l'organisation de l'entreprise dont il contrôle les comptes.

L'identification de risques inhérents ou de risques de contrôle interne plus élevés provoquera une analyse plus approfondie des rubriques comptables ou des flux d'opérations qui sont concernés par ces risques. En conséquence, l'analyse de risques et la détermination du seuil de signification peuvent être considérées comme des étapes très importantes pour la détermination de la date, de la nature et du volume des tests de procédure et de validation.

L'analyse de risque doit être appuyée par des documents de travail par lesquels le réviseur justifie ses conclusions. Des modifications ultérieures de son évaluation des risques entraîneront également une mention dans les documents de travail avec indication de l'influence sur la suite des travaux.

2.2. Effets du contrôle interne sur les travaux de révision (5 janvier 1993)[59] [60]

1. Introduction

Aux termes du paragraphe 2.4 des normes générales de révision, « le réviseur 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 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. »

La présente recommandation a pour objet de commenter et développer le paragraphe 2.4 des normes générales de révision précité en précisant les notions d'examen et d'évaluation du système comptable et de contrôle interne. Dans le contexte de la révision des comptes annuels, l'examen du contrôle interne est une méthode de travail et non un objectif en soi. Il est possible que le réviseur accepte une mission spécifique ou complémentaire d'évaluation du système de contrôle interne. Cette mission se distingue de la révision des comptes annuels ou consolidés et n'est pas évoquée par la présente recommandation.
La mise en place d'un système de contrôle interne, comme l'établissement des comptes annuels, relève de la compétence exclusive des dirigeants de l'entreprise. Sans préjudice aux règles légales qui s'imposent à eux, les dirigeants peuvent évaluer l'utilité des mesures d'organisation qu'ils adoptent par rapport aux coûts qu'elles

---

[59] Pour la présente recommandation, il a été tenu compte de l'ISA 400 « *Risk Assessments and Internal Control* » de l'IFAC.
[60] Avis Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises d.d. 23 novembre 1992 (Rapp. annuel CSR, 1992-1993, p. 11-12).

entraînent pour l'entreprise. Dans sa mission de contrôle des comptes annuels ou consolidés, le réviseur d'entreprises ne doit pas se prononcer sur le caractère approprié du système de contrôle interne dans son ensemble. Par contre, il utilisera normalement les mesures de contrôle interne comme outil de la révision.

2. Définitions

Les normes générales de révision définissent le contrôle interne comme « l'ensemble des moyens et mesures adoptées par les organes de direction ou d'exécution d'une entreprise 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 les 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 ».

*2.1.*La définition donnée par les normes générales de révision décrit le système de contrôle interne dans son sens le plus large. Il est considéré comme l'un des principes généraux de toute bonne organisation administrative d'une entreprise. Dans le cadre d'une mission de révision, certains éléments revêtent une importance particulière :

- le contexte général ou environnement du contrôle (§ 2.2);
- les aspects liés au système comptable proprement dit (§ 2.3);
- les contrôles intégrés dans les procédures administratives (§ 2.4);

Ces trois aspects du système de contrôle interne influencent directement l'exercice de la mission de révision et les risques qui y sont liés.

*2.2.*Le contexte général ou environnement du contrôle est notamment influencé par :

- le statut juridique de l'entreprise : fonctionnement du conseil d'administration, gestion journalière et mandats particuliers;
- la structure générale d'organisation de l'entreprise mettant en évidence la répartition des tâches et les relations entre les différents départements et fonctions, y compris l'existence éventuelle d'un département d'audit interne. Le département d'audit interne n'est qu'un élément du système de contrôle interne sur lequel le réviseur pourra s'appuyer sans que sa responsabilité en soit modifiée, selon ce qui est dit dans la recommandation 3.3 « Utilisation du travail d'un service d'audit interne »;
- les influences externes qui pèsent sur l'organisation de l'entreprise telles que

l'application de procédures harmonisées au sein d'un groupe de sociétés, l'existence de règles particulières imposées par des organismes publics de contrôle tels que la Commission bancaire et financière ou l'Office de contrôle des assurances;
- la qualification, la sélection, et la formation des membres du personnel de l'entreprise qui appliquent les procédures administratives, l'intérêt que la direction porte à l'application et au respect systématique des procédures administratives;
- les risques inhérents à la situation économique, sociale et financière de l'entreprise, en particulier la nature et l'étendue de ses activités.

