

# **1. GESTION DE LA MISSION**

## **1.1. Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises (4 février 1985)<sup>46</sup>**

### **1. Introduction**

Au moment où il accepte une mission le réviseur d'entreprises doit envisager les conséquences de sa décision sous les aspects juridique, technique et déontologique. L'objet de la présente recommandation n'est pas d'établir une liste exhaustive de toutes les questions qui doivent être envisagées dans cette situation. En fonction de l'organisation de son cabinet, le réviseur est mieux à même de déterminer la façon la plus adéquate pour se prémunir contre une décision malencontreuse. Par contre, il est utile d'examiner les aspects les plus courants et d'en dégager certains conseils de caractère général.

Bien que la présente recommandation soit élaborée à titre principal dans le cadre des missions de révision comptable, les principes qui y sont développés s'appliquent *mutatis mutandis* à l'occasion d'autres missions.

---

<sup>46</sup> La numérotation initiale des paragraphes a été modifiée.

## 2. Contrat de mission

Lorsqu'il accepte une mission, le réviseur d'entreprises conclut un contrat par lequel il s'engage à prester, contre rémunération, des services déterminés en respectant les règles de l'art. La loi, ou à défaut de dispositions légales impératives, le contrat définissent les droits et les devoirs des deux parties.

### 2.1. *Distinction entre missions légales et conventionnelles*

Le principal objet de la profession de réviseur d'entreprises est l'exécution de missions qui lui sont confiées en application de dispositions légales. Parmi ces dispositions, nous distinguerons les cas où le législateur précise l'objet des travaux et ceux où il se contente de prévoir l'intervention du réviseur sans préciser l'étendue de sa mission. La nature des missions légales et notamment la définition de leur objet ou de certains aspects statutaires par le législateur empêchent l'établissement et le recours à des formules contractuelles types comparables à des « conditions générales de contrat ». La loi ne limite pas les fonctions du réviseur d'entreprises à l'exécution de missions légales. Outre les missions de révision conférées conventionnellement en dehors d'une obligation légale, la plupart des missions de l'expert-comptable sont considérées comme compatibles. Pour déterminer l'objet du service demandé par le client et l'étendue des travaux à effectuer, il faudra se référer principalement au contrat entre les parties ou à la volonté implicite des cocontractants. Le cas échéant, le cabinet pourrait établir des conditions générales de contrat appropriées au type de mission considéré.

### 2.2. *Commissariat de société au sens strict (contrôle légal des comptes annuels)*

L'objet principal de la mission de commissaire de sociétés consiste dans le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du Code des sociétés et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels.

Les éléments essentiels du contrat qui lie le réviseur d'entreprises et la société dans le cadre du commissariat sont déterminés par la loi. Il en va ainsi non seulement de l'objet du contrat mais aussi de sa durée, des modalités de nomination et de révocation, des conditions d'indépendance, des pouvoirs d'investigation, des rapports, de la responsabilité etc.

Aux règles expresses du droit des sociétés, il faut ajouter les normes professionnelles relatives à l'exécution des missions de révision qui ont été promulguées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en exécution de la loi.

Les parties ne peuvent pas convenir de règles différentes de celles qui sont prévues par la loi et notamment d'une restriction à la responsabilité du commissaire. Il est prudent que les éléments suivants fassent l'objet d'un écrit du réviseur :

- acceptation de la mission de révision légale;
- montant et modalités de la rémunération;
- délais dans lesquels les rapports doivent être déposés, anticipant ceux prévus par la

loi;

- tâches complémentaires allant au-delà des devoirs prescrits par la loi ou les statuts sans être incompatibles avec ceux-ci.

Il est utile de rappeler que la rémunération doit consister en une somme fixe déterminée par l'assemblée générale pour la durée du mandat mais qui peut être revue de commun accord. De plus, on peut prévoir une indexation du montant et fixer les modalités de paiement en un ou plusieurs versements. Par ailleurs, on notera que depuis 1985 :

- la durée du contrat est fixée uniformément à trois ans;
- les modalités de cessation du contrat avant terme sont nettement précisées par la loi;
- les missions complémentaires rémunérées distinctement devraient de préférence faire l'objet de contrats distincts.

