

légales et professionnelles relatives aux honoraires.

En particulier dans le cas d'un mandat de commissaire, ses émoluments doivent être approuvés par l'assemblée générale et consister dans une somme fixe déterminée pour la durée du mandat. Cette somme peut se modifier par l'effet d'une clause d'indexation ou moyennant accord des parties. Elle doit garantir le respect des normes de révision de l'I.R.E. (art. 134 § 1er C. Soc.).

Il faut considérer comme contraire à la déontologie professionnelle le fait d'accepter une mission dans des conditions financières telles que son bon accomplissement pourrait en souffrir. De même, il serait peu conforme à la déontologie d'accepter une mission dans des conditions nettement insuffisantes dans la seule fin de s'introduire dans une société quitte à solliciter à bref délai, une augmentation de rémunération ou des travaux rémunérés distinctement. Toutefois, la profession de réviseur d'entreprises demeure une profession libérale et sauf le cas exceptionnel de l'existence d'un barème, elle est soumise à la concurrence des tarifs pour autant que le bon accomplissement des travaux soit assuré.

1.2. Programme de contrôle (5 janvier 1987)⁴⁹

1. Introduction

1.1. L'objet de la révision est l'expression d'un avis motivé sur base de travaux de contrôle adéquats et consciencieusement effectués.

Pour que le travail de contrôle soit adéquat, il doit faire l'objet d'une préparation réfléchie. Avant de commencer ses travaux de contrôle, le réviseur doit déterminer la façon dont il peut effectuer la mission qui lui est confiée, en d'autres termes, il doit déterminer une stratégie de contrôle.

1.2. Au point de départ de cette recommandation, nous tenons pour acquis que les états financiers (comptes annuels) sont le produit de l'organisation administrative à contrôler; la nature et l'étendue de cette organisation s

C'est seulement après avoir acquis une connaissance suffisante de l'entreprise que le réviseur sera en mesure d'établir un programme de contrôle. Celui-ci déterminera les grandes lignes de la révision. Elles seront, le cas échéant, développées dans un programme de travail détaillé où on peut préciser qui effectuera les différentes prestations et le temps qui y sera normalement consacré.

1.3. La présente recommandation a pour objet de développer le paragraphe 2.1 des normes générales de révision selon lesquelles : « Chaque mission de révision s'exécute conformément à un programme de travail approprié ».

Elle donne les orientations d'un programme général de travail dans le cadre d'une

⁴⁹ Cette recommandation a fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises d.d. 18 décembre 1986, Rapp. annuel CSR, 1986-1987, non paginé.

mission de révision. Elle s'appuie sur les commentaires de la norme générale précitée ainsi que sur les principes développés dans les *International Standards on Auditing* de l'IFAC n° 300 « *Planning* » (ISA 300) et 310 « *Knowledge of the Business* » (ISA 310).

1.4.Cette recommandation s'applique à l'établissement d'un programme général de contrôle des comptes annuels. Elle trouvera également application dans d'autres contrôles d'états financiers qui font l'objet d'une mission légale ou contractuelle. Néanmoins, elle doit être principalement comprise dans le cadre d'une mission de contrôle durable.

Lors d'un premier contrôle (vérification initiale), il peut être nécessaire d'étendre le programme de travail à des domaines qui ne sont pas spécifiquement couverts par cette recommandation.

1.5.En préparant ses travaux de contrôle des comptes annuels, le réviseur devra tenir compte en premier lieu :

- de sa connaissance de l'entreprise;
- de la nature et de l'étendue de l'organisation qu'il aura évaluée du point de vue du contrôle interne.

2. Connaissance de l'entreprise

2.1.Une connaissance suffisante de l'entreprise constitue le point de départ de toute mission de contrôle. Les renseignements dont le réviseur aura normalement besoin porteront notamment sur :

- le statut juridique de l'entreprise;
- la structure générale de l'entreprise;
- les flux importants d'information financière qui circulent au sein de l'entreprise;
- le secteur industriel auquel l'entreprise appartient;
- la structure du groupe auquel la société appartient.

