

NORMES GENERALES DE REVISION (VERSION COORDONNEE)

Vu la loi du 22 juillet 1953 (articles 2, 3, 7, 14, 18bis et 19) portant création de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises modifiée par la loi du 10 juillet 1956, par la loi du 21 février 1985 et par la loi du 7 mai 1999.

Vu l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises.

Considérant la nécessité d'adapter les normes générales et les normes concernant l'exécution d'une mission de contrôle, telles qu'adoptées par le Conseil en sa séance du 2 décembre 1983 et modifiées le 5 décembre 1997⁽¹⁾, au Code des sociétés et à ses arrêtés d'exécution.

Vu l'avis du Conseil supérieur du 24 janvier 2003.

Le Conseil a approuvé la présente version desdites normes en sa séance du 7 novembre 2003.

(1) Ces normes ont fait l'objet d'un avis du Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable d.d. 27 novembre 1997 (Rapp. annuel CSR, 1997, p. 31-34).

1. NORMES GENERALES

1.1. Toute attestation du réviseur d'entreprises se base sur l'opinion qu'il a acquise à la suite d'un travail de contrôle adéquat et consciencieusement effectué.

1.1.1. Cette norme situe les obligations du réviseur dans la vie de l'économie. Le réviseur doit se faire une opinion d'expert et se prononcer ensuite sur la sincérité des états financiers établis par l'entrepriseentité contrôlée. A cette fin, le réviseur fera usage de tous les moyens de contrôle qu'il estimera nécessaires à la bonne fin de sa mission et il rassemblera toutes les données utiles pour étayer son opinion.

Le terme « entrepriseentité » vise toute entité commerciale ou non commerciale du secteur privé ou du secteur public pouvant utiliser les services d'un réviseur d'entreprises.

L'expression « états financiers » vise les comptes annuels et les situations financières établies à des fins spécifiques. Le réviseur peut être appelé à vérifier d'autres situations quantitatives. Dans ce cas, les principes généraux des normes s'appliqueront dans la mesure où ils se révèlent pertinents.

1.1.2. L'exercice d'un travail consciencieux signifie que le réviseur doit accomplir avec soin toutes les diligences normales de sa mission. Pour déterminer ce qu'il faut entendre par diligence normale, il convient de se référer dans l'ordre :

- a) au texte légal qui définit la mission et détermine les modalités de son exercice. S'il n'existe pas de texte légal, la mission a une origine purement contractuelle et il convient de s'en reporter à la convention qui lie le réviseur à son client.
- b) aux normes de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises que chaque membre est tenu de respecter. Il conviendra de se référer aux normes générales ou aux normes spécifiques applicables au contrôle de certains types d'entrepriseentités, telles les institutions financières et les entreprises d'assurances.
- c) Les « recommandations » de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises sont celles qui sont promulguées par celui-ci sous cette dénomination. Elles peuvent apparaître comme une pratique dont l'utilité est souhaitée par l'Institut. Toutefois, dans chaque situation concrète de la révision, le réviseur devra nécessairement adopter les procédures les plus adéquates même si celles-ci ne correspondent pas aux dites recommandations. Le cas échéant, il doit pouvoir s'en justifier.
Les recommandations d'origine internationale ne sont applicables en Belgique que dans la mesure où le Conseil de l'Institut les a publiées à titre de recommandation à l'échelon national.

1.1.3. Pour effectuer un travail consciencieux, le réviseur devra s'assurer avant d'accepter la mission :

- a) qu'il dispose de la compétence et de l'expérience nécessaires pour effectuer les travaux ;
- b) qu'il dispose du personnel qualifié suffisant en nombre pour rencontrer les besoins de la révision.

1.1.4. L'exercice consciencieux de la révision implique une attention personnelle suffisante du réviseur qui est responsable du dossier :

- a) le réviseur peut se faire aider par des collaborateurs compétents dont il surveille les travaux ;
- b) le réviseur peut se baser sur les travaux effectués par un autre réviseur d'entreprises dont il aura évalué les travaux. Pour les données relatives à des entrepriseentités étrangères, il pourra aussi s'appuyer sur les travaux d'un confrère, dont il aura évalué la compétence, l'indépendance et la qualité des travaux effectués ;
- c) l'existence d'un service d'audit interne dans l'entrepriseentité contrôlée n'est pas un substitut aux travaux de révision.

1.2. Le réviseur d'entreprises portera son jugement professionnel dans un esprit de totale indépendance. Il s'abstiendra de tout ce qui peut porter atteinte à cette indépendance.

1.2.1. L'indépendance du réviseur a un double aspect :

- un aspect d'éthique professionnelle qui est déterminé par l'attitude intellectuelle et l'intégrité du réviseur ;
- un aspect objectif et social qui dépend entre autres de la façon dont sont organisés la profession et son exercice.

L'indépendance du réviseur est avant tout un signe fondamental de son intégrité professionnelle. C'est un état d'esprit, qui est fondé essentiellement sur la confiance que la collectivité met en lui.

Cette indépendance est une indépendance professionnelle, ce qui signifie qu'elle est en rapport étroit avec la compétence du réviseur : sa compétence est une condition nécessaire de son indépendance.

L'indépendance du réviseur vaut aussi bien à l'égard de son mandant (p. ex., à l'assemblée générale qui l'a désigné comme commissaire) qu'à l'égard de la direction de l'entreprise, des travailleurs et des tiers intéressés.

Quand il fait une déclaration au sujet des comptes annuels, le réviseur remplit une fonction d'ordre public et son opinion ne peut pas être influencée par l'un ou l'autre groupe interne ou externe à l'entreprise.

1.2.2. Les règles de l'indépendance sont déterminées :

- a) par la loi et les règlements ;
- b) par une norme distincte relevant de la déontologie professionnelle.

1.3. L'objectif de la révision est l'expression d'un avis d'expert (attestation ou certification) sur les états financiers d'une entreprise. Lorsque cette révision est imposée par la loi, l'attestation du réviseur d'entreprises doit porter sur tous les éléments requis par cette loi.

1.3.1. Principes relatifs à la révision des comptes annuels

La révision des comptes annuels a pour but de déterminer :

- a) si la comptabilité et les comptes annuels sont tenus et présentés en conformité avec les dispositions légales et réglementaires ;
- b) si les comptes annuels (bilan, compte de résultats et annexe) donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates.

De façon plus précise, le contrôle des comptes annuels devra permettre au réviseur d'attester :

- a) en ce qui concerne le bilan : que tous les biens, créances et droits apparaissent à l'actif ; qu'ils figurent sous les rubriques appropriées et que leur évaluation a été faite avec la sincérité, la prudence et la permanence nécessaires ; que toutes les dettes et tous les engagements apparaissent au passif pour leur montant encore réellement dû et que les provisions nécessaires ont été comptabilisées en vue de couvrir les risques prévisibles ainsi que les pertes éventuelles et les dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs ;
- b) en ce qui concerne le compte de résultats : que toutes les opérations de l'année, qui doivent l'être, ont été enregistrées de façon complète et interprétées correctement ;
- c) en ce qui concerne l'annexe, que les informations nécessaires ont été données de façon appropriée.

1.3.2. Autres missions révisorales

Le réviseur est appelé à exercer d'autres missions que la certification des comptes annuels, que ce soit en vertu de la loi, à la demande d'une entreprise ou avec son autorisation. En principe, les règles fondamentales des normes générales restent d'application s'il s'agit d'une mission de contrôle. Toutefois, le Conseil de l'IRE a publié et publiera des normes spécifiques relatives à certaines de ces missions. De plus, les normes générales seront interprétées en fonction du cadre de référence de la mission (la loi ou le contrat).

1.3.3. Révision et gestion

Le réviseur n'a pas pour mission de porter un jugement critique sur les motifs des décisions de gestion. Toutefois, lorsque la continuité de l'exploitation est mise en péril, le réviseur veille à ce que les parties intéressées soient correctement informées de la situation. Le réviseur n'est pas en mesure de donner aux tiers des assurances sur la viabilité de l'entreprise.

1.3.4. Fraudes

Lorsqu'un réviseur effectue sa mission, il doit tenir compte de la possibilité de fraudes. La révision sera conçue de telle façon qu'il puisse raisonnablement espérer détecter les altérations significatives dans les états financiers, découlant d'une fraude. Toutefois, la révision comptable normale n'est pas censée garantir que toute fraude sera détectée et le réviseur n'est pas censé la dépister.