### *2.3. <em>Autres missions en exécution du Code des sociétés*

Le Code des sociétés impose différentes missions de contrôle des comptes qui doivent être effectuées selon le cas par le commissaire ou par un réviseur d'entreprises choisi par les fondateurs ou par l'organe d'administration lorsqu'il n'y a pas de commissaire en fonction. Il s'agit, par exemple, du contrôle des apports en nature ou du contrôle de la situation intérimaire en cas de modification de la forme juridique de la société. Les principes établis pour le commissariat aux comptes s'appliquent également dans cette hypothèse bien que les textes légaux ne soient pas toujours aussi précis notamment en ce qui concerne le délai d'exécution de la mission et les honoraires. Pour cette raison, il est recommandé d'apporter au début de la mission toutes les précisions nécessaires pour éviter des conflits ultérieurs avec le client.

En particulier, lorsque le réviseur est commissaire de la société dans laquelle il effectue la mission complémentaire, il rappellera aux administrateurs qu'ils ont l'obligation légale de mentionner dans le prochain rapport de gestion, l'objet de la mission particulière et la rémunération y afférente.

### *2.4. <em>Contrôle des comptes consolidés*

Le Code des sociétés contient des dispositions (art. 145 à 150) qui imposent le contrôle des comptes consolidés (mission légale). L'art. 146 C. Soc. stipule que les comptes consolidés doivent être contrôlés par le ou les commissaires de la société consolidante ou par un ou plusieurs réviseurs d'entreprises désignés à cet effet; dans ce dernier cas, la nomination étant de la compétence de l'assemblée générale. En cas de consortium, les comptes consolidés sont contrôlés par le ou les commissaires d'une au moins des sociétés formant le consortium, ou par un ou plusieurs réviseurs d'entreprises désignés de commun accord à cet effet.

Les dispositions du Code ne sont cependant pas applicables à l'égard de certaines

sortes d'entreprises, telles que les sociétés à portefeuille<sup>47</sup> (A.R. du 1<sup>er</sup> septembre 1986) et les institutions de crédit (A.R. du 23 septembre 1992). Si le réviseur d'entreprises agit dans le cadre de ces réglementations spéciales, il doit suivre les dispositions de ces arrêtés qui règlent son statut spécial.

Il faut souligner que le contrôle des comptes consolidés ne peut faire l'objet d'une convention spéciale qui limiterait l'étendue du contrôle imposé par la norme relative à la certification des comptes consolidés.

La rédaction d'une lettre de mission s'avérerait utile pour préciser outre ce qui est mentionné sous 2.3. ci-dessus, notamment les éléments suivants :

- durée de la mission;
- application des normes professionnelles;
- accès à l'information auprès des filiales et des réviseurs de filiales;
- délai de réception des informations.

Par ailleurs, lorsque le réviseur des comptes consolidés est le commissaire de la société qui consolide ou lorsqu'il se trouve sous l'angle professionnel dans des liens de collaboration avec le commissaire de la société qui consolide, il rappellera aux administrateurs qu'ils ont l'obligation légale de mentionner dans le prochain rapport de gestion, l'objet de leur mission et la rémunération y afférente.

#### 2.5. *Autres missions en exécution d'une disposition légale ou administrative*

Le législateur impose à des entreprises, organismes publics ou organismes sans but lucratif de faire appel aux services d'un réviseur d'entreprises à des fins spécifiques.

Quatre hypothèses peuvent se rencontrer :

- a) l'objet de la mission est clairement défini par la réglementation ou par l'autorité publique : il s'agit le plus souvent de missions exécutées pour compte de l'Etat ou des pouvoirs publics et les honoraires sont barémisés – par exemple le contrôle de certains organismes d'intérêt public (A.R. 9 avril 1954) ou les fonctions de réviseur agréé par la Commission bancaire et financière;
- b) il existe un contrat-type négocié entre les autorités et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises; le seul cas existant concerne les expertises à réaliser pour compte du Ministère des Travaux publics;
- c) la définition de la mission n'est pas précisée par la réglementation mais il y a lieu de se référer à une norme ou recommandation professionnelle; par exemple le contrôle des situations intermédiaires des entreprises qui demandent leur agrégation comme entrepreneur;
- d) ni la loi, ni les normes professionnelles n'apportent les précisions nécessaires; ceci se présentera le plus souvent lorsqu'il s'agit d'une mission nouvellement attribuée aux membres de l'Institut.