*2.3.*Le système comptable des entreprises belges est soumis à des règles légales qui régissent l'élaboration d'informations financières. On soulignera en particulier[61] :

- l'inscription des opérations sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates : le maintien de 'écriture primitive en cas de rectification;
- l'obligation d'appuyer toute écriture sur une pièce justificative datée et portant un indice de référence à celle-ci;
- le respect du plan comptable défini par l'entreprise conformément aux règles légales;
- la définition suffisamment précise des règles d'évaluation par l'organe d'administration compétent et le respect constant de ces règles;
- la comptabilisation des charges et produits dans l'exercice auquel ils se rapportent, indépendamment de la date d'encaissement et de décaissement.

Le plus souvent, la tenue de la comptabilité est informatisée. Dans cette hypothèse, le système comptable comprend une série de procédures manuelles et informatisées pour l'enregistrement des opérations et leur traitement jusqu'à la production d'états financiers. Le système de contrôle interne concerne aussi bien les opérations manuelles que le traitement automatisé.

*2.4.*Les contrôles intégrés dans les procédures administratives peuvent concerner aussi bien l'efficacité de la gestion que la fiabilité de l'information. Le réviseur est principalement intéressé par les contrôles de la seconde espèce vu que son examen du contrôle interne n'est pas destiné à porter un jugement sur la qualité de la gestion mais sur la fiabilité des informations financières. A cet égard, selon la nature et la taille de l'entreprise, on mettra en évidence les procédures de contrôle suivantes :

- l'existence d'un système approprié d'autorisation des opérations; la séparation des fonctions de disposition de valeurs et de biens, de conservation de ceux- ci et d'enregistrement des mutations;
- l'utilisation de procédures évitant la perte d'informations, par exemple la numérotation des factures, la procédure de back up, la documentation des

[61] Nous renvoyons aux articles 4, 6, 7, 8 et 9 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, ainsi qu'aux articles 27 et 28, § 1er de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, pour les entreprises auxquelles ils s'appliquent.

programmes informatiques, etc.;
- la protection des actifs et supports d'informations notamment par la limitation aux personnes dûment autorisées de l'accès aux biens, aux locaux, aux fichiers, etc.;
- la mise en place de mesures de vérification systématiques à certains stades du traitement administratif d'une opération, par exemple : totaux de contrôle, réconciliation suivi de listes d'erreurs, etc.;
- la supervision par sondage ou par analyse de rapports d'exception, exercée par la direction elle-même ou par des personnes indépendantes qu'elle aura désignées à cet effet, le cas échéant, le département d'audit interne;
- l'analyse systématique par la direction des informations telles que le contrôle budgétaire, tableau de bord ...

3. Stratégie de la révision

3.1.Généralités

Toute mission de révision commence par l'acquisition d'une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement. Le réviseur doit réunir une documentation lui permettant d'orienter l'organisation et la mise en œuvre de ses contrôles.

Le réviseur a pour objectif de déterminer si le système administratif et comptable est susceptible de conduire à l'élaboration d'une information financière fiable et conforme aux dispositions légales.

Les normes générales de révision, depuis leur première édition en 1976, ont mis l'accent sur l'analyse de l'organisation administrative et comptable sous l'angle du contrôle interne. En effet, il existe une interaction entre le système de prise de décision et la traduction de ces décisions dans l'administration. Dès lors, l'examen d'écritures ou de documents ne peut être isolé du contexte administratif surtout lorsqu'il s'agit de pièces justificatives internes (inventaire, bons de commande...) ou d'un traitement automatisé de données.

Après une appréciation de l'organisation administrative dans la phase préliminaire, certains choix stratégiques devront être opérés par le réviseur pour déterminer la méthode de contrôle.

La première méthode consisterait dans une vérification complète des opérations ou des soldes.

Une autre méthode consiste à faire une analyse approfondie des procédures administratives afin de déterminer dans quelle mesure celles-ci comportent des contrôles clés éliminant les risques d'erreurs ou d'omissions dans les comptes annuels. L'identification de ces contrôles clés dans tout ou partie des cycles administratifs permettrait au réviseur de déterminer le volume adéquat des vérifications qu'il doit opérer sur les opérations et soldes en fin d'exercice.