1.4. Le réviseur d'entreprises détermine l'étendue de la révision en se conformant aux objectifs de celle-ci, tels qu'ils sont déterminés par la loi et les règlements. En principe, le contrôle sera plénier, c'est-à-dire qu'il couvrira adéquatement tous les aspects de l'entrepriseentité qui présentent un intérêt pour l'élaboration des états financiers. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un autre état comptable qui, en vertu de la loi, ne doit pas faire l'objet d'un contrôle plénier débouchant sur l'attestation de l'image fidèle, un examen limité pourra être acceptable à condition qu'une mention précise en soit faite dans le rapport.

1.4.1. Contrôle plénier

Le contrôle plénier est constitué d'un ensemble cohérent de contrôles successifs et reliés entre eux. Seul un tel contrôle permettra au réviseur de se convaincre du caractère exact et complet des opérations enregistrées. Un contrôle plénier ne signifie pas que toutes les transactions doivent être vérifiées. Cette notion ne peut dès lors être assimilée à un contrôle complet de toutes les opérations. La qualité du contrôle n'est pas nécessairement en rapport avec la quantité des opérations contrôlées.

1.4.2. Restrictions

Lorsque le réviseur est empêché d'exprimer son opinion en pleine connaissance de cause, les motifs de cet empêchement sont mentionnés clairement dans le rapport. Le réviseur doit évaluer les conséquences de ces limitations sur la valeur de son attestation et décider s'il est nécessaire d'émettre des réserves voire de refuser l'attestation.

Lorsque la mission de révision est définie par la loi, le réviseur d'entreprises ne peut pas limiter sa responsabilité en fixant des restrictions contractuelles à l'étendue de sa révision.

1.4.3. Examen limité

L'examen limité d'une situation comptable doit être considéré comme une mission distincte, séparée de la révision des comptes annuels. Bien qu'il constitue une mission de caractère révisoral, l'examen limité ne peut pas déboucher sur la certification des comptes. Lorsqu'il fait rapport à la suite d'un examen limité, par exemple celui d'une situation intermédiaire, le réviseur doit formuler clairement les objectifs spécifiques auxquels il lui est demandé de répondre.

2. NORMES CONCERNANT L'EXECUTION D'UNE MISSION DE CONTROLE

2.1. Chaque mission de révision s'exécute conformément à un programme de travail approprié.

2.1.1. Définition

Le programme de travail est une description des travaux de contrôle à effectuer, qui permet à la fois de savoir quand et comment les prestations seront exécutées et combien de temps elles exigeront normalement.

Le programme de travail relatif au contrôle des comptes annuels comprend normalement les grands chapitres suivants :

- examen du système de contrôle interne ;
- appréciation et contrôle de ce système ;
- examen des comptes annuels.

2.1.2. Nécessité d'un programme de travail

Le réviseur doit se faire une idée de la façon dont il devra exécuter sa mission de contrôle. La meilleure manière d'y arriver consiste à établir un programme de travail.

Le programme de travail ne doit pas être définitivement fixé au début des travaux. Il s'élabore en connaissance des particularités de l'entreprise, au fur et à mesure de l'exécution des travaux. Il s'adapte en permanence aux évolutions apparaissant dans l'entreprise ainsi qu'aux constatations résultant du contrôle. Un programme de travail écrit et détaillé présente en outre les avantages suivants :

- il permet de répartir les tâches entre des collaborateurs ;
- il permet de contrôler la façon dont les collaborateurs ont exécuté leur travail ;
- il facilite l'exécution lorsqu'en cours de travail, il faut faire appel à de nouveaux collaborateurs.

2.1.3. Emploi d'un programme standard

Les programmes standards sont des plans de travail qui peuvent être utilisés dans différentes entreprises.

On en trouvera dans les manuels ou traités de révision ; de tels programmes ont également été établis dans de nombreux cabinets de réviseurs. L'utilisation d'un programme standard exige un certain nombre de précautions. Le programme ne peut pas être considéré comme intangible. Il doit être adapté, complété ou éventuellement élagué en fonction des particularités de l'entreprise. A côté du programme standard, il faut également établir un programme de travail, où la répartition des tâches et l'emploi du temps sont spécifiés. Les programmes standards sont de préférence utilisés pour faciliter l'établissement du programme de travail proprement dit.

2.2. Le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs de façon à garder de manière fidèle la trace de l'exécution de sa mission. Ces documents de travail doivent être conservés dix ans.

2.2.1. Généralités

Au cours d'une mission, les documents et les écritures comptables sont vérifiés, les contrôles mentionnés dans le programme de contrôle sont effectués, les procès-verbaux du conseil d'administration et des assemblées générales sont consultés ; des entretiens sont menés dans les divers domaines significatifs ; des conclusions sont tirées par le réviseur, etc. La notation systématique de toutes ces données, classées méthodiquement, constitue un jeu complet de documents de travail.

2.2.2. Objectifs

Les documents de travail seront conçus et tenus de façon à fournir :

- une preuve du travail de contrôle effectué tant sur le plan quantitatif que sur le plan qualitatif ainsi que des conclusions auxquelles les travaux de contrôle ont permis d'aboutir et qui forment la base de l'opinion finale du réviseur conformément aux présentes normes ;

- une source à laquelle on peut faire référence pour obtenir les détails des rubriques des comptes annuels, le contenu des comptes ainsi que le détail de toute analyse effectuée par le réviseur et ses collaborateurs au cours de leurs travaux ;
- un moyen de contrôle afin de déterminer l'adéquation du travail effectué ainsi que la validité des éléments de preuve et des conclusions.

2.2.3. Forme et contenu

La composition, le contenu et la forme des documents de travail dépendent de la nature de la mission. En ce qui concerne les missions d'une certaine durée, il est recommandé de scinder les documents de travail en :

- a) un dossier permanent, qui contient les données également nécessaires aux contrôles futurs ;
- b) un dossier qui a trait spécifiquement aux comptes annuels de l'exercice contrôlé.

2.2.4. Conservation des documents

Ces documents de travail ne peuvent être considérés comme une partie de la comptabilité de l'**entreprise** ou comme quelque chose qui la remplace. Ils sont et demeurent la propriété du réviseur. A ce titre, ils sont couverts par le secret professionnel et ne peuvent pas être remis volontairement à un tiers ; ils doivent être conservés en lieu sûr, sous sa responsabilité.

Si les travaux sont menés en collège, les réviseurs conviennent entre eux de la façon dont les papiers de travail seront conservés.

2.2.5. Contact avec le confrère auquel le réviseur succède

Tout réviseur qui est appelé à succéder un confrère est obligé de se mettre préalablement en rapport avec lui. En règle générale, le successeur pourra consulter les documents de travail de son prédécesseur ; il pourra prendre des notes ou des photocopies, mais – en principe – les documents de travail originaux ne lui seront pas transmis.

2.3. Le réviseur d'entreprises décide lui-même de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Il a le choix des techniques de contrôle à appliquer, mais il doit être toujours en mesure de motiver ses conclusions.

2.3.1. Principes généraux

- a) La nature des travaux de contrôle à effectuer est fonction de la mission. Les missions visées ici sont celles où le réviseur doit attester des comptes annuels.
- b) Pour déterminer l'étendue des travaux de contrôle, le réviseur doit :
 - rassembler la documentation nécessaire pour lui fournir une connaissance suffisante de l'**entreprise** et de ses activités ;
 - analyser l'organisation administrative et comptable de l'**entreprise** ;
 - évaluer la qualité du contrôle interne.
- c) De l'efficacité du contrôle interne dépendra l'étendue des vérifications à exécuter. Le volume des opérations déterminera le nombre de tests à pratiquer. La nature des opérations et les risques qui y sont attachés seront déterminants dans le choix des différentes espèces de tests.
Les vérifications ont pour but de récolter des éléments probants en ce qui concerne le caractère complet, approprié et conforme aux principes comptables des informations générées par le système comptable.

2.3.2. Techniques de contrôle

Le réviseur doit choisir les techniques de vérification les plus appropriées. Le mot « choisir » ne peut pas être interprété comme un libre choix mais comme le choix le plus indiqué en fonction de la situation de l'**entreprise**. Le niveau de difficulté et le coût lié à la mise en œuvre d'une technique ne peuvent pas être isolément une raison suffisante pour renoncer à son application.

