

AVIS SUR LA RECOMMANDATION DE L'I.R.E. CONCERNANT L'UTILISATION DES TRAVAUX D'UN AUTRE REVISEUR.

---

1 Position du problème

- (1) Il a été demandé au Conseil Supérieur du Revisorat d'entreprises de rendre un avis sur la recommandation de l'I.R.E. concernant l'utilisation des travaux d'un autre reviseur. Cette recommandation appréhende quatre situations distinctes :
1. le réviseur de la société-mère utilise les travaux du reviseur chargé du contrôle des comptes annuels dans une société avec laquelle il existe un lien de participation.
  2. l'utilisation des travaux d'un reviseur précédemment chargé du contrôle.
  3. l'utilisation de travaux particuliers exercés dans le cadre d'une mission contractuelle confiée à un autre reviseur, à la demande des organes d'administration de la société contrôlée et en dehors de toute obligation légale.
  4. l'utilisation des travaux d'un confrère faisant également partie du collègue.

2. Critique - Point de vue restreint

- (2) Le projet de recommandation concernant l'utilisation des travaux d'un autre reviseur traite, d'un point de vue bien déterminé, de situations très différentes (liens de participation et consolidation, transmission de dossiers, utilisation d'information provenant de missions particulières et travaux d'un collègue de commissaires).
- (3) Toutes ces situations très diverses posent, de façon générale des questions d'ordre déontologique ou des problèmes relatifs à certaines pratiques (voyez les références répétées aux normes générales de contrôle), de sorte qu'il est, d'une part, difficile de rédiger ces recommandations en faisant abstraction des normes déontologiques et, d'autre part, qu'il vaudrait peut-être mieux rédiger pour chacune des situations visées ci-dessus, des recommandations séparées où les problèmes seraient envisagés de manière plus large en prenant en considération les normes déontologiques et les normes générales de contrôle qui régissent le problème et en ne se limitant pas au point de vue de l'utilisation des travaux d'un autre reviseur.

- (4) Les situations ci-dessus mentionnées posent en effet des problèmes d'ordre général concernant le secret professionnel (quand peut-on utiliser certaines données de fait, ou émettre un avis d'après le dossier d'un autre réviseur d'entreprises?), l'équivalence des titres professionnels et les conflits internationaux de normes déontologiques (l'intervention d'un réviseur d'entreprises étranger doit-elle être appréciée au regard des normes belges ou étrangères ?), la responsabilité civile et pénale.

L'utilisation des travaux d'un autre réviseur fait donc partie d'un ensemble très important de problèmes, qu'il vaut mieux examiner dans ce cadre.

A cet égard, il est important que ce projet de recommandation corresponde aux normes de déontologie élaborées jusqu'à présent par l'Institut des Réviseurs d'entreprises.

### 3. Portée exacte de la recommandation

La recommandation laisse au réviseur d'entreprises une très large liberté d'appréciation. Ceci est en général souhaitable mais il arrive parfois que le réviseur d'entreprises doit professionnellement être tenu d'agir d'une façon déterminée. C'est par exemple le cas dans les hypothèses visées aux 2.2 et 2.8 : lorsqu'un confrère est considéré comme incompetent, le réviseur doit faire davantage que simplement en tirer les conclusions. Si le réviseur n'est pas en mesure de réunir toutes les informations nécessaires, il doit être obligé d'émettre des réserves sur ce point et ne peut pas se borner à le mentionner.

Il conviendrait dès lors que la recommandation se prononce plus clairement afin de déterminer les cas dans lesquels le réviseur d'entreprises est tenu d'adopter un comportement précis, et ceux où il faut par contre s'en remettre à sa conscience professionnelle.

### 4. Liens de participation

- (6) Il conviendrait de préciser de manière générale quand un lien de participation est relevant en ce qui concerne les travaux du réviseur d'entreprises.

Il est évident que toutes ces recommandations ne viseront pas chaque lien de participation; il en résulte que cette notion devrait être davantage précisée.

- (7) On peut se demander si, dans l'hypothèse où il existe des liens de participation ou lorsqu'on doit procéder à une consolidation, il ne vaudrait pas mieux, dans le cas où cela s'avère possible, de laisser le soin de donner un avis pour toutes les sociétés liées à un seul collège de réviseurs d'entreprises, du moins lorsqu'il s'agit de sociétés soumises au droit belge.

## 5. Compétence et indépendance des réviseurs étrangers

- (8) Art. 2.3. On doit appliquer aux étrangers la même règle qu'aux membres de l'I.R.E. Si quelqu'un est membre d'un institut étranger, sa capacité est présumée, sous peine d'imposer au réviseur belge des recherches interminables à l'étranger. Lorsqu'un réviseur étranger exécute des travaux pour une société étrangère qui n'est pas soumise aux dispositions belges en matière de rapport financier, on peut difficilement exiger le respect des normes déontologiques belges. Les normes étrangères doivent suffire même si elles sont moins contraignantes que les normes belges? dans la limite de sa compétence professionnelle, le réviseur belge doit mettre tout en oeuvre pour vérifier selon quelles normes l'information a été établie à l'étranger. S'il constate que des divergences par rapport aux normes de contrôle en vigueur en Belgique, qui sont de nature à influencer les informations économiques et financières, il doit faire une réserve sur les informations d'origine étrangère.