Les éléments qui influenceront le choix stratégique du réviseur auront été déterminés soit dans la phase préliminaire de sa mission, soit au fur et à mesure qu'il acquiert de l'expérience dans l'entreprise contrôlée. Il pourra tenir compte notamment de l'identification de certains points forts ou faiblesses administratives, de la nature de la rubrique comptable concernée et de l'existence de risques spécifiques.

3.2.Approche pratique

Les différentes phases pratiques d'un contrôle des comptes annuels peuvent être synthétisées de la façon suivante :

3.2.1.Phase préliminaire

a) Le réviseur procède à un examen sommaire de la structure du contrôle interne, principalement 'environnement du contrôle et les systèmes comptables afin de déterminer d'une part le contexte de l'exécution de sa mission et d'autre part l'existence de risques généraux dans l'exécution de celle-ci.
b) Le second aspect de la phase préliminaire consiste à effectuer une revue limitée des procédures de contrôle administratif; ces travaux n'ont pas encore pour but de vérifier en détail si certains contrôles internes sont suffisamment fiables pour influencer la suite de la révision; il s'agit essentiellement de porter un jugement d'ensemble sur l'organisation administrative afin de déterminer l'existence de contrôles clés ou de faiblesses pouvant entraîner des risques spécifiques dans l'exécution du programme de travail. L'existence de contrôles clés sera confirmée par un test d'application concrète (walk through).
c) La phase préliminaire se conclut par une première évaluation générale du système du contrôle interne au cours de laquelle le réviseur pourra choisir la stratégie qu'il compte adopter dans la mise en œuvre de sa révision.

Il se peut qu'une conclusion puisse être rapidement tirée au vu d'insuffisances graves dans l'organisation ou de lacunes sérieuses dans le système comptable. Dans cette hypothèse, la mission ne pourra pas se poursuivre dans des conditions normales. Cette situation est évoquée ci-dessous au paragraphe 4.3.

La taille de l'entreprise peut également avoir une importance considérable; les aspects spécifiques du contrôle interne dans une petite entreprise sont évoqués ci-dessous au paragraphe 7.

3.2.2.Travaux de révision fondés sur le contrôle interne

a) Lorsque le réviseur a conclu qu'il peut s'appuyer sur le contrôle interne, la seconde phase consistera en un examen approfondi des éléments de contrôle interne susceptibles de garantir le bon fonctionnement du système (contrôles clés).
Evaluer l'efficacité des contrôles internes est une étape essentielle pour la suite des opérations de révision et notamment pour la planification des contrôles qui devront être opérés sur les opérations et sur les soldes en fin d'exercice. Il est important

que les contrôles clés sur lesquels le réviseur se base fonctionnent de façon permanente.

b) La stratégie fondée sur le contrôle interne est liée à l'objectif poursuivi par le réviseur. Il concentrera son attention sur les contrôles susceptibles d'assurer la fiabilité des informations financières. Il n'est pas indispensable de tester des contrôles ou de consigner des renseignements relatifs à un contrôle qui ne serait pas nécessaire dans le cadre de la révision des comptes annuels[62].
   Lorsqu'il adopte une stratégie fondée sur le contrôle interne, le réviseur doit se souvenir que le contrôle interne ne peut apporter qu'un degré de certitude relatif en raison de limitations qui lui sont inhérentes (risque d'erreur humaine, de collusion, d'abus de pouvoirs au sein des services administratifs comme opérationnels, possibilité que certaines procédures ne soient plus adaptées à l'évolution des circonstances, non-application des contrôles aux situations exceptionnelles ou imprévues; voyez les normes générales 2.4.4).
c) Lorsque le réviseur a fait l'examen des procédures, il lui est recommandé de communiquer à la direction de la façon la plus opportune les faiblesses significatives qu'il a pu constater au cours de sa mission.

3.2.3.Travaux de révision non fondés sur le contrôle interne

Le choix stratégique s'applique aussi bien à l'ensemble d'une entreprise qu'à certains aspects de son organisation et à certains comptes.