Lorsque le réviseur a choisi une technique de contrôle, il doit la mettre à exécution d'une façon diligente et conforme à la nature de cette technique, dans le but de récolter des informations probantes. Si les résultats ne sont pas satisfaisants, il doit utiliser autant que possible des techniques complémentaires.

2.3.3. Utilisation de sondages

Le contrôle plénier porte sur chaque rubrique des comptes annuels. Par contre, il n'impose pas le contrôle complet de toutes les opérations. La conséquence logique du contrôle plénier est la vérification par sondages. Ceux-ci doivent être déterminés de façon méthodique et raisonnée.

Le sondage peut s'effectuer par application d'une méthode statistique ou d'une autre méthode non statistique appropriée, répondant aux conditions définies dans l'alinéa précédent.

2.4. Le réviseur d'entreprises fondera son opinion notamment sur l'examen du système de contrôle interne, dont il sondera l'efficacité. Si celui-ci fonctionne de manière satisfaisante, l'examen du réviseur d'entreprises peut se limiter à des sondages appropriés. Par contre, si le système présente de graves lacunes, le réviseur a le devoir d'adapter son examen et de procéder à un contrôle plus approfondi. Néanmoins le contrôle externe ne pourra en aucun cas remplacer le système de contrôle interne.

2.4.1. Définition

Par « contrôle interne » on entend généralement l'ensemble des moyens et mesures adoptés par les organes de direction ou d'exécution d'une **entrepriseentité** dans le but d'assurer dans la mesure du possible que :

- les affaires se déroulent de façon efficace et ordonnée selon la politique fixée par eux ;
- des procédures adéquates sont adoptées pour éviter les conflits d'intérêts et abus de biens sociaux ;
- les actifs sont sauvegardés ;
- les fraudes et erreurs sont prévenues et détectées ;
- les enregistrements comptables sont complets et corrects ;
- les informations financières sont fiables et préparées dans les délais fixés.

Il convient de ne pas confondre le système de contrôle interne avec le département d'inspection interne ou d'audit interne qui accomplit des tâches de contrôle sous la dépendance hiérarchique de la direction. Le département d'audit interne n'est qu'un élément du système de contrôle interne.

2.4.2. Examen du contrôle interne

L'examen du contrôle interne porte notamment sur :

- a) l'organigramme des fonctions dans l'**entrepriseentité** ;
- b) les organigrammes de la circulation interne des documents ;
- c) l'organisation de la circulation des biens et valeurs ;
- d) la vérification de la bonne organisation des moyens informatiques ;
- e) l'adaptation au cas spécifique de l'**entrepriseentité** des principes généraux du contrôle interne et, notamment, la séparation des fonctions de dispositions de valeurs et de biens, de conservation de celles-ci et d'enregistrement des mutations ;
- f) l'organisation, les programmes et le fonctionnement d'un éventuel département d'inspection interne.

2.4.3. Techniques de contrôle

Lors de l'examen du contrôle interne, le réviseur d'entreprises dispose de divers moyens, tels :

- a) l'usage d'un questionnaire, établi d'une manière systématique et raisonnée. Ce questionnaire sera adapté à la nature de l'**entrepriseentité**. Le réviseur d'entreprises veillera à ce que les questions soient posées d'une manière aussi précise que possible. Le questionnaire doit couvrir la totalité des activités de l'**entrepriseentité** ;
- b) l'analyse de la circulation des documents et la description de celle-ci notamment sous forme de diagrammes (*flow-charts*). Le réviseur d'entreprises mentionnera quels sont les documents en usage, où ils sont créés et par qui ils sont établis.

A titre de confirmation et d'éclaircissement des informations qui lui ont été données, le réviseur, au cours de ce premier examen, pourra procéder à un nombre approprié de sondages sur certaines opérations.

2.4.4. Limites de l'efficacité du contrôle interne Le contrôle interne permet au réviseur d'acquérir une certitude relative du bon fonctionnement du système comptable et de la qualité des données qui y sont traitées. Toutefois le système de contrôle interne connaît des limites. En particulier, il convient de se souvenir que les meilleures sécurités peuvent être contournées par un fraudeur, que les opérations exceptionnelles présentent

un plus grand degré de risque, que les changements dans le personnel provoquent très souvent des perturbations.

La mise sur pied d'un système de contrôle interne offrant un bon niveau de sécurité est plus facile à réaliser dans une entreprise de grande dimension bien organisée et disposant d'importants moyens matériels et humains. Toutefois, le réviseur devra tenir compte, en fonction de la taille de l'entreprise, des particularités de celle-ci et adapter son programme en conséquence.

2.4.5. Conclusions de l'examen du contrôle interne

Les dispositions qui précèdent, imposent au réviseur d'entreprises d'examiner et de porter un jugement sur le système de contrôle interne de la société contrôlée.

Si le réviseur constate que le dispositif du contrôle interne présente des lacunes, il adaptera ses travaux de contrôle et éventuellement les étendra en fonction de ces lacunes ; il en fera mention sans toutefois se substituer à ce contrôle interne.

Si la révision révèle des faiblesses significatives dans le système de contrôle interne en manière telle que la fidélité des comptes annuels pourrait en être altérée, le réviseur communique ses observations aux organes responsables de l'entreprise.

2.5. Le réviseur d'entreprises doit ~~récolter~~recueillir un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

2.5.1. Qualité des éléments probants

Les éléments probants obtenus de tiers et les constatations personnelles du réviseur sont normalement plus fiables que les documents internes. Les documents internes seront d'autant plus fiables que le système de contrôle interne est de bonne qualité.

Les éléments probants de diverses origines ou de natures différentes et qui se corroborent, offrent une plus grande certitude. Au contraire s'ils se contredisent, ils feront l'objet d'un examen approfondi.

2.5.2. Objet de la recherche d'éléments probants

La recherche des éléments probants concerne le bilan, le compte de résultats et l'annexe. Elle porte sur l'existence des avoirs et droits, des dettes et engagements, sur le caractère complet des enregistrements, sur la réalité des résultats enregistrés aux comptes de l'exercice, sur la bonne évaluation et la présentation correcte de ces éléments.

2.5.3. Événements survenus après la clôture de l'exercice

Le programme de révision doit être organisé de façon telle que le réviseur soit informé des événements survenus après la clôture de l'exercice et qui sont importants pour l'appréciation des comptes annuels.

2.5.4. Parmi les principales techniques auxquelles le réviseur peut recourir utilement, on peut rappeler notamment :

- l'examen approfondi des livres et des pièces justificatives ;
- la vérification arithmétique des opérations ;
- l'analyse de procédures accomplies par d'autres, par exemple l'inventaire physique;
- l'enquête sous forme de questionnaires ;
- la confirmation d'informations par des tiers, par exemple par les banquiers, les clients, les fournisseurs, les avocats, la conservation des hypothèques etc. ;
- ~~la confirmation d'informations par l'obtention de déclarations de~~ la direction ;
- l'analyse indiciaire des comptes en vue de mettre en évidence les fluctuations inhabituelles, les opérations exceptionnelles et les grandes tendances dans l'évolution de la situation financière.

2.5.5. Dans le cadre d'un contrôle des états financiers (p.ex. des comptes annuels ou des comptes consolidés) le réviseur doit obtenir de la direction de l'entité contrôlée les déclarations requises et celles qu'il juge nécessaires ou appropriées.

2.6. Le réviseur d'entreprises s'assurera que les dispositions légales et statutaires qui doivent se refléter dans la comptabilité et les comptes annuels, ont été respectées.

2.6.1. Droit comptable

Si le réviseur approuve ou atteste les comptes annuels de l'entreprise ou certains comptes particuliers, il est tenu de contrôler si les dispositions de la loi du 17 juillet 1975, du Code des sociétés et des arrêtés d'exécution en application de cette loi ou de ce Code ont bien été respectées. Cette responsabilité est de nature pénale.

