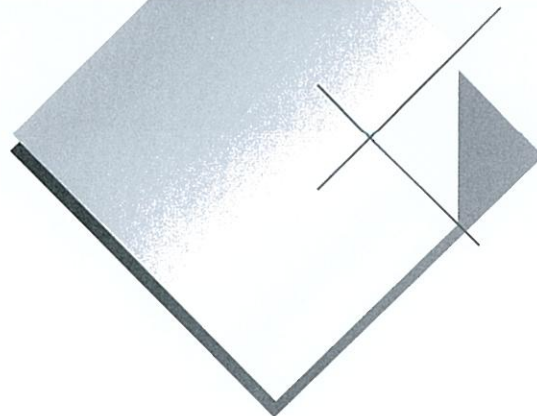


Conseil Supérieur
du Revisorat d'Entreprises
et de l'Expertise Comptable

RAPPORT ANNUEL

1997



SECRETARIAT: MINISTÈRE DES AFFAIRES ECONOMIQUES

Administration de la Politique commerciale

Division Services à caractère financier

Organisation professionnelle

North Gate III Bd Emile Jacqmain, 154 B-1000 Bruxelles Tél: 02/ 206 48 71

TABLE DES MATIÈRES

.....

I. COMPOSITION DU CONSEIL SUPERIEUR DU REVISORAT D'ENTREPRISES ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE	p. 5
II. PREFACE	p. 7
III. NOMBRE DE REUNIONS	p. 9
IV. ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR	p. 9
V. FRAIS DE FONCTIONNEMENT ET COUVERTURE DE CES FRAIS	p. 16
ANNEXES	
1. AVIS SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION DE REVISION RELATIF AUX DECLARATIONS DE LA DIRECTION.	p. 19
2. AVIS PORTANT SUR LA NORME RELATIVE AU CONTROLE A OPERER LORS DE LA PROPOSITION DE DISSOLUTION D'UNE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE (ART. 178bis LOIS SOC.).	p. 21
3. AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION DE REVISION RELATIF A LA REVISION DANS UN ENVIRONNEMENT AUTOMATISE.	p. 25
4. AVIS RELATIF A LA PROPOSITION DE MODIFICATION DU REGLEMENT D'ORDRE INTERIEUR DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES.	p. 27
5. AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION DE REVISION RELATIVE AU CONTROLE DE QUALITE DES TRAVAUX DE REVISION.	p. 29
6. AVIS RELATIF AU PROJET DE MODIFICATION DES NORMES GENERALES DE REVISION EN CE QUI CONCERNE LE RAPPORT DE REVISION.	p. 31
7. RECOMMANDATION RELATIVE AU ROLE DES REVISEURS D'ENTREPRISES ET DES EXPERTS-COMPTABLES EXTERNES EN MATIERE D'ERREUR, DE FRAUDE ET D'IRREGULARITES.	p. 35
8. AVIS RELATIF AU PROJET DE RECOMMANDATION DE REVISION RELATIVE AUX FRAUDES ET ACTES ILLEGAUX.	p. 47

⋮ **I. COMPOSITION DU CONSEIL SUPERIEUR**
⋮ **DU REVISORAT D'ENTREPRISES**
⋮ **ET DE L'EXPERTISE COMPTABLE ¹**

Membres nommés sur présentation du Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice et des Affaires Economiques, ainsi que du Ministre des Finances :

⋮ **Koen GEENS, Président**
⋮
⋮ **Yvette MERCHERS**
⋮
⋮ **Pierre MICHEL**

Membres nommés sur présentation du Conseil Central de l'Economie :

⋮ **Guy KEUTGEN**
⋮
⋮ **Victor MEEUWS**
⋮
⋮ **Kris PEETERS**
⋮
⋮ **Jean-Luc STRUYF**

Monsieur Victor Meeuws, nommé membre du Conseil Supérieur sur présentation du Conseil Central de l'Economie, a été appelé à de nouvelles fonctions et a demandé à être déchargé de son mandat. Par arrêté royal du 29 août 1997, il a été fait droit à sa demande.

Le Conseil Supérieur tient à remercier Monsieur Meeuws pour l'importante contribution qu'il a apportée aux travaux du Conseil Supérieur ainsi que pour l'objectivité qui a marqué ses interventions toujours empreintes de la préoccupation de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Par arrêté royal du 29 août 1997, Madame Bergie Van Den Bossche a été nommée membre du Conseil Supérieur, en remplacement de Monsieur Meeuws².

¹Arrêté royal du 23 novembre 1993 portant désignation des membres du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable (M.B., 26 novembre 1993, p. 25.436).

²M.B., 4 octobre 1997, p. 26.227.

II. PREFACE

L'année 1997 à laquelle a trait ce quatrième rapport fut essentiellement consacrée à l'élaboration d'une recommandation émise d'initiative et relative au rôle des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes en matière d'erreur, de fraude et d'irrégularités.

D'autres sujets, tout aussi importants pour les entreprises comme pour leurs travailleurs et leurs autres partenaires, ont aussi fait l'objet des travaux du Conseil Supérieur.

Au premier rang de ceux-ci figurent l'avis relatif au projet de modification des normes générales de revision en ce qui concerne le rapport de revision ainsi que l'avis portant sur la norme relative au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société à responsabilité limitée (art. 178bis Lois soc.).

Des thèmes plus techniques certes mais essentiels dans la pratique professionnelle et dans les relations des réviseurs avec les entreprises ont aussi retenu l'attention du Conseil Supérieur.

Il s'agit par exemple de l'utilisation des déclarations de la direction ou de la revision dans un environnement automatisé.

A la fin de l'année, le Conseil Supérieur prit la décision de procéder en 1998 à une réflexion sur l'indépendance des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables.

Afin d'y associer les Instituts, un questionnaire a été établi et les réponses qui y ont été données ont servi de base à des entretiens que le Conseil Supérieur a eu avec eux au cours du premier semestre de l'année 1998.

L'année 1998 devrait aussi en principe voir l'aboutissement des travaux portant sur l'organisation de la profession fiscale et le rapprochement des professions comptables qui a donné lieu à l'approbation par le Gouvernement d'un avant-projet de loi relative aux professions comptables en décembre 1997.

En vertu du texte soumis au Conseil d'Etat au moment où la présente préface est rédigée, la compétence du Conseil Supérieur serait étendue aux comptables, aux comptables-fiscalistes agréés et aux conseils fiscaux.



III. NOMBRE DE REUNIONS

Au cours de l'année 1997, le Conseil Supérieur s'est réuni douze fois.

IV. ACTIVITES DU CONSEIL SUPERIEUR

1. Avis et recommandations:

Six avis et une recommandation ont été émis au cours de la période faisant l'objet du présent rapport.

Le Conseil Supérieur a estimé opportun de reprendre en outre dans ce rapport un avis émis au tout début de l'année 1998. Celui-ci porte en effet sur le projet de recommandation de revision relative aux fraudes et actes illégaux que lui avait soumis l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et il repose en grande partie sur la recommandation formulée d'initiative en cette matière par le Conseil Supérieur en 1997.

A. Avis sur le projet de recommandation de revision relatif aux déclarations de la direction.

Le point 2.5.4. des normes générales de revision prévoit que, parmi les principales techniques auxquelles le reviseur peut recourir utilement, figure la confirmation d'informations par la direction.

Le projet de recommandation soumis pour avis au Conseil Supérieur avait pour objet d'apporter des précisions sur l'utilisation en tant qu'élément probant, des déclarations reçues des dirigeants, sur les procédures à mettre en oeuvre pour évaluer et documenter ces affirmations et enfin, sur l'attitude du reviseur lorsque la direction refuse de fournir les déclarations sollicitées.

Ayant constaté que le texte en projet correspondait très largement aux recommandations formulées en ce domaine par la Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC, ISA 580 "Management Representations") ainsi qu'aux normes et recommandations applicables dans d'autres pays, le Conseil Supérieur l'approuva sous réserve que diverses corrections y soient apportées.

A titre d'exemple, il fut préconisé de mettre plus nettement l'accent sur la force probante supérieure que présente une déclaration écrite des dirigeants par rapport à une déclaration verbale consignée par le reviseur.

Le Conseil Supérieur insista en outre sur le fait que, contrairement à certaines utilisations qui en sont faites et qui peuvent être perçues comme des tentatives de s'exonérer d'une partie des responsabilités incombant normalement au commissaire-reviseur, la déclaration des dirigeants doit rester un élément probant subsidiaire.

B. Avis portant sur la norme relative au contrôle à opérer lors de la proposition de dissolution d'une société à responsabilité limitée (art. 178bis Lois soc.).

La loi du 13 avril 1995 a introduit dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales une disposition (art. 178bis), entrée en vigueur le 1er juillet 1996, visant à assurer une meilleure information des associés amenés à se prononcer sur la dissolution de la société.

Désormais, un rapport justificatif accompagné d'un état résumant la situation active et passive de celle-ci établis par l'organe d'administration de la société et un rapport de contrôle portant

sur cet état, établi par le commissaire-reviseur de l'entreprise ou, à défaut, par un réviseur ou expert-comptable externe, doivent être communiqués aux associés.

Le projet de norme soumis au Conseil Supérieur par les Conseils de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables et élaboré par une commission commune aux deux Instituts avait pour vocation de donner des directives aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables externes dans l'exécution de l'article 178bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Par les observations qu'il a formulées, le Conseil Supérieur a essentiellement poursuivi deux objectifs.

Il a tout d'abord voulu inciter les Instituts à rendre le texte plus précis.

C'est à ce titre qu'il a notamment préconisé de distinguer clairement la mission visée dans le projet de norme de la mission en cas de transformation avec laquelle il existe certaines similitudes et d'introduire un passage rappelant que le commissaire-reviseur doit s'assurer que tous les documents communiqués aux associés ont été remis aux membres du conseil d'entreprise dans les délais imposés par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

La demande du Conseil Supérieur de voir définir des notions telles que "juste motif de désistement", "passif social", "passif écologique", "missions régulières", "charges environnementales" et "éléments relatifs à l'information externe" s'inscrit aussi dans cette perspective.

Le Conseil Supérieur a souhaité ensuite attirer l'attention des Instituts sur le fait que certaines affirmations n'étaient pas susceptibles de trouver un fondement incontestable dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales ou dans la doctrine et qu'il convenait dès lors de nuancer le propos ou de le justifier en faisant état, le cas échéant, de la controverse.

Il en était ainsi de l'indication selon laquelle, dans le cadre de l'article 103 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales³, la procédure de l'article 178bis doit être appliquée si la dissolution de la société est proposée.

Il en était de même du point de départ du délai de trois mois à utiliser pour déterminer la date à laquelle l'état comptable doit être arrêté.

Le projet mentionnait que l'état comptable devait être arrêté à une date ne remontant pas à plus de trois mois par rapport à la date de l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la décision de dissoudre la société alors que certains auteurs font état tantôt de la date à laquelle le rapport est établi par le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe, tantôt de la date de la convocation à l'assemblée générale.

C. Avis portant sur le projet de recommandation de revision relatif à la revision dans un environnement automatisé.

Le projet de recommandation avait pour but de fournir des directives aux réviseurs d'entreprises sur la mise en oeuvre de la revision lorsque celle-ci s'inscrit dans un environnement automatisé.

Le Conseil Supérieur a constaté que par différents aspects et sans raison apparente, le texte qui lui était soumis pour avis se distinguait des recommandations de la Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC, ISA

³Cette disposition prévoit en son premier alinéa que "Sauf disposition plus rigoureuse des statuts, si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, l'assemblée générale doit être réunie dans un délai n'excédant pas deux mois à dater du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires, en vue de délibérer, le cas échéant, dans les formes prescrites pour la modification des statuts, de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour".

401 "Auditing in a Computer Information Systems Environment" et ISA 1008 "Risk Assessment Control - EDP Characteristics and Considerations") pourtant mentionnées comme source d'inspiration.

Eu égard notamment à la décision prise il y a plusieurs années déjà par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises d'adopter un ensemble de recommandations interprétatives des normes générales de revision dans l'élaboration desquelles une attention particulière serait accordée aux travaux de l'IFAC, le Conseil Supérieur a préconisé d'expliquer pourquoi il avait été procédé de cette manière.

Des observations plus spécifiques furent par ailleurs émises à la lumière notamment des recommandations internationales précitées.

Ainsi, le Conseil Supérieur estima utile que la recommandation attire de manière explicite l'attention des reviseurs sur les risques particuliers à l'environnement automatisé.

Il se demanda par ailleurs si, hormis le cas où le commissaire-reviseur a pu prendre connaissance de dysfonctionnements importants du système informatique, il était bien justifié que le reviseur évalue le budget informatique, la manière dont la direction suit les projets informatiques et surtout l'existence et la qualité de la politique du personnel au département informatique.