Des travaux de révision non fondés sur le contrôle interne seront effectués lorsque :

a) la phase préliminaire n'a pas relevé l'existence de sécurités suffisantes dans le système administratif;
b) lors de l'examen approfondi des éléments de contrôle interne (3.2.2), il constate des faiblesses telles que l'emploi de méthodes alternatives s'avère nécessaire;
c) pour certaines rubriques de comptes ou types d'opérations, l'emploi de méthodes alternatives s'avère plus efficace ou plus adéquat.

Dans les deux premiers cas mentionnés ci-dessous (a) et (b), le réviseur vérifiera s'il existe des méthodes alternatives de vérification, par exemple, le contrôle documentaire par confirmation externe, l'analyse analytique ou le recours à l'expertise.

Dans ces cas, le réviseur pourrait développer une stratégie qui ne serait pas basée sur le contrôle interne dans le contrôle des rubriques des comptes annuels en développant des vérifications plus étendues des soldes de fin d'exercice. En outre, on notera que l'insuffisance grave des mesures de contrôle interne pourrait faire naître des risques en ce qui concerne le caractère complet des opérations et des engagements (voir la recommandation 2.1 « risque de révision ») et la fiabilité des résultats.

---

[62] Ceci distingue la révision de l'audit opérationnel pour lequel l'examen de l'ensemble des procédures présente un intérêt, en ce compris les procédures qui assurent ou pénalisent l'efficacité de la gestion sans avoir d'effet sur le système d'information financière.

Un paragraphe spécifique sera consacré au contrôle de la petite et moyenne entreprise dans laquelle le système de contrôle interne est généralement moins développé (ci-dessous § 7).

4. Mise en œuvre de la phase préliminaire

4.1.Examen préliminaire et détermination des risques généraux

L'examen préliminaire a pour but de déterminer dans quelle mesure l'environnement du contrôle est susceptible d'orienter l'organisation de la mission du réviseur. On notera comme exemple les problèmes liés à la petite taille de l'entreprise, la tenue plus ou moins formalisée des réunions des différents organes sociaux, la surveillance plus ou moins étroite qu'une société mère pourrait exercer sur sa filiale, le recours plus ou moins grand à l'informatique, etc. Dans ce contexte, il s'agira d'apprécier l'attitude de la direction et des organes d'administration, leur sensibilité face à l'organisation administrative et de contrôle.

4.1.1.La documentation de base indispensable pour fournir une connaissance suffisante de l'entreprise et de ses activités ainsi que de son organisation administrative et comptable doit être réunie au début de toute mission de révision. Cette documentation de base est nécessaire pour déterminer la nature et l'étendue des travaux de contrôle (normes générales 2.3.1 b)).

4.1.2.Pour obtenir une compréhension suffisante de l'environnement du contrôle, le réviseur peut utiliser différentes méthodes de collecte de l'information mais principalement :

- l'obtention d'une copie des documents essentiels qui seront classés dans le dossier permanent de contrôle s'il existe un conseil d'entreprise; une copie de l'information de base);
- les entretiens avec les personnes responsables de l'entreprise;
- le fonctionnement de l'entreprise dans son contexte économique et social;
- les informations retirées des rapports de révision et documents de travail du réviseur prédécesseur ou par d'autres organes de contrôle externes ou internes;
- la collecte d'informations sur les pratiques comptables applicables dans l'entreprise en ce compris, les règles spécifiques applicables à la branche tant en matière de comptabilité que de contrôle;
- la consultation de la documentation relative aux systèmes comptables et informatiques tant dans le domaine de la comptabilité financière que de la comptabilité analytique d'exploitation et budgétaire.

4.2.Revue limitée des procédures

Dans la phase préliminaire de la révision, il est également nécessaire d'analyser les procédures administratives et comptables qui sont appliquées dans l'entreprise afin de

déterminer dans quelle mesure elles influencent l'élaboration d'une information financière fiable et diminuent le risque de fraudes ou erreurs. L'objectif est de déterminer les points forts du système, ses faiblesses et ses risques.

4.2.1.L'examen initial de l'organisation permettra d'identifier les flux d'information significatifs. Il importe dès lors que cette revue générale des procédures ait lieu en début de mission et qu'elle couvre tous les aspects de la vie de l'entreprise qui présentent une importance significative pour la production de l'information économique et financière.