2.6.2. Code des sociétés et dispositions statutaires

Si le réviseur d'entreprises intervient comme commissaire de la société, il remplit une fonction spécifique au regard du Code des sociétés. Il doit veiller à ce que l'assemblée générale appelée à voter la décharge soit correctement informée en ce qui concerne le respect du Code des sociétés et des statuts. Le commissaire ne doit pas effectuer des vérifications spécifiques en vue d'assurer que les dispositions légales ou statutaires ont été respectées. Toutefois, il doit garder la trace dans ses documents de travail, des infractions qui auraient été portées à sa connaissance au cours de ses contrôles.

2.6.3. Autres dispositions légales

L'entreprise, dans ses activités, est encore soumise à d'innombrables autres dispositions légales et réglementaires, dont le réviseur d'entreprises n'a pas pour mission de contrôler personnellement et directement l'application. Cependant, la méconnaissance de ces lois et règlements peut avoir une influence sur le résultat et sur la situation financière de l'entreprise et même mettre son existence en péril. Le réviseur d'entreprises, qui formule une opinion sur les comptes annuels, doit prendre en considération les risques qui découlent de cette méconnaissance de la loi. Il orientera ses contrôles en conséquence. Si cela est nécessaire, il doit formuler dans son rapport les réserves qui s'imposent au sujet des provisions pour risques et charges. S'il estime qu'à cause de la méconnaissance des dispositions légales la survie de l'entreprise n'est pas assurée, il doit le dire dans son rapport, même si ces faits se sont produits après l'établissement des comptes annuels sur lesquels porte son rapport.

2.7. Si le réviseur d'entreprises ~~est consulté~~ prend connaissance au sujet de l'information comptable et financière destinée à être portée à la connaissance du public, il attirera, le cas échéant, l'attention des organes de gestion sur toute déclaration fautive ou volontairement tendancieuse. Il prendra, ensuite, les mesures qu'il jugera utiles.

2.7.1. Principe

L'attestation couvre nécessairement toutes les informations contenues dans les comptes annuels, en ce compris les annexes et la concordance des données du rapport de gestion avec ces comptes annuels. Elle ne couvre pas les autres informations qui seraient données par les dirigeants à d'autres occasions, par exemple une émission publique de titres ou une information de l'épargne. Toutefois, s'il constate que cette information contient des erreurs ou qu'elle est volontairement tendancieuse, le réviseur attirera l'attention des dirigeants de l'entreprise sur ce point et, si nécessaire, il prendra les mesures utiles pour que l'on sache que ces informations n'ont pas reçu son approbation.

2.7.2. Autres informations internes et externes

Le réviseur, dans son examen du contrôle interne, englobera l'étude de la circulation de l'information comptable et financière au sein de l'entreprise.

3. NORMES RELATIVES AU RAPPORT DE REVISION⁽¹⁾

3.1. Tout rapport d'un réviseur d'entreprises doit être écrit et circonstancié. Il doit distinguer clairement, d'une part, l'attestation d'états financiers et, d'autre part, s'il échet, les ~~attestations-mentions~~ et informations complémentaires.

3.1.1. Cette norme et celles qui suivent s'appliquent par priorité au rapport que le commissaire doit adresser à l'assemblée générale en conformité avec le Code des sociétés. Par analogie, à l'exception des normes 3.10. à 3.15., elles doivent aussi s'appliquer à toute autre mission ayant pour objet la certification d'états financiers.

3.1.2. Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité de commissaire et la qualité du destinataire principal du rapport.

Lorsque le réviseur établit un rapport en sa qualité de commissaire, cette qualité sera mentionnée. Dans les autres cas, la préférence sera donnée au titre professionnel de réviseur d'entreprises.

Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport ; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires. Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société.

3.1.3. Le rapport doit être circonstancié. A la lecture du rapport, le lecteur doit être en mesure de comprendre la portée des observations qui y sont consignées. Le rapport du commissaire doit être clair et concis. Vu que ce rapport fera normalement l'objet d'une publication, seuls des éléments significatifs doivent y être mentionnés. Le fait qu'un rapport soit circonstancié ne peut pas faire perdre de vue que le réviseur d'entreprises est tenu au secret professionnel.

3.1.4. Le rapport du commissaire contient une introduction et deux parties distinctes. La première partie concerne l'attestation des comptes annuels. La seconde partie comprend les ~~attestations-mentions~~ complémentaires requises par le Code des sociétés ainsi que les informations que le commissaire estime devoir porter à la connaissance des actionnaires et des tiers.

Chaque partie du rapport du commissaire sur les comptes annuels est précédée par un titre approprié.

En principe, le rapport relatif aux comptes consolidés est établi selon le même modèle que le rapport relatif aux comptes annuels.

Toutefois, lorsque le réviseur n'estime devoir fournir aucune information complémentaire, l'intitulé de la seconde partie du rapport peut être omis ; par contre, il sera toujours nécessaire de maintenir le titre approprié de la première partie.

3.1.5. L'attestation des états financiers, le plus souvent les comptes annuels ou les comptes consolidés, comprend normalement deux éléments :

- la description de la façon dont le réviseur a effectué ses travaux de révision ;
- l'attestation proprement dite comprenant l'opinion du réviseur sur les documents révisés.

3.1.6. Parmi les ~~attestations-mentions~~ et informations complémentaires, on rangera à titre principal l'opinion relative au rapport de gestion, à la conformité du système comptable aux règles légales ainsi que, dans le rapport du commissaire, les attestations particulières requises par le Code des sociétés. Normalement les informations complémentaires se référeront à un extrait identifié des documents révisés, y compris les annexes et le rapport de gestion. Ces informations complémentaires ne peuvent pas modifier ni atténuer la portée de l'attestation visée au paragraphe 3.1.5.

(1) Modification du 5 décembre 1997, Rapport annuel 1997 (p. 287).

INTRODUCTION DU RAPPORT DE REVISION

3.2. L'introduction du rapport de révision identifie les documents qui font l'objet de la révision. Le réviseur spécifie l'organe qui en assume la responsabilité.

3.2.1. L'identification des documents faisant l'objet du contrôle spécifie l'objet des documents (comptes annuels, comptes consolidés ou autres) ainsi que l'exercice comptable auquel il se rapporte. Il est également de bon usage de mentionner des chiffres clés des comptes révisés tels que le total du bilan et le solde du compte de résultats.

3.2.2. Le rapport mentionne l'organe social qui, conformément aux dispositions légales en vigueur, assume la responsabilité d'établir et d'arrêter les documents faisant l'objet de la révision. Il note que son objet porte sur la révision de ces comptes arrêtés par ledit organe social.

ATTESTATION DES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDES

3.3. Le réviseur d'entreprises mentionne dans la première partie de son rapport les normes de révision appliquées. Il expose en termes généraux les objectifs de sa révision et la façon dont il a effectué ses contrôles.

3.3.1. Le réviseur définit l'étendue de ses travaux de révision en se référant aux Normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes.

Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du commissaire sur les comptes annuels.

Le réviseur doit examiner et évaluer les conclusions découlant des éléments probants obtenus dans le cadre de sa mission d'audit en vue d'émettre son opinion sur les états financiers.

3.3.2. Le rapport doit préciser que les travaux de révision ont été planifiés et exécutés de façon à obtenir une assurance raisonnable que les documents révisés ne comportent pas d'inexactitude ayant un impact significatif sur les états financiers ; par inexactitude, il y a lieu d'entendre aussi bien une erreur qu'une irrégularité.

3.3.3. Le rapport du réviseur doit décrire ses travaux de révision en mentionnant qu'ils fournissent une base raisonnable à l'expression de son opinion et comportent :

- l'examen de l'organisation administrative et comptable et des dispositifs de contrôle interne qui supportent l'élaboration des états financiers ;
- l'examen par sondages des éléments probants justifiant les montants et informations contenus dans les états financiers ;
- l'évaluation des méthodes et règles d'évaluation comptables utilisées par l'entrepriseentité dans l'élaboration de ses états financiers ;
- l'étude critique des estimations significatives faites par l'organe de gestion lors de l'établissement des états financiers ;
- l'examen de la présentation d'ensemble des états financiers.

Le rapport du réviseur doit également indiquer dans quelle mesure il a obtenu les informations demandées aux administrateurs, à la direction et aux préposés de l'entrepriseentité contrôlée (art. 144, 12° et 148, 12° C. Soc.) en ce compris les déclarations visées au paragraphe 2.5.5.