D. Avis relatif à la proposition de modification du règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Au cours de l'exercice faisant l'objet du présent rapport, le Conseil Supérieur fut saisi par le Vice-Premier Ministre, Ministre de l'Economie et des Télécommunication d'une demande d'avis relative à un projet de modification du règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises tel que fixé par l'arrêté royal du 20 avril 1989.

Les modifications projetées poursuivaient différents objectifs à savoir, mettre à jour le texte de l'arrêté, permettre à l'Institut de modifier son organisation et le fonctionnement de ses organes, donner la faculté aux membres de solliciter leur omission temporaire du tableau ou encore prévoir des règles particulières aux sociétés de reviseurs en liquidation.

Elles n'appelaient, de l'avis du Conseil Supérieur, aucune observation.

Une adaptation purement formelle ainsi que l'amélioration du texte en néerlandais furent suggérées.

E. Avis portant sur le projet de recommandation de revision relative au contrôle de qualité des travaux de revision.

Le projet de recommandation de revision s'inscrivait dans le programme de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises visant à adopter des recommandations interprétatives des normes générales de revision en prenant appui sur les travaux de la Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC).

En l'espèce, le texte soumis pour avis au Conseil Supérieur avait pour objet de préciser le point 1.1.4. des normes générales de revision qui indique notamment que l'exercice consciencieux de la revision implique une attention personnelle suffisante du reviseur qui est responsable du dossier.

Hormis quelques adaptations au contexte belge ou visant à rendre les exigences plus strictes, il constituait la fidèle transposition de la norme internationale d'audit référencée n° 220 "Quality Control for Audit Work" de l'IFAC.

Il fut approuvé par le Conseil Supérieur sous réserve de quelques modifications visant notamment à rendre le texte plus clair en ce qui concerne d'une part la procédure de supervision de l'assistant selon qu'il a ou non la qualité d'expert et d'autre part ce qu'il y a lieu d'entendre par "la qualité d'expert".

F. Avis relatif au projet de modification des normes générales de revision en ce qui concerne le rapport de revision.

Le projet de modification des normes générales de revision soumis au Conseil Supérieur par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises avait pour objectifs, par une modification des exigences relatives à la forme et au contenu du rapport de revision, d'en améliorer la qualité et la lisibilité, de normaliser l'attestation et de tenir compte de l'évolution internationale et des différentes dispositions légales promulguées après l'adoption des normes générales de revision en décembre 1983.

A l'issue de l'examen auquel il a procédé, le Conseil Supérieur a considéré que les modifications projetées étaient de nature à permettre d'atteindre les objectifs visés.

Il a en outre constaté que la normalisation de l'attestation pourrait déboucher sur une mention sur les CD-ROM de la Banque Nationale de Belgique et ainsi accroître significativement l'information donnée par les comptes annuels et permettre de mieux veiller au strict respect des obligations en matière de nomination du commissaire-reviseur.

Eu égard à l'importante innovation que les modifications constituaient pour les professionnels de la revision comme pour les entreprises, les travailleurs et d'une manière générale tous les lecteurs du rapport de revision, le Conseil Supérieur a préconisé que des séances d'informations soient organisées à l'intention des différents publics intéressés.

Il a par ailleurs suggéré que le commissaire-reviseur éclaire le conseil d'entreprise sur les modifications apportées au rapport de revision par les nouvelles normes au moment où il est amené à présenter pour la première fois son rapport établi conformément à ces nouvelles normes.

Il a en outre supposé que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises consacrerait une attention particulière à l'examen de la conformité des rapports de revision établis postérieurement à l'approbation des nouvelles normes.

Enfin, diverses observations, plus spécifiques, visant notamment à donner aux modifications proposées un caractère plus précis ou une plus grande cohérence interne ainsi qu'avec des textes préexistants ont été formulées.

G. Recommandation relative au rôle des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes en matière d'erreur, de fraude et d'irrégularités.

Comme annoncé dans son précédent rapport et après avoir incité plus particulièrement l'Institut des Réviseurs d'Entreprises à élaborer une norme dans ce domaine afin de combler le fossé entre les attentes du public et ce que peut apporter l'intervention du commissaire-réviseur, le Conseil Supérieur a émis d'initiative une recommandation en la matière qui a fait l'objet d'une brochure.

Ainsi qu'il l'avait fait pour ce qui concerne les entreprises en difficulté, le Conseil Supérieur s'est attaché à déterminer à la fois le rôle *de lege lata* et le rôle *de lege ferenda* des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes.

Se fondant sur les notions d'erreur, de fraude et d'irrégularité telles qu'elles sont définies par la doctrine internationale ainsi que sur les pratiques en vigueur en France, aux Pays-Bas, au Royaume-Uni et aux Etats-Unis, la recommandation envisage successivement le rôle du commissaire-réviseur, celui de l'expert-comptable externe et du réviseur d'entreprises ainsi que la lutte contre le blanchiment de capitaux.

En ce qui concerne plus particulièrement le rôle du commissaire-réviseur, trois facettes sont abordées : la prévention, la détection et la divulgation interne et externe.

De l'avis du Conseil Supérieur, nonobstant le fait que la prévention des erreurs, fraudes et irrégularités incombe en premier lieu à la direction de l'entreprise, le commissaire-réviseur doit aussi y contribuer par la connaissance qu'il a de l'entreprise et par ses compétences.

De même, s'agissant de la détection, il n'appartient pas au commissaire-réviseur de garantir qu'aucune erreur ou fraude n'a été commise et

que toutes les dispositions légales ou réglementaires ont été respectées. Cependant, la revision doit être organisée de manière à obtenir l'assurance raisonnable de détecter les éléments susceptibles de provoquer des altérations significatives dans les états financiers.

Cela implique notamment que le commissaire-réviseur soit conscient des risques de fraudes, d'erreurs et d'irrégularités et qu'il dispose des capacités, des collaborateurs et du temps requis pour la mission.

Il devra en outre avoir une bonne connaissance des dispositions légales et réglementaires applicables à l'entreprise.

Aussitôt que des indices ou soupçons de fraude ou d'irrégularité sont détectés ou qu'une fraude ou irrégularité manifeste est constatée, un rapport écrit, aussi détaillé que possible, doit être adressé au conseil d'administration, à l'intermédiaire de son président.

Cette communication permettra au conseil d'administration, selon le cas, de fournir les explications propres à convaincre le commissaire-réviseur que ses soupçons ne sont pas fondés ou de pouvoir mettre fin aux fraudes et irrégularités manifestes en recourant aux mesures préconisées par le commissaire-réviseur.

Concernant la divulgation externe, le Conseil Supérieur est d'avis que lorsque le commissaire-réviseur dispose d'indices ou de soupçons qu'une fraude ou une irrégularité ayant une incidence significative sur les états financiers a été commise ou couverte par des membres de la haute direction qui font partie du conseil d'administration de l'entreprise ou lorsqu'il n'est pas convaincu par les explications qui lui sont données par ledit conseil, il devrait pouvoir, *de lege ferenda*, faire part à titre confidentiel des soupçons qu'il éprouve et des indices détectés au Président du tribunal de commerce, sans pouvoir faire l'objet de sanctions au plan civil, pénal et disciplinaire, du moins lorsqu'il n'agit pas à la légère et qu'il n'a pas l'intention de nuire à la société.

Il devrait en être de même de toute fraude ou irrégularité manifeste et ayant une incidence significative sur les états financiers, à moins que le conseil d'administration n'ait mis fin à la fraude ou à l'irrégularité, ce qui atteste du caractère non délibéré de l'infraction.

L'attitude du conseil d'administration face à la fraude ou à l'irrégularité manifeste et ayant une incidence significative sur les états financiers devrait aussi être déterminante en ce qui concerne le contenu du rapport du commissaire-reviseur et le déroulement de sa mission.

S'il est mis fin à la fraude ou à l'irrégularité et que l'impact comptable de la fraude ou de l'irrégularité a été adéquatement traité, aucune réserve ne devrait être formulée.

Si, par contre, le conseil d'administration refuse de mettre fin à la fraude ou à l'irrégularité manifeste, le Conseil Supérieur est d'avis que le commissaire-reviseur devrait mettre fin à sa mission en informant l'assemblée générale, le conseil d'entreprise et le confrère qui lui succède des raisons de sa démission.

A l'estime du Conseil Supérieur, le Président du tribunal de commerce devrait aussi être averti de cette démission.

Lorsqu'un reviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe éprouve des doutes sur la régularité des opérations auxquelles il est confronté, il devrait procéder aux investigations nécessaires et obtenir les éclaircissements utiles de la part des dirigeants de l'entreprise.

Si les soupçons du professionnel sont confirmés, il devrait refuser d'exécuter la mission et informer ensuite le confrère qui lui succède des raisons de sa décision.

De lege ferenda, le reviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe devrait, dans une telle hypothèse, pouvoir faire part des indices et des soupçons d'une fraude ou d'une irrégularité ayant une incidence significative sur les états

financiers au Président du tribunal de commerce, sans avoir à craindre une sanction civile, pénale ou disciplinaire, s'il est de bonne foi et s'il n'agit pas à la légère.

Enfin, la recommandation formule un bref commentaire de la prochaine extension aux reviseurs d'entreprises et aux experts-comptables de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, qui aura pour effet de les contraindre à porter à la connaissance de la Cellule de Traitement des Informations Financières les faits constatés dans l'exercice de leur profession qui sont susceptibles de constituer la preuve d'un blanchiment de capitaux d'origine illicite.

H. Avis relatif au projet de recommandation de revision relative aux fraudes et actes illégaux.

Quelques semaines avant l'approbation de la recommandation émise d'initiative en matière d'erreur, de fraude et d'irrégularités, le Conseil Supérieur fut saisi par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises d'une demande d'avis portant sur un projet de recommandation de revision relative aux fraudes et actes illégaux.

Le projet soumis au Conseil Supérieur avait pour objet de déterminer les diligences normales du reviseur d'entreprises confronté à des fraudes, des erreurs et des illégalités dans l'entreprise contrôlée.

Au plan des observations générales, le Conseil Supérieur a regretté que le texte était limité aux seules missions légales permanentes de revision.

Il a en outre fait part de son souhait de voir les Instituts élaborer ensemble une recommandation

commune et globale en matière de fraude, d'erreur et d'irrégularités.

Le Conseil Supérieur procéda à l'examen de ce texte au regard de la recommandation émise et à laquelle il attend que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises rende son projet conforme.

C'est ainsi notamment qu'il observa qu'à son sens, les procédures que le réviseur doit mettre en oeuvre ne lui permettront pas toujours de dissiper ses doutes ou d'établir la fraude ou l'acte illégal de sorte que l'hypothèse dans laquelle le professionnel ne dispose que de soupçons et d'indices devrait aussi être abordée.

Il releva en plusieurs endroits que le rôle préventif du réviseur ne pouvait être conçu de manière trop limitée.

Il fut indiqué que la complexité du cadre légal et réglementaire dans lequel évolue l'entreprise contrôlée ne pouvait être considérée comme un élément susceptible d'affecter la possibilité de détection.

En effet, un réviseur doit disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement (Loi du 22 juillet 1953, art. 18ter, 2°).

Le Conseil Supérieur nota par ailleurs que lorsque le réviseur révèle ses constatations à l'intérieur de l'entreprise, il devrait en outre recommander de corriger les erreurs significatives et de mettre fin à la fraude, aux violations des dispositions soumises spécifiquement à son contrôle ou aux autres actes illégaux et suggérer des mesures à prendre à cet effet.

Enfin, différentes observations visant à rendre le texte plus précis, notamment en ce qui concerne la terminologie employée, furent formulées.

2. Divers :

Au début de l'année 1997, ainsi qu'annoncé dans son précédent rapport, le Conseil Supérieur procéda à un échange de vues avec chacun des Instituts au sujet des conclusions qu'il avait pu tirer de l'examen des informations qui lui sont transmises depuis 1994 en relation avec la surveillance de l'exercice des activités professionnelles.

Le Conseil Supérieur prit connaissance avec un vif intérêt de la recommandation de déontologie adoptée par les deux Instituts et relative aux relations entre les membres de l'IRE et de l'IEC dans le cadre de l'exercice de la profession.

Il a noté en particulier que cette recommandation constituait l'expression, par des règles déontologiques de confraternité, de la volonté de rapprochement des Instituts.

Enfin, la Division Financière du Ministère des Affaires Economiques a procédé à l'examen des comptes du Conseil Supérieur pour l'année 1997.

Les conclusions contenues dans le rapport de la Division ont amené le Ministre de l'Economie à marquer son approbation sur la tenue des comptes.

