

annexe IX

Synthèse

En 1984, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a mis sur pied un système de «contrôle confraternel» ayant pour objectif de s'assurer de la qualité des méthodes de travail des reviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle.

Eu égard aux évolutions observées depuis quelques années – pour l'essentiel au niveau européen –, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a été amené à préciser et à revoir la portée de la mission des reviseurs dans le cadre du contrôle confraternel, désormais appelé «contrôle de qualité».

D'une manière générale, après examen du contexte actuel au niveau international, le Conseil supérieur soutient l'approche retenue par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et se félicite du comportement proactif d'autorégulation en cette matière.

Le Conseil supérieur souhaite cependant attirer l'attention sur un certain nombre d'éléments, qui peuvent, pour l'essentiel, être synthétisés comme suit:

- *La difficulté d'émettre un avis en matière de normes relatives au contrôle de qualité dans la mesure où le «mission statement» du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises vis-à-vis de ladite Commission n'est pas encore disponible ;*
- *L'importance du maintien du caractère obligatoire du contrôle de qualité pour tous les reviseurs d'entreprises (personnes physiques et sociétés ou associations de révision) dans un délai fixé par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ;*
- *La pertinence du traitement distinct du contrôle de qualité des reviseurs chargés de missions de contrôle dans les «organismes d'intérêt public» et les écueils à éviter dans le cadre de la mise en place de ce traitement distinct.*

A. Introduction

Le projet de normes soumis pour avis vise à modifier les normes relatives au contrôle confraternel, adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises en sa séance du 5 juillet 1991.

D'une manière générale, il convient de souligner que le contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes est essentiel dans la mesure où la qualité du contrôle légal renforce la crédibilité de l'information financière publiée et représente une valeur ajoutée et une meilleure protection pour les actionnaires, les investisseurs, les créanciers et les autres parties intéressées.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a demandé le 13 février 2002 l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques sur ce projet de normes qui fixent pour l'essentiel le

caractère obligatoire du contrôle de qualité, son étendue, sa périodicité, les sanctions disciplinaires qui peuvent en découler et la publicité des résultats du contrôle de qualité.

Les changements principaux apportés par rapport aux normes en vigueur depuis le 5 juillet 1991 trouvent leur origine dans les éléments suivants :

- l'adoption d'une recommandation européenne du 15 novembre 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne²;
- la décision du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises de modifier la délégation de sa mission légale de veiller à une exécution correcte des missions confiées aux reviseurs d'entreprises. Jusqu'en 2001, le « contrôle confraternel » était délégué à la *Commission de surveillance*, qui délégait elle-même à la *Sous-commission Contrôle confraternel*. Depuis 2001, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises délègue directement cette tâche à la *Commission de Contrôle de qualité*.

B. Avis du Conseil supérieur préliminaire

Modifications décidées en 2001 en matière d'organisation de la surveillance exercée par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

A la lecture des extraits du rapport annuel du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, transmis en annexe au courrier du 29 mars 2002, les membres du Conseil supérieur des

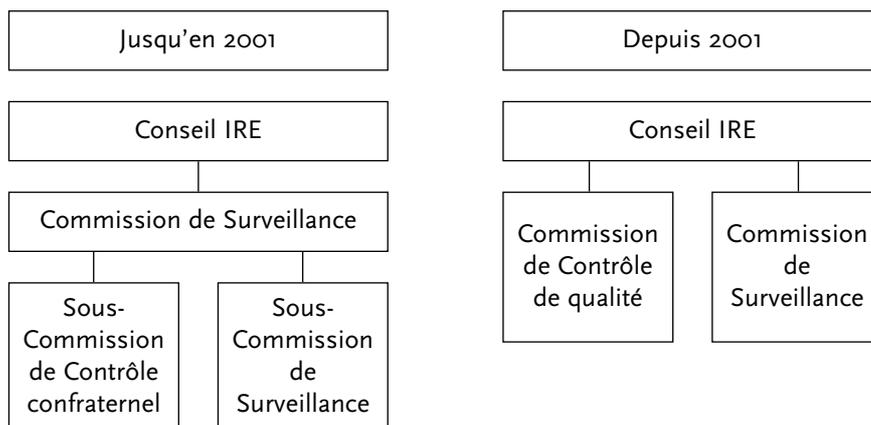
Professions économiques constatent qu'une décision fondamentale quant à l'organisation de la surveillance a été prise dans le courant de l'année 2001³. En effet, les travaux de « contrôle confraternel », désormais appelés « contrôle de qualité », ne dépendent plus depuis 2001 de la Commission de Surveillance de l'Institut. Cette Commission de Contrôle de qualité dispose désormais d'une autonomie complète et rapporte ses constatations directement au Conseil de l'Institut.