Le rapport peut mentionner d'autres éléments significatifs dans l'exercice de sa mission, et notamment la mesure dans laquelle il s'est appuyé sur les travaux d'un autre réviseur conformément à la norme 1.1.4.

3.3.4. Dans l'exécution d'une mission légale de révision, le réviseur d'entreprises n'est pas autorisé à accepter conventionnellement une limitation de l'étendue de ses travaux. Par ailleurs, le Code des sociétés sanctionne pénalement les administrateurs qui mettent obstacle aux vérifications auxquelles ils sont tenus de se soumettre ou refusent de donner les renseignements qu'ils sont tenus de fournir ou qui donnent sciemment des renseignements inexacts ou incomplets (art. 170, alinéa 1, 3° C. Soc.). En conséquence, lorsqu'il est confronté à une limitation significative de l'étendue de sa révision son contrôle par le fait de l'organe de gestion ou de la direction de l'entreprise entité, le réviseur émettra des réserves dans son rapport ou justifiera une déclaration d'abstention (ci-dessous 3.7.2. ou 3.9.1.). Ceci peut notamment résulter du refus de la direction de signer la lettre d'affirmation.

Lorsqu'il n'a pas obtenu des administrateurs et préposés les informations qu'il a demandées, le Code des sociétés impose au réviseur d'en faire mention dans son rapport relatif aux comptes annuels ou consolidés. Cette circonstance ne fera l'objet d'une réserve ou d'une abstention que dans la mesure où l'absence de ce renseignement constitue un obstacle à la bonne exécution des travaux de révision.

3.3.5. Il peut arriver que le réviseur soit confronté à une limitation de l'étendue de ses travaux due aux circonstances. De telles circonstances apparaîtront notamment lorsque :

- le réviseur d'entreprises est nommé à une date tardive qui ne lui permet pas d'effectuer toute sa démarche de contrôle (p. ex. la date de nomination ne lui permet pas d'assister à l'inventaire physique qui s'avère significatif dans l'environnement de contrôle donné) ;
 - les livres et documents comptables ont été en tout ou partie altérés ou détruits, ou ils ne sont pas disponibles aux fins de contrôle (p. ex. à la suite d'une saisie judiciaire) ;
 - certains procédés d'audit ne peuvent pas être mis en œuvre ;
- la direction de l'entité contrôlée refuse de fournir les déclarations requises.

Dans ces circonstances, le réviseur s'efforcera de mettre en œuvre des procédés de contrôle alternatifs raisonnables pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour émettre une opinion sans réserve.

3.3.6. Lorsque dans les circonstances visées aux paragraphes 3.3.4. et 3.3.5., la limitation des travaux de révision conduit à l'expression d'une réserve ou d'une déclaration d'abstention, le rapport doit décrire la limitation et indiquer le ou les éléments des états financiers concernés.

3.3.7. Si le système de contrôle interne présente des lacunes significatives et si le réviseur n'a pas pu se satisfaire de vérifications alternatives, il mentionnera dans son rapport dans quelle branche de l'organisation ces faiblesses ont été constatées et quelles sont les rubriques qui subissent un risque significatif du fait de cette lacune. Il en résultera, selon le cas, une réserve (3.7.2.) ou une déclaration d'abstention (3.9.1.).

Si le réviseur a pu effectuer des vérifications alternatives appropriées qui le satisfont, il n'y a pas lieu de mentionner ces lacunes dans la partie du rapport qui porte sur l'attestation des états financiers ; le cas échéant, elles pourront être exposées dans la seconde partie du rapport (ci-dessous 3.11.).

Dans les entreprise entités dont l'organisation administrative est concentrée sur un nombre très restreint de personnes et principalement dans les entreprise entités de taille modeste, on ne peut pas s'attendre à trouver un système de contrôle interne présentant toutes les garanties qui pourraient être jugées nécessaires dans une grande entreprise entité. L'impossibilité de respecter tous les principes du contrôle interne dans une petite ou moyenne entreprise entité ne devrait pas nécessairement conduire le réviseur à développer un commentaire sur ce point dans la seconde partie de son rapport. Une telle mention sera évitée lorsque l'organisation administrative y compris les mécanismes de contrôles internes est jugée appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise entité.

3.4. **Le réviseur d'entreprises mentionne dans son rapport si, à son avis, les comptes annuels ou les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise entité ou de l'ensemble consolidé, compte tenu des dispositions légales et réglementaires ainsi que des mentions figurant dans l'annexe du référentiel comptable applicable.**

3.4.1. L'attestation du réviseur mentionne le référentiel comptable qui a servi de base à l'élaboration des comptes annuels ou consolidés.

- 3.4.2. Les comptes annuels ou consolidés établis conformément ~~aux règles du droit comptable belge au référentiel comptable applicable~~ sont présumés donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'~~entreprise~~entité ou de l'ensemble consolidé. L'attestation du réviseur implique qu'il a tenu compte de tous les éléments qui sont importants pour l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés. On considère que des informations sont significatives pour l'image fidèle si leur omission ou leur inexactitude sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers. Dès lors, une infraction au droit comptable ne constitue pas nécessairement une atteinte à l'image fidèle.
- 3.4.3. Selon la réglementation comptable, des informations doivent être fournies dans l'annexe lorsque l'application des dispositions réglementaires ne suffit pas pour répondre aux principes de clarté et de fidélité. Le réviseur prêtera une attention particulière au caractère adéquat de ces informations du point de vue de l'image fidèle. Il vérifiera l'adaptation des règles d'évaluation en cas de discontinuité. Par ailleurs, les ~~entreprises~~entités doivent s'écarter des règles d'évaluation prévues par la réglementation dans les cas exceptionnels où leur application ne conduit pas au respect de l'image fidèle. Les adaptations sont mentionnées et justifiées dans l'annexe. Le réviseur doit vérifier si les adaptations nécessaires ont été faites, si elles répondent aux exigences de l'image fidèle et si elles sont adéquatement justifiées dans l'annexe. Dans le cas contraire, il en fera mention dans son rapport.
- 3.4.4. Lorsque les comptes annuels ou consolidés mentionnent des chiffres relatifs à l'exercice précédent, l'attestation couvre les chiffres comparatifs, à moins que le réviseur d'entreprises n'affirme expressément le contraire. Si une réserve avait été exprimée sur les comptes de l'exercice précédent, le réviseur doit examiner la nécessité de s'y référer à nouveau dans son rapport.
- 3.5. **Lorsque l'attestation des comptes annuels ou consolidés ne contient ni réserve ni commentaire lié à l'existence d'une incertitude, la partie du rapport qui comprend l'attestation sera rédigée selon le modèle figurant au paragraphe 3.5.1. des présentes normes. Cette partie sera nécessairement intitulée selon le cas « Attestation sans réserve des comptes annuels » ou « Attestation sans réserve des comptes consolidés ».**
- 3.5.1. La première partie d'un rapport de révision comprenant une attestation des comptes annuels sans réserve ni commentaire lié à l'existence d'une incertitude sera rédigée comme suit :

« Attestation sans réserve des comptes annuels

~~Nous avons procédé au contrôle des comptes annuels pour l'exercice (le cas échéant: de ___ mois) clos le ___ 200X, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique (Arrêté royal du 30 janvier 2001), dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____. Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.~~

~~L'établissement des comptes annuels relève de la responsabilité de l'organe de gestion.~~

~~Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de la société ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.~~

~~Conformément aux normes de révision précitées, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives~~

faites par la société ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels clos le _____ 200X donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. A notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au ... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et les informations données dans l'annexe sont adéquates.»

Le texte suivant sera utilisé pour les comptes consolidés :

« Attestation sans réserve des comptes consolidés

Nous avons procédé au contrôle des comptes consolidés pour l'exercice (le cas échéant: de _____ mois) clos le _____ 200X, établis sur la base du référentiel comptable applicable en Belgique (Arrêté royal du 30 janvier 2001 ou, selon le cas, le référentiel de Normes internationales d'information financière tel qu'adopté dans l'Union européenne), dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice (une perte) de l'exercice de € _____. Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

L'établissement des comptes consolidés relève de la responsabilité de l'organe de gestion.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces comptes sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle conformément aux dispositions légales et selon les normes de révision applicables en Belgique, telles qu'édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes de révision requièrent que notre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour notre contrôle. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et le caractère raisonnable des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'ensemble consolidé en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Nous avons obtenu les explications et informations requises pour nos contrôles. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes consolidés. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation, des règles de consolidation et des estimations comptables significatives faites par la société ainsi que la présentation des comptes consolidés dans leur ensemble. Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes consolidés clos le _____ 200X donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. A notre avis, les comptes consolidés clôturés au ... donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats, de l'ensemble consolidé en conformité aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique et les informations données dans l'annexe sont adéquates.»