Dans une mission de révision permanente, ces renseignements figureront dans le dossier permanent où ils donneront lieu à une mise à jour et à un suivi annuels⁵⁰.

2.2.L'information réunie par le réviseur lui donnera une meilleure compréhension du fonctionnement de l'entreprise et lui permettra entre autres de :

- déterminer les points qui retiendront surtout son attention au cours de la révision;
- mieux appréhender l'organisation administrative et notamment la genèse des enregistrements comptables, leur contrôle et leur traitement;
- saisir et apprécier à leur juste valeur les règles d'évaluation mises en œuvre par

⁵⁰ Voir l'annexe de la recommandation 1.3 sur « Les documents de travail du réviseur d'entreprises » du 5 janvier 1987.

l'entreprise;

- déterminer les personnes qui peuvent lui donner les renseignements nécessaires pour son contrôle.

3. Elaboration du programme général de contrôle

3.1.En arrêtant les grandes lignes de son programme de contrôle, le réviseur prendra par exemple en considération :

- la nature de la mission (mission légale ou conventionnelle);
- la date à laquelle le(s) rapport(s) devra (devront) être publié(s);
- les circonstances requérant une attention particulière, par exemple : les problèmes de discontinuité, la reprise éventuelle de l'entreprise...;
- la nature et l'étendue des éléments probants à rassembler pendant les travaux de révision;
- l'association d'autres réviseurs dans le contrôle de filiales ou de succursales étrangères éventuelles;
- le recours à des collaborateurs et, éventuellement, à des experts;
- le degré de fiabilité que le réviseur estime pouvoir attribuer au système comptable, sur base de sa première appréciation du contrôle interne.

3.2.Pour préparer la suite de son programme de contrôle, le réviseur ayant acquis une connaissance suffisante du système comptable et des contrôles internes qui s'y rattachent, tiendra compte des points faibles et des points forts pour déterminer le calendrier et l'étendue des travaux de contrôle. Le réviseur pourra décider de ne pas s'appuyer sur certains éléments du contrôle interne, soit parce qu'il est arrivé à la conclusion que ceux-ci ne sont pas de nature à le satisfaire, soit parce qu'il est convaincu qu'il existe d'autres manières plus efficaces pour obtenir les éléments probants nécessaires.

3.3.Un programme de contrôle adapté peut être établi sur base d'un programme standard, qui sera modifié, complété ou éventuellement réduit sur base des éléments que le réviseur aura réunis au cours de ses travaux préalables.

3.4.Il se recommande qu'un programme de révision comporte les éléments suivants :

3.4.1.Examen et évaluation du système d'organisation administrative.

Au début d'un nouveau mandat, le réviseur réunira progressivement les informations qui permettent de déterminer le mode de fonctionnement de l'organisation administrative de l'entreprise.

Par la suite, il se préoccupera de savoir si la description de l'organisation administrative identifiée lors des contrôles antérieurs est toujours actuelle et complète.

3.4.2. Vérification du fonctionnement du système de contrôle interne.

L'objectif de cet examen est de vérifier si les procédures de contrôle interne sur lesquelles le réviseur a l'intention de s'appuyer fonctionnent selon ce qui est prévu. Il a aussi pour but de vérifier l'efficacité de leur fonctionnement durant toute la période de référence. Les procédures mises en œuvre par le réviseur sont généralement dénommées « tests de conformité ». Les résultats de ces tests peuvent amener le réviseur à revoir son appréciation première du contrôle interne et à adapter en conséquence la nature, l'étendue et le calendrier des travaux de révision ultérieurs.

3.4.3. Vérification des comptes et des états financiers.

Cette vérification se fera essentiellement en recourant aux tests dits de validation. Ces tests visent à procurer une certitude suffisante quant au caractère complet, exact et valable des données générées par le système comptable. On distingue :

- l'examen des opérations et soldes individuels;
- l'analyse des ratios et tendances significatifs, en ce compris les examens portant sur les variations et postes inhabituels.

