

3. Interactions entre les contrôles applicatifs et les contrôles généraux informatiques

Les contrôles applicatifs et les contrôles généraux informatiques sont étroitement liés. Les contrôles généraux informatiques sont indispensables pour garantir la fiabilité des contrôles applicatifs qui se basent sur des traitements automatisés.

Les exemples suivants illustrent ce propos :

- si les contrôles relatifs à l'implantation, au développement et à la maintenance des applications sont peu développés, il est possible que l'information destinée au management ne soit pas fiable, que les contrôles de validité ne fonctionnent pas correctement et que les listes de contrôle soient incomplètes et comportent des erreurs. Si les contrôles manuels se fondent sur des rapports peu fiables, l'efficacité du système de contrôle interne sera compromise;
- si les contrôles d'accès logiques relatifs au système présentent des lacunes importantes, la séparation de fonctions prévue au sein de l'entreprise peut être compromise.

2.4. Objectifs du contrôle des comptes annuels (5 janvier 1987)⁶⁵

1. Introduction

Aux termes du paragraphe 1.3.1 des normes générales de révision : « La révision des comptes annuels a pour but de déterminer :

- si la comptabilité et les comptes annuels sont tenus et présentés en conformité avec les dispositions légales et réglementaires;
- si les comptes annuels (bilan, compte des résultats en annexe) donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates. »

De façon plus précise, le contrôle des comptes annuels devra permettre au réviseur d'attester :

- en ce qui concerne *le bilan* : que tous les biens, créances et droits apparaissent à l'actif : qu'ils figurent sous les rubriques appropriées et que leur évaluation a été faite avec la sincérité, la prudence et la permanence nécessaires; que toutes les dettes et tous les engagements apparaissent au passif pour leur montant encore réellement dû et que les provisions nécessaires ont été comptabilisées en vue de

⁶⁵ Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises d.d. 18 décembre 1986 (Rapp. annuel CSR, 1986-1987, non paginé).

- couvrir les risques prévisibles ainsi que les pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs;
- en ce qui concerne *le compte de résultats* : que toutes les opérations de l'année, qui doivent l'être, ont été enregistrées de façon complète et interprétées correctement;
 - en ce qui concerne *l'annexe*, que les informations nécessaires ont été données de façon appropriée.

Par ailleurs, au terme de la norme 1.4, « le réviseur d'entreprises détermine l'étendue de la révision en se conformant aux objectifs de celle-ci tels qu'ils sont déterminés par loi et les règlements. En principe, le contrôle sera plénier, c'est-à-dire qu'il couvrira adéquatement tous les aspects de l'entreprise qui présentent un intérêt pour l'élaboration des états financiers. »

La présente recommandation a pour but de commenter ces deux paragraphes des normes générales de révision.

2.Objectifs de la révision

L'objet de la révision des comptes annuels est d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si ceux-ci reflètent fidèlement le patrimoine, la situation de la société à la date de clôture de l'exercice et ses résultats pour l'exercice examiné, en tenant compte des règles légales et des usages du pays où la société a son siège social. Si le réviseur intervient comme commissaire d'une société établie en Belgique, il tiendra compte des règles du droit comptable belge.

Le réviseur doit être attentif non seulement au respect formel de certaines obligations légales, mais aussi à la qualité des informations financières qui doivent être un outil fiable pour la gestion de la société.

L'attestation du réviseur contribue à établir la crédibilité des comptes annuels vis-à-vis de tous les tiers concernés. Son opinion n'a cependant pas pour but de donner une garantie sur la viabilité future de l'entreprise ni sur la valeur ou l'efficacité de sa gestion.

Si le réviseur est responsable de l'opinion qu'il exprime sur les comptes annuels, ce n'est pas à lui de les établir. La responsabilité de la préparation des comptes annuels incombe au conseil d'administration ou au gérant de la société ou encore à la direction de l'entreprise.

