question les conclusions tirées des étapes antérieures de la révision n'apparaît. Ceci peut se faire notamment par une analyse critique des données chiffrées et des modifications de l'organisation administrative;
- établir le calendrier nécessaire à l'accomplissement des divers travaux de révision.

*4.2.*Il se recommande d'organiser une *planification globale des activités du cabinet* en intégrant les différents programmes des missions de révision. Par l'utilisation de techniques appropriées de planification, on aboutira à l'établissement d'un calendrier pour l'année qui mentionnera :

- les dates de début et de fin de certaines révisions (joueront notamment un rôle déterminant à cet égard, la date de l'assemblée générale ou encore la date prévue pour la réunion du conseil d'entreprise...);
- le nombre et la qualité des collaborateurs nécessaires pour une mission;
- le nombre et la qualité des collaborateurs dont le cabinet devra pouvoir disposer tout au long de l'année.

*4.3.*En établissant son *calendrier annuel personnel*, le réviseur tiendra également compte des dates prévues pour les réunions de l'entreprise auxquelles sa présence est requise (par exemple : assemblée générale, conseil d'entreprise).

*4.4.*Les *papiers de travail* mentionneront clairement comment le programme de révision sera mis en œuvre[53]. Les instructions concrètes en matière de révision seront reprises dans le programme de travail détaillé, surtout en vue de la délégation de travaux à des collaborateurs.

## 1.3. Les documents de travail du réviseur d'entreprises (5 janvier 1987)[54]

### 1. Introduction

La présente recommandation vise à expliciter la règle figurant au paragraphe 2.2. des normes générales de révision :

« 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 ».

Elle entend commenter les exigences qui s'imposent en matière de consignation des

[53] Voir recommandation 1.3 « Les documents de travail du réviseur d'entreprises ».
[54] Avis Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises d.d. 18 décembre 1986 (Rapp. annuel CSR, 1986-1987, non- paginé).

travaux de contrôle. Pour ce faire, elle s'appuie sur les commentaires de la norme précitée ainsi que sur les principes compris dans le International Standard on Auditing (de l'IFAC) n° 230 « Documentation » (ISA 230) :

## 2. Définitions

Les papiers de travail comprennent les documents préparés ou reçus lors du contrôle ou qui ont été établis à cette occasion et qui constituent la trace écrite des travaux de vérification, des réflexions et des décisions prises au cours du processus de formation de l'opinion du réviseur.
La notation systématique de toutes ces données, classées méthodiquement, constitue un ensemble complet de documents de travail, appelé généralement le dossier de contrôle.

## 3. Forme et contenu

Chaque mission de contrôle doit donner lieu à la constitution d'un dossier de contrôle. Un ensemble standardisé de documents peut être utilisé mais la structure du dossier devrait toujours être adaptée à la mission. En règle générale, la présentation et le contenu du dossier de contrôle devront rencontrer les objectifs énumérés dans le paragraphe 2.2.2. des normes générales de révision.

### *3.1.La présentation*

La présentation du dossier de contrôle ainsi que des documents de travail qui y figurent dépendra notamment :

- de la nature de la mission de contrôle;
- et en ce qui concerne plus particulièrement le contrôle sur les comptes annuels, de la nature, de l'importance et de la structure de l'entreprise, ainsi que de son organisation administrative et de son contrôle interne.

### *3.2.Normes qualitatives*

Le dossier de travail illustrera clairement la réalisation concrète du programme de travail.
Le dossier de contrôle est un instrument de présentation des travaux effectués et de motivation de l'opinion exprimée dans le rapport de révision.
En tant qu'instrument de travail, le dossier doit permettre au réviseur de déterminer clairement les travaux de contrôle déjà effectués et ceux qui restent à faire. Il comprendra tous les éléments susceptibles de constituer le fondement de son jugement. En tant que motivation de l'opinion, le dossier doit faire apparaître que le réviseur s'appuie sur un raisonnement solide.
Il résulte de cette double fonction du dossier de travail que celui-ci doit répondre à un

certain nombre d'exigences qualitatives, notamment le caractère systématique, la clarté et le caractère complet.

Ceci veut dire que chaque document contenu dans le dossier de travail devrait :

- mentionner au moins le nom de l'entreprise contrôlée, le nom du vérificateur, la date de son établissement, ainsi que l'objet du contrôle et, le cas échéant, la période contrôlée;
- en cas d'examen du document par un autre membre du cabinet, porter la trace identifiable de cet examen; la mention ou le paraphe peut cependant figurer au début d'une rubrique ou d'un ensemble de documents;
- être clairement identifié, à l'aide d'un système complet de référence, permettant de le situer dans le dossier;
- signaler sauf dans les cas où le contenu contiendrait implicitement ce renseignement, la provenance de l'information consignée, la nature et les résultats du travail entrepris ainsi que les conclusions qui en résultent;
- être un moyen pour atteindre un objectif précis et ne pas constituer une fin en soi. Il faut garder à l'esprit que le dossier doit être aisément consultable. Il ne doit pas être encombré de documents inutiles.