V. FRAIS DE FONCTIONNEMENT ET COUVERTURE DE CES FRAIS

période du 3 janvier 1997 au 2 janvier 1998

FRAIS DE FONCTIONNEMENT

Membres	170.000
Président et personnel scientifique	
- Emoluments, salaires et cotisations sociales	3.997.298
- Divers (secrétariat social, assurances, frais ...)	41.431
Frais de représentation	75.428
Frais de publication	465.606
Frais de bureau	70.917
Frais de mobilier et de bureautique	28.846
Frais de fonctionnement divers	
Abonnements revues et journaux et reliures	309.900
Acquisition de livres	31.736
Activités scientifiques	124.920
Frais de fonctionnement comptes bancaires	2.681
TOTAL DES FRAIS DE FONCTIONNEMENT	5.318.763

COUVERTURE

Contribution IRE	2.877.305
Contribution IEC	2.877.306
Solde créditeur 1996	1.745.389
Intérêts	61.857

RECETTES TOTALES POUR COUVERTURE **7.561.857**

SOLDE CREDITEUR A AFFECTER **2.243.094**

DECISION D'AFFECTATION : couverture des frais de fonctionnement de l'année 1998

ANNEXES

D. 20/03/97

Préambule

En vertu du point 2.5.4. des normes générales de revision adoptées par le Conseil de l'IRE en sa séance du 2 décembre 1983, le reviseur d'entreprises peut notamment recourir à la confirmation d'informations par la direction en tant qu'élément probant lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.

Le projet de recommandation soumis au Conseil Supérieur a pour objet d'apporter des précisions sur l'utilisation des déclarations des dirigeants en tant qu'élément probant et en tant que document de travail ainsi que sur l'incidence du refus des dirigeants de faire une déclaration écrite. Il contient en outre, en annexe, une liste des déclarations susceptibles d'être couvertes par une lettre de déclaration.

Commentaire

Au cours de l'examen du projet auquel il a été procédé, le Conseil Supérieur a constaté que le texte qui lui a été soumis correspond très largement aux recommandations en ce domaine de la Fédération Internationale des Expert Comptables (IFAC, ISA 580 "Management Representations") ainsi qu'aux normes et recommandations applicables dans d'autres pays, sous réserve de son adaptation au contexte juridique belge (ex. points 1.2., 4.1. et 4.2.).

Dans cette mesure, et sous réserve des commentaires formulés ci-après et des corrections préconisées, le Conseil Supérieur peut approuver le projet de recommandation.

Le Conseil Supérieur tient cependant à exprimer son souci face à l'usage croissant de demandes de déclarations de la direction dont la portée juridique n'est pas toujours sans ambiguïté.

C'est dès lors avec satisfaction qu'il a constaté que de par le contenu des points 2.1., 2.3., 2.6. et du premier alinéa de l'annexe, le projet de recommandation aura pour conséquence de mettre fin à l'utilisation de lettre-standard à l'origine anglo-saxonne très marquée dont il a pu avoir connaissance et dont certains passages peuvent être perçus comme des tentatives de s'exonérer d'une partie des responsabilités incombant normalement au commissaire-reviseur.

Le Conseil Supérieur est en effet d'avis que l'utilisation de la déclaration des dirigeants doit s'inscrire dans le cadre précis des normes générales de revision et de la recommandation, une fois qu'elle sera effective et qu'elle ne peut, de par le volume des déclarations souhaitées notamment, faire de cet instrument subsidiaire l'élément probant essentiel, ce qui aurait pour conséquence d'aboutir à une confusion des fonctions respectives des dirigeants et du commissaire-reviseur.

Corrections diverses

point 1.2. : le mot "daar" doit être remplacé par le mot "door" à la fin de ce point, dans la version en néerlandais.



point 1.3. : si dans ce point sont employés les termes "haute direction", ailleurs dans le texte sont employés tantôt "dirigeants", tantôt "direction" et dans la version en néerlandais "leiding". Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il conviendrait d'harmoniser la terminologie utilisée et de la préciser.



points 1.3. et 1.3.1 : si il importe sans aucun doute d'évoquer les déclarations verbales susceptibles d'être reçues par le reviseur et qu'il devra bien évidemment consigner dans ses documents de travail, le Conseil Supérieur est cependant d'avis que la recommandation devrait, plus nettement qu'elle ne le fait pour l'instant au point 2.2., mettre l'accent sur la force probante supérieure d'une déclaration écrite. En conséquence, compte tenu tout spécialement du fait que la déclaration de certains faits (ex. l'absence de décision de cession d'une participation) constituera parfois la seule preuve de ces faits, le Conseil Supérieur estime que la déclaration par écrit, telle que visée au point 1.3.2. devrait être la règle en la matière.

L'IFAC, dans le texte déjà mentionné, se prononce dans le même sens (point 4.).



point 2.1. : eu égard à la suite du texte, le terme "accessoire" devrait être remplacé par le mot "subsidaire" dans la première phrase.



point 2.2. : les mots "éléments probants de valeur supérieure" devraient être remplacés par les mots "éléments d'une valeur probante supérieure" dans la version en français.

point 2.3. : la présentation de ce point n'est pas identique dans les deux versions linguistiques du projet. Une harmonisation devrait être effectuée.



point 2.6. : les mots "après entretien à ce sujet avec la direction," devraient être introduits après les mots "si nécessaire,".



point 3.3. : Le Conseil Supérieur suggère de supprimer les mots "En ce cas", dans la mesure où ils donnent l'impression, à tort, que ce n'est que lorsqu'une lettre est obtenue en cours de mission, qu'elle doit être signée par les membres de la direction. Il y aurait lieu, en outre, de remplacer dans le même point le mot "conviction" par le mot "autorité" qui convient mieux et qui semble correspondre au terme "belief" du texte de l'IFAC. Par ailleurs, la virgule entre "réunions" et "conseil" pourrait être supprimée.



point 4.1. : Le Conseil Supérieur est d'avis que, dans l'hypothèse évoquée dans ce passage du projet, le reviseur devrait avertir le président du conseil d'administration.



point 4.3. : il serait plus adéquat d'écrire, dans la version en français, " Dans de telles circonstances, le reviseur devra aussi reconsidérer la foi ajoutée aux...".

annexes : dans la troisième phrase, le mot "doit" devrait être remplacé par le mot "peut" et au point C.3., les mots "à ce moment" devraient être insérés entre les mots "pas" et "le projet" pour nuancer le texte. Par ailleurs, en ce qui concerne le point A.3., le Conseil Supérieur est d'avis que la déclaration de la direction sur ce point ne peut dispenser le commissaire-reviseur de prendre connaissance des permis d'exploitation notamment.



AVIS PORTANT SUR LA NORME RELATIVE AU CONTROLE A OPERER LORS DE LA PROPOSITION DE DISSOLUTION D'UNE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE (178bis LOIS SOC.).

D. 01/07/97

Introduction

La loi du 13 avril 1995 a introduit dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales une disposition (art. 178bis), entrée en vigueur le 1er juillet 1996, visant à assurer une meilleure information des associés amenés à se prononcer sur la dissolution de la société.

Désormais, un rapport justificatif accompagné d'un état résumant la situation active et passive de celle-ci établis par l'organe d'administration de la société et un rapport de contrôle portant sur cet état, établi par le commissaire-reviseur de l'entreprise ou, à défaut par un réviseur ou expert-comptable externe doivent être communiqués aux associés.

Le projet de norme soumis au Conseil Supérieur par les Conseils de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts Comptables a été élaboré par une commission commune aux deux Instituts.

La norme a pour objet de donner des directives aux réviseurs d'entreprises et aux experts-comptables externes dans l'exécution de l'article 178bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Observation générale

Compte tenu des similitudes que présente cette mission avec celle prévue à l'article 167 des lois sur les sociétés commerciales (transformation de sociétés), il serait utile, dans un souci pédagogique, de distinguer clairement les deux missions en relevant par exemples leurs différences (protection des tiers dans un cas, protection des associés dans l'autre...) au début de la norme (ex. point 1.3.).

Commentaire

point 1.1. : ce point devrait comprendre un passage indiquant que le commissaire-reviseur doit s'assurer que tous les documents communiqués aux associés ont été remis aux membres du conseil d'entreprise dans les délais imposés par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (art. 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973).



point 1.1.1. : à la première ligne du deuxième alinéa de la version en français, le mot "sur" devrait être remplacé par le mot "à".

point 1.1.2 . : au deuxième alinéa de la version en français, le mot "appliqué" doit être mis au féminin.

Est abordé dans ce point (alinéas 2 et 3), de manière succincte, le lien entre l'article 103 (140 et 158bis) et l'article 178bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Le respect simultané des exigences formulées par ces deux dispositions en matière de délais notamment est traité quant à lui au point 1.4.3..

Le texte indique notamment que dans le cadre de l'article 103, la procédure de l'article 178bis doit être appliquée si la dissolution de la société est proposée.

Quoique le Conseil Supérieur soit d'avis qu'idéalement une procédure similaire à celle prévue à l'article 178bis devrait trouver à s'appliquer aux hypothèses prévues à l'article 103, l'interaction entre l'article 178bis qui constitue dorénavant le droit commun en matière de dissolution volontaire d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions, d'une société privée à responsabilité limitée ou d'une société coopérative à responsabilité limitée et l'article 103 qui édicte un régime particulier applicable uniquement si la dissolution est proposée parce que l'actif net de la société est réduit à un montant inférieur à la moitié ou au quart du capital social devrait être analysée de manière plus approfondie.

En effet, de l'avis du Conseil Supérieur, et en dépit de ce que dans sa recommandation relative au rôle préventif des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables en matière d'entreprises en difficulté, le Conseil Supérieur a déjà préconisé l'intervention obligatoire d'un professionnel de la comptabilité en cas d'application de l'article 103 pour faire part de son opinion sur le rapport spécial des administrateurs, *prima facie*, il ne paraît pas évident d'affirmer que dans l'hypothèse où la dissolution est proposée à l'occasion de l'application de l'article 103, le commis-

saire-réviseur, un réviseur ou un expert-comptable externe aura désormais obligatoirement à intervenir par application de l'article 178bis.



point 1.2.1 . : de l'avis du Conseil Supérieur, en particulier parce que les travaux préparatoires sont muets à cet égard, il pourrait être opportun de donner dans ce point quelques exemples de cas dans lesquels la dérogation à l'application de l'article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises(*) pourrait être justifiée ou de faire déjà référence au point 2.5.1. qui évoque quelques exemples.



point 1.2.2 . : le projet repose sur l'idée de deux situations actives et passives (cf. aussi points 2.1.3.). Quoique la loi n'exige pas l'établissement d'une situation active et passive en continuité en sus de celle en discontinuité, le Conseil Supérieur est d'avis que la comparaison que permettent ces deux états et l'annexe explicative sont de nature à permettre une meilleure information des associés et s'inscrivent dès lors pleinement dans la volonté qu'a poursuivie le législateur par l'insertion de cette disposition.



point 1.3.1 : il y aurait lieu de préciser ce que l'on entend par "juste motif de désistement".



point 1.3.4 . : les notions de "passif social" et de "passif écologique" devraient être précisées dans la mesure elles ne sont pas juridiquement définies.



point 1.4 . : dans un souci de prudence, il y aurait lieu de relever que le point de départ du délai de trois mois fait l'objet de certaines

(*) C'est erronément qu'il a été fait référence à l'article 40 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises dans l'avis transmis aux Instituts.

controverses avant de trancher dans l'un ou l'autre sens. Ainsi certains auteurs sont d'avis que ce délai doit être calculé à partir de la date à laquelle le rapport est établi tandis que d'autres estiment, comme dans le projet, que c'est par rapport à la date de l'assemblée générale¹. La date de convocation à l'assemblée générale est parfois aussi citée.



point 1.4.2. : sans remettre en cause le délai d'un mois prévu dans ce point et qui peut s'expliquer d'une part par le délai de quinze jours visé à l'article 178bis, §2, alinéa 3 et d'autre part, par analogie avec l'article 77, avant-dernier alinéa, le Conseil Supérieur estime qu'il y aurait lieu néanmoins de le justifier brièvement dans le texte, dans la mesure où il ne ressort expressément d'aucune disposition.



points 1.3.2 et 2.1.1. : il semble ressortir de ces points que si le professionnel doit adapter ses travaux de contrôle à l'objectif spécifique de la mission, ce qui lui laisse une certaine marge de manoeuvre, le contrôle préconisé par le projet de norme est cependant pleinier et ne consiste donc pas dans un examen limité. Il serait utile que le projet soit plus clair sur ce point.



point 1.5.2. : il serait utile de préciser à l'aide d'exemples ce que l'on entend par "missions régulières".



point 1.5.3. : les mots "sauf dans la mesure où il présenterait un juste motif" doivent être omis dans les mesures où les références mentionnées ne prévoient pas cette réserve.



point 2.1.3. : au 5ème tiret de la version en français, il y aurait lieu d'écrire "article 40 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976".

point 2.3.1. : ne faudrait-il pas prévoir, lorsque le commissaire-reviseur a un juste motif de désistement (point 1.3.1), que le professionnel amené à intervenir puisse prendre contact avec lui afin d'éviter la répétition d'une série de travaux ?.



point 2.4.2. : la dernière phrase devrait prendre la forme suivante : "Ces éléments lui permettront de motiver ses décisions.".



point 2.5.2. : il y aurait lieu de préciser le contenu de la notion de "charges environnementales" qui n'est pas définie juridiquement.



point 2.6.1. : les mots "éléments relatifs à l'information externe" devraient être précisés.



point 2.6.2. : il y aurait lieu de veiller à ce que le projet de norme soit, sur ce point, parfaitement conforme au projet de recommandation sur les fraudes et actes illégaux.



point 3.5.3. : l'adverbe "normalement" devrait être omis.



point 3.7.1. : il semble y avoir, à certains endroits du projet, une confusion entre l'emploi du terme "professionnel" et celui du terme "commissaire-reviseur" ou "reviseur" (ex. point 3.5.3.).