3.5.2. L'attestation ne peut être délivrée sans réserve que s'il a été satisfait aux points suivants :

- a) les comptes annuels ou consolidés ont été contrôlés conformément aux normes de révision de l'IRE, sans préjudice du paragraphe 3.3.1. des présentes normes ;
- b) les comptes annuels ou consolidés ne comportent pas d'inexactitude significative compte tenu des prescriptions légales et réglementaires ainsi que des normes comptables auxquelles il est référé ;
- c) les règles d'évaluation ont été appliquées d'une façon constante ou les informations nécessaires sur leur modification et l'influence sur les résultats sont données dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés;

- d) toutes les informations nécessaires sont reprises avec clarté dans les comptes annuels ou consolidés en manière telle que, de l'avis du réviseur, ceux-ci donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ou du groupe.
- 3.5.3.** Lorsqu'il délivre ou doit délivrer une attestation de l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés, le réviseur ne peut jamais formuler son opinion en forme négative. C'est ainsi que doivent être écartées des phrases telles que « Notre attention n'a été attirée par aucun fait, prouvant que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle » ou « Nous n'avons pas eu connaissance d'éléments mettant en cause l'image fidèle ... ». L'exécution d'une mission d'examen limité, là où elle est permise (ci-dessus 1.4.3.), devra cependant se conclure par une opinion en forme négative.
- 3.6.** **Lorsqu'il existe une incertitude significative qui n'est pas de nature à justifier l'existence d'une déclaration d'abstention, le réviseur pourra inclure un paragraphe explicatif dans son attestation sans réserve. Le paragraphe explicatif s'impose en cas de problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Dans ce cas, l'intitulé de la première partie du rapport sera selon le cas « Attestation sans réserve des comptes annuels, avec paragraphe explicatif » ou « Attestation sans réserve des comptes consolidés, avec paragraphe explicatif ».**
- 3.6.1.** Le paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation. Il ne peut concerner un élément qui affecte négativement l'opinion du réviseur. Pour qu'un paragraphe explicatif puisse être exprimé, le réviseur doit être en mesure de renvoyer à une mention de l'incertitude dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ou dans le rapport (consolidé) de gestion. A défaut, il envisagera d'émettre une réserve.
- 3.6.2.** Le réviseur doit considérer s'il convient d'inclure un paragraphe explicatif lorsqu'il existe une incertitude significative relative à un élément des comptes annuels ou consolidés. Par incertitude, il faut entendre une situation dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui peuvent affecter les comptes annuels ou consolidés.
- 3.6.3.** Le réviseur est tenu d'ajouter un paragraphe explicatif lorsqu'il existe des raisons de mettre en évidence un problème significatif en matière de continuité de l'exploitation. Toutefois, dans certains cas évoqués au paragraphe 3.9.1., il ne pourra se contenter d'un paragraphe explicatif parce que cette situation porte atteinte fondamentalement à l'image fidèle.

3.7. Dans son rapport, le réviseur d'entreprises indique et justifie avec précision et clarté les réserves qu'il estime devoir formuler.

3.7.1. Le réviseur émettra des réserves lorsqu'il est confronté à une des deux situations suivantes : soit une limitation dans l'étendue des travaux (3.7.2.), soit un désaccord avec les dirigeants concernant les règles et méthodes comptables retenues, leurs modalités d'application ou le caractère adéquat de l'information donnée dans les comptes annuels ou consolidés (3.7.3.). Les réserves seront exprimées dans le cas où elles sont significatives pour l'appréciation des comptes annuels ou consolidés.

3.7.2. Lorsque la révision n'a pas pu s'appuyer sur un système de contrôle interne suffisant et que le réviseur n'a pas pu se satisfaire de procédés de contrôle alternatif, ou lorsqu'une partie des comptes annuels ou consolidés n'a pas pu être contrôlée, conformément aux présentes normes, le rapport contiendra des réserves, ou une déclaration d'abstention conformément au paragraphe 3.9.1.

Dans ce cas, le rapport doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation :

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre la réserve ;
- les motifs de cette réserve ;
- le ou les éléments des comptes annuels ou consolidés concernés.

3.7.3. Lorsque le réviseur ne peut pas marquer son accord sur le contenu ou la présentation d'un ou de plusieurs éléments des comptes annuels ou consolidés, il émet une réserve sur ces aspects particuliers.

Le texte du rapport ne doit laisser au lecteur aucun doute sur la signification et l'incidence des réserves sur les comptes annuels ou consolidés. En conséquence, il doit mentionner dans un paragraphe précédant l'attestation :

- la nature du fait qui incite le réviseur à émettre cette réserve ;
- les motifs de cette réserve ;
- les répercussions chiffrées sur la situation et sur les résultats de l'entrepriseentité ou de l'ensemble consolidé pour autant qu'il soit possible de les calculer.

Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler.

3.7.4. Les réserves ne pourront être d'une nature telle qu'elles enlèvent toute portée à l'attestation. Le cas échéant, les circonstances évoquées au paragraphe 3.7.2. devront conduire le réviseur à délivrer une déclaration d'abstention (ci-dessous 3.9.1.), et celles évoquées au paragraphe 3.7.3. à formuler une opinion négative sur les comptes (ci-dessous 3.9.2.).

3.7.5. Le réviseur exposera les circonstances et les motifs qui l'amènent à émettre des réserves dans un ou plusieurs paragraphes précédant son opinion et s'y référera dans son attestation. L'intitulé de la première partie du rapport sera selon le cas « Attestation avec réserves des comptes annuels » ou « Attestation avec réserves des comptes consolidés ».

3.8. La formulation d'une réserve n'exclut pas un paragraphe explicatif (cf. par. 3.6. à 3.6.3.) concernant un sujet autre que celui qui fait l'objet de la réserve. L'intitulé approprié de la première partie du rapport sera « Attestation des comptes annuels avec réserve et paragraphe explicatif ».

3.9. Le refus d'attestation couvre deux situations différentes qui sont dénommées dans la pratique professionnelle : la déclaration d'abstention et l'opinion négative sur les comptes. La partie du rapport relative à l'attestation décrit avec précision et clarté les faits qui conduisent le réviseur à délivrer une opinion négative sur les comptes annuels ou les comptes consolidés, ou à délivrer une déclaration d'abstention.

3.9.1. Le réviseur d'entreprises ne peut délivrer une déclaration d'abstention que dans les deux cas suivants :

- 1) Lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels ou consolidés reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entrepriseentité ou de l'ensemble consolidé.

A titre d'exemple ceci pourrait résulter :

- de l'impossibilité d'accomplir certaines procédures de vérification considérées comme essentielles ;
- de la disparition accidentelle des pièces justificatives et/ou livres comptables ;
- d'une faiblesse fondamentale du système de contrôle interne qui ne peut être compensée par des vérifications alternatives suffisantes ;

- de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés dûe à l'existence d'une limitation de l'étendue du contrôle.

- 2) Lorsque la situation de l'entrepriseentité est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés, soit du point de vue de la continuité de son exploitation, soit en ce qui concerne le contenu de certaines rubriques de ces comptes, en manière telle que la simple adjonction d'un paragraphe explicatif suivant l'attestation ne pourrait être jugée suffisante.

Le réviseur ne peut s'abstenir qu'après avoir établi qu'aucune technique de contrôle n'est appropriée pour résoudre les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention et après avoir fait ce qui est en son pouvoir en vue d'établir si les comptes annuels ou consolidés présentent une image fidèle.

- 3.9.2.** Lorsque le réviseur désapprouve les comptes parce qu'il est en désaccord avec les dirigeants sur un ou plusieurs points tellement essentiels que même une attestation avec réserve ne peut pas être donnée, il émettra une opinion négative sur les comptes. Le désaccord doit porter, soit sur le fait que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats, soit sur le fait que ces comptes ne sont pas préparés conformément aux dispositions du référentiel comptable utilisé de sorte que l'image fidèle en est profondément affectée. Dans ces deux hypothèses, le rapport doit mentionner que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entrepriseentité ou de l'ensemble consolidé.

