

6.4.Il se recommande que le réviseur se base sur ses propres travaux de contrôle en ce qui concerne le respect des normes comptables fondamentales et les conclusions qui apparaissent directement dans ses rapports :

- *normes comptables*:
 - respect des dispositions légales relatives aux règles d'évaluation, permanence dans l'application de ces règles, la justification appropriée des changements de règles et de leur effet chiffré;
 - bien-fondé des réévaluations;
 - application du principe de continuité de l'exploitation;
 - application du principe de prudence;
 - respect de l'indépendance des exercices;
 - respect des normes de présentation des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultats et l'annexe;
- *conclusions dans les rapports du réviseur constatant que* :
 - le contrôle interne est approprié à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise de sorte que le réviseur peut en tenir compte dans l'organisation de ses travaux de révision;
 - les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine de la situation financière et des résultats de l'entreprise;
 - les autres mentions requises par l'article 144 C. Soc. ont été suivies notamment en ce qui concerne la comptabilité, le respect des dispositions légales et statutaires, le rapport de gestion et la répartition bénéficiaire.

3.4. Utilisation des travaux d'un expert (6 septembre 1996)⁸⁶

1. Introduction

1.1.En application du paragraphe 2.5. des normes générales de révision, cette recommandation a pour but de déterminer les principes et de donner des directives sur l'utilisation des travaux d'un expert en tant qu'élément probant dans la mise en œuvre de la révision.

1.2.Si le réviseur fait usage des travaux d'un expert, il doit obtenir des éléments probants adéquats pour pouvoir considérer ces travaux comme adéquats dans le cadre de ses objectifs de contrôle.

1.3.Par « expert », il faut entendre une personne ou un cabinet possédant les compétences, les connaissances et l'expérience voulues dans un domaine autre que celui de la comptabilité ou de la révision.

1.4.Par sa formation et son expérience, le réviseur possède une connaissance

⁸⁶ Cette recommandation a fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 23 mai 1996, Rapp. annuel CSR, 1996, p. 27.

générale des affaires de l'entreprise. On ne peut cependant attendre de lui qu'il ait la compétence technique d'une personne formée pour l'exercice d'une autre profession ou fonction, par exemple la profession d'actuaire ou celle d'ingénieur civil.

1.5.Un expert peut :

- a) avoir reçu sa mission de l'entreprise;
- b) avoir reçu sa mission du réviseur d'entreprises;
- c) être employé par l'entreprise; ou
- d) être employé par le réviseur d'entreprises.

Lorsque le réviseur utilise les travaux d'un expert employé par lui, ces travaux sont utilisés en tant que travaux d'un spécialiste et non en tant que travaux d'un assistant dans la révision. Dans de telles circonstances, le réviseur devra appliquer les procédures appropriées en ce qui concerne la vérification des travaux et constatations d'un expert; il ne devra normalement pas s'assurer à l'occasion de chaque mission de la compétence et de l'expérience de son employé.

2. Considérations relatives à l'utilisation des travaux d'un expert

2.1.Dans le cadre de l'exercice d'une révision, le réviseur peut chercher à obtenir, de concert avec l'entreprise ou indépendamment de celle-ci, des éléments probants sous forme de rapport, d'avis, d'évaluation ou de déclaration d'un expert. On citera à titre d'exemple :

- les évaluations de certains types d'actifs, par exemple terrains et constructions, machines et outillage, œuvres d'art et pierres précieuses;
- la détermination des quantités ou de la qualité des actifs, par exemple, de minerais conservés en stocks, de réserves minérales en sous-sol et de gisements pétroliers, et la détermination de la durée d'utilisation résiduelle de moyens de production;
- le calcul de certains montants à l'aide de techniques ou de méthodes spécialisées, telles qu'une évaluation actuarielle;
- l'évaluation de l'état d'achèvement des travaux en cours;
- l'obtention d'avis juridiques concernant l'interprétation des conventions, lois et réglementations.

2.2.Avant de décider d'avoir recours à un expert, le réviseur doit tenir compte :

- a) de l'importance relative de l'élément examiné par rapport à l'ensemble des comptes annuels;
- b) du risque d'inexactitude découlant de la nature et la complexité de la matière considérée; et
- c) de la quantité et de la qualité des autres éléments probants disponibles.

3. Compétence et objectivité de l'expert

3.1.Lorsque le réviseur souhaite faire usage des travaux d'un expert, il doit évaluer la compétence professionnelle de l'expert. A cette fin, il vérifiera :

- a) s'il dispose d'un diplôme officiel, d'un agrément ou d'une licence et s'il est affilié à une organisation professionnelle reconnue; et
- b) l'expérience et la réputation de l'expert dans le domaine où le réviseur recherche des éléments probants.

3.2.Le réviseur doit évaluer l'objectivité de l'expert.

Le risque que l'expert ne soit pas entièrement objectif augmente lorsque ce dernier :

- a) est employé par l'entreprise, ou
- b) est lié d'une autre manière à l'entreprise, par exemple en étant financièrement dépendant d'elle ou en détenant une participation dans cette entreprise.

3.3.Si le réviseur n'a pas de certitude suffisante sur la compétence et l'objectivité de l'expert, il doit discuter ses objections avec les dirigeants de l'entreprise et examiner dans quelle mesure les travaux de l'expert ont une valeur probante. Ceci peut conduire le réviseur à mettre en œuvre des procédures de contrôle complémentaires ou à obtenir l'opinion d'un autre expert (en prenant en considération les aspects mentionnés au paragraphe 2.2.).

4. Portée de la mission de l'expert

4.1.Le réviseur doit obtenir des éléments probants adéquats pour pouvoir établir que les travaux à effectuer par l'expert sont suffisants pour l'exercice de sa révision.