Ainsi, dans ce point, la question se pose de savoir si ce n'est qu'au commissaire-reviseur qu'il incombe dans l'hypothèse décrite de délivrer un rapport de carence et dans l'affirmative pourquoi.



¹ A ce sujet, voy. notamment E. De Bie et J. De Leenheer, *Vereffening van vennootschappen na de wet van 13 april 1995*, Ced. Samsom, 1996, p.30; J.-M. Gollier et Ph. Malherbe, *Les sociétés commerciales*, Larcier, 1996, p.197.

AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION DE REVISION RELATIF A LA REVISION DANS UN ENVIRONNEMENT AUTOMATISE

D.01/07/97

Introduction

Le projet de recommandation soumis au Conseil Supérieur a pour objet de fournir des directives aux reviseurs d'entreprises sur la mise en oeuvre de la revision lorsque celle-ci s'inscrit dans un environnement automatisé.

Observation générale

Au cours de l'examen auquel il a procédé, le Conseil Supérieur a constaté que le projet, quoique mentionnant les recommandations de l'IFAC (référéncées respectivement 401 et 1008) comme source d'inspiration, se distingue néanmoins de ces textes soit par son caractère beaucoup plus détaillé, soit par le fait qu'il n'aborde pas certains aspects traités dans ces recommandations internationales.

Les raisons qui ont incité l'Institut à ne pas transposer les recommandations internationales de manière plus fidèle dans un domaine qui ne requiert pas de tenir compte de spécificités particulières n'apparaissent pas clairement au Conseil Supérieur et ce, en particulier au regard de la décision de l'Institut d'adopter un ensemble de recommandations interprétatives des normes générales de revision dans l'élaboration desquelles une attention particulière serait accordée aux travaux de l'IFAC (IRE, rapport annuel, 1992, p.87 et 1993, p.85).

De l'avis du Conseil Supérieur, il pourrait être utile d'expliquer brièvement pourquoi il a été procédé de cette manière.

Observations particulières

Introduction : A l'instar des recommandation ISA 401 et 1008, il serait utile que la recommandation attire de manière très explicite l'attention des reviseurs sur les risques spécifiques à l'environnement automatisé (absence de ségrégation de fonctions, erreurs et irrégularités...).

Point 4 : Le premier alinéa, en ce qu'il traite de la responsabilité du reviseur lorsqu'il fait appel à des assistants ou à d'autres reviseurs ou experts, n'a rien à voir avec l'alinéa 2 qui envisage l'hypothèse où l'entreprise confie le traitement automatisé de ses données à une autre entité du groupe ou à un tiers. Il devrait, en toute logique, être intégré au point 3 qui ferait utilement référence à la recommandation de revision relative à l'utilisation des travaux d'un expert.

Tableau de la page 4 : le mot "sufficants" est à remplacer par "suffisants".

Point 5.1. : en page 5, à propos de la phase 3, il y a lieu de corriger de la manière suivante le second alinéa : "Lorsque le système informatique

est géré par une autre entité du groupe ou par un tiers, et que le réviseur n'est pas en mesure d'effectuer les travaux de contrôle nécessaires dans cette entité, il...".



Point 5.4. (p. 6) : "a traitées" doit être remplacées par "à traiter".



Point 5.4. (p.7) : le point b) devrait être remanié dans un souci de plus grande clarté.



Point 5.7. : les deux premiers alinéa définissent chacun la notion de "contrôles applicatifs".

La seconde définition devrait être supprimée en ce qu'elle n'est pas identique, elle, à celle reproduite en page 20 du projet.



Annexe A., point 1. : sur ce point notamment, le projet de recommandation est beaucoup plus détaillé que les recommandations de l'IFAC auxquelles il est fait référence dans l'introduction du projet.

Si le Conseil Supérieur n'est en aucune manière opposé au caractère plus précis du projet de

recommandation, il se demande néanmoins si certains points qu'il est préconisé d'évaluer n'excèdent pas la mission du commissaire-réviseur.

Le Conseil Supérieur s'interroge en particulier sur le fait de savoir dans quelle mesure, alors que le caractère automatisé de l'environnement ne modifie pas l'objectif global, ni l'étendue de la vérification, il est utile pour le réviseur d'évaluer le budget informatique, la manière dont la direction suit les projets informatiques et surtout l'existence et la qualité de la politique du personnel au département informatique (engagement, licenciement, évaluation, promotion et formation) pour déterminer si les objectifs globaux du contrôle interne sont atteints.

Un tel examen serait par contre justifié lorsque le commissaire-réviseur est amené à prendre connaissance d'indications de dysfonctionnements importants du système informatique.

A la page 11, le mot "relative" devrait être au masculin et au pluriel.



Annexe A., point 2.1. : au troisième tiret de la page 12, le mot "bien" pourrait être supprimé.



AVIS RELATIF A LA PROPOSITION DE MODIFICATION DU REGLEMENT D'ORDRE INTERIEUR DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Bruxelles, le 17 novembre 1997

Monsieur le Ministre,

concerne : modifications au règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs
d'Entreprises

V. Réf. : FL/it/9710201.989

Votre lettre du 22 octobre 1997 par laquelle vous soumettez au Conseil Supérieur, pour avis, les modifications que l'Institut des Reviseurs d'Entreprises propose d'apporter à son règlement d'ordre intérieur m'est bien parvenue.

Le Conseil Supérieur en a délibéré au cours de sa réunion du 6 novembre dernier et a émis l'avis suivant à l'unanimité.

De l'examen auquel il a procédé, il ressort que les modifications à l'arrêté royal du 20 avril 1989 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises poursuivent différents objectifs.

Certaines visent à mettre à jour le texte actuel de l'arrêté. Il en est ainsi par exemple des articles 1er et 19.

D'autres tendent à permettre à l'Institut de modifier son organisation et le fonctionnement de ses organes. C'est le cas, par exemple, des articles 2, 3, 4 et 16 relatifs aux informations sur les reviseurs d'une part, des articles 8, 11, 12 et 13 portant sur l'assemblée générale et des articles 10 (renouvellement par tiers des membres du Conseil) ainsi que 14 et 15 (comité exécutif et administrateur) d'autre part.

Enfin, de nouvelles dispositions sont proposées.

Elles concernent la possibilité pour un membre de l'Institut de solliciter son omission temporaire du tableau (art.5), les modifications en matière de cotisation (art.6), les sociétés de revi-

seurs en liquidation (art.7) et les relations avec les organisations professionnelles ayant dans un état étranger, un statut et des fonctions similaires (art.17).

Les modifications proposées n'appellent aucune objection quant au fond.

Cependant le Conseil Supérieur estime qu'il y aurait lieu à l'occasion de la modification dudit arrêté de mettre à jour son article 18, 1° et 15° qui mentionnent toujours le Conseil Supérieur du Revisorat alors qu'il devrait faire référence au Conseil Supérieur du Revisorat et de l'Expertise Comptable.

En conséquence, eu égard à la modification apportée à l'article 1er et pour des raisons tenant à la légistique, il y aurait lieu, à l'article 18, de remplacer à deux reprises les mots "Conseil Supérieur du Revisorat" par les mots "Conseil Supérieur".

Quant à la forme, il y a lieu de noter que la modification qu'il est proposé d'apporter à l'article 12 a pour effet d'y ajouter deux alinéas et non un.

Par ailleurs, la version en néerlandais du texte soumis devrait être corrigée en plusieurs endroits.

Ainsi, à l'article 6 est utilisé tantôt le mot "schatbewaarder", tantôt le mot "penningmeester" pour traduire "trésorier". Dans la même disposition, le mot "bedrage" devrait être remplacé par "bedragen".

A l'article 7bis, §3 en projet, le mot "bijdrage" devrait s'écrire "bijdragen" tandis qu'à l'article 36bis, §2 en projet, manquent les mots " of verliest " entre "verwerft" et "van".

Vous souhaitant une bonne réception du présent avis et restant à votre disposition pour répondre à toute question qu'il pourrait susciter de votre part, je vous prie de croire, Monsieur le Ministre, à l'assurance de ma respectueuse considération.

K.GEENS

Monsieur E. DI RUPO
Vice-Premier Ministre, Ministre de l'Economie et des Télécommunications
Square de Meeûs, 23
1030 Bruxelles

AVIS PORTANT SUR LE PROJET DE RECOMMANDATION DE REVISION RELATIVE AU CONTROLE DE QUALITE DES TRAVAUX DE REVISION

D. 27/11/97

Introduction

Le projet de recommandation soumis au Conseil Supérieur pour avis a pour objet de préciser le point 1.1.4. des normes générales de revision qui prévoit notamment que "l'exercice consciencieux de la revision implique une attention personnelle suffisante du reviseur qui est responsable du dossier" en établissant les principes fondamentaux et en indiquant des orientations sur les mesures de contrôle de qualité qui doivent être adaptées au niveau du cabinet dans son ensemble et dans le cadre de chaque mission de revision.

Observation générale

Au cours de l'examen auquel il a procédé, le Conseil Supérieur a été amené à constater que dans l'ensemble, sous réserve de quelques adaptations au contexte belge (ex. points 1.2., 2.3. b) , 3.2., 3.3.2. et 3.6.3.) ou visant à rendre les exigences plus strictes (ex. point 3.6.), le texte en projet constitue la fidèle transposition de l'International Standard on Auditing "Quality control for Audit Work" de l'International Federation of Accountants (référéncée n° 220 dans l'édition 1997 du manuel de l'IFAC, p.65).

Le projet de recommandation s'inscrit dans le programme que s'est fixé l'Institut des Reviseurs d'Entreprises d'adopter un ensemble de recommandations interprétatives des normes générales de revision en accordant une attention particulière aux travaux de l'IFAC (IRE, rapport annuel, 1992, p.87 et 1993, p.85).

Observations particulières

Introduction : la présentation du premier alinéa du point 1.1. devrait être adaptée en ce qu'elle donne l'impression que tout le paragraphe 1.1.4. des normes générales de revision est reproduit alors que seul un extrait y est repris. Il y aurait lieu en outre de préciser qu'il s'agit des normes générales de revision.



Point 2.3. : la rédaction en français du point b) devrait être remaniée en prenant pour modèle le texte en néerlandais qui traduit adéquatement le point 6. b) du document de l'IFAC . Par ailleurs, au point e), le mot "avec" figurant à la troisième ligne dans le texte en français devrait être remplacé par le mot "à".



Points 3.3.1. et 3.3.2. : le contenu du point 3.3.1. en français correspond au point 3.3.2. en néerlandais et vice-versa. Il conviendrait d'aligner les deux versions.

Point 3.5. : l'examen du texte ne permet pas de discerner clairement si la procédure de supervision de l'assistant est identique selon qu'il a ou non la qualité d'expert. En effet, le cas où l'assistant a la qualité d'expert n'est traité que dans le point 3.6.3. et de manière marginale. Si la réponse est négative, la recommandation devrait distinguer les deux situations.



Point 3.6.2. : les textes en français et en néerlandais devraient être rapprochés. En effet, et à titre d'exemple, d'une part on ne retrouve pas l'idée exprimée par les mots "op gepaste tijdstippen" dans le texte en français (a) et d'autre part, le texte néerlandais de même que le texte de l'IFAC (point 16) ne limite pas l'évaluation des risques aux risques de contrôle interne, ce que fait le texte en français (b).

Point 3.6.3. : il conviendrait d'une part de préciser brièvement ce que l'on entend par "la qualité d'expert" et d'autre part de mentionner explicitement la recommandation relative à l'utilisation des travaux d'un expert et de supprimer les mots "cette même recommandation" en français et les mots "dezelfde aanbeveling" dans le texte en néerlandais.

Enfin, si l'annexe au texte de l'IFAC est jointe à la recommandation, il y aurait lieu d'y faire référence dans le texte de la recommandation.



AVIS RELATIF AU PROJET DE MODIFICATION DES NORMES GÉNÉRALES DE REVISION EN CE QUI CONCERNE LE RAPPORT DE REVISION

D. 27 / 11 / 1997

Introduction

Le projet de modification des normes générales de revision soumis pour avis au Conseil Supérieur a pour objet de réformer significativement les exigences posées par ces normes en ce qui concerne la forme et le contenu du rapport de revision.