## 6. Demande de documents

- (9) Art. 2.6. Au cas où un réviseur demande des documents à un autre réviseur, il convient de préciser l'étendue du devoir de communication vu que le réviseur est également lié par le secret professionnel.

## 7. Travaux antérieurs

- (10) Art. 61. L'utilisation des travaux d'un réviseur précédemment chargé du contrôle présente des liens étroits avec les règles déontologiques concernant l'acceptation d'une nouvelle mission et la transmission du dossier. Les règles régissant cette transmission doivent être contraignantes pour tous les réviseurs et ne doivent pas seulement revêtir la forme d'une recommandation.

## 8. Référence aux informations économiques et financières

- (11) La recommandation semble indiquer que les travaux du réviseur d'entreprises se limitent à la certification des comptes annuels. Il ressort clairement du document-modèle concernant le rapport de certification élaboré par l'Institut des Réviseurs d'entreprises que le réviseur d'entreprises assume certaines responsabilités ayant trait aux informations économiques et financières. Le problème de l'utilisation des travaux d'un autre réviseur d'entreprises s'étend par conséquent également aux travaux relatifs aux informations économiques et financières. Le projet de recommandation devrait être revu en ce sens.

## 9. Points de détail

- 1.2. Cette recommandation s'interprète de façon analogique pour certaines missions autres que l'attestation de comptes annuels ...
- 1.5. Dans le contrôle de données économiques et financières et de comptes annuels ou de comptes consolidés, le commissaire-reviseur doit examiner si ...  
 ... Toutefois, il se peut que certains éléments économiques ou financiers de la filiale, peu importants lorsqu'ils sont pris individuellement, le deviennent ...  
 Dans ce cas, l'application de ces procédures est exigée.
- 2.3. dernière phrase  
 Si cet examen révèle un problème sérieux, le commissaire-reviseur peut être amené à limiter l'utilisation des travaux de ce confrère.
- 2.4. ...  
 Le commissaire-reviseur fournira à son confrère tout renseignement utile, par exemple, les données économiques ou les éléments des comptes qui méritent une attention particulière, la technique ...
- 2.6. Afin de vérifier l'exécution correcte des travaux de contrôle nécessaires et le respect des prescriptions légales régissant l'établissement des comptes annuels, il interrogera directement son confrère (...)
- 2.8. Si les dirigeants de la société-mère ne lui permettent pas d'obtenir les informations qu'il juge indispensables, le commissaire-reviseur émettra les réserves dans son rapport.
- 3.1. Lorsque le commissaire-reviseur n'utilise pas le travail du confrère parce que la participation n'est pas significative, il indiquera la portée et la motivation de cette décision.
- 4.1. § 2. Toutefois, la communication d'attestations ou de confirmations adressées à un commissaire-reviseur dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés et des informations économiques et financières à transmettre au conseil d'entreprise dont il est chargé dans une entreprise, ne constitue pas une infraction ....
- 4.1. § 3.... passe par une collaboration entre réviseurs. Le confrère, conscient de l'utilisation qui sera faite de son travail, offrira sa coopération au commissaire-reviseur pour l'accomplissement de sa mission.

## 5. Rapport de revision

- 5.1. Il peut être utile, pour les destinataires des comptes annuels ou consolidés ainsi que pour les membres du conseil d'entreprise, de savoir si et dans quelle mesure, le commissaire-reviseur s'est

appuyé sur les travaux d'autres réviseurs.

- 5.2. Le commissaire-réviseur de la société-mère formulera des réserves ou s'abstiendra, lorsqu'il arrivera à la conclusion qu'il ne peut pas utiliser ....
- 6.2. Les données relatives aux exercices antérieurs sont indispensables pour l'attestation des comptes annuels et des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise ....
- 6.2. a) la connaissance générale préalable de l'entreprise suppose que le réviseur s'informe sur des événements importants qui ont toujours un effet sur la situation économique et financière de l'entreprise, même s'ils se sont passés plusieurs exercices auparavant.
- 6.3. Le réviseur qui entre en fonction se basera autant que possible sur les travaux du confrère qui a contrôlé l'exercice précédent.
- 6.4. Lorsque le réviseur sortant de fonction a émis des réserves, le successeur examinera avec une attention particulière l'évolution de la situation qui a provoqué les réserves.
- 6.6. ... et s'il ne peut dès lors se satisfaire du caractère fiable des comptes annuels de l'exercice précédent, il appliquera des procédures de contrôle plus étendues.
- 7.1. dernière phrase  
Vu la responsabilité renforcée de l'article 64 octies, les membres du collège prêteront individuellement une attention particulière au respect des obligations légales et statutaires.
- 7.2. .... Vu qu'il s'agit d'une décision à prendre par le collège, on actera la répartition opérée dans un procès-verbal conservé en original ou copie par chaque réviseur ...
- Lorsqu'une répartition des tâches a été approuvée par le collège, les documents relatifs aux prestations accomplies par les autres membres du collège doivent être examinés.
- 7.3. Considérant la règle déontologique selon laquelle les honoraires doivent être fixés en fonction de la nature, de la complexité et de l'importance de la mission, on retiendra un équilibre entre la rémunération ....