Lors de chaque exercice ultérieur de contrôle, le réviseur vérifiera si les procédures ont été maintenues ou si des changements ont été introduits dans le contrôle interne. A cette occasion, il s'assurera que sa documentation est mise à jour.

La collecte des informations essentielles relatives à l'organisation administrative doit être effectuée dans toute mission de révision et complétée chaque année indépendamment de toute décision ultérieure sur l'utilisation de certains contrôles internes dans la stratégie de révision.

4.2.2.Pour structurer son information sur l'organisation administrative, le réviseur cherchera à identifier les flux d'information les plus significatifs. Il est usuel de mettre en évidence le cheminement des documents au travers des différents services de l'entreprise en regroupant les opérations selon leur nature (p. ex., cycle des achats, des ventes, de la production, etc.), de manière à identifier les « contrôles clés » susceptibles de réduire les risques de contrôle.

En application du principe de contrôle plénier (N.G.R. 1.4), la division par cycle doit être étudiée de manière à couvrir la totalité des activités de l'entreprise et à donner une vue d'ensemble de la qualité des systèmes de collecte et de traitement de l'information.

4.2.3.Le réviseur pourra recourir aux techniques suivantes à l'occasion de la revue des procédures :

- examen des manuels de procédures et des descriptions de tâches;
- entretien avec des membres du personnel aux différents échelons de l'organisation de l'entreprise, le cas échéant, en utilisant des questionnaires de contrôle préétablis;
- élaboration de diagrammes permettant de schématiser les flux de l'information (flow charts);
- élaboration de synthèses descriptives du fonctionnement de l'organisation.

4.3.Conclusion de la phase préliminaire

4.3.1.Dans certains cas, le réviseur devra conclure que les insuffisances du système administratif et comptable sont telles qu'il est impossible de développer une

stratégie basée sur le contrôle interne parce que le risque d'erreurs ou d'omissions non détectées est trop important.

Le réviseur étudiera les conséquences de cette situation sur l'exécution de sa mission et s'entretiendra sans délai avec les plus hauts responsables de l'entreprise à ce sujet. Il est recommandé de confirmer par écrit (N.G.R. 2.4.5) les conclusions de cet entretien.

L'intervention rapide du réviseur pourrait provoquer des modifications de l'organisation administrative et comptable dans un sens favorable. Il conviendrait alors d'évaluer ces changements pour déterminer leurs effets sur la fiabilité des comptes de l'exercice.

4.3.2.Le plus souvent, le réviseur pourra conclure que l'organisation administrative et comptable est globalement fiable. Il lui faudra alors synthétiser les constatations qui influenceront les phases ultérieures de sa révision. Il s'agit essentiellement d'identifier l'existence :

- des contrôles clés dont le fonctionnement effectif et permanent constituera une garantie de fiabilité des informations;
- des faiblesses du système de contrôle interne faisant apparaître des risques spécifiques. Dans ces cas, le réviseur doit évaluer les contrôles alternatifs ou complémentaires et s'ils s'avèrent impossibles ou insuffisants, en tirer des conséquences au niveau de son attestation.

4.3.3.En fonction des caractéristiques de l'entreprise, de la nature de ses activités, le réviseur pourra porter à ce moment certains jugements d'opportunité sur les méthodes qu'il compte adopter pour la suite de ses travaux. Il pourra juger préférable, pour tout ou partie des informations, de s'appuyer sur des vérifications approfondies du contrôle interne ou sur des procédures étendues de validation des écritures et des soldes.

Toutefois, dans certains cas, le réviseur ne dispose d'aucun moyen de validation directe des opérations, par exemple lorsque le traitement automatisé ne repose pas sur des pièces justificatives individualisées. Alors, la vérification approfondie du contrôle interne devient indispensable et l'identification de faiblesses revêtira une importance d'autant plus grande pour la conclusion sur les comptes annuels.

4.3.4.La conclusion de la phase préliminaire doit être soigneusement documentée dans les dossiers du réviseur. Il est recommandé d'établir un *mémorandum de synthèse* détaillant par cycle administratif les contrôles clés sur lesquels le réviseur a l'intention de s'appuyer, les faiblesses du contrôle interne et les conséquences qui en découlent pour la suite des travaux de révision.

