

Lorsque ces sûretés et garanties ne peuvent pas être mentionnées directement par la banque, celle-ci mentionne, en tant qu'alternative, la date de la dernière lettre de crédit approuvée qui a été adressée à l'entité concernée.

3.2. Utilisation du travail d'un autre réviseur (4 mars 1988)⁸²

1.Introduction

1.1.Il arrive fréquemment que plusieurs réviseurs contribuent à l'attestation de comptes annuels, de comptes consolidés. Les cas les plus fréquents sont :

- a) l'utilisation des travaux du réviseur d'une entreprise liée ou d'une entreprise avec laquelle existe un lien de participation par le réviseur de la société qui détient la participation;
- b) l'utilisation des travaux d'un réviseur qui a précédemment accompli la même mission;
- c) l'utilisation de travaux spécifiques effectués dans le cadre d'une mission conventionnelle assurée par un réviseur, indépendamment de toute obligation légale;
- d) l'utilisation des travaux d'un confrère avec lequel le réviseur exerce un mandat collégial.

La présente recommandation ne traite pas en particulier le cas où un réviseur fait lui-même appel à un confrère pour l'assister dans sa mission. Selon le cas, ce second réviseur sera considéré soit comme un collaborateur soit comme un expert.

1.2.Cette recommandation s'interprète de façon analogique pour certaines missions autres que l'attestation de comptes annuels ou consolidés, par exemple la certification d'informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise, le rapport en cas d'apport d'une branche d'activités, etc.

1.3.La norme 1.1.4b des normes générales de révision dispose que « le réviseur peut se baser sur les travaux effectués par un autre réviseur d'entreprises dont il aura évalué les travaux. Pour les données relatives à des entreprises étrangères, il pourra aussi s'appuyer sur les travaux d'un confrère dont il aura évalué la compétence, l'indépendance et la qualité des travaux effectués ». La présente recommandation évoque les conditions dans lesquelles le réviseur chargé de l'attestation des comptes annuels peut utiliser le travail de son confrère et quelles conséquences en découlent en ce qui concerne les documents de travail, le rapport de révision et la responsabilité.

1.4.Pour simplifier la terminologie utilisée dans le chapitre I, le réviseur chargé

⁸² Cette recommandation a fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises d.d. 5 novembre 1987, Rapp. annuel CSR, 1988, non paginé.

d'attester les comptes annuels sera dénommé « commissaire » et celui dont il utilise les travaux, « le confrère ».

1.5.Au cours de ses contrôles, le commissaire doit examiner si une entreprise liée ou une autre entreprise avec laquelle il existe un lien de participation a une importance dans le cadre des comptes annuels de l'entreprise qu'il contrôle. Si ce n'est pas le cas, il peut décider de ne pas retenir les procédures énumérées dans la présente recommandation. Toutefois, il se peut que certaines informations économiques et financières peu importantes lorsqu'elles sont prises individuellement, le deviennent lorsqu'elles sont rapportées globalement aux états contrôlés. Dans ce cas, l'application de ces procédures s'impose.

I. Utilisation des travaux du réviseur d'une entreprise liée ou d'une entreprise avec laquelle existe un lien de participation

2.Conditions de l'utilisation du travail du confrère

2.1.Le commissaire doit s'informer au préalable sur l'objet de la mission du confrère auprès d'une entreprise liée ou d'une entreprise avec laquelle existe un lien de participation. L'étendue de l'utilisation du travail du confrère dépend en effet :

- du fait que la relation de contrôle est durable ou occasionnelle;
- du caractère plénier ou fragmentaire du contrôle;
- de l'étendue de la révision (révision complète ou examen limité).

2.2.La compétence et l'indépendance d'un confrère ayant la qualité de réviseur d'entreprises en Belgique sont présumées. Si le commissaire a connaissance de faits graves et précis mettant en cause cette présomption, il en tirera les conséquences nécessaires au niveau de son propre travail.

2.3.Lorsque le commissaire veut se baser sur les travaux d'un confrère étranger, il doit au préalable s'assurer de la compétence et de l'indépendance de ce confrère.

La qualité de membre d'une organisation professionnelle reconnue peut justifier une présomption similaire à celle évoquée ci-dessus. Parmi les sources d'information, il faut citer l'obtention de renseignements par voie indirecte, par exemple d'autres réviseurs, ou de manière directe par un entretien avec le confrère et la revue antérieure des travaux du confrère.

Le commissaire pourra vérifier les règles légales relatives à l'indépendance applicables dans le pays de l'entreprise liée ou de l'entreprise avec laquelle existe un lien de participation. Il pourra rappeler à son confrère les règles d'indépendance qu'il considère comme essentielles⁸³ et lui demander s'il ne se trouve pas en contradiction avec ces règles. Si cet examen révèle un problème sérieux, le commissaire sera amené

⁸³ Par exemple en référence à l'*IFAC Code of Ethics for Professional Accountants, Section 13 : Relation with other professional accountants in public practice, Revised November 2001*.