Les objectifs poursuivis par une telle réforme sont les suivants :

- a) améliorer la qualité et la lisibilité du rapport et partant réduire l' "expectation gap" en modifiant la structure du rapport afin qu'il ne contienne, outre l'introduction, que deux parties (la première portant sur l'attestation des comptes proprement dite et la seconde donnant des informations complémentaires sur le respect du droit comptable, les manquements aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales...) et non trois comme cela peut être le cas à l'heure actuelle (la première portant sur les comptes annuels, la deuxième reprenant par exemple les commentaires sur les éventuels conflits d'intérêt, la conformité au droit comptable... et la troisième contenant l'attestation des comptes annuels).
- b) normaliser l'attestation en offrant au reviseur le choix entre différents rapports types établis par l'Institut. La lisibilité sera aussi accrue par le fait que le contenu de l'attestation sera identifié par un titre qui mentionnera, selon le cas, si l'attestation est avec réserves, sans réserves...

Une telle normalisation pourrait déboucher sur une mention sur les CD-ROM de la Banque Nationale de Belgique, ce qui constituerait, de l'avis du Conseil Supérieur, une amélioration notable de l'information déjà donnée par les comptes annuels dans la mesure où, à l'heure actuelle, ceux-ci ne donnent aucune indication sur le contenu du rapport du reviseur et laissent donc place à différentes interprétations.

Le Conseil Supérieur se demande par ailleurs s'il ne serait pas aussi possible ainsi de mieux veiller au strict respect de l'article 64 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ainsi qu'il l'a déjà préconisé dans sa recommandation relative au rôle préventif des reviseurs d'entreprises et des experts-comptables en matière d'entreprises en difficulté (rapport annuel 1996, p.42).

- c) tenir compte de l'évolution internationale en se servant de l'International Standard on Auditing "The Auditor's Report on Financial Statements" (référéncée n° 700 dans l'édition 1997 du manuel de l'IFAC, p. 220) comme document de référence.

- d) tenir compte de différentes dispositions légales promulguées après le 2 décembre 1983, date d'adoption des normes générales de revision (ex. certification des comptes consolidés, conflits d'intérêts...).

Observations générales

A la suite de l'examen auquel il a procédé et de l'entretien qu'il a eu à ce sujet avec des représentants de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil Supérieur est d'avis que, sous réserve des observations particulières formulées ci-après, le projet de modification est de nature à permettre d'atteindre les objectifs susvisés et, ce faisant, de permettre au commissaire-reviseur de remplir mieux encore sa fonction d'intérêt général en favorisant une compréhension plus aisée de son rapport.

A cet égard, la possibilité dorénavant offerte au reviseur de mieux nuancer son opinion en cas d'incertitude significative par l'inclusion d'un paragraphe explicatif en lieu et place d'une réserve constitue, de l'avis du Conseil Supérieur, une incontestable amélioration des normes générales de revision qu'il avait d'ailleurs évoquée précédemment dans sa recommandation relative aux entreprises en difficulté déjà mentionnée (rapport 1996, p.39).

Compte tenu de l'importance que présente la réforme pour les reviseurs, mais aussi pour tous les lecteurs du rapport de revision, le Conseil Supérieur préconise qu'à côté des formations destinées aux professionnels, soient organisées des sessions d'informations à l'attention des divers publics intéressés (responsables d'entreprises, travailleurs...). En outre, il serait utile que le commissaire-reviseur éclaire le conseil d'entreprise sur les modifications apportées au rapport de revision par les nouvelles normes au moment où il est amené à présenter pour la première fois son rapport établi conformément à ces normes.

Le Conseil Supérieur suppose par ailleurs qu'une attention particulière sera portée par l'Institut à l'examen de la conformité des rapports de revision établis postérieurement à l'adoption par son Conseil des dispositions faisant l'objet du présent avis.

Enfin, à plusieurs endroits le projet devrait être rédigé de manière plus cohérente dans la mesure où il pourrait donner à penser qu'il s'applique de manière différente selon qu'il s'agit des comptes annuels ou des comptes consolidés.

Ainsi, alors que la portée du point 3.5. est limitée aux comptes annuels, le point 3.5.2. censé le préciser vise, lui, les comptes annuels et les comptes consolidés.

De même au point 3.4., il est question à la fois des comptes annuels et des comptes consolidés mais simultanément n'est visée que l'entreprise et non l'ensemble consolidé.

Enfin, et à titre d'exemple, les points 3.6. et 3.10. qui devraient aussi trouver à s'appliquer aux comptes consolidés ne visent que les comptes annuels.

Ces adaptations devraient être effectuées en parallèle avec un examen de l'opportunité de maintenir en l'état le point 3. " Rapport relatif aux comptes consolidés" des normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés approuvées le 2 septembre 1994.

Observations particulières

Point 3.1.3. : les mots "pour tout élément qui ne relève pas de sa mission légale" ont été ajoutés par rapport au point 3.1.4. des actuelles normes générales de revision. Une lecture a contrario laisse penser que le secret professionnel ne s'applique pas aux éléments qui relèvent de sa mission légale, ce que le texte ne veut vraisemblablement pas indiquer. Il conviendrait dès lors de le remanier.



Point 3.3.7. : un lien devrait être établi avec la recommandation relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision de laquelle il ressort qu'il doit exister en cette matière un dia-

logue permanent entre le commissaire-reviseur et la direction de l'entreprise de manière à ce qu'en tout état de cause une information de celle-ci quant aux faiblesses significatives du contrôle interne ait toujours lieu avant la mention dans le rapport.



Point 3.4.2. : la phrase précisant que "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." constitue un important complément au texte actuel du point 3.3.1. des normes générales de revision.

Elle définit en effet clairement la portée et dès lors les limites de l'attestation en la mettant en relation avec le principe de l'importance relative qui balise ainsi la responsabilité du commissaire-reviseur.

Le réviseur ne doit, en émettant son attestation, ne tenir compte que des éléments importants pour l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés.

Par conséquent, une infraction au droit comptable ne constitue pas nécessairement une atteinte à l'image fidèle

Eu égard à l'importance de ce texte et sans le remettre en cause, le Conseil Supérieur se demande s'il ne conviendrait pas d'être plus explicite en ce qui concerne sa portée.



Points 3.6.1. et 3.6.2. : la portée de ces points pourrait être précisée par l'insertion d'exemples.



Point 3.8.2. : le deuxième alinéa de la version en français commence par les mots "Si cela est possible", ce qui n'est pas le cas en néerlandais. Quoique le sens général du texte n'en soit pas affecté, il conviendrait d'harmoniser les deux versions.



Point 3.10 : la nouvelle structure donnée au rapport de revision donnera au réviseur l'opportunité d'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 du rapport de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents. L'information du lecteur du rapport de revision pourrait ainsi être judicieusement complétée. Cependant, malgré les précautions prévues dans le projet (points 3.10.1. et 3.10.4.), le Conseil Supérieur n'exclut pas le risque qu'il soit fait usage de cette faculté à la légère. Il souhaiterait par conséquent que l'Institut soit particulièrement attentif au respect des limites prévues par les normes.

Il préconise par ailleurs, dans un souci de précision, de remplacer le point 3.10.4. par la phrase suivante : "Les informations complémentaires doivent avoir exclusivement pour objet d'améliorer la compréhension des comptes ou du rapport de gestion."



Point 3.11. : la rédaction de ce point devrait être revue afin de viser aussi l'exigence posée par l'article 75, 2° de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, à savoir si les comptes consolidés sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.



Point 3.11.1. : la seconde partie de ce point constitue une innovation par rapport au point 3.4.1. des actuelles normes générales de revision. Il serait utile d'en faciliter la compréhension soit en la remaniant, soit en l'accompagnant d'un exemple.



Point 3.15. : afin que le texte soit en harmonie avec l'ISA 700 (§25), il conviendrait que le rapport mentionne aussi l'indication de l'endroit où

est intervenue la signature du rapport, à savoir la ville où est situé le cabinet responsable de la mission.

Point 3.15.2. : il conviendrait, au deuxième tiret, de viser aussi les comptes consolidés.



RECOMMANDATION RELATIVE AU RÔLE DES REVISEURS D'ENTREPRISES ET DES EXPERTS - COMPTABLES EXTERNES EN MATIÈRE D'ERREUR, DE FRAUDE ET D'IRREGULARITES

D. 29 /09/1997

Table des matières

I. Introduction	
II. Définitions	
III. Rôle du commissaire-reviseur	
A. La prévention	
B. La détection	
C. La divulgation	
IV. Rôle du réviseur d'entreprises et de l'expert-comptable externe	
V. La lutte contre le blanchiment de capitaux	
VI. Annexe	
Description des mécanismes de divulgation externe dans quelques pays	

I. Introduction

Il appartient au Conseil Supérieur de contribuer, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement, à l'Institut des Reviseurs d'Entreprises ou à l'Institut des Experts Comptables, à ce que les missions que la loi confie au réviseur d'entreprises et à l'expert-comptable, soient exercées dans le respect de l'intérêt général et des exigences de la vie sociale.

Les erreurs, les fraudes et les irrégularités constituant autant d'atteintes à ces principes, le Conseil Supérieur a par conséquent décidé de consacrer un examen attentif au rôle que doivent assumer les professionnels de la comptabilité et au premier plan les commissaires - réviseurs en ce domaine.

Il a en outre, à plusieurs reprises, incité plus particulièrement l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à produire des normes dans ce domaine afin de tenter de combler le fossé qui existe entre d'une part les attentes du public relayées par les media et d'autre part ce que peut apporter l'intervention du professionnel en ce domaine ("expectation gap").

La présente recommandation, émise d'initiative, s'inscrit dans le prolongement de ces réflexions et a pour vocation tant de déterminer ce que *de lege lata*, il peut être attendu des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables dans ce domaine que de formuler des propositions *de lege ferenda*.

En préambule, le Conseil Supérieur souhaite mettre en exergue l'importance particulière que revêt en ce domaine le respect des différentes dispositions visant à garantir l'indépendance des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables.

II. Définitions

A. La notion d'erreur

Selon la doctrine internationale¹, l'erreur doit être définie comme une faute involontaire commise dans les états financiers. Il peut s'agir par exemple de faute de calcul ou d'écriture, d'une mauvaise interprétation des faits ou d'une mauvaise application des règles d'évaluation.

B. La notion de fraude

La notion de fraude au sens où l'entendent les normes et recommandations en la matière² se distingue de celle d'erreur par son caractère volontaire.

Il s'agit d'un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes membres du personnel ou de la direction ou par des tiers, dont le résultat est la présentation erronée de l'information financière.

La fraude peut consister par exemple dans la mauvaise application des règles d'évaluation, l'enregistrement d'opérations fictives, le détournement d'actifs ou la manipulation, la falsification ou l'altération des livres ou documents. Le Conseil Supérieur est d'avis que la dissimulation d'informations peut, dans certains cas, aussi constituer une fraude.

Elle présente un lien direct avec la comptabilité et les comptes annuels ou consolidés.

Le cas échéant, pourvu que les différents éléments constitutifs de l'infraction soient rassemblés, ce comportement pourrait être pénalement sanctionné au titre par exemple de faux, d'usage de faux, de faux bilan, de banqueroute frauduleuse ou sur base de l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

C. La notion d'irrégularité

Ce terme vise les violations de textes légaux et réglementaires autres que ceux directement liés à la comptabilité et aux comptes annuels ou consolidés.

On peut penser notamment au non-respect de dispositions de droit fiscal, de droit social ou encore de droit environnemental qui peut provoquer des altérations significatives dans les états financiers.

Compte tenu de la variété des sources du droit en Belgique, ce mot est préféré à celui d' "illégalité" utilisé au plan international notamment.

¹IFAC, ISA 240 "Fraud and Error" et ISA 250 "Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements", IFAC Handbook, 1996, respectivement pp.85 et 93.

²Aux Pays-Bas, l'article 1er du règlement sur la communication des fraudes (verordening op de fraudemelding) adopté par l'assemblée des membres du Nederlands Instituut van Registeraccountants du 21 juin 1994 et publié dans le Staatscourant du 15 septembre 1994, n° 177, prévoit que pour l'application du règlement, il y a lieu d'entendre par fraude, "het opzettelijk door één of meer personen vervalsen, weglaten, toevoegen of verwijderen van gegevens teneinde waarden aan een huishouding op onrechtmatige wijze te onttrekken of te doen toevloeien."; Au Royaume-Uni, le Statement of Auditing Standards 110 "Fraud and Error" définit la fraude de la manière suivante : "fraud comprises both the use of deception to obtain an unjust or illegal financial advantage and intentional misrepresentations affecting the financial statements by one or more individuals among management, employees, or third parties." Aux Etats-Unis, le Statement on Auditing Standards n° 53 "The Auditor's responsibility to detect and Report Errors and Irregularities" énonçait que le terme "irregularities" vise les "intentional misstatements or omissions of amounts or disclosures in financial statements. Irregularities include fraudulent financial reporting undertaken to render financial statements misleading, sometimes called management fraud, and misappropriation of assets, sometimes called defalcations." tandis que le nouveau SAS n° 82 "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit" distingue la fraude de l'erreur en tant qu'élément "that cause a material misstatement of financial statements" par le caractère intentionnel de la première; L'International Standard on Auditing 240 "Fraud and Error" de l'International Federation of Accountants définit la fraude comme étant "an intentional act by one or more individuals among management, employees, or third parties, which results in a misrepresentation of financial statements."