Le réviseur organisera son contrôle de manière à réduire autant que possible le risque de non-découverte des erreurs significatives.

Note :

Encore que les tests de conformité et les tests de validation poursuivent des objectifs différents, il est possible que le résultat d'un type de procédure contribue à la réalisation de l'objet de l'autre type. Des erreurs découvertes à l'occasion des procédures de validation peuvent amener le réviseur à revoir son appréciation initiale de certaines procédures de contrôle interne.

3.4.4. Contrôle des événements postérieurs à la date de clôture du bilan

Le réviseur effectuera des travaux de contrôle complémentaires en vue d'obtenir la certitude raisonnable que les événements significatifs survenus après la date de clôture des comptes annuels ont été identifiés et traduits correctement dans les comptes annuels.

3.4.5. Conclusion et rapport

1) *Vérification de la conformité du contenu et de la forme des comptes annuels au Code des sociétés*

Après établissement des comptes annuels et remise de ceux-ci au réviseur, ce dernier devra vérifier s'ils donnent une image fidèle des avoirs, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, conformément, aux dispositions de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés.

Ceci suppose que soit vérifié notamment :

- a) si les schémas et les règles d'évaluation, tels qu'arrêtés par l'arrêté royal du

30 janvier 2001 ont été respectés;

- b) si les informations reprises dans l'annexe sont complètes et conformes aux enregistrements du bilan et du compte de résultats et reprennent également les données complémentaires nécessaires pour que les comptes annuels donnent une image fidèle⁵¹;
- c) si la dénomination des rubriques ou la présentation des comptes annuels ont été modifiées ou s'il a été dérogé aux règles d'évaluation prévues par l'arrêté royal ou aux règles d'évaluation antérieurement pratiquées pour rencontrer l'exigence de l'image fidèle.

2) *Contrôle de la proposition de répartition des bénéfices*

Le réviseur s'assurera que la répartition des bénéfices proposée est conforme aux statuts et au Code des sociétés.

3) *Examen du rapport de gestion*

Le réviseur vérifiera si le rapport de gestion comprend les informations prévues par le Code des sociétés et s'il est conforme aux comptes annuels (voir recommandation sur ce sujet)⁵².

4) *Synthèse des travaux*

Après l'exécution des travaux de contrôle, le réviseur fera la synthèse des résultats de ses observations. Cette synthèse débouchera sur la rédaction d'un rapport. Outre le rapport à l'assemblée générale, il se peut que le réviseur juge utile de rédiger un rapport plus détaillé (rapport long) à l'intention de l'organe de gestion.

4. Etablissement d'un programme de travail détaillé

4.1. *L'organisation des travaux de révision relève des attributions du responsable du dossier. Celui-ci pourra procéder de la façon suivante :*

- classer les contrôles en une succession logique, en établissant clairement les objectifs de contrôle pour chacun des éléments.
L'accomplissement des travaux de révision peut faire largement appel à la délégation à des collaborateurs. Pour être efficace, la délégation implique des instructions claires, c'est-à-dire indiquant la manière dont les travaux doivent être exécutés. La nature, la forme et l'étendue de ces instructions seront fonction de la qualité, de la formation et de l'expérience de ceux qui seront chargés de l'exécution;
- répartir les données à vérifier en plusieurs sections (modules) : nous entendons par là des ensembles homogènes de données comptables ou autres qui forment un tout du point de vue des techniques de révision;
- avant de commencer les contrôles détaillés, vérifier si aucun élément remettant en

⁵¹ Voir recommandation 4.1 « Contrôle des informations figurant dans l'annexe » du 1 décembre 1995.

⁵² Voir recommandation 4.2 « Contrôle du rapport de gestion ».

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 œuvre⁵³. 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).