à limiter l'utilisation des travaux de ce confrère.

2.4.Les deux réviseurs prendront les dispositions nécessaires afin de bien coordonner leurs efforts, de préférence dès la phase préparatoire de la révision. Le commissaire fournira à son confrère tout renseignement utile, par exemple, les informations financières ou économiques qui méritent une attention particulière, la technique d'identification des opérations intra-groupe, le calendrier pour l'exécution de la mission ainsi que les modalités et le contenu du rapport qu'il attend du confrère.

2.5.Pour les comptes consolidés du groupe, il est possible qu'existent, dans le pays de la société mère, des prescriptions légales ou des principes comptables généralement admis qui diffèrent de ceux en vigueur dans le pays de la filiale. Il peut se faire également que la société mère applique des règles comptables différentes de celles utilisées par la filiale.

Dans l'utilisation des travaux de son confrère, le commissaire restera attentif aux problèmes d'interprétation et autres difficultés qui pourraient résulter de la différence entre les règles comptables appliquées.

Le commissaire s'organisera avec les dirigeants de la société et/ou avec son confrère en vue d'obtenir les informations nécessaires pour lui permettre d'évaluer l'impact de la différence de règles comptables entre société mère et filiale.

2.6.Le commissaire évaluera les travaux effectués par son confrère pour s'assurer qu'ils correspondent bien à l'objectif qu'il s'est personnellement fixé dans son programme de travail.

Afin de vérifier l'exécution correcte des travaux de contrôle nécessaires et le respect des prescriptions légales régissant l'établissement des comptes annuels :

- il consultera le ou les rapports de son confrère;
- il pourra interroger directement son confrère (par voie de questionnaire) sur les travaux de contrôle qu'il a effectués;
- il pourra consulter les documents de travail de son confrère.

Les procédures retenues par le commissaire dépendront des circonstances de la mission et de la façon dont il connaît la compétence professionnelle de son confrère.

2.7.Le commissaire peut estimer que certaines procédures évoquées au paragraphe 2.6 ne sont pas nécessaires lorsqu'il a la conviction que le confrère applique des règles acceptables de contrôle de qualité dans l'exercice de sa profession. Il peut y avoir un lien permanent et formel entre le commissaire et son confrère, établissant des procédures conduisant à une telle conviction, par exemple des contrôles de qualité réguliers entre cabinets, tests de conformité aux politiques et procédures opérationnelles du cabinet, contrôle des documents de travail de dossiers sélectionnés. Dans le cas où le droit d'un pays étranger interdit au confrère de communiquer des informations ou d'autoriser la consultation de ses documents de travail, le commissaire ne pourra se baser sur le travail de son confrère que dans l'hypothèse visée à l'alinéa

précédent.

2.8.Des doutes peuvent subsister sur le caractère approprié des vérifications opérées dans la filiale. Dans ce cas, le commissaire demandera aux dirigeants de la société qu'il contrôle d'intervenir auprès de la filiale afin de lui permettre de discuter sur place des problèmes éventuels. Il pourra demander d'effectuer lui-même dans le respect des règles de confraternité ou de faire effectuer par son confrère des vérifications supplémentaires de documents ou de comptes de la filiale.

Si les dirigeants de la société mère ou de la filiale ne lui permettent pas d'obtenir les informations qu'il juge indispensables, le commissaire examinera la nécessité d'émettre des réserves dans son rapport.

3.Documents de travail

3.1.Le commissaire indiquera dans ses documents de travail dans quelle mesure il s'est basé sur le travail de certains confrères. Lorsque le commissaire n'utilise pas le travail du confrère parce que la participation n'est pas significative, il notera la portée et la motivation de cette décision.

3.2.Les comptes annuels de la filiale et les autres documents reçus du confrère ainsi que les procès-verbaux d'entretien en mentionnant le nom du confrère feront normalement partie des documents de travail du commissaire.

Le commissaire veillera à tenir la trace des observations importantes émises par le confrère particulièrement dans la mesure où elles sont significatives pour le jugement d'ensemble qu'il devra formuler.

Il consignera également les procédures qu'il a effectuées lui-même et les conclusions qui en découlent. Par exemple, il pourra noter les documents de travail de son confrère qui ont été revus.

4.Relations entre réviseurs et responsabilités

4.1.Le commissaire n'a pas le pouvoir de contrôler directement les comptes des filiales. L'article 137, § 1er, al. 2 du Code des sociétés. dispose qu'il peut seulement requérir d'être mis en possession au siège de la société contrôlée, d'informations relatives aux entreprises liées ou autres entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation, dans la mesure où ces informations lui paraissent nécessaires pour contrôler la situation financière de la société.

Toutefois, la communication d'attestations ou de confirmations adressées à un commissaire dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont il est chargé, ne constitue pas une infraction à la règle du secret professionnel (art. 27 de la loi du 22 juillet 1953 créant l'I.R.E.). Il en ira de même lorsque la direction de l'entreprise a donné un accord écrit au contact entre le réviseur et un confrère belge ou étranger pour la consultation des documents de travail.