Le rapport mentionnera les conséquences chiffrées de ce désaccord sur le patrimoine, la situation financière ou les résultats de l'entrepriseentité ou de l'ensemble consolidé. Les répercussions chiffrées s'expriment en montants absolus, sous forme de fourchettes ou en valeurs relatives. Dans les cas où il n'est pas possible de les quantifier, le réviseur pourra juger utile de le signaler.

- 3.9.3.** Le réviseur exposera les circonstances et les motifs qui l'amènent à émettre une opinion négative sur les comptes dans un ou plusieurs paragraphes précédant son opinion et s'y référera dans son attestation dont l'intitulé sera selon le cas « Opinion négative sur les comptes annuels » ou « Opinion négative sur les comptes consolidés ».

Si le rapport contient une déclaration d'abstention, les raisons doivent en être données avec précision car ce type d'attestation prive les utilisateurs de toute indication quant à la crédibilité des comptes annuels ou consolidés dans leur ensemble. L'intitulé de l'attestation sera selon le cas « Déclaration d'abstention sur les comptes annuels » ou « Déclaration d'abstention sur les comptes consolidés ».

ATTESTATIONS-MENTIONS ET INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES

- 3.10.** ~~Le rapport du réviseur sur les comptes annuels ou consolidés doit également contenir son opinion sur le rapport de gestion de l'organe d'administration. Il doit signaler si les informations requises par la loi figurent dans ce rapport et si elles concordent avec les données résultant des comptes, une mention indiquant que le rapport de gestion traite des informations requises par les articles 96 ou 119 du Code des sociétés, et concorde avec les comptes annuels pour le même exercice. Cette mention faite par le commissaire~~ L'opinion sur le rapport de gestion ou sur le rapport consolidé de gestion ne fait pas partie de l'attestation.

- 3.10.1.** Le réviseur doit s'assurer que le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion ~~contient les traite des~~ contient les informations requises par la loi. ~~Dans le cas où une information nécessaire fait défaut, il est tenu de le signaler.~~

Aucun référentiel a été donné par rapport aux articles 96, 1°, 2°, 3°, 8° et 119, 1°, 2°, 3°, 5° du code des sociétés. La formulation de ces informations dans le rapport (consolidé) de gestion relève de la responsabilité et de l'appréciation de l'organe de gestion de l'entité contrôlée.

Bien qu'il ne relève pas de la compétence du commissaire à se prononcer sur la gestion et sur des informations pour lesquelles il n'existe pas de référentiel, il devra prendre connaissance des informations fournies par l'organe de gestion, et évaluera si elles sont, selon des éléments objectifs à sa disposition, clairement de nature trompeuses.

~~Le rapport de gestion ou le rapport consolidé de gestion doit faire mention des faits qui auront une influence notable sur le développement de l'entité contrôlée, sauf si cette indication est susceptible de porter préjudice à la société ou à l'ensemble consolidé. L'interprétation de l'exception appartient conjointement aux dirigeants qui établissent le rapport et au commissaire qui déclare si le rapport contient les informations requises. En conséquence, en cas de divergence d'opinions, le réviseur signalera que le rapport des administrateurs est incomplet.~~

3.10.2. Le rapport du commissaire doit établir ~~qu'aucune~~ qu'il n'y a pas d'incohérences ~~diseordanee~~ significatives n'apparaît entre le rapport de gestion et les comptes annuels ou entre le rapport consolidé de gestion et les comptes consolidés. Il ne doit pas contenir son opinion sur le caractère fidèle et sincère de ces rapports.

Si l'organe de gestion inclut dans son rapport, par exemple, un tableau des flux de trésorerie ou une analyse de ratios, le réviseur d'entreprises devra en effectuer le contrôle.

Il n'appartient pas au réviseur de donner son avis critique sur le caractère sincère et fidèle de l'analyse de la situation de la société, de son évolution prévisible ou de l'influence notable de tel ou tel fait sur son développement futur. Toutefois, si l'organe de gestion présente l'évolution prévisible de la société en se basant sur des informations qui sont manifestement déraisonnables ou contradictoires avec d'autres informations généralement tenues pour vraies⁽¹⁾, le réviseur en fera état dans son rapport.

3.10.3. Lorsque l'entité contrôlée est en difficultés financières graves au point que la continuité de son exploitation est mise en péril, le conseil d'administration jugera normalement qu'il est de son devoir d'en informer l'assemblée générale. Le réviseur étudiera avec soin le contenu de cette information afin de déterminer si elle est suffisante pour éviter que l'utilisateur des comptes ne soit trompé par l'utilisation du postulat de continuité d'exploitation dans l'élaboration des comptes. Par exception au paragraphe 3.1.4. des présentes normes, son appréciation du rapport (consolidé) de gestion sur ce point sera évoquée conjointement avec son opinion sur la pertinence du principe de continuité selon ce qui est dit aux paragraphes 3.6.3. et 3.9.1.

Lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, le réviseur vérifie que le rapport de gestion comprend une justification suffisante de l'application des règles comptables de continuité.

3.10.4. Lorsque l'entrepriseentité se trouve dans les conditions légales l'autorisant à ne pas établir de rapport de gestion et qu'un rapport répondant à ces conditions légales est néanmoins établi, le réviseur se prononcera selon ce qui est énoncé dans les paragraphes précédents.

Si la société n'est pas tenue d'établir un rapport de gestion et qu'aucun document conforme à l'article 96 ou l'article 119 du Code des sociétés n'a été établi, le réviseur renvoie expressément à l'exemption prévue par la loi. Il vérifie néanmoins qu'aucune information trompeuse n'est communiquée à l'assemblée générale.

3.11. Le réviseur peut ajouter dans la seconde partie de son rapport, un ou plusieurs paragraphes d'observation en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels ou consolidés ou du rapport (consolidé) de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents.

3.11.1. Les informations complémentaires relatives à un point concernant les comptes annuels ou consolidés ne peuvent en aucune manière modifier la portée de l'opinion exprimée dans la première partie. Elles ne constituent ni une réserve ni un paragraphe explicatif au sens du paragraphe 3.6.

3.11.2. Le réviseur prêtera une attention spéciale à la publication du résumé des règles d'évaluation dans l'annexe. Si les indications ne sont pas satisfaisantes, il en fera mention dans la deuxième partie de son rapport. De même, une grande attention doit être prêtée au principe de permanence des méthodes d'évaluation. S'il estime que l'information est insuffisante, le réviseur mentionnera expressément dans son rapport la nature des modifications et dans la mesure du possible, la répercussion chiffrée sur les comptes présentés, en comparaison avec l'exercice précédent.

(1) Voir l'article 20 de l'A.R. du 10 janvier 1994.

Si le réviseur estime nécessaire de faire état de lacunes significatives dans le système de contrôle interne et s'il est d'avis que cette situation ne requiert pas l'expression d'une réserve conformément au paragraphe 3.3.7., il peut néanmoins en faire mention dans la seconde partie de son rapport.