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

2. JOCE du 31 mars 2001, L 91

3. Rapport annuel 2001, Institut des Reviseurs d'Entreprises, point 6.2 relatif aux compétences de la Commission de Contrôle de qualité, p. 59.

Schématiquement, l'organisation de la surveillance organisée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises avant et après 2001 peut être présentée comme suit:



Cette modification de l'organisation de la surveillance interne à l'Institut implique une modification quant au fond de la délégation⁴ faite par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le 3 septembre 1993 à la Commission de Surveillance de l'époque.

Les membres du Conseil supérieur prennent acte de cette décision de 2001 qui devrait a priori permettre au Conseil de l'Institut de mieux se rendre compte de la quantité et de la qualité du travail effectué au sein de cette Commission dans la mesure où l'information transmise au Conseil en matière de contrôle de qualité – que ce soit au niveau du fond ou de la forme – n'est plus laissée à l'appréciation de la Commission de Surveillance.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, cette scission devrait permettre à la Commission de Surveillance « nouvelle mouture » de se consacrer plus amplement aux missions qui lui sont confiées par le Conseil, telles que l'exercice de missions incompatibles avec l'indépendance de la mission de contrôle légal des comptes ou encore les modalités et les conditions de la rémunération des réviseurs visées à l'article 9 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le Conseil supérieur tient à souligner que, dans l'état actuel de la situation, il n'est pas évident de rendre un avis à propos du projet de normes en matière de contrôle de qualité dans la mesure où les tâches déléguées à chacune de ces deux Commissions n'ont pas encore été définies clairement par les membres du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises⁵.

Il eut été, de l'avis des membres du Conseil supérieur, plus logique de soumettre le projet de normes relatives au contrôle de qualité pour avis au Conseil supérieur des Professions économiques, simultanément à la transmission du texte proposé par le Conseil de l'IRE visant à réviser la délégation de travaux dont la loi du 22 juillet 1953 charge ledit Conseil.

De l'édition 2001 du Vademecum des réviseurs d'entreprises⁶, il ressort que « le contrôle de qualité a pour but de s'assurer de ce que les réviseurs d'entreprises exercent leurs activités conformément aux normes de contrôle et aux règles déontologiques applicables. Plus généralement, ce contrôle offre en outre la possibilité d'encourager des améliorations de qualité lors de l'exercice de la profession. »

4. Voir à ce propos, Vademecum du réviseur d'entreprises (1999), Institut des Réviseurs d'Entreprises, Editions Kluwer, pp. 144-145.

5. « La décision du Conseil nécessite la révision de "la délégation du Conseil à la Commission de Surveillance" tel qu'elle émane de la décision du Conseil sur 3 septembre 1993. Le Conseil a demandé aux commissions de surveillance d'introduire une proposition à ce sujet. », extrait du Rapport annuel 2001 du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, p.59.

6. Vademecum des réviseurs d'entreprises (2001), Editions Kluwer, p.339.

Malgré l'inexistence, à ce jour, d'une «Mission statement» précise des travaux à effectuer par le Commission de Contrôle de qualité, le Conseil supérieur des Professions économiques a souhaité donner un avis sur ce projet de normes, sur la base de cette définition générale reprise dans le Vademecum des réviseurs d'entreprises. Le Conseil supérieur souhaiterait cependant procéder à un second examen à la lumière des missions que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises décidera de déléguer, d'une part, à la Commission de Surveillance et, d'autre part, à la Commission de Contrôle de qualité.

Le Conseil supérieur des Professions économiques relève à ce propos qu'à la lecture du projet de normes soumis pour avis, il est impossible de déterminer si le Conseil de l'Institut prend certaines décisions seul ou sur proposition de la Commission de Contrôle de qualité. On citera à titre d'exemple soumettre un réviseur à des contrôle de qualité intermédiaires (paragraphe 3), aménagement du calendrier de contrôle à la suite de réorganisations de cabinets (paragraphe 3.4.), etc.