---

<sup>47</sup> Le statut des sociétés à portefeuille est abrogé par la loi de 2 août 2002 (M.B. 4 septembre 2002) relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.

Dans les trois premières hypothèses, le réviseur d'entreprises ne peut pas s'efforcer de modifier sa responsabilité par une convention particulière. Dans le dernier cas, il doit s'efforcer de remplir la mission de bonne foi en examinant, grâce aux informations dont il dispose, les motifs qui ont poussé le législateur à requérir son intervention ainsi que l'utilisation qui doit être faite de son rapport. Sans que ceci puisse apparaître comme une tentative de diminuer sa responsabilité qui demeure en toute hypothèse une responsabilité de moyens, il sera prudent de décrire dans une lettre de mission la façon dont il croit devoir exécuter celle-ci. Dans l'hypothèse visée au point a), il ne sera pas nécessaire d'établir une lettre de mission puisqu'il s'agit d'une relation contractuelle dont tous les éléments sont précisés par les règlements. La courtoisie suppose cependant une acceptation écrite de la mission.

Dans l'hypothèse visée au point b), le réviseur d'entreprises se fiera au contrat-type en veillant à le compléter avec les autorités.

Dans les deux dernières hypothèses, qu'il s'agisse de pouvoirs publics, d'entreprises privées ou d'organismes sans but lucratif, il sera recommandé d'établir une lettre de mission précisant :

- l'objet et l'étendue de la mission avec, le cas échéant, référence aux normes professionnelles existantes;
- la durée de la mission ou le délai d'exécution;
- l'accès à l'information et les pouvoirs d'investigation nécessaires;
- l'assistance de collaborateurs et le recours éventuel à des experts; la base et les modalités de rémunération et de paiement des rémunérations.

## 2.6. <em>Autres missions conventionnelles de réviseur d'entreprises

Le réviseur d'entreprises peut recevoir de nombreuses missions non prévues par la loi. Il doit s'assurer au préalable de la compatibilité de cette mission avec les règles de l'indépendance (voir les recommandations sur ce sujet). Il est recommandé d'établir soigneusement un contrat de mission avec son client en précisant avec clarté :

- l'objet de la mission<sup>48</sup>;
- l'exécution de la mission en conformité avec les diligences normales de la profession;
- la durée de la mission ou le délai d'exécution;
- l'accès à l'information. Le réviseur a le devoir de requérir l'information dont il estime avoir besoin et le client a le devoir de lui fournir cette information ou de prendre les mesures appropriées pour que le réviseur puisse l'obtenir;
- la base et les modalités de calcul de la rémunération;
- les conditions de paiement.

---

<sup>48</sup> En ce qui concerne les différents types de missions, un document de recherche a été publié par l'IFAC International Standard on Auditing n°210 « Terms of Audit Engagements » auquel on pourra se référer.

### 3. Aspects techniques de l'acceptation d'une mission de révision

Selon l'article 18<sup>ter</sup> de la loi du 22 juillet 1953 introduit par la réforme du révisorat, les réviseurs d'entreprises doivent disposer, *avant d'accepter une mission*, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement. Dans le même sens, la norme 1.1.3 des normes de révision dispose que « pour effectuer un travail consciencieux, le réviseur devra s'assurer *avant d'accepter* la mission :

- a) qu'il dispose de la compétence et de l'expérience nécessaire pour effectuer les travaux;
- b) qu'il dispose du personnel qualifié suffisant en nombre pour rencontrer les besoins de la révision ».

Pour être en mesure d'apprécier s'il a les moyens matériels et humains nécessaires à l'accomplissement d'une mission, le réviseur d'entreprises doit identifier clairement la nature de la mission qui lui est demandée. Il sera également prudent de se renseigner au préalable sur l'identité des parties impliquées dans l'opération notamment pour éviter des conflits d'intérêts. La présente recommandation ne concerne pas les problèmes qui se posent au réviseur dès l'instant où il a accepté la mission.

