées dans le cadre du contrôle de qualité.

▲ 7. Sanctions

De l'avis du Conseil supérieur, il importerait que l'article 7 soit un peu plus explicite quant aux « mesures appropriées » qu'il compte prendre lorsqu'il est constaté que les activités de formation permanente sont insuffisantes, que l'historique est inexistant ou qu'il est insuffisamment documenté.

▲ 8. Statut et missions de la Commission de la formation permanente

L'article 3 de la norme relative en matière de formation permanente applicable actuellement définit le statut et les missions de la Commission de la formation permanente alors que le projet de norme soumis pour avis ne le fait plus.

De l'avis du Conseil supérieur, il conviendrait de réintégrer cette mesure de manière à assurer la sécurité juridique voulue en la matière.

▲ 9. Préambule à la norme relative à la formation permanente

Dans le préambule du projet de norme relatif à la formation permanente soumis pour avis, il est référé à un certain nombre de dispositions légales.

Le Conseil supérieur tient à souligner que la référence à l'article 27 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales ne présente aucun fondement dans la mesure où elle ne concerne que l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Il est dès lors proposé de supprimer ce renvoi.

Il est également renvoyé à l'article 13 de la directive 2006/43/CE 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.

De l'avis du Conseil supérieur, il convient de relever qu'il n'est pas possible de renvoyer à l'article 13 s'il n'est pas fait mention, par ailleurs, de l'article 32, alinéa 4, c) de la directive dans la mesure où les deux dispositions sont corrélées.

Ceci suppose néanmoins que les relations avec la Chambre de renvoi et de mise en état soient intégrées dans la norme de manière à ce que :

- les réviseurs soient à même de connaître l'information en matière de formation permanente à leur propos dont disposera la Chambre de renvoi et de mise en état ;
- l'information en matière de formation permanente à communiquer (d'office ou sur demande) par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à la Chambre de renvoi et de mise en état soit mentionnée dans la norme en matière de formation permanente.