III. Rôle du commissaire-reviseur

A. La prévention

Le Conseil Supérieur est d'avis que la prévention des erreurs, des fraudes et des irrégularités incombe en premier lieu à la direction de l'entreprise qui doit veiller par la création de procédures adéquates à limiter le risque de survenance de tels faits.

De l'avis du Conseil Supérieur, le commissaire-reviseur doit cependant pouvoir, de par ses compétences et sa connaissance de l'entreprise, contribuer à la prévention dans ce domaine par les commentaires qu'il doit émettre sur le contrôle interne mis en place au sein de l'entreprise et sur les adaptations à apporter à celui-ci compte tenu de l'organisation, du fonctionnement, de la taille et des activités de l'entreprise³.

Par ailleurs, si le système de contrôle interne présente des lacunes significatives, le réviseur doit mentionner dans son rapport dans quelle branche de l'organisation ces faiblesses ont été constatées et quelles sont les rubriques des comptes qui sont ou qui pourraient être affectées par ces lacunes. Le cas échéant, il en résultera des réserves ou une déclaration d'abstention⁴.

B. La détection

Le commissaire-reviseur a pour mission d'émettre une opinion sur les comptes annuels à la suite d'un travail de contrôle adéquat et consciencieux effectué.

Cette opinion est justifiée par un nombre approprié d'éléments probants.

Il appartient dès lors au commissaire-reviseur de faire preuve d'un scepticisme professionnel et, au moment où il organise sa mission, de prendre en considération le risque que des fraudes, des erreurs ou des irrégularités aient pu provoquer des altérations significatives dans les états financiers.

La recommandation de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative au risque de révision du 3 décembre 1993 énonce d'une part qu'une inexactitude deviendra significative pour le jugement que doit porter le réviseur sur les comptes annuels dès l'instant où les critères de l'importance relative sont rencontrés et d'autre part que l'importance relative découle de la nature ou de l'amplitude d'une inexactitude (résultant d'une erreur, d'une omission ou d'une fraude), dans la mesure où, en fonction des circonstances, il est probable que le jugement d'une personne raisonnable s'appuyant sur l'information financière serait influencée par cette inexactitude.

Le commissaire-reviseur doit par conséquent concevoir la révision de manière telle qu'il puisse obtenir l'assurance raisonnable de détecter les éléments susceptibles de provoquer ces altérations significatives dans les états financiers⁵.

Il doit en outre organiser sa mission afin d'être en mesure d'attester, conformément à l'article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales que la législation comptable, de même que les lois coordonnées sur les sociétés commerciales et les statuts de l'entreprise ont bien été respectés. Il en est de même des dispositions relatives aux informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise si l'entreprise est dotée d'un tel conseil, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées. Certaines législations peuvent par ailleurs, dans des secteurs spécifiques, contraindre le commissaire-reviseur à procéder à d'autres vérifications du respect de diverses dispositions légales et réglementaires.

³Normes générales de révision, point 2.4.5.

⁴Normes générales de révision, points 3.2.4., 3.5.4. et 3.5.7. Voyez en outre les points 3.2. et 3.4.1. des normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés.

⁵Normes générales de révision, point 1.3.4.

Le commissaire-reviseur n'a pas pour autant pour mission de garantir, par la mise en oeuvre de procédures spécifiques et systématiques qu'aucune erreur ou fraude n'a été commise et que toutes les dispositions légales et réglementaires susceptibles de devoir être observées par l'entreprise ont bien été respectées. Il s'agit là aussi de la responsabilité des dirigeants de l'entreprise.

En ce qui concerne plus particulièrement les irrégularités, il convient cependant d'attirer l'attention sur le fait que le non respect de certaines législations peut avoir des conséquences considérables sur la situation financière de l'entreprise et partant sur l'image que les comptes annuels doivent donner de celle-ci.

Il doit en outre être rappelé qu'en vertu de l'article 18ter de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises, un réviseur doit disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement.

Il va de soi qu'il devra dès lors avoir une connaissance générale des dispositions légales et réglementaires applicables à l'entreprise concernée et au secteur auquel elle appartient ou disposer des collaborations nécessaires.

Enfin, aussitôt qu'il aura détecté les indices d'une fraude, d'une erreur ou d'une irrégularité, il conviendra que le commissaire, le cas échéant assisté d'un expert, en analyse la nature et en détermine les conséquences possibles sur les comptes annuels ou les comptes consolidés.

S'il est amené à considérer que ces éléments peuvent avoir un effet significatif sur les états financiers, le commissaire-reviseur adaptera son programme de travail afin de mettre en oeuvre des procédures plus spécifiquement adaptées au type d'erreur ou de fraude constatée.

C. La divulgation

1. PRÉAMBULE

La situation dans quelques pays, illustre le fait que différentes alternatives existent pour trouver une solution adéquate à ce qui constitue sans aucun doute l'aspect le plus délicat de la question ⁶.

Ainsi, en France, en vertu de l'article 233 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, les commissaires aux comptes doivent, après un examen approfondi des faits qui implique notamment un entretien avec les dirigeants de l'entreprise, révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont ils ont connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

Aux Pays-Bas, en vertu du règlement du Royal Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) sur la communication des fraudes du 21 juin 1994 (verordening op de fraudemelding), si aucune suite satisfaisante n'est donnée dans l'entreprise à la dénonciation de la fraude⁷ afin de corriger la situation de fraude dans la mesure du possible et prévenir sa réapparition, l'auditeur sera obligé de démissionner et de notifier sa démission à une autorité publique.

Au Royaume-Uni, deux normes de revision (S.A.S. n° 110 et 120) prévoient qu'après avoir pris les avis juridiques nécessaires, certaines situations de fraude ou d'illégalités doivent être communiquées à l'autorité adéquate (Serious Fraud Office, Bank of England, Securities and Investment Board...), dans l'intérêt général, par l'auditeur.

⁶Une description plus détaillée des mécanismes mis en place dans ces différents pays est reprise en annexe.

⁷La dénonciation de la fraude est adressée aux dirigeants de l'entreprise ou à l'organe de surveillance lorsque la fraude émane des premiers.

Aux Etats-Unis, des règles récentes émises par la Securities and Exchange Commission d'une part et contenues d'autre part dans une nouvelle norme professionnelle (S.A.S. n° 82) contraignent les auditeurs dans certains cas à faire état à l'extérieur de l'entreprise des fraudes possibles qui ont été constatées.

De l'avis du Conseil Supérieur, il y a lieu d'effectuer une distinction entre la divulgation interne et externe des indices et des soupçons de fraude ou d'irrégularités (ci-après 2.) et la divulgation interne et externe des fraudes et irrégularités manifestes (ci-après 3.).

2. LA DIVULGATION DES INDICES ET DES SOUPÇONS DE FRAUDE OU D'IRRÉGULARITÉ.

a) La divulgation interne

Les indices ou les soupçons d'une fraude ou d'une irrégularité que les procédures complémentaires ont confirmés doivent être communiqués sans délai, par écrit et de la manière la plus détaillée possible, au conseil d'administration, à l'intermédiaire de son président, quel que soit l'impact que celle-ci peut avoir sur les comptes annuels ou consolidés.

Si les circonstances l'imposent, notamment quand le commissaire-reviseur est amené à considérer que des membres de la haute direction qui font partie du conseil d'administration de l'entreprise sont à l'origine de la fraude ou de l'irrégularité ou la couvrent, cette communication sera faite aux seuls autres administrateurs.

Il en sera de même en cas de découverte d'une erreur significative.

Cette communication immédiate au conseil d'administration lui permettra de réagir promptement et de fournir éventuellement au commissaire-reviseur les explications propres à le convaincre que ses soupçons quant à l'existence d'une fraude ou d'une irrégularité ne sont pas fondés.

b) La divulgation externe

Cette forme de divulgation concerne les indices ou les soupçons d'une fraude ou d'une irrégularité ayant une incidence significative sur les états financiers.

Le Conseil Supérieur est d'avis que lorsque le commissaire-reviseur a des indices ou des soupçons qu'une fraude ou une irrégularité ayant une incidence significative sur les états financiers a été commise ou couverte par des membres de la haute direction qui font partie du conseil d'administration de l'entreprise ou lorsqu'il n'est pas convaincu par les explications qui lui ont été données par le conseil d'administration, il devrait pouvoir, en toute sécurité au plan civil, pénal et disciplinaire, lorsqu'il n'a pas l'intention de nuire à la société et qu'il n'agit pas à la légère, faire part des soupçons qu'il éprouve et des indices détectés.

En effet, à ce moment, le commissaire-reviseur ne peut ni démissionner, ni faire état des indices ou des soupçons dans son rapport.

Une disposition légale pourrait permettre, dans ces circonstances, au commissaire-reviseur ayant décelé des indices ou nourrissant des soupçons de fraude ou d'irrégularité à la suite des investigations opérées, d'en faire part, à titre confidentiel, au Président du tribunal de commerce compétent.

Le Conseil Supérieur note par ailleurs, à titre d'exemple⁸, que l'article 55 de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit fait déjà obligation aux commissaires-reviseurs agréés de rapporter d'initiative à la Commission Bancaire et Financière a) les décisions, faits ou évolutions qui influencent ou

⁸Voy. aussi l'article 40 de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances et l'article 101 de la loi du 6 avril 1995 relative aux marchés secondaires, au statut des entreprises d'investissement et à leur contrôle, aux intermédiaires et conseillers en placements.

peuvent influencer de façon significative la situation de l'établissement de crédit sous l'angle financier ou sous l'angle de son organisation administrative et comptable ou son contrôle interne et b) les décisions ou faits qui peuvent constituer des violations des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, des statuts, de la loi du 22 mars 1993 et des règlements pris pour son exécution.

Cette disposition devrait être prochainement complétée à l'occasion de la transposition de la directive 95/26/CE⁹, dite "BCCI"¹⁰, du 29 juin 1995 dont il importe de relever que l'article 5, §2 prévoit que "La divulgation de bonne foi aux autorités compétentes par les personnes agréées au sens de la directive 84/253/CEE de faits ou décisions visés au paragraphe 1 ne constitue pas une violation d'une quelconque restriction à la divulgation d'informations imposée par contrat ou par une disposition législative, réglementaire ou administrative et n'entraîne pour ces personnes aucune responsabilité d'aucune sorte".

Il y a lieu de relever en outre que la loi relative au concordat judiciaire modifie l'article 64sexies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales afin que le commissaire-reviseur amené à constater que le conseil d'administration ne réagit pas à ses observations ou que les mesures prises ou envisagées ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'entreprise, puisse communiquer ses constatations au Président du tribunal de commerce, sans s'exposer à la sanction prévue par l'article 458 du Code pénal.

Le Conseil Supérieur estime qu'il pourrait être opportun d'organiser un mécanisme similaire d'information du Président du tribunal de commerce en matière de fraude ou d'irrégularité.

⁹J.O. n° L.168/7 du 18 juillet 1995.

¹⁰Cette directive vise à modifier, afin de renforcer la surveillance prudentielle, des directives relatives aux établissements de crédit, à l'assurance non vie et à l'assurance vie, aux services d'investissement et aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières.

3. LA DIVULGATION DES FRAUDES ET IRRÉGULARITÉS MANIFESTES.

a) La divulgation interne

Toute fraude ou irrégularité manifeste doit, aussitôt qu'elle est constatée, faire l'objet d'un rapport écrit le plus détaillé possible du commissaire-reviseur au conseil d'administration, à l'intermédiaire de son président, quel que soit l'impact que celle-ci peut avoir sur les comptes annuels ou consolidés.

Si les circonstances l'imposent, notamment quand le commissaire-reviseur est amené à considérer que des membres de la haute direction qui font partie du conseil d'administration de l'entreprise sont à l'origine de la fraude ou de l'irrégularité ou la couvrent, cette communication sera faite aux seuls autres administrateurs.

Le commissaire-reviseur recommandera en outre de mettre fin à l'irrégularité ou à la fraude constatée et suggérera des mesures à prendre à cet effet.

Si la fraude ou l'irrégularité porte sur les informations économiques et financières à communiquer au conseil d'entreprise et si le commissaire-reviseur estime ne pas pouvoir certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que le chef d'entreprise transmet au conseil d'entreprise ou s'il constate des lacunes dans ces informations, il doit en saisir le chef d'entreprise et, si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, en informer d'initiative le conseil d'entreprise (Loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, art. 15bis, al. 1er, 4°).

b) La divulgation externe

Toute fraude ou irrégularité manifeste et ayant une incidence significative sur les états financiers devrait pouvoir, à titre confidentiel, être rapportée par le commissaire-reviseur au Président du tribunal de commerce compétent, sans que le

commissaire-reviseur de bonne foi ne puisse, de ce fait, faire l'objet de sanction de quelque ordre que ce soit (cf. supra).