Cette incertitude devrait a priori être levée lorsque les missions déléguées à ladite Commission auront été clairement définies par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

1. Éléments de terminologie

- *Le contrôle de qualité*

Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a décidé de remplacer l'expression «contrôle confraternel» par l'expression «contrôle de qualité», vraisemblablement, pour se rapprocher de l'expression anglaise «quality control».

En ce qui concerne l'expression française de «contrôle de qualité», il convient de relever qu'il n'est pas exclu qu'une difficulté de compréhension autour de l'expression voie le jour. En effet, la comparaison du titre du projet de norme soumis pour avis au Conseil supérieur, intitulé «projet de norme relatif au contrôle

de qualité» avec la «recommandation de révision relative au contrôle de qualité des travaux de révision» adoptée par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en janvier 1998 laisse supposer qu'il existe deux dispositions normatives traitant d'une même matière.

Même s'il est vrai qu'à la lecture des deux documents, il s'avère que la norme concerne les contrôle par les pairs alors que la recommandation concerne le contrôle au sein d'un cabinet d'audit des travaux effectués par les collaborateurs, il n'en demeure pas moins vrai que ces deux intitulés de textes normatifs ne permettent pas d'identifier leur portée respective.

En ce qui concerne la version néerlandaise du texte, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises propose de remplacer l'expression «confraternele contrôle» par celle de «kwaliteitscontrole». La recommandation de révision du 16 janvier 1998 utilisant l'expression «kwaliteitsbeheersing», le problème se pose dans une moindre mesure dans la version néerlandaise des deux textes normatifs, sans pour autant assurer une compréhension immédiate de la portée respective de ceux-ci.

Le Conseil supérieur souhaite qu'une solution soit trouvée de manière à éviter toute confusion quant à la portée des documents.

- *Le contrôle interne de qualité*

Le paragraphe 7.2. du projet de norme traite de la mise en place d'un «contrôle interne de qualité suffisant» au sein des sociétés ou associations de réviseurs.

Le choix de l'expression «contrôle interne de qualité» suscite des réserves des membres du Conseil supérieur dans la mesure où il ne permet pas d'explicitier réellement la portée du paragraphe 7. Pour rendre la phrase compréhensible, il faudrait utiliser l'expression peu explicite de «contrôle interne de contrôle de qualité».

Le Conseil supérieur propose de retenir l'expression utilisée au niveau européen

dans la recommandation du 15 novembre 2000, en l'occurrence «un système interne de contrôle de qualité».

En ce qui concerne la version néerlandaise du projet de norme, le Conseil supérieur propose de retenir également l'expression utilisée au niveau européen, à savoir «het interne kwaliteitscontrolesysteem», qui semble plus explicite que l'expression actuelle «interne kwaliteitscontrole».

2. Portée des contrôles effectués dans le cadre du contrôle de qualité

Du projet de normes soumis pour avis, il ressort que l'«activité professionnelle» des réviseurs est soumise à un contrôle de qualité (paragraphe 2).

Bien que l'expression «activité professionnelle» ne soit pas définie dans le projet de normes, il semble que le contrôle de qualité concerne tant les missions de contrôle légal des comptes que toutes les autres missions – qu'elles soient légales ou non – effectuées par les réviseurs d'entreprises (personnes physiques) et/ou les sociétés ou associations de révision.

Les membres du Conseil supérieur proposent de préciser ce qu'il faut entendre par activité professionnelle de manière à éviter tout «expectation gap» en la matière.

3. Caractère obligatoire du contrôle de qualité

- Du paragraphe 3 du projet de normes soumis pour avis (inchangé par rapport aux dispositions contenues dans le paragraphe 2 des normes applicables actuellement), il ressort que «le contrôle de qualité est organisé pour chaque réviseur d'entreprises au moins tous les 5 ans».

Ce paragraphe 3, ayant une portée générale (caractère gras), concerne de l'avis des membres du Conseil supérieur des Professions économiques tant les réviseurs d'entreprises (personnes physiques) que les sociétés ou associations de révision.

- Le paragraphe 1.3. du projet de normes soumis pour avis (inchangé par rapport aux dispositions contenues dans le paragraphe 1.3. des normes applicables actuellement) précise quant à lui que le contrôle de qualité est obligatoire pour *tous les membres* de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, étant soit des personnes physiques (tableau A), soit des personnes morales (tableau B), sont dès lors tous soumis aux obligations énoncées dans le paragraphe 1.3. du projet de normes soumis pour avis.

- Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques émettent cependant des doutes quant à la portée de la deuxième phrase du paragraphe 1.4., à lire conjointement avec le paragraphe 7.6 du projet de normes soumis pour avis.

Il semble en effet que ces deux dispositions mentionnées ci-dessus visaient à déroger au principe général applicable depuis 1984, époque à laquelle l'Institut des Réviseurs d'Entreprises fut pionnier en la matière, visant à imposer un contrôle de qualité à tous ses membres en permettant aux réviseurs d'entreprises relevant de certaines sociétés ou associations de révision de ne pas faire l'objet d'un contrôle de qualité obligatoire tous les cinq ans.

Sans entrer dans la discussion du caractère acceptable de permettre ce genre d'exception pour certains cabinets d'audit et pas pour d'autres, le Conseil supérieur des Professions économiques tient à souligner qu'il ne peut marquer son accord pour ce régime d'exceptions à une époque où les différentes catégories de «stakeholders» expriment une certaine méfiance face à l'information comptable et financière publiée par les sociétés et que la crédibilité de la profession de contrôleur légal des comptes est en souffrance.

En outre, le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite

attirer l'attention sur le fait qu'il est impossible de déroger à un principe fondamental (caractère gras) repris dans le projet de normes soumis pour avis dans un paragraphe ayant pour vocation d'expliquer le principe général énoncé.

Dans la mesure où les contrôles au sein des cabinets d'audit sur la base d'un échantillon représentatif ne sont pas évoqués dans la recommandation de la Commission européenne du 15 novembre 2000 (publiée au JOCE du 31 mars 2001), les membres du Conseil supérieur des Professions économiques proposent de supprimer ces deux dispositions (deuxième phrase du paragraphe 1.4. et paragraphe 7.6.) et partant de revenir à la situation applicable actuellement.

4. Traitement distinct des organismes d'intérêt général

Du projet de normes soumis pour avis, il ressort que des modalités particulières, en termes de choix du réviseur désigné et/ou des dossiers à contrôler, sont prévues pour les réviseurs à contrôler dont les activités comprennent l'exercice de missions auprès d'organismes d'intérêt général.

Par «organisme d'intérêt général», le projet de normes soumis pour avis entend les sociétés dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs, les établissements de crédit, les entreprises d'assurances, les organismes de placement collectif et les fonds de pensions.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques se réjouissent de la prise en considération des spécificités liées à certaines catégories de sociétés.

A l'aune de l'utilisation des normes comptables internationales par un certain nombre de sociétés – pour l'essentiel les sociétés considérées dans la norme en projet comme étant des organismes d'intérêt général – cette distinction devrait permettre de tenir compte de certaines spécificités.

Il est en effet évident que le programme de contrôle à utiliser pour effectuer le contrôle de qualité d'un réviseur d'entreprises qui a certifié la conformité d'états financiers en se référant aux normes d'audit internationales (les normes ISA) différera du programme de contrôle «classique» utilisé pour les contrôles effectués en se référant aux normes et recommandations de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, qui, même en étant proches des normes d'audit internationales, ne sont pas identiques en tout point.

En ce qui concerne le paragraphe 5.5., le Conseil supérieur des Professions économiques souhaite cependant attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur l'importance de pouvoir faire appel à des «réviseurs désignés» qui maîtrisent parfaitement l'environnement des sociétés considérées comme des «organisme d'intérêt général».

A défaut, on pourrait aboutir à la situation absurde que le contrôle de qualité des réviseurs ayant des missions dans les organismes d'intérêt général seraient soumis à un contrôle de moindre qualité que leurs confrères alors qu'ils sont actifs dans des sociétés plus exposées aux multiples risques liés aux sociétés dites «ouvertes».

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques estiment par ailleurs que l'on peut pas agréger les différentes catégories d'«organismes d'intérêt général». Un réviseur désigné peut très bien maîtriser les dispositions applicables aux sociétés dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs, sans maîtriser pour autant l'environnement des établissements de crédit, des entreprises d'assurances, des organismes de placement collectif ou des fonds de pensions.

5. Périodicité du contrôle

Les membres du Conseil supérieur constatent que la périodicité de contrôle des réviseurs d'entreprises est maintenue à une fréquence de un contrôle tous les cinq ans (paragraphe 3).