L'attestation révisoriale se base sur l'intime conviction que le réviseur a acquise après avoir effectué consciencieusement son travail de contrôle. Le jugement du réviseur doit s'appuyer sur des faisceaux d'informations concordantes, justifiant l'ensemble des présomptions nécessaires et suffisantes pour reconnaître l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

En tenant compte du principe de l'importance relative, l'attestation sans réserve suppose que le réviseur a pu donner une réponse affirmative aux questions suivantes :

- 1) la comptabilité est-elle complète?
- 2) les enregistrements comptables traduisent-ils correctement des opérations réelles, qu'elles entraînent ou non des flux de fonds? (correction – conformité des écritures

- par rapport à la réalité et aux règles légales);
- 3) les actifs et passifs inventoriés justifiant les soldes des comptes de bilan existent-ils réellement tels qu'ils sont décrits? (existence des actifs et passifs);
 - 4) les produits et les charges afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs sont-ils correctement rattachés à l'exercice sous revue? N'y a-t-il pas de produits ou charges qui doivent se rattacher à l'exercice suivant? (indépendance des exercices);
 - 5) les règles d'évaluation adoptées par l'entreprise se basent-elles sur des principes généralement acceptés en Belgique, sont-elles appliquées de façon continue et/ou les changements de méthodes sont-ils explicites? (caractère correct et permanent de l'application des méthodes d'évaluation);
 - 6) les événements importants survenus entre la clôture de l'exercice et la fin des principaux travaux de contrôle ont-ils été pris en considération?
 - 7) les comptes annuels sont-ils présentés conformément à la loi et comportent-ils les informations adéquates pour en justifier la fidélité? (correction de la présentation des états financiers).

3. Etendue du contrôle comptable

Le réviseur détermine l'étendue de sa révision conformément au paragraphe 1.4 des normes générales de révision. Le contrôle doit être effectué de façon telle que tous les aspects qui sont en relation avec les comptes annuels à contrôler soient effectivement examinés. Afin de se forger une opinion sur les comptes annuels, le réviseur doit acquérir une certitude raisonnable sur le fait que l'information contenue dans les livres et les comptes est digne de foi et constitue une bonne base de travail pour la préparation des états de synthèse. Ceci résultera notamment d'une connaissance suffisante de l'entreprise et d'une appréciation de l'efficacité du contrôle interne, permettant d'analyser correctement les faits enregistrés dans les comptes.

Lorsqu'il a déterminé le niveau de fiabilité du système comptable de l'entreprise, le réviseur pourra mieux apprécier l'étendue des contrôles qu'il doit mettre en œuvre pour recueillir des éléments de preuve justifiant les différents montants enregistrés dans les comptes et les états de synthèse.

4. Contrôle du contenu des comptes annuels

Le réviseur doit procéder à un examen des comptes annuels en vue d'acquérir la conviction qu'ils reflètent, conformément à la loi, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise au cours de l'exercice. Cet examen se fera en tenant compte des informations recueillies au cours des précédentes étapes de la révision.

Il est recommandé de pratiquer des contrôles par recoupements afin de s'assurer que les postes figurant au bilan, au compte de résultats ainsi que dans l'annexe reflètent correctement les opérations enregistrées dans les livres. Conformément à l'article 27 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, le réviseur doit s'assurer que le plan comptable de l'entreprise est conçu ou ajusté de manière

telle que le bilan et le compte de résultats procèdent sans addition ou omission de la balance des comptes après inventaire.

Si le réviseur a l'attention attirée par des éléments inhabituels nécessitant des explications complémentaires, il se recommande qu'il examine de façon plus approfondie le problème soulevé afin de déterminer si l'opération a été correctement comptabilisée et évaluée.

4.1. Contrôle des actifs

Le contrôle des rubriques de l'actif du bilan comprend notamment les éléments suivants :

- contrôles destinés à s'assurer que les actifs existent effectivement, que leur inventaire est complet, que l'entreprise en est propriétaire et/ou dispose d'un droit d'usage de ces biens. En outre, si certains éléments de l'actif ont été hypothéqués ou mis en gage pour garantie de certaines dettes, il faudra s'assurer que l'information nécessaire a été fournie dans l'annexe des comptes annuels;
- application de vérifications afin de s'assurer que les postes de l'actif immobilisé et de l'actif circulant sont correctement comptabilisés et évalués de façon adéquate. Il est recommandé de prêter une attention particulière à certaines opérations inhabituelles telles que des réévaluations de l'actif immobilisé, l'enregistrement de frais d'établissement et notamment de frais de restructuration, l'enregistrement de frais de recherche et de développement, etc.