5. Stratégie fondée sur l’étude approfondie des procédures

5.1.Efficacité des contrôles

Dans la phase préliminaire, le réviseur a identifié l’existence de contrôles internes au sein de l’organisation administrative. Ces contrôles n’ont pas tous la même efficacité pour l’organisation d’une révision.

L’efficacité d’une procédure de contrôle est la mesure dans laquelle elle permet de garantir le bon fonctionnement du système. Pour le réviseur, l’efficacité est également, voire surtout, liée à la probabilité d’identification d’une faiblesse d’organisation susceptible d’avoir une incidence sur les comptes annuels.

Ainsi, il pourrait être plus efficace de vérifier en priorité des contrôles internes qui interviennent fréquemment, par exemple, parce qu’ils portent sur des ensembles d’opérations et non sur des opérations individuelles. De même, il convient de se préoccuper davantage des contrôles internes liés à des rubriques, soit plus importantes en valeur, soit recelant des risques spécifiques susceptibles d’avoir une incidence significative sur les comptes annuels et l’information économique et financière.

En conclusion, il est recommandé d’organiser ces vérifications en les concentrant sur les contrôles clés qui sont les plus efficaces du point de vue de la révision et d’éviter des travaux approfondis à propos de procédures qui n’ont que peu ou pas d’intérêt dans le cadre d’une révision.

5.2.Vérification de la conformité (compliance tests)

L’objectif d’une vérification de la conformité consiste à déterminer que les contrôles clés identifiés dans la phase initiale et sur lesquels le réviseur souhaite se fonder ont été correctement appliqués.

Il arrive qu’une procédure existant sur papier ne fonctionne pas en pratique, soit qu’elle soit tombée en désuétude, soit qu’elle soit intentionnellement contournée, soit qu’elle ne soit pas respectée avec toute la systématique souhaitable, soit encore qu’elle ne soit pas appliquée par la personne compétente.

Dans la mesure où la procédure de contrôle doit prévenir les erreurs ou omissions, elle ne peut être reconnue fiable lorsqu’un mauvais fonctionnement ou un manque de constance dans l’application sont constatés.

5.2.1.Lorsque le contrôle laisse une trace, c’est-à-dire une preuve physique de son fonctionnement tel que le paraphe d’un document ou l’enregistrement d’une erreur, la vérification de la conformité consistera dans l’examen de ces marques matérielles.

Dans la mesure du possible, la vérification de la trace sera complétée par une

procédure permettant au réviseur de s’assurer que le contrôle donne effectivement le résultat escompté. Par exemple, le réviseur pourra refaire certaines opérations ou certains recoupements.

Lorsque le contrôle ne laisse aucune trace physique ou documentaire, le réviseur recourra à l’observation ou à l’enquête en évaluant les résultats de son information avec circonspection car l’information orale représente plus de risques qu’une preuve documentaire.

5.2.2.La mise en œuvre des vérifications de conformité repose en principe sur des techniques de sondage. L’échantillon doit permettre au réviseur d’obtenir une certitude suffisante de l’application effective et constante de la procédure de contrôle.

D’autres méthodes pourraient cependant être utilisées. Par exemple, l’examen étendu de listes d’exceptions générées par un système informatique pourrait être parfois plus indiqué que la réalisation d’un sondage portant sur un ensemble complet d’opérations.

5.3.Permanence du fonctionnement des contrôles

La documentation sur laquelle le réviseur fondera son jugement du contrôle interne doit représenter la situation réelle pendant l’exercice social. Il importe de vérifier que les contrôles internes sur lesquels le réviseur a décidé de s’appuyer ont été maintenus tout au long de la période sous revue. Le réviseur prêtera une attention particulière aux modifications de procédures, surtout celles qui n’auraient pas été décidées par la hiérarchie.

L’attention du réviseur sera attirée par certains faits qui accroissent le risque d’erreur ou d’omission, par exemple, les mouvements de personnel au sein des services administratifs et comptables, les périodes de vacances, les périodes du surcharge d’activités, la mise en place d’une nouvelle procédure ou d’un nouveau matériel, etc.

6. Communications à la direction des conclusions de l’examen du contrôle interne

*6.1.*Le réviseur ne doit porter un jugement sur la qualité des procédures de contrôle interne que dans la mesure où celles-ci sont susceptibles d’influencer le contrôle des comptes annuels et des informations économiques et financières.