Une telle communication ne devrait pas avoir lieu si le conseil d'administration a mis fin à la fraude ou à l'irrégularité, cette régularisation constituant un indice de la bonne foi du conseil d'administration et donc du caractère non délibéré de l'infraction.

En ce qui concerne le contenu du rapport de revision, le Conseil Supérieur est d'avis qu'une distinction doit être faite en fonction du comportement adopté par le conseil d'administration à l'égard de la fraude ou de l'irrégularité manifeste et ayant une incidence significative sur les comptes.

Si le conseil d'administration met fin à la fraude ou à l'irrégularité, le commissaire-reviseur vérifiera si l'impact comptable de la fraude ou de l'irrégularité a été adéquatement traité.

Dans l'affirmative et pour autant que, compte tenu des différents intérêts en présence, il ait été tenu compte des conséquences pour l'avenir de la situation passée, le commissaire-reviseur n'aura pas à formuler de réserve.

Le Conseil Supérieur a en particulier à l'esprit qu'en vertu de l'article 19 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, des pertes ou des charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant doivent donner lieu à la constitution de provisions.

Dans l'hypothèse où l'évaluation des risques et pertes est inévitablement aléatoire, la Commission des normes comptables a émis l'avis qu'il n'y a pas d'obligation de constituer une provision mais le risque doit alors être mentionné dans l'annexe aux comptes annuels¹¹.

¹¹Bull., n°21 de 1988.

A titre d'exemple, en cas de découverte de fraude fiscale, il appartiendra au commissaire-reviseur de s'assurer que des provisions d'un montant suffisant ont bien été constituées.

A défaut, le commissaire-reviseur devra émettre une réserve et, conformément aux normes générales de revision (point 3.5.3.), mentionner la nature du fait qui incite le reviseur à émettre cette réserve, les motifs de cette réserve et les répercussions chiffrées sur la situation et les résultats de l'entreprise pour autant qu'il soit possible de les calculer.

Dans le cadre de l'information annuelle à fournir au conseil d'entreprise, ce dernier doit pouvoir interroger le chef d'entreprise, en vertu des articles 16, 18, 19 et 20 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise sur la constitution des provisions, leurs motifs et leur impact sur les résultats de l'entreprise.

Si le conseil d'administration refuse de mettre fin à la fraude ou à l'irrégularité manifeste et ayant une incidence significative sur les états financiers, le Conseil Supérieur est d'avis qu'il n'est plus possible au commissaire-reviseur de poursuivre normalement sa mission et qu'il devrait démissionner.

Conformément à l'article 64quinquies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, cette démission ne pourra avoir lieu que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission.

Le commissaire informera par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission (Loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, art. 15ter, §4).

En outre, il serait opportun que le commissaire-reviseur démissionnaire porte les mêmes informations par écrit, à la connaissance du confrère qui lui succède.

Le Président du tribunal de commerce devrait être averti par le commissaire-reviseur de sa démission et recevoir le rapport contenant les raisons de celle-ci.

Enfin, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 65, 6° des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, le rapport écrit des commissaires doit indiquer spécialement s'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié notamment parce que le conseil d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

IV. Rôle de l'expert-comptable externe et du reviseur d'entreprises

L'expert-comptable externe et le reviseur d'entreprises, peuvent eux aussi, notamment à l'occasion de missions occasionnelles visées par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, être amenés à nourrir des soupçons quant à l'existence de fraudes ou d'irrégularités ou à prendre connaissance de faits manifestement irréguliers ou constitutifs d'une fraude.

Le Conseil Supérieur est d'avis que ces professionnels devraient, aussitôt qu'ils éprouvent des doutes sur la régularité des opérations auxquelles ils sont confrontés, procéder aux investigations nécessaires (éléments et objectifs de l'opération, contexte...) et obtenir les éclaircissements nécessaires de la part des dirigeants de l'entreprise.

Si l'analyse des faits ou de l'opération confirme les soupçons du professionnel, celui-ci devrait

refuser d'exécuter la mission et éclairer adéquatement le confrère qui serait amené à lui succéder au moment où ce dernier prendra contact avec lui conformément à ce qu'exigent les règles déontologiques à ce sujet.

Enfin, le Conseil Supérieur estime, à l'instar de ce qu'il préconise en ce qui concerne le commissaire-reviseur, que l'expert-comptable externe ou le reviseur d'entreprises devrait pouvoir faire part de ses indices et soupçons d'une fraude ou d'une irrégularité ayant une incidence significative sur les états financiers au Président du tribunal de commerce, sans courir le risque d'une sanction de quelque nature que ce soit s'il est de bonne foi et s'il n'agit pas à la légère.

V. La lutte contre le blanchiment de capitaux

Au moment où la présente recommandation est formulée, il est envisagé d'étendre le champ d'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux aux reviseurs d'entreprises et aux experts-comptables.

Si le projet de loi était adopté, ces professionnels seraient tenus d'informer la cellule de traitement des informations financières des faits constatés dans l'exercice de leur profession et susceptibles de constituer la preuve d'un blanchiment de capitaux d'origine illicite tel que défini à l'article 3 de la loi, quelle que soit l'importance des montants concernés.

Le reviseur ou l'expert-comptable ne pourrait en aucun cas porter à la connaissance du client concerné ou de personnes tierces que des informations ont été transmises à la cellule de traitement des informations financières en application de la loi, ou qu'une information du chef de blanchiment de capitaux est en cours (Loi du 11 janvier 1993, art.19).

Enfin, il y a lieu de noter qu'aucune action civile, pénale ou disciplinaire ne pourrait être intentée ni aucune sanction professionnelle prononcée contre les réviseurs d'entreprises et les expert-comptables qui auraient procédé de bonne foi à une information de la cellule.

Le non-respect de ces dispositions pourrait donner lieu à des sanctions administratives.

VI. Annexe

Description des mécanismes de divulgation externe dans quelques pays.

a) Le système français

En vertu de l'article 233 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, les commissaires aux comptes doivent révéler, par écrit, le plus rapidement possible au Procureur de la République les faits délictueux dont ils ont connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation. L'article 457 de la même loi sanctionne pénalement d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et/ou d'une amende de 2000 à 120 000 francs français tout commissaire aux comptes qui n'aurait pas respecté cette obligation.

La doctrine, et en particulier la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, a été amenée à préciser que toutes les catégories d'infractions, délibérées¹², rencontrées par le commissaire dans l'exercice de sa mission et présentant une incidence significative sur les comptes sociaux doivent être révélées¹³.

¹²Le responsable doit avoir été conscient au moment des faits de ne pas respecter la réglementation en vigueur.

¹³Mémento comptable Francis Lefebvre 1997, Paris, 1996, p.1356. Voy. en outre, la brochure IRE réflexions et opinions n°4/1996, pp. 23 et 24.

Doit être considéré comme ayant une incidence significative, tout fait qui modifie sensiblement la situation nette, fausse l'interprétation de la tendance des résultats ou porte ou est de nature à porter préjudice à l'entreprise ou à un tiers.

Aussitôt que le commissaire a connaissance d'une infraction, il doit s'assurer que les faits sont susceptibles d'une qualification pénale, déterminer les conséquences de l'infraction, s'en entretenir avec les dirigeants et consulter le parquet concerné en cas de doute sur l'opportunité de révéler avant de procéder à la révélation.

Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, la régularisation de l'infraction commise conduira généralement les commissaires aux comptes à ne pas les révéler dans la mesure où la régularisation constitue un indice de la bonne foi et donc du caractère non délibéré de l'infraction.

La révélation de faits délictueux ne doit pas être mentionnée dans le rapport du commissaire aux comptes.

b) Le système néerlandais¹⁴

En vertu du règlement du Royal Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) sur la communication des fraudes du 21 juin 1994 (verordening op de fraudemelding), l'auditeur qui, par son activité, détecte des indices de fraude (fiscale ou à la législation sur l'environnement par exemple) doit adresser un rapport écrit à la direction de l'entreprise à moins qu'il ne soupçonne que la fraude émane de la direction auquel cas, il adressera son rapport à l'organe de surveillance de la société.

¹⁴Voy. NIVRA, Handleiding voor accountants bij de Verordening op de Fraudemelding; C.J. Regoort, A. Schilder et E. Boom, Fraude : voorkomen is beter dan genezen, Nivra geschriften 64, 1995.

L'auditeur doit continuer ensuite à investiguer, aidé le cas échéant d'experts, afin de rassembler des informations susceptibles de confirmer ou d'infirmer ses soupçons.

Lorsque l'auditeur a, à la suite de ses recherches complémentaires, un soupçon raisonnable de fraude, il en avertit la direction de l'entreprise par écrit, et l'organe de surveillance si il s'agit d'une fraude de la direction, si aucune suite satisfaisante n'est donnée dans l'entreprise à la dénonciation de la fraude¹⁵ afin de corriger la situation de fraude dans la mesure du possible et prévenir sa réapparition, ou si la fraude peut affecter la situation financière de l'entreprise.

En concertation avec l'entreprise, l'auditeur détermine les régularisations nécessaires et les délais dans lesquelles elles doivent être apportées.

Si la direction de l'entreprise et l'organe de surveillance ne suivent pas les recommandations de l'auditeur, celui-ci doit mettre fin à sa mission et notifier sa démission par écrit à une autorité publique, la division "Centrale Recherche Informatiedienst" (CRI) du Landelijk Korps Politiediensten.

Cette notification doit aussi être effectuée si l'entreprise met fin à la mission de l'auditeur alors que ni la direction, ni l'organe de surveillance n'ont pris de mesures de régularisation.

La notification devra notamment faire état de la nature de la fraude suspectée et en donner une description.

L'auditeur n'est pas à l'abri de tout recours lorsqu'il met fin à sa mission et révèle la fraude constatée au CRI. Il doit par conséquent veiller à agir de bonne foi et avec prudence.

L'auditeur sera amené enfin à indiquer à son successeur la nature de la fraude et si elle a été portée à la connaissance du CRI.

¹⁵La dénonciation de la fraude est adressée aux dirigeants de l'entreprise, ou à l'organe de surveillance lorsque la fraude émane des premiers.

c) Le système britannique

A la suite du rapport Cadbury, deux normes de revision ont été adoptées en 1995 (S.A.S. 110 "Fraud and Error" et S.A.S. 120 "Consideration of Law and Regulations") qui contraignent l'auditeur à rechercher l'équilibre entre son obligation au secret et l'intérêt général.

En vertu de ces textes, les auditeurs doivent, même lorsqu'ils ne font que soupçonner l'existence d'une fraude ou d'un acte illégal, examiner si leurs soupçons ne doivent pas être portés à la connaissance de l'autorité compétente (Serious Fraud Office, Securities and Investment Board, Bank of England, Inland Revenue...), dans l'intérêt général. La question doit en principe être discutée avec le conseil d'administration, y compris l'éventuel comité d'audit.

Si, sur base de ces entretiens et après avoir pris les avis juridiques nécessaires, l'auditeur estime que le problème doit être rapporté à une autorité, dans l'intérêt général, il fait part de cette opinion aux administrateurs qui doivent eux-mêmes procéder à l'information de l'autorité. Si l'entreprise ne respecte pas cette obligation, l'auditeur doit informer lui-même l'autorité compétente.

Lorsque l'auditeur suspecte que la fraude ou l'illégalité est le fait du niveau le plus élevé de la direction et que par conséquent il ne peut plus se fier à l'intégrité des dirigeants de l'entreprise, il doit alors informer l'autorité adéquate dans les plus brefs délais et sans en avertir préalablement la direction de l'entreprise.

La responsabilité de l'auditeur n'est pas susceptible d'être mise en cause si l'information est fournie de bonne foi, dans l'intérêt général et à l'autorité compétente.

Enfin, dans des circonstances extrêmes, l'auditeur devra envisager de démissionner.

d) Le système américain¹⁶

Deux textes doivent être mentionnés.

Le premier est la section 10A du Securities Exchange Act de 1934 qui trouve son origine dans le Private Securities Litigation Reform Act de 1995 et qui prévoit notamment que l'auditeur des états financiers d'un émetteur doit porter les actes illégaux de l'émetteur qu'il a constatés à la connaissance de la direction de l'entreprise et s'assurer que le conseil d'administration de l'émetteur ait été adéquatement informé par la direction, ou autrement, des actes illégaux constatés.

Si l'acte illégal est susceptible d'affecter ("material effect") les états financiers de l'émetteur, qu'aucune mesure n'a été prise pour y mettre fin et qu'en conséquence l'auditeur pourrait être amené à émettre un rapport autre que standard voire à démissionner, l'auditeur en fait part au conseil d'administration qui dispose d'une journée pour notifier à la Securities and Exchange Commission (SEC) qu'il a reçu un rapport de l'auditeur à ce sujet.