#### 3.1. *Identification de la mission*

L'identification de la mission et des besoins du client potentiel est importante parce qu'elle influence l'objet du contrat de mission, le mode de calcul des honoraires, le délai de réalisation des travaux, les collaborateurs susceptibles de participer à ces travaux, etc.

Dans le cadre d'un commissariat aux comptes, l'identification de la mission pose peu de problèmes puisque la loi détermine avec précision les conditions dans lesquelles elle peut être obtenue. Tout au plus, faudra-t-il déterminer dans quelle mesure des tâches complémentaires doivent s'y ajouter, que celles-ci soient légales (contrôle des comptes consolidés, rapport au conseil d'entreprise...), ou conventionnelles (conseils fiscaux, analyse financière...).

Dans d'autres missions légales et dans toute mission conventionnelle, il est recommandé d'identifier la mission avec précision de préférence avant son acceptation. Ainsi, le réviseur pourra se rendre compte qu'une transformation de la forme juridique d'une société s'accompagne d'une augmentation de capital par apport en nature. Le réviseur consulté pourrait constater que le client souhaite bénéficier de ses conseils dans la préparation de l'opération alors que, dans d'autres cas, la préparation est complètement terminée et il s'agit seulement d'effectuer les contrôles requis et d'établir un rapport. Il se peut aussi que l'objet de la mission évolue après l'acceptation par le réviseur. Il faut examiner si le contrat de mission est bien le reflet des travaux à effectuer. Le réviseur aura intérêt à discuter, ne fût-ce que dans les grandes lignes, les conditions d'exécution de la mission pour éviter tout malentendu. Il doit envisager la solution la plus utile pour le client. Par exemple, lorsque la révision n'est pas requise par la loi, est-il préférable de se limiter à une mission ponctuelle ou faut-il proposer la désignation d'un commissaire?

Lorsqu'il s'agit d'une révision légale, le réviseur ne peut pas admettre de limitation dans les prestations qu'il jugerait utile d'accomplir. En cas de discussion, il pourrait inviter le client à interroger son conseil juridique afin que la situation soit claire. A défaut, il serait préférable de refuser la mission. S'il ne s'agit pas d'un contrôle imposé par la loi, le réviseur pourrait accepter certaines limitations mais il doit alors signaler au client que son rapport en fera mention et devrait être limité dans son utilisation. Au cas où les limitations imposées par le client rendraient la mission sans objet, il sera préférable de la refuser. Ce serait un mauvais service à rendre au client que d'accepter une mission alors que l'on sait qu'il faudra se récuser ou remettre un avis dénué d'intérêt.

### *3.2. <em>Identité du client potentiel*

Il faut connaître l'identité du client potentiel avant d'accepter la mission mais il est également recommandé de se renseigner sur toutes les parties qui sont susceptibles d'intervenir dans l'opération.

La première raison pour laquelle il faut prendre des renseignements, réside dans les règles d'indépendance ou la possibilité d'un conflit d'intérêts. Le réviseur doit savoir, par exemple, s'il n'y aura pas un proche parent dans le conseil d'administration ou s'il n'a pas exercé une mission pour une des parties qui sera susceptible de lui enlever son objectivité. S'il acceptait un mandat sans prendre ces renseignements, le réviseur pourrait être inutilement confronté à des difficultés juridiques au moment où il devrait se récuser.

Le réviseur pourrait également s'interroger sur la réputation du client et de son équipe dirigeante. Outre que ceci est susceptible d'influencer sa décision sur l'acceptation de la mission, l'élément psychologique pourrait aussi jouer un rôle dans l'organisation des travaux de contrôle.

La nature de l'entreprise peut également avoir d'importantes conséquences sur le plan des travaux spécifiques à effectuer et sur le plan juridique. Ainsi par exemple, s'il existe un conseil d'entreprise, le conseil d'administration devra obtenir son aval avant que le commissaire ne puisse être nommé. De plus, le commissaire doit faire des rapports à ce conseil d'entreprise et s'attendre à être invité à participer à des réunions de travail, ce qui alourdit sa tâche. S'il s'agit d'une banque ou d'une compagnie d'assurances, il existe des règles légales et déontologiques spécifiques dont il faut se préoccuper d'emblée.