Bien que cette disposition est cohérente par rapport à ce qui est proposé par la recommandation européenne du 15 novembre 2001 en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes – qui estime que la période séparant deux contrôles ne peut dépasser six ans – il convient de noter que certains pays préconisent une périodicité plus rapprochée. On citera à titre d'exemple les Etats-Unis où un *peer review* est exigé au minimum tous les trois ans (contrôle de qualité effectué par l'organisation professionnelle, l'AICPA, le cas échéant sous le contrôle de la SEC).

Le Conseil supérieur des Professions économiques soumet à l'appréciation du Conseil de l'Institut d'améliorer la crédibilité du travail effectué par leurs membres dans les sociétés considérées comme des «organismes d'intérêt général» et propose d'accroître la fréquence de contrôle des réviseurs concernés en passant à un contrôle de qualité tous les trois ans.

6. Mise en place d'un système interne de contrôle de qualité suffisant

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur le fait que le paragraphe 7.2. devrait à tout le moins faire référence à l'existence d'une recommandation de révision du 16 janvier 1998 relative au contrôle de qualité des travaux de révision. En effet, cette recommandation de révision traite de l'organisation interne aux sociétés ou associations de révision de leurs travaux.

Le Conseil supérieur souhaite également profiter de l'occasion pour attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur le fait que cette recommandation de révision du 16 janvier 1998, qui s'appuie sur la norme ISA 220 de l'IFAC, devrait faire l'objet à moyen terme d'une adaptation dans la mesure où l'IAASB (anciennement, appelé l'IAPC) a annoncé que cette norme ISA 220 ferait l'objet d'une révision au cours de l'année 2002.

7. Programme de contrôle

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques constatent que le paragraphe 6.3. (anciennement paragraphe 5.3.) ne traite plus du «programme de contrôle minimum» et évoque l'obligation pour la Commission de Contrôle de qualité de déterminer la «procédure à suivre» pour garantir un contrôle de qualité satisfaisant.

Seul le paragraphe 8.3. (anciennement paragraphe 7.3.) évoque encore l'obligation de l'«Institut» de mettre à disposition des réviseurs désignés un «guide de travail».

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il conviendrait de mettre en place une procédure de supervision – tant interne qu'externe à la profession – régulière du programme de contrôle et /ou du guide de travail utilisé par les réviseurs désignés.

Sans exiger une diffusion du programme de contrôle minimum auprès des tiers intéressés, les membres du Conseil supérieur des Professions économiques estiment qu'ils pourraient faire œuvre utile en examinant ces documents, en remettant un avis sur les différentes mises à jour périodiques de l'information transmise aux réviseurs désignés.

8. Publicité des résultats du contrôle de qualité

Du projet de normes soumis pour avis, il ressort que désormais le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises fera annuellement rapport sur ses activités en matière de contrôle de qualité auprès du Conseil supérieur des Professions économiques, intervenant en tant qu'institution de supervision externe à la profession.

Les membres du Conseil supérieur des Professions économiques souhaitent remercier les membres du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises de la confiance qu'ils accordent à leur «institution de supervision» et sont particulièrement désireux d'obtenir de manière régulière des informations en la matière.

Les membres du Conseil supérieur souhaitent cependant souligner que ces mesures de « publicité » des résultats du contrôle de qualité, même si elles peuvent être considérées comme une avancée, ne permettront pas à quiconque – en ce compris le Conseil supérieur des Professions économiques – d’avoir l’assurance que tout reviseur d’entreprises (personne physique et personne morale) fait l’objet d’un contrôle périodique tous les cinq ans. Il est en effet impossible de déterminer si Monsieur X ou Madame Y, reviseur d’entreprises, ont effectivement ou non fait l’objet d’un contrôle au cours des cinq dernières années.

Sans remettre en cause, d’une manière ou d’une autre, la respectabilité des travaux du Conseil de l’Institut des Reviseurs d’Entreprises et de la Commission de Contrôle de qualité, les membres du Conseil supérieur demandent au Conseil de l’Institut des Reviseurs d’Entreprises de voir s’il n’est pas possible de trouver une alternative – sans lever pour autant la confidentialité liée au contrôle de qualité – de manière à éviter la création d’un quelconque « expectation gap » en la matière.