Tout dossier de contrôle sera assorti d'une table des matières qui permettra de vérifier facilement s'il est complet.

*3.3.Le contenu du dossier : principes généraux pour toute mission*

Tout dossier de contrôle comprendra au moins :

- le document qui atteste l'octroi de la mission de contrôle (extrait du procès- verbal de l'assemblée générale, contrat de mission...);
- une lettre ou un document faisant ressortir qu'un contact a été pris avec le réviseur précédent[55];
- le programme de travail relatif à la mission de contrôle; ce programme identifiera clairement la répartition des tâches au sein d'un collège, s'il existe;
- des notes relatives aux constatations faites et à la manière dont les problèmes spécifiques qui se sont manifestés en cours de contrôle ont été résolus.

Selon la nature ou l'objet de la mission (contrôle ponctuel ou répétitif), le dossier de travail pourra être divisé en plusieurs parties comportant par exemple une partie administrative, un dossier permanent dont l'utilité se prolonge d'année en année et un dossier de contrôle courant comprenant les éléments probants recueillis pendant l'année en cours. Ces différentes parties peuvent être classées de la façon la plus

[55] Par réviseur précédent, il faut entendre non seulement le commissaire mais aussi un confrère chargé antérieurement d'effectuer le contrôle de la même opération (voyez p. ex. le paragraphe 2.1 des normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apports).

appropriée à l'organisation du cabinet.

*3.4.Le contenu du dossier : contrôle des comptes annuels*

Outre ce qui est mentionné aux paragraphes 3.2 et 3.3, le dossier relatif au contrôle des comptes annuels devrait comprendre :

- des notes consacrées à la nature, l'importance et la structure de l'organisation administrative et du contrôle interne;
- les annotations relatives aux montants vérifiés des comptes annuels.

A cet égard, il est recommandé de garder un dossier double :

a) un dossier permanent comprenant les données administratives et celles qui seront également indispensables aux contrôles futurs;
b) un dossier portant spécifiquement sur les comptes annuels de l'exercice sous revue, souvent appelé le dossier de l'exercice.

Les principes que nous venons d'énumérer s'appliquent également à la plupart des missions permanentes de contrôle.
Nous avons reproduit en annexe, en guise d'illustration, une liste de données et de documents pouvant figurer soit dans le dossier permanent, soit dans le dossier de l'exercice. Cette liste n'est pas exhaustive et toutes les données reprises ne doivent pas nécessairement figurer dans chaque dossier.

## 4. Propriété et conservation

Les documents de travail ne sauraient être considérés comme une partie ou comme un substitut de la comptabilité de l'entreprise. Tous les documents préparés ou reçus lors du contrôle et utilisés par le réviseur pour former son opinion, en ce compris les copies de pièces concernant la comptabilité du client, sont et restent sa pleine propriété. Le réviseur prendra les dispositions nécessaires pour que ses dossiers de contrôle puissent être conservés et archivés dans des conditions convenables pendant dix ans. Dans les cas où les travaux de contrôle sont le fait d'un collège, les réviseurs s'entendront entre eux sur la manière de conserver les documents de travail. Il se recommande d'être attentif au risque de perte ou de vol des documents notamment au cours du transport entre le cabinet du réviseur et les locaux du client. Le cas échéant, il sera utile de prévoir des instructions à l'intention des collaborateurs du réviseur.
Une attention toute particulière sera consacrée à la protection du secret professionnel. En effet, en vertu du deuxième alinéa de l' article 27 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises, qui fait expressément référence à l'article 458 du Code pénal, le réviseur est tenu au secret professionnel.

*4.1.Contrôle de qualité (art. 18ter de la loi du 22 juillet 1953)*

Le contrôle de qualité au sein d'une association ou entre des cabinets distincts se fait sans violation du secret professionnel lorsque les conditions suivantes sont respectées :

- l'examen ne peut être effectué que par des personnes dont la déontologie en matière de secret professionnel offre des garanties identiques à celles auxquelles le réviseur est tenu;
- les dossiers sont examinés sur place. Le dossier complet doit continuellement rester sous la garde du réviseur qui en a la responsabilité.