### *3.3. <em>Compétence du réviseur d'entreprises*

Un réviseur qui accepte une mission doit avoir une compétence suffisante pour accomplir les travaux spécifiques que cette mission suppose (art. 18<sup>ter</sup> 2<sup>o</sup> de la loi du 22 juillet 1953). Il y consacrera ses connaissances, son habileté professionnelle et son expérience avec tout le soin et la diligence nécessaires.

Avant d'accepter une mission dans un secteur qu'il ne connaît pas ou pas suffisamment, le réviseur doit être conscient de la nécessité de mettre tout en œuvre pour faire face aux particularités économiques, comptables ou juridiques spécifiques à

la branche. Il doit aussi évaluer le temps nécessaire pour mettre ses connaissances à jour. Le cas échéant, il pourra même juger préférable de ne pas accepter un mandat qui fait appel à une spécialisation évidente.

Toutefois, il pourra accepter une mission lorsqu'il a la certitude qu'il pourra bénéficier de l'assistance de collaborateurs parfaitement formés et compétents dans la matière où il se sent faible ou du service extérieur de confrères ou d'experts. Même dans cette hypothèse, il faut néanmoins rappeler que le réviseur doit toujours être à même d'apprécier les services de ses collaborateurs (contrôle de qualité) et de tiers experts.

### *3.4. Effectif du cabinet*

Avant d'accepter une mission, le réviseur doit disposer des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement (art. 18<sup>ter</sup> 2° de la loi du 22 juillet 1953). L'évaluation des ressources du cabinet porte aussi bien sur le nombre de collaborateurs et le temps disponible que sur leur qualification pour le type de prestations à mettre en œuvre (cf. 3.3).

Si les ressources humaines du cabinet sont temporairement trop limitées, le réviseur pourra envisager d'obtenir l'assistance d'un confrère.

De la même manière, si des problèmes sont susceptibles de se poser dans des domaines de spécialisation (actuariat, informatique...), le réviseur devrait pouvoir s'assurer qu'il peut obtenir auprès d'un confrère ou d'un expert, les consultations dont il a besoin au moment opportun.

Si une partie du travail doit s'effectuer dans une région où le cabinet n'est pas implanté ou à l'étranger, le réviseur d'entreprises peut se baser sur les travaux d'un confrère belge ou étranger conformément au paragraphe 1.1.4 des normes générales de révision.

Dans tous les cas où le réviseur estime qu'il devra faire appel aux services d'un confrère ou d'un expert, il sera prudent d'en aviser le client même si celui-ci ne doit pas en supporter un coût supplémentaire.

## **4. Aspects déontologiques de l'acceptation d'une mission**

Aux termes de l'article 18<sup>ter</sup> de la loi du 22 juillet 1953 introduit par la réforme du révisorat, les réviseurs ne peuvent pas :

- accepter de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur exercice;
- exercer d'activités incompatibles avec l'indépendance de leur fonction.

La loi de 22 juillet 1953 prévoit aussi (art. 18<sup>ter</sup>) que le réviseur doit informer l'Institut dans les délais et les formes prévues par le règlement d'ordre intérieur, des missions qu'il a acceptées dont l'exercice est réservé aux membres de l'Institut et de la rémunération qui y est attachée.

Le règlement de discipline prévoit que les réviseurs d'entreprises doivent éviter tout acte ou toute attitude qui seraient contraires aux justes égards qu'ils doivent à leurs



confrères. Le code de déontologie et la jurisprudence disciplinaire ont interprété cette interdiction de façon positive en imposant certaines obligations aux réviseurs, principalement celle de prendre contact avec un prédécesseur. Enfin, il faut rappeler certaines règles essentielles en matière de calcul des honoraires.