- 3.11.3.** Les informations complémentaires peuvent aussi concerner des éléments qui n'affectent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais qui sont en relation avec des informations données dans le rapport (consolidé) de gestion ou dans un document plus complet contenant les comptes révisés.
- 3.11.4.** Les informations complémentaires doivent être limitées en nombre et ne peuvent comprendre de digressions superflues. Sans préjudice au paragraphe 3.11.2., ces informations doivent avoir exclusivement pour objet de faciliter la compréhension des comptes ou du rapport (consolidé) de gestion.
- 3.12.** **Le rapport du commissaire sur les comptes annuels sociaux indique explicitement si la comptabilité est tenue ~~et si les comptes annuels sont établis~~ conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables. Cette mention distincte de l'attestation des comptes annuels figurera dans la seconde partie du rapport, même si des objections sont émises, pour autant que celles-ci n'influencent pas l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats de l'entrepriseentité ; cette mention distincte n'est pas applicable aux comptes consolidés.**
- 3.12.1.** Dans la mesure où le non respect de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entrepriseentités et de ses arrêtés d'exécution fait l'objet d'une sanction pénale, le réviseur d'entreprises devra interpréter d'une façon restrictive le principe d'importance relative dans cette matière. Toutefois, compte tenu du fait que des incidents d'importance mineure interviennent le plus souvent à propos d'aspects formels du système comptable dans des entités complexes, il est recommandé au commissaire d'atténuer la portée de cette mention par un commentaire approprié. Il en irait ainsi par exemple en cas d'absence de comptabilisation sans retard des engagements hors bilan dans une société commerciale ou industrielle ou en cas d'absence d'ajustements concernant des inexactitudes non significatives.
- 3.12.2.** Des objections devront être émises aussi bien lorsque le système comptable n'est pas organisé conformément à la loi comptable belge ~~et lorsque les comptes annuels ne respectent pas les dispositions contenues dans le Code des sociétés.~~
- 3.12.3.** En vertu des principes légaux du droit comptable, à défaut de disposition légale ou réglementaire expresse, il convient de se référer aux bons usages, notamment aux avis de la Commission des Normes comptables et aux normes comptables internationales.
- 3.12.4.** Lorsqu'une dérogation a été obtenue par l'entrepriseentité en vertu de la loi, le réviseur d'entreprises pourra juger utile d'en faire mention dans son rapport, en indiquant son objet.
- 3.12.5.** Considérant la différence entre l'article 144, alinéa 1, 2° et l'article 148, alinéa 1, 2° du Code des sociétés, la formulation de l'attestation des comptes consolidés a été adaptée. En conséquence, les paragraphes 3.12.1. à 3.12.4. ne sont pas d'application.
- 3.13.** **Le rapport du commissaire à l'assemblée générale d'une société indique si l'affectation du résultat et, le cas échéant, la répartition des bénéfices proposées à cette assemblée sont conformes aux statuts et au Code des sociétés.**
- 3.13.1.** Lorsque la société a procédé à la distribution d'un ou plusieurs acomptes sur dividendes, le rapport du commissaire relatif à ces acomptes doit être joint au rapport à l'assemblée générale ordinaire. Il sera utile de se référer à ces annexes dans la seconde partie du rapport.
- 3.13.2.** Si les événements postérieurs à la clôture de l'exercice dégagent des résultats négatifs en manière telle que la distribution prévue de bénéfices pourrait porter atteinte à la substance de l'entrepriseentité, le commissaire en fera état dans son rapport.
- 3.14.** **Dans son rapport à l'assemblée générale, le commissaire doit indiquer spécialement s'il n'a point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en infraction au Code des sociétés ou aux statuts. Toutefois, cette mention ne sera pas faite lorsque la révélation est susceptible de causer à la**

société un préjudice injustifié notamment parce que l'organe d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

3.14.1. Il convient que l'assemblée générale appelée à voter la décharge des administrateurs ou gérants soit correctement informée de toute violation des statuts ou du Code des sociétés que le commissaire aurait pu constater à l'occasion de ses contrôles comptables. L'obligation de révélation ne porte que sur les infractions aux statuts, au Code des sociétés et aux autres lois auxquelles ce dernier se réfère expressément. Les infractions à d'autres dispositions légales ayant une influence sur les comptes sont étudiées sous leur seul aspect comptable.

3.14.2. Les infractions au Code des sociétés et aux statuts ne doivent pas être mentionnées lorsque les dirigeants ont pris des mesures adéquates pour éliminer les conséquences éventuellement préjudiciables de l'infraction.

Lorsque les conséquences de l'infraction se poursuivent, le commissaire engagerait sa propre responsabilité en omettant de signaler l'infraction dans son rapport, quand bien même cette mention serait susceptible de porter un préjudice grave à la société ou à ses dirigeants.

3.14.3. S'il n'a pas constaté d'infraction, le commissaire le signalera en forme négative.

3.15. Le rapport du commissaire contient les mentions requises par le Code des sociétés lorsque le conseil d'administration prend une décision ou effectue une opération dans laquelle un administrateur a un intérêt patrimonial opposé (art. 523 C. Soc.) ou pouvant donner lieu à un avantage patrimonial à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs (art. 524 C. Soc.)⁽¹⁾.

3.15.1. Dans une société anonyme, lorsque le conseil d'administration prend une décision dans laquelle un administrateur a directement ou indirectement un intérêt opposé de nature patrimoniale, le rapport du commissaire doit comporter une description des conséquences patrimoniales qui en résultent pour la société. Cette disposition s'applique également dans les sociétés en commandite par actions ainsi que dans toute SPRL qui est gérée par un collègue de gérants.

3.15.2. Dans les sociétés anonymes dont les titres sont admis à la cote officielle d'une bourse de valeurs située dans un Etat membre de l'Union européenne, le rapport des commissaires contient une description des décisions du conseil d'administration pouvant donner lieu à un avantage patrimonial direct ou indirect à un actionnaire détenant une influence décisive ou notable sur la désignation des administrateurs de cette société. Les commissaires ajoutent, le cas échéant, les commentaires appropriés qu'ils estiment devoir faire.

3.16. Le rapport du réviseur d'entreprises sera daté du jour où ses travaux de contrôle ont été achevés. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe de gestion de l'entrepriseentité. En outre, il y a lieu de mentionner le lieu où le rapport est signé.

3.16.1. Le contrôle des comptes annuels comprend nécessairement la vérification des documents tels qu'arrêtés par le conseil d'administration ou les gérants en vertu de l'article 92 du Code des sociétés. Dès lors, le rapport du réviseur d'entreprises sera toujours postérieur à la date d'arrêt des comptes annuels par l'organe de gestion.

3.16.2. Le rapport du réviseur doit prendre en considération les événements qui se sont produits ou qui ont été portés à sa connaissance après la clôture de l'exercice mais avant la fin des principaux travaux de contrôle quand :

- ils influencent directement les comptes annuels ou consolidés clôturés et qu'ils sont de nature telle qu'ils auraient dû être repris dans ces comptes s'ils avaient été connus par la direction de l'entrepriseentité au moment de la clôture des comptes ;
- ils n'influencent pas directement les comptes annuels ou consolidés mais sont de nature telle qu'ils exerceront une influence notable sur les développements futurs de la situation financière ou sur les résultats futurs de l'entrepriseentité.

(1) L'article 524 a été modifié par la loi de 2 août 2002 (*M.B.*, 22 août 2002). L'article 53 de la loi précitée précise que les dispositions de l'article 524 du Code des sociétés s'appliquent pour la première fois aux exercices qui commencent après le 31 décembre 2003.

Les principaux travaux de contrôle visés à l'alinéa précédent ne pourront pas être considérés comme achevés avant la date à laquelle l'organe de gestion de la société arrête les comptes annuels vu que, selon la réglementation comptable, « il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe d'administration de **l'entreprise la société** » (art. 33, alinéa 1^{er} A.R. 30 janvier 2001).

- 3.16.3.** Si, après l'envoi de son rapport à la société, le réviseur constate que des modifications sont apportées aux comptes annuels, soit par le conseil d'administration, soit par l'assemblée générale, le réviseur devra examiner s'il est nécessaire d'émettre une nouvelle attestation correspondant aux comptes annuels tels qu'ils ont été définitivement approuvés. Cette nouvelle attestation accompagnera les comptes annuels publiés.
- 3.16.4.** Dans certains cas prévus par la loi, les documents comptables et le rapport du réviseur doivent être déposés dans un délai déterminé par loi. Si les documents comptables ne sont pas disponibles dans le délai prévu, le réviseur prendra les mesures qui s'imposent, notamment par l'établissement d'un rapport de carence à l'attention de l'assemblée générale.

Les mêmes principes seront appliqués par analogie dans une mission de révision conventionnelle.

- 3.17. Lorsque les états financiers ainsi que le rapport de révision font l'objet d'une publication, il est recommandé au réviseur de surveiller l'accomplissement d'une publication conforme aux comptes qu'il a contrôlés.**

L'organe de gestion de l'**entreprisecntité** est responsable de la publication légale et des autres publications concernant les comptes annuels. Il importe cependant que le commissaire s'inquiète de la conformité des comptes publiés aux comptes approuvés ainsi que de la référence au rapport de révision conformément à l'article 104 du Code des sociétés.

Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés conformément à l'article 121 du Code des sociétés.