Le travail de révision peut s'exercer par sondages. Il ne pourrait se limiter à une vérification des livres de la société; en fonction des besoins, il portera aussi sur :

- un contrôle matériel des actifs, comprenant la présence à l'inventaire physique; la confirmation du dépôt des marchandises en consignment;
- la confirmation de propriété auprès du registre des hypothèques;
- la confirmation des créances de l'entreprise auprès des clients, etc.

4.2. Contrôle des dettes et provisions

Le principal objet de la vérification des dettes et provisions de l'entreprise est de s'assurer que toutes les dettes y compris les dettes d'origine fiscale ou sociale, ont été incluses dans les comptes.

En contrôlant les dettes, le réviseur doit s'assurer qu'elles sont toutes enregistrées et qu'elles représentent un engagement réel de l'entreprise. Le réviseur peut estimer nécessaire d'obtenir directement confirmation des dettes et engagements donnés auprès des tiers intéressés.

Une attention particulière sera accordée au caractère adéquat des provisions pour risques et charges. Dans cet examen, il se recommande d'être vigilant à l'égard des événements qui se sont produits depuis la clôture de l'exercice.

4.3. *Contrôle des résultats*

Le but principal de la révision des résultats comptables d'une entreprise est d'assurer que le compte de résultats donne l'image fidèle de l'activité de l'entreprise pendant l'exercice contrôlé et qu'il ne comporte pas de variations anormales qui ne soient clairement explicitées. Il convient aussi d'examiner le compte de résultats dans son ensemble, par exemple en faisant une comparaison avec les résultats des années précédentes, en se référant aux prévisions de l'exercice en cours, à la situation économique ainsi qu'à tous autres éléments de comparaison utiles.

Une attention spéciale sera portée aux points suivants :

- les produits et charges importants se rattachant à des exercices antérieurs;
- l'application correcte du principe de l'indépendance des exercices; les produits et les charges afférents à l'exercice ou à l'exercice antérieur sont-ils correctement rattachés à l'exercice sous revue?;
- ces produits ou charges d'exploitation n'ont-ils pas été irrégulièrement portés dans des comptes de bilan?;
- les éléments qui ne relèvent pas de l'activité habituelle de l'entreprise sont-ils correctement enregistrés dans les résultats exceptionnels?

4.4. *Contrôle de l'annexe*

La vérification des informations figurant dans l'annexe des comptes annuels et leur correspondance précise avec les données du bilan et du compte de résultats retiendra l'attention du réviseur. Parmi les éléments qu'il se recommande d'étudier avec la plus grande attention, il faut relever les engagements hors bilan et le résumé des règles d'évaluation. Le réviseur doit aussi se rappeler la portée essentielle de l'article 24 al. 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 selon lequel des informations complémentaires doivent être données dans l'annexe chaque fois que l'application pure et simple des règles de l'arrêté ne suffit pas pour satisfaire au principe de l'image fidèle.

5. Contrôle de la présentation des comptes annuels (formulaire de dépôt légal)

Il est recommandé au réviseur de demander que les formulaires de dépôts soient conformes à l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et aux articles 173 à 183 relatifs à la publicité des comptes annuels et des comptes consolidés. Il est recommandé qu'ils lui soient préalablement soumis pour vérification. Les vérifications du réviseur sur le formulaire de dépôt porteront normalement sur le contrôle arithmétique des données. Il se recommande d'effectuer certains recoupements entre différentes rubriques du bilan, du compte de résultats et de l'annexe.

Le réviseur sera également attentif au risque d'omission, fut-elle involontaire, de renseignements qui doivent être mentionnés dans l'annexe.