#### *4.1. Indépendance*

L'indépendance est un principe essentiel de la profession de réviseur d'entreprises. Le réviseur doit s'assurer avant d'accepter sa mission qu'il ne se trouvera pas, par son fait ou celui de ses associés ou collaborateurs, dans une situation conflictuelle dont son indépendance pourrait souffrir. L'examen approfondi des incompatibilités et l'analyse casuistique du principe de l'indépendance dépassent le cadre de la présente recommandation. Ils doivent faire l'objet d'une norme et, le cas échéant, de recommandations particulières.

#### *4.2. Conflits d'intérêts*

Le réviseur d'entreprises doit prêter attention avant d'accepter sa mission à l'éventualité d'un conflit d'intérêts avec d'autres clients pour lesquels il effectue des prestations de services. Le cas échéant, s'il estime que cette situation pourrait mettre en cause la bonne exécution de l'une ou l'autre mission, il se recommande de ne pas accepter ce nouveau client et de lui conseiller un confrère auquel il pourrait avoir recours.

Rappelons que lorsqu'il existe un conflit d'intérêts entre plusieurs clients d'un réviseur d'entreprises, ni lui ni ses associés ne peuvent intervenir dans l'objet de ce conflit en dehors d'une mission d'arbitrage ou d'amiable compositeur. En particulier, dans un litige, plusieurs associés d'un même cabinet ne peuvent pas être en même temps des experts ou conseillers de clients ayant des intérêts opposés.

Un réviseur aura souvent plusieurs clients qui ont eux-mêmes des relations entre eux. Il n'est pas possible d'éviter des conflits d'intérêts limités. Dans ce cas, les principes suivants doivent être respectés :

- a) le réviseur ne peut pas être un véhicule d'information d'un client vers un autre en vertu de l'obligation au secret professionnel;
- b) le réviseur évitera autant que possible de prendre position dans une situation où plusieurs de ses clients ont un conflit d'intérêts.

#### *4.3. Information de l'Institut*

La réforme du révisorat supprime l'obligation de demander l'autorisation préalable du Conseil de l'I.R.E. avant d'accepter une mission de commissaire. Par contre, elle consacre l'obligation d'informer l'Institut de l'acceptation d'une nouvelle mission dans le délai et selon les modalités fixés par le Règlement d'ordre intérieur. Jusqu'à ce que la modification de ce règlement entre en vigueur la procédure d'information actuelle sur les mandats de commissaire subsistera, c'est-à-dire que les formulaires

actuels seront à transmettre sans délai dès l'acceptation d'une mission de commissaire.

#### *4.4. Acceptation d'une mission en remplacement d'un autre réviseur d'entreprises*

Le réviseur d'entreprises exerce une profession indépendante et quelle que soit sa relation avec son client et les services rendus, ni l'un ni l'autre ne sont engagés à poursuivre indéfiniment leur contrat. Une entreprise peut toujours décider de ne pas reconduire un mandat qui vient à expiration.

La déontologie professionnelle prévoit que la sollicitation de mission est illicite. Des manœuvres de toute nature ayant pour but d'inciter une entreprise à changer de réviseur, sont contraires à la déontologie. N'est cependant pas nécessairement contraire à la déontologie, la négociation avec une société mère désireuse de confier à un même cabinet de réviseurs d'entreprises le contrôle de ses filiales afin de faciliter les opérations de consolidation. Lorsqu'un réviseur est contacté par une entreprise en vue de prêter ses services, il doit demander si un confrère est en fonction et s'il peut prendre contact avec lui avant même d'avoir pris sa décision d'accepter la mission (cf.4.5).

Le réviseur doit se garder d'être l'instrument inconscient de manœuvres destinées à faire pression sur le réviseur actuel dans l'exercice indépendant de ses fonctions ou destinées à obtenir un rapport révisoral plus favorable.

Il est recommandé au réviseur qui est remplacé dans une entreprise de ne pas chercher a priori à y voir une manœuvre de son confrère alors que la qualité de ses services ou une politique de groupe sont peut-être également des motifs légitimes du changement. Au contraire, il doit s'efforcer en toute objectivité d'informer son confrère, voire de l'introduire auprès des services de la société.