Si le conseil d'administration manque à cette obligation, l'auditeur doit le jour suivant adresser directement une copie de son rapport à la SEC.

La démission de l'auditeur ne l'exonère pas de son obligation de faire rapport à la SEC.

Le second est le S.A.S. n° 82 "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit" émis par l'AICPA et dont le paragraphe 40 dispose que si en général, eu égard aux obligations de confidentialité d'origine légale ou déontologique auxquelles il est astreint, l'auditeur ne peut informer que la direction de l'entreprise et/ou son comité d'audit des fraudes possibles qu'il a décelées, il est cependant possible qu'il ait à divulguer ces faits en-dehors de l'entreprise dans certaines circonstances.

Les circonstances signalées dans la norme sont les suivantes : obligations légales ou réglementaires, communication à l'auditeur qui lui succède conformément au S.A.S. n° 7

"Communications Between Predecessor and Successor Auditors", pour satisfaire aux exigences réglementaires auxquelles sont astreintes les entités bénéficiant d'une assistance financière gouvernementale ou s'il est amené à comparaître en justice.

¹⁶J. Mancino, "The Auditor and Fraud", *Journal of Accountancy*, april 1997, p.32; Q. F. Seamons, "Audit Standards and Detection of Fraud Under the Private Securities Litigation Reform Act of 1995", *Securities Regulation Law Journal*, vol.24, n° 3, Fall 1996, p.259.

D. 03/02/1998

Introduction

Le projet soumis au Conseil Supérieur a pour objet de déterminer les diligences normales du réviseur d'entreprises confronté à des fraudes, des erreurs et des illégalités dans l'entreprise contrôlée.

Le Conseil Supérieur a, le 29 septembre 1997, émis d'initiative une recommandation relative au rôle des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes en matière d'erreur, de fraude et d'irrégularités dans laquelle il a fait part de ses réflexions quant au rôle *de lege lata* et *de lege ferenda* de ces professionnels en cette matière.

Le présent avis résulte d'un examen effectué au regard de ladite recommandation à laquelle le Conseil Supérieur attend par conséquent que l'Institut rende son projet conforme.

Observations générales

Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il aurait été utile, le cas échéant dans une partie distincte de la recommandation, de traiter aussi du rôle du réviseur au cours des missions occasionnelles afin que le champ d'application de la recommandation ne soit pas limité aux seules missions légales permanentes de revision (cf. point 1.4.).

A cet égard, le Conseil Supérieur incite l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables à s'atteler ensemble à l'élaboration d'une recommandation ou d'une norme commune et globale relative au rôle du réviseur et de l'expert-comptable externe en matière de fraude, d'erreur et d'irrégularité.

Enfin, à plusieurs endroits, le projet de recom-

mandation fait état du rôle du réviseur en matière d'erreurs. Cette démarche n'est cependant pas systématique, ce qui peut donner lieu à des ambiguïtés. Il conviendrait dès lors de remanier le texte afin que chaque fois où cela s'impose, le texte mentionne que le comportement à adopter vaut aussi en matière d'erreurs.

Observations particulières

Titre : le titre devrait mentionner que le texte traite aussi, à juste titre, des erreurs.



Point 1.1. : de l'avis du Conseil Supérieur, la conception du rôle du réviseur telle que décrite

dans ce point est trop limitée. En effet, et le point 4.1.2. par exemple en atteste, le réviseur peut et doit jouer un rôle préventif dans la détection des fraudes, des erreurs et des irrégularités.

Point 2.2. : le texte figurant au premier alinéa devrait être rendu plus aisément compréhensible. Au b), il y aurait lieu de préciser qu'il s'agit de l'information économique et financière à fournir au conseil d'entreprise.

Point 2.3. : afin d'éviter la répétition de la définition de la fraude comptable, il est proposé de remplacer la première phrase du premier alinéa de ce point par la phrase suivante : "Pour les besoins de la présente recommandation, la fraude comptable telle que définie précédemment sera dénommée "fraude" ". A l'alinéa 3, il serait utile, à l'aide d'exemples, de préciser la portée de la phrase selon laquelle "certaines lois spécifiques imposent des modalités d'enregistrement comptable de certaines opérations".

Point 2.3.1. : la formulation de ce passage du projet devrait être remaniée afin d'éviter de mélanger les causes et les remèdes.

Point 2.3.2. : l'affirmation contenue dans la première phrase de ce point semble excessive. Il conviendrait que le texte soit à tout le moins plus nuancé.

Point 2.4. : il y aurait lieu de remplacer les mots "procédures relatives à l'information" par "de la réglementation sur la mission du réviseur d'entreprises en matière d'informations économiques et financières ...".

Point 2.5. : les mots "et sans conséquences pour l'entreprise" devraient être ajoutés après les mots "sans relation avec les activités de l'entreprise".

Point 3.1. : au dernier tiret, il y aurait lieu d'ajouter les mots "des fraudes ou des erreurs" après les mots "des actes illégaux".

Point 3.2. : de l'avis du Conseil Supérieur, le mot "peut" utilisé dans la deuxième phrase devrait être remplacé par le mot "doit", conformément à ce que prévoit le point 2.4.5. des normes générales de revision.

Section 4 : le titre devrait aussi viser les erreurs. Par ailleurs, de l'examen de cette section, il semble ressortir qu'en principe, les procédures que le réviseur doit mettre en oeuvre dès l'apparition d'indices de fraude ou d'actes illégaux auront pour effet soit de dissiper ses doutes, soit d'établir la fraude ou l'acte illégal de sorte que le réviseur n'en reste jamais au stade des soupçons.

Le Conseil Supérieur, au contraire, ainsi qu'il l'a relevé dans sa recommandation, est d'avis que dans certains cas, les efforts déployés par le professionnel ne lui permettront que de confirmer des soupçons ou ses indices sans pour autant pouvoir établir la preuve indiscutable d'une fraude ou d'un acte illégal.

Il se demande par conséquent si cette possibilité ne devrait pas être envisagée.

Point 4.1. : il y aurait lieu de préciser qu'il s'agit de la prévention des fraudes, des erreurs et des actes illégaux.

Point 4.1.1. : il conviendrait de déterminer si, dans la première phrase, les mots "autres actes illégaux" doivent se comprendre par référence à la notion définie au point 2.5. ou si, comme le suppose le Conseil Supérieur, ces mots visent à la fois les autres actes illégaux du point 2.5. et la violation des dispositions soumises spécifiquement au contrôle du reviseur.

Le Conseil Supérieur est en outre d'avis que le texte du deuxième alinéa minimise le rôle préventif que doit jouer le reviseur et qu'il devrait partant être à tout le moins nuancé. Ainsi, s'il est vrai que l'objectif du reviseur n'est pas d'exprimer une opinion sur le caractère adéquat ou efficace de l'organisation, il n'est pas moins vrai que ses travaux de revision - qui doivent être décrits dans son rapport - doivent comporter l'examen de l'organisation administrative et comptable et des dispositifs de contrôle interne qui supportent l'élaboration des états financiers (normes générales de revision adaptées, point 3.3.3.).

Par ailleurs, la recommandation sur les effets du contrôle interne sur les travaux de revision du 5 janvier 1993 mentionne explicitement dans un passage relatif à la communication à la direction des conclusions de l'examen du contrôle interne que "Par ailleurs, pendant son examen des procédures administratives, le reviseur peut constater que la modification de certaines procédures pourrait améliorer l'efficacité et la sécurité de l'administration. Il peut faire part de ses observations et suggestions."

Point 4.2. : il y aurait lieu de préciser qu'il s'agit de la détection des fraudes et des erreurs.

Point 4.2.2. : le texte figurant au deuxième tiret devrait être plus explicite. Au troisième tiret, il conviendrait d'éviter l'usage du terme "irrégularités". D'une part, celui-ci n'a pas été défini,

d'autre part, cette notion pourrait être confondue avec le concept distinct d'infraction. Par ailleurs, la deuxième phrase du texte figurant au troisième tiret devrait être omise, le caractère estimable ou non des conséquences étant sans incidence sur la détection.

Le cinquième tiret paraît en contradiction avec le point 4.4.1. et avec l'article 18ter, 2° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises en vertu duquel, un reviseur doit disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement.

De l'avis du Conseil Supérieur, il est difficile d'envisager qu'un reviseur puisse s'acquitter adéquatement de sa mission légale permanente de révision dans le respect des différentes normes et recommandations formulées par l'Institut s'il ne maîtrise pas les aspects principaux des lois et règlements - fussent-ils spécifiques au secteur économique - affectant les opérations de l'entreprise.

Il est par conséquent préconisé d'omettre ce texte.

Point 4.4.2 : il pourrait être utile, en ce qui concerne le troisième tiret, de faire référence, sous forme de note de bas de page (cf. p.10), à la recommandation de revision relative aux déclarations de la direction.

Point 4.5. : il y aurait lieu de viser aussi les erreurs (cf. point 4.5.1.).

Point 4.5.2. : il conviendrait de prévoir que le reviseur doit d'abord s'adresser au conseiller juridique interne, puis, à défaut ou si les explications fournies ne sont pas suffisantes, à l'avocat de la société et enfin à ses propres conseillers juridiques.

Point 4.5.5. : la portée des mots "ni inclus dans les déclarations des dirigeants", en ce qu'ils se rapportent à "fraudes et actes illégaux" n'apparaît pas clairement.

Section 5. : de l'avis du Conseil Supérieur, lorsque le reviseur révèle ses constatations à l'intérieur de l'entreprise, il devrait en outre recommander de corriger les erreurs significatives et de mettre fin à la fraude, aux violations des dispositions soumises spécifiquement à son contrôle ou aux autres actes illégaux et suggérer des mesures à prendre à cet effet.

Point 5.1.1. : les mots "de fait" devraient être omis afin que le devoir de révélation interne du reviseur ne soit pas interprété de manière restrictive.

Point 5.1.2. : il conviendrait de préciser si ce passage vaut aussi pour les violations de disposition soumises spécifiquement au contrôle du reviseur. Par ailleurs, le texte figurant au premier tiret a un caractère par trop moralisateur qui n'a pas sa place dans une recommandation.

Point 5.1.3. : le Conseil Supérieur suppose que les termes "un acte illégal" englobent la violation de dispositions soumises spécifiquement au contrôle du reviseur et les autres actes illégaux (idem point 5.1.4.).

Par ailleurs, il serait plus précis de remplacer les mots "toute forme d'irrégularités susmentionnées" par les concepts utilisés dans la recommandation (fraude, violation de dispositions soumises spécifiquement au contrôle du reviseur et autres actes illégaux) et que l'on souhaite viser.

L'indication de ce que l'organe d'administration est le conseil d'administration ou les gérants devrait être faite au point 5.1.3. et non au point 5.1.4. Par ailleurs, la formulation du deuxième alinéa du point 5.1.3., *in fine* devrait être plus claire. Si l'objet de ce passage est d'indiquer que

dans tous les cas, il doit y avoir notification, il conviendrait que ce soit plus explicite.

Point 5.1.5. : le mot "significative" devrait s'écrire au masculin.

Point 5.1.6. : les mots "les procédures relatives à" devraient être omis.

Point 5.2.4. : le mot "irrégularité" devrait être remplacé par le mot "fraude". Par ailleurs, il conviendrait d'adopter une terminologie uniforme pour qualifier l'importance de la fraude. En effet, au point 5.2.2., il est question d'une fraude ayant "un effet important sur les comptes annuels", au point 5.2.4., d'une fraude "importante" et au point 5.2.5., d'une fraude "ayant un effet significatif sur les comptes annuels".

Point 5.3.1. : à l'alinéa 3, il est déduit de l'article 65, 6° dont l'énoncé est repris dans l'alinéa 2 que deux conditions précises doivent être cumulativement remplies pour que cette disposition puisse trouver à s'appliquer.

De l'avis du Conseil Supérieur, le mot "notamment" prévu à l'article 65, 6° permet de faire usage de la dispense dictée par l'intérêt social dans d'autres cas que celui cité à titre d'exemple¹ par la disposition en question. Le texte devrait par conséquent être nuancé.

Point 5.4.1. : eu égard au libellé du point 3.1.3. des normes générales de révision dans leur nouvelle version, il conviendrait d'omettre les mots "pour tout élément qui ne relève pas de sa mission légale" dans l'extrait qui en est repris.

Annexe 2 : au 9ème point, il conviendrait d'écrire "alternatives" plutôt qu' "atlernatives".

¹ Dans le même sens, voy. X. Dieux, "Devoirs et responsabilités des commissaires-reviseurs en cas de fraude", in *Sources de responsabilités du reviseur d'entreprises*, IRE, Droit 2196, p.53, sp. p.64.

International Journal of
Business Review
Volume 11, Number 1
Spring 2006

Editeur responsable:
K. GEENS
Blandenstraat 68
Haasrode