Les éléments probants peuvent être obtenus par l'évaluation de la description de la mission qui est confiée à l'expert le plus souvent dans un document écrit. Une telle description peut porter sur les points suivants :

- l'objectif et l'étendue des travaux de l'expert;
- la description générale des éléments spécifiques que le réviseur entend trouver traités dans le rapport de l'expert;
- l'utilisation que le réviseur compte faire des travaux de l'expert, notamment la possibilité de communiquer à des tiers l'identité de cet expert et l'étendue de son intervention;
- la possibilité d'accès de l'expert aux documents et dossiers nécessaires;
- le cas échéant, des éclaircissements sur la relation entre l'entreprise et l'expert;
- le caractère confidentiel des informations concernant l'entreprise;
- les informations sur les hypothèses et méthodes que l'expert envisage d'utiliser, et, s'il y a lieu, sur leur continuité avec celles du précédent exercice;
- la procédure de concertation entre l'expert, l'entreprise et le réviseur;

- la façon dont l'expert devra documenter ses travaux et mettre ses informations à la disposition du réviseur.

Lorsque ces points n'ont pas été établis par écrit, le réviseur peut juger utile de solliciter de l'entreprise l'autorisation de prendre contact directement avec l'expert, afin d'obtenir l'information nécessaire.

Lorsque, avec accord préalable écrit de l'entreprise, l'expert reçoit directement sa mission du réviseur, celui-ci prendra soin d'établir une lettre de mission. Ce document comprendra les points mentionnés ci-dessus sous 4.1., pour autant qu'ils soient d'application. A défaut d'accord préalable écrit de l'entreprise, le réviseur ne pourra porter le coût de l'expert à charge de l'entreprise.

5. Evaluation des travaux de l'expert

5.1.Le réviseur doit évaluer le caractère probant des travaux de l'expert eu égard à son objectif de contrôle. A cette fin, il y a lieu d'évaluer dans quelle mesure la substance des constatations de l'expert est correctement reflétée dans les comptes annuels ou dans les autres informations financières contrôlées par le réviseur; pour cela, il y a lieu de prendre en considération :

- les données de base utilisées;
- les hypothèses et les méthodes retenues, ainsi que, le cas échéant, leur permanence par rapport à l'exercice précédent;
- les conclusions des travaux de l'expert, eu égard à la connaissance générale de l'entreprise que possède le réviseur et aux résultats de ses procédures de révision.

5.2.Le réviseur s'assurera que l'expert a utilisé les données de base appropriées aux circonstances. A cette fin :

- a) il demandera à l'expert comment il s'est assuré du caractère suffisant, pertinent et fiable des données de base, et
- b) il examinera ou vérifiera des données qui sont utilisées par l'expert.

5.3.L'expert est responsable du caractère pertinent et raisonnable des hypothèses et des méthodes retenues et utilisées. Le réviseur d'entreprises ne dispose pas de la même compétence que l'expert et, en conséquence, n'a pas toujours les moyens de critiquer ces hypothèses et ces méthodes. Toutefois, le réviseur doit parvenir à bien comprendre les hypothèses et méthodes utilisées. Il doit aussi s'assurer de leur caractère raisonnable et acceptable en fonction de sa connaissance des activités de l'entreprise et du résultat de ses autres procédures de révision.

5.4.Si les conclusions des travaux de l'expert ne fournissent pas des éléments probants appropriés ou si les conclusions ne sont pas cohérentes avec d'autres informations dont le réviseur dispose, ce dernier pourra, entre autres, évoquer cette question avec l'entreprise et l'expert, effectuer des travaux complémentaires en ce

compris la désignation d'un autre expert ou émettre des observations dans son rapport.

6. Mention de l'expert dans le rapport du réviseur d'entreprises

6.1. Si le réviseur délivre une opinion sans réserve, sans préjudice du paragraphe 2.4. des normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi- apports, il s'abstiendra de mentionner l'utilisation des travaux d'un expert. Une telle mention pourrait en effet être considérée comme une réserve ou comme une responsabilité partagée alors qu'il ne peut en être question.

6.2. Si le réviseur d'entreprises, sur base des conclusions des travaux de l'expert, décide d'émettre une réserve dans son attestation, il peut, dans certains cas, être souhaitable d'expliquer la nature de sa réserve en se référant aux travaux de l'expert (en précisant notamment l'identité de l'expert et la nature de ses travaux). Dans de telles circonstances, le réviseur demandera l'autorisation de l'expert pour faire une telle référence. Si cette autorisation lui est refusée, et que le réviseur estime cette information nécessaire, il recherchera les conseils juridiques adéquats.

3.5. Contrôle de l'inventaire physique des stocks (8 juin 1990)⁸⁷

1. Introduction

Aux termes du paragraphe 2.5 des normes générales de révision, « le réviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels ». Parmi les principales techniques auxquelles le réviseur peut recourir utilement, figure le contrôle des procédures accomplies par d'autres, par exemple, l'inventaire physique.

La présente recommandation a pour but de commenter les procédures de contrôle de l'inventaire physique opérées par le réviseur d'entreprises, lorsque cette vérification s'avère nécessaire en application des normes générales de révision dans le cadre de sa mission d'attestation de l'image fidèle⁸⁸.

⁸⁷ Cette recommandation a fait l'objet d'un avis Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises d.d. 8 mars 1990 (Rapp. annuel CSR, 1989-1992, non paginé).

⁸⁸ La présente recommandation s'appuie sur l'IFAC ISA 501 « *Audit evidence - Additional considerations for specific item* » Part A : *Attendance at Physical Inventory Counting*.