#### *4.5. Contact avec un confrère prédécesseur*

Le réviseur appelé à en remplacer un autre doit se conformer aux règles normales de bonne confraternité. Ceci signifie entre autres qu'il a pour devoir :

- de prendre contact à toutes fins utiles avec son prédécesseur;
- de s'assurer du paiement des honoraires dus à son prédécesseur;
- de s'abstenir de toute critique personnelle à l'égard de son prédécesseur.

Il est recommandé de prendre contact par écrit avec le prédécesseur. S'il est de bon usage que le prédécesseur accuse réception de cette lettre, les informations dont il souhaiterait faire part à son confrère peuvent être transmises verbalement.

La procédure de prise de contact n'a pas pour but de permettre au réviseur en fonction d'empêcher le changement de réviseur mais bien d'éviter au successeur éventuel d'accepter une nomination sans être informé des circonstances qui ont motivé le non-renouvellement du mandat ou la démission du réviseur sortant. Il se peut qu'en apprenant ces circonstances, le réviseur préfère décliner l'offre qui lui est faite.

Il est recommandé au réviseur en place de fournir les informations qu'il juge utiles à

son confrère en prêtant attention à ne pas violer le secret professionnel qui demeure vis-à-vis d'une personne qui n'exerce aucune fonction auprès de la société concernée. Outre les aspects de courtoisie professionnelle, le premier contact aura pour but de s'informer sur les motifs éventuels qui sont invoqués à l'appui d'un changement de réviseur. Le réviseur en place ne devra évidemment pas remettre ses documents de travail qui restent sa propriété, ni même en permettre la consultation avant que son successeur ne soit en fonction. Toutefois, si le client a donné aux réviseurs l'autorisation de discuter librement les conditions d'exercice du mandat, ceux-ci pourront évoquer toute question ayant trait à la mission.

Si le prédécesseur ne donne pas de réponse à la lettre que lui a envoyé son confrère, il y a lieu de considérer qu'aucune circonstance exceptionnelle n'entoure le changement de réviseur.

#### *4.6. Acceptation d'une mission lorsqu'un autre réviseur d'entreprises effectue des travaux pour le même client*

L'hypothèse visée est celle où un réviseur d'entreprises est invité à fournir des services à une entreprise dans laquelle un confrère effectue déjà des travaux. Le second réviseur peut intervenir soit à la demande de son confrère, soit sur sa recommandation, soit sans intervention de ce dernier.

Si un réviseur estime que l'entreprise doit faire appel à un confrère disposant d'une spécialité ou de compétences particulières, les besoins du client doivent être le souci premier dans le choix de ce conseiller.

Le réviseur qui reçoit la nouvelle mission doit limiter ses services à ce qui lui a été demandé à l'intervention ou après consultation de son confrère. Il doit éviter de critiquer les travaux de ce dernier sans avoir au préalable évoqué les problèmes avec lui. Il est évident qu'il y aurait faute déontologique à émettre des critiques malveillantes. Il est même recommandé dans cette situation que le réviseur qui reçoit la mission s'efforce de supporter le maintien de la relation entre son confrère et le client.

Si le réviseur qui reçoit la mission constate que les dirigeants de la société n'ont pas informé son confrère de son intervention, il doit leur rappeler qu'il a l'obligation déontologique de prendre contact avec lui.

Lorsque plusieurs confrères interviennent dans une même entreprise à des titres divers, sauf cas exceptionnel, il est recommandé qu'ils s'apportent mutuellement une raisonnable collaboration propre à garantir l'efficacité de leurs missions respectives.

Lorsqu'il y a déjà plusieurs réviseurs en fonction dont l'un est commissaire, c'est avec lui seulement qu'il faut prendre contact sauf si l'objet des missions de chacun impliquait également des relations avec d'autres. En outre, il est recommandé de le tenir informé de l'objet des principaux travaux effectués et des constatations importantes pouvant influencer son travail de révision.

#### *4.7. <em>Honoraires*

Le réviseur d'entreprises qui accepte une mission doit respecter les dispositions

légales et professionnelles relatives aux honoraires.

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

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

## **1.2. Programme de contrôle (5 janvier 1987)<sup>49</sup>**

### **1. Introduction**

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

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

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

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

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

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

---

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