Le paragraphe 2.4.5 des normes générales de révision souligne néanmoins : « 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 ».

Le réviseur n’a certes pas pour tâche de détecter toutes les faiblesses du contrôle

interne mais, lorsqu'il a identifié des faiblesses significatives, il convient d'attirer l'attention de la direction sur les risques qui en découlent.

La notification au conseil d'administration sera requise lorsque la faiblesse constatée sera également constitutive d'une infraction à une loi dont le contrôle incombe au réviseur (Code des sociétés – loi comptable – réglementation de l'information des conseils d'entreprise) ou aux statuts. De même, elle sera nécessaire lorsque des réserves ou un refus de l'attestation pourraient en résulter.

Par ailleurs, pendant son examen des procédures administratives, le réviseur peut constater que la modification de certaines procédures pourrait améliorer l'efficacité et la sécurité de l'administration. Il peut faire part à la direction de ses observations et suggestions.

Si la faiblesse ne représente aucune violation de la loi et n'influence pas significativement les travaux de contrôle, sa communication est facultative et dépend d'un accord éventuel avec l'organe d'administration de l'entreprise.

*6.2.*Lorsque les faiblesses constatées sont significatives au point de rendre possibles des fraudes ou erreurs importantes, il conviendra d'en informer la direction par écrit.

La communication à la direction d'autres faiblesses aussi bien que des opportunités d'améliorer le système de contrôle interne se fera de la façon que le réviseur jugera appropriée.

7. Le contrôle interne dans la P.M.E.

Le paragraphe 3.3.7., alinéa 3 des Normes générales de révision dispose que « l'impossibilité de respecter tous les principes du contrôle interne dans une petite ou moyenne entreprise 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. » (Modification, Rapport annuel 1997, *p*. 341)

Même dans une petite et moyenne entreprise, le réviseur peut conclure la phase initiale de sa mission de révision en constatant que l'environnement de contrôle et l'organisation du système comptable sont suffisants pour effectuer sa mission dans des conditions normales.

8. Le rapport de révision

Aux termes du paragraphe 3.3.7., alinéa premier des Normes générales de révision, « 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 (3.8.1.). » (Modification, Rapport annuel 1997, *p.* 341*)*.

La mention d'une faiblesse significative dans le système de contrôle interne n'est requise que dans la mesure où le réviseur n'a pas pu se satisfaire des éléments probants recueillis par d'autres moyens. Lorsque les procédures de validation (*compliance tests*) ont permis au réviseur de conclure que l'information est fiable, la mention de cette faiblesse n'est pas requise dans la partie du rapport consacrée à l'attestation des états financiers. Le réviseur pourrait cependant juger utile d'en faire état dans son rapport s'il subsiste un risque significatif d'apparition de fraudes ou erreurs.

2.3. Révision dans un environnement automatisé (3 octobre 1997)[63]

1. Introduction

*1.1.*La présente recommandation s'appuie sur les normes générales de révision de l'I.R.E. et applique la norme ISA 401 de l'IFAC « Auditing in a Computer Information Systems Environnement ». Par ailleurs, elle tient également compte des principes formulés dans la recommandation de révision 2.1 sur « Le risque de révision » (3 décembre 1993).

La présente recommandation a pour but de fournir les directives sur la mise en œuvre de la révision lorsque la mission de vérification est menée dans un environnement automatisé.

Pour l'application de la présente recommandation, on parlera d'environnement automatisé lorsqu'une entité a recours à un ordinateur, quelle que soit sa capacité, pour le traitement de l'information financière soumise à contrôle indépendamment du fait que le traitement a lieu dans l'entité elle-même ou chez un tiers.

La stratégie de révision concernée par la présente recommandation aura pour objectif d'identifier et d'évaluer, dans un environnement automatisé, les risques inhérents et les risques de contrôle interne qui peuvent avoir une influence sur l'interprétation des comptes annuels.

*1.2.*Le réviseur doit évaluer l'incidence de l'environnement informatique sur la révision.

*1.3.*L'existence d'un environnement informatique ne modifie pas l'objectif ni l'étendue de la révision. Par contre, l'utilisation d'un ordinateur modifie le traitement,

---

[63] Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 1 juillet 1997 (Rapp. annuel CSR, 1997, p. 25- 26).