*4.2.Informations du confrère qui succède à un autre*

Le confrère qui succède à un autre dans une mission pourra en général consulter les papiers de travail de son prédécesseur, prendre des notes et, moyennant accord, faire des photocopies. En principe, il n'y a pas transmission des originaux.
En cas de décès du réviseur d'entreprises, le Président de l'Institut peut, à la demande des héritiers ou ayants droit, nommer un remplaçant chargé de la gestion provisoire du cabinet du défunt. Le remplaçant sera donc chargé de la garde des dossiers de son confrère décédé jusqu'à ce qu'il soit pourvu à son remplacement. Il remettra au successeur les dossiers de contrôle relatifs à l'entreprise.

*4.3.La saisie judiciaire des dossiers*

Le droit pénal prévoit la possibilité de saisir des objets, parmi lesquels peuvent se ranger aussi les dossiers du réviseur, qui peuvent servir à révéler la vérité. Le cas échéant, le réviseur fera acter ses réserves liées au secret professionnel dans le procès-verbal de la saisie.

***

**Annexe**

*La présente annexe qui n'est donnée qu'en guise d'illustration, ne fait pas partie intégrante de la recommandation. Elle donne un exemple de dossier de travail adapté à une mission de contrôle des comptes annuels.*

*1.Contenu du dossier permanent*

Le dossier permanent peut comprendre entre autres :

*A. Information permanente*

- un document attestant l'attribution de la mission de contrôle;
- une copie de la communication à l'Institut;
- une lettre ou un document faisant ressortir que, le cas échéant, contact a été pris avec le réviseur antérieur;

*B. Information permanente*

- la dernière version coordonnée des statuts;
- la réglementation pertinente pour l'activité de l'entreprise;
- une description de l'entreprise, de son activité et les adresses de ses établissements;
- les données à suivre d'une année à l'autre, par exemple, les nominations des administrateurs, les mandats, le dépôt des comptes annuels et les règles d'évaluation;
- les procès-verbaux du conseil d'administration qui présentent un intérêt durable;
- les indicateurs financiers, les ratios et autres données statistiques fondamentales;
- un organigramme reprenant les fonctions des dirigeants ainsi que la répartition des responsabilités;
- la description de l'organisation administrative, le questionnaire relatif au contrôle interne et les constatations faites dans le domaine du contrôle interne;
- le plan comptable de l'entreprise;
- les comptes dont l'évolution historique doit faire l'objet d'une attention constante : le capital, les primes d'émission, les réserves, les résultats reportés, les plus-values de réévaluation, les provisions pour risques et charges, les subsides en capital, les dettes à plus d'un an;
- immobilisations : inventaires des terrains et des constructions, inventaire permanent du portefeuille, tableaux d'amortissement;
- la correspondance présentant un intérêt permanent;
- les détails d'événements importants qui se sont révélés au cours des contrôles antérieurs, ainsi que la consignation des décisions prises à leur propos et la justification de celles-ci.

*2.Le dossier de contrôle courant*

Le dossier de contrôle courant peut comprendre entre autres :

- une copie des comptes annuels sur lesquels il est fait rapport ainsi que du rapport de gestion;
- le programme de travail pour l'exercice sous revue;
- des constatations relatives aux travaux de contrôle effectués ainsi que le temps qui leur a été consacré;
- des notes relatives aux constatations faites en cours de contrôle;
- des notes relatives aux problèmes rencontrés à l'occasion du contrôle ainsi que la solution qui leur a été apportée;
- la consignation des contrôles détaillés qui ont été effectués pour les divers postes des comptes annuels;
- la constatation de la conformité entre la comptabilité et les comptes annuels;
- des notes relatives à l'examen du respect de la législation comptable;
- des confirmations écrites reçues de tiers;
- les déclarations faites par la direction au réviseur;
- une évaluation critique des événements survenus après la date de clôture du bilan;
- copie des rapports et correspondance adressés à la société.

*Observation*

Lorsqu'un document du dossier permanent est devenu obsolète, il se recommande de le ranger dans le dossier de contrôle courant de l'année au cours de laquelle il a perdu son utilité.

## 1.4. Contrôle de qualité des travaux de révision (16 janvier 1998)[56] [57]

### 1. Introduction

*1.1.*Selon le paragraphe 1.1.4. des normes générales de révision, « 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. (...) »

L'objet de la présente recommandation est d'établir les principes fondamentaux et

[56] La présente recommandation s'appuie sur la recommandation internationale d'audit ISA 220 publiée par l'IFAC.
[57] Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 27 novembre 1997 (Rapp. annuel 1997, p. 29-30).