La combinaison de ces règles démontre que la voie normale du contrôle passe par une collaboration entre réviseurs. Il est dès lors recommandé au confrère, conscient de

l'utilisation qui sera faite de son travail, d'offrir sa coopération au commissaire pour l'accomplissement de sa mission.

4.2.Le commissaire est toujours personnellement responsable de l'opinion qu'il émet. Il ne peut être question dès lors d'un partage de responsabilités qui exonérerait le commissaire de sa responsabilité, par exemple, quant à l'évaluation des participations dans le bilan de la société mère.

Le commissaire détermine les procédures qu'il convient d'appliquer conformément aux normes professionnelles. Il jugera lui-même de l'opportunité de contacter son confrère ou de ne pas le faire parce que la filiale n'est pas significative ou pour d'autres raisons. Il doit pouvoir s'en justifier par sa documentation car ce choix engage sa propre responsabilité.

5.Rapport de révision

5.1.Il peut être utile, pour les destinataires des comptes annuels ou consolidés en ce compris les conseils d'entreprise, de savoir si et dans quelle mesure, le commissaire s'est appuyé sur les travaux d'autres réviseurs. C'est pourquoi, dans le cas où les entreprises contrôlées par un confrère ont une importance relative certaine par rapport à l'ensemble des comptes annuels il peut être judicieux que le commissaire en fasse mention dans son rapport (cf. normes générales, 3.3.3. al. 3). (Modification, Rapport annuel 1997, p. 341)

5.2.Le commissaire de la société mère formulera des réserves ou s'abstiendra lorsqu'il arrive à la conclusion qu'il ne peut pas utiliser le travail de son confrère et qu'il n'a pas pu effectuer des procédures de contrôle alternatives, alors que l'information est significative.

En toute hypothèse, lorsque le confrère fait un rapport avec réserves, le commissaire devra vérifier si l'objet de ces réserves est d'une nature et d'une importance telle par rapport à l'ensemble des comptes contrôlés qu'il sera lui-même conduit à émettre des réserves dans son propre rapport.

II. Utilisation des travaux d'un réviseur prédécesseur

6.1.La recommandation relative à l'acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises traite des aspects déontologiques de la succession entre deux réviseurs pour l'exercice d'une même mission. En particulier, le paragraphe 4.5 de ladite recommandation évoque les contacts qui doivent avoir lieu à cette occasion entre les confrères.

6.2.Les données relatives aux exercices antérieurs sont indispensables pour l'attestation des comptes annuels, des comptes consolidés ou des informations à fournir au conseil d'entreprise. On soulignera trois raisons essentielles :

- a) La connaissance générale préalable de l'entreprise suppose que le réviseur s'informe sur des événements importants qui ont toujours un effet sur les comptes annuels ou sur la situation de l'entreprise, même s'ils se sont passés plusieurs exercices auparavant (*cf.* norme 2.3.1 des Normes générales de révision).
- b) La législation prescrit la publication des chiffres de l'exercice précédent à titre comparatif. Sauf dans l'hypothèse où il déclare ne pas avoir pu se former une opinion sur ces chiffres comparatifs, ceux-ci seront normalement couverts par le rapport du réviseur (*cf.* norme 3.4.4 des Normes générales de révision).
- c) Le réviseur doit disposer d'éléments probants suffisants en ce qui concerne les rubriques des comptes annuels de l'exercice précédent (principalement les stocks, les provisions et réductions de valeur) qui peuvent influencer les résultats de l'exercice contrôlé.

6.3.Il est recommandé au réviseur qui entre en fonction de se baser dans la mesure du possible sur les travaux du confrère qui a contrôlé l'exercice précédent. Ainsi, il pourra en général consulter les documents de travail de son prédécesseur; il pourra prendre des notes ou des photocopies mais en principe les documents de travail originaux ne lui seront pas cédés (normes générales, 2.2.5).

6.4.Lorsque le réviseur sortant de fonction a émis des réserves dans son rapport, le successeur examinera avec une attention particulière l'évolution de la situation qui a provoqué les réserves. Si le successeur considère qu'il ne doit plus émettre de réserves sans que la situation antérieure ait été modifiée, il doit motiver soigneusement sa décision dans ses documents de travail.

6.5.Le réviseur d'entreprises ne diminue pas sa responsabilité personnelle en se basant sur les vérifications de son confrère. Il importe dès lors qu'il puisse connaître d'une part les vérifications qui ont été effectivement opérées et d'autre part les observations faites par le confrère, qu'elles aient ou non débouché sur une mention dans le rapport de révision. Cette connaissance est possible par la consultation des documents de travail.

Si le réviseur a pu s'assurer, en consultant son confrère, du fait que les comptes annuels de l'exercice précédent sont fiables, le cours normal du programme de révision pourra se poursuivre. Le réviseur sera attentif aux modifications éventuelles des procédures de la société par rapport à l'exercice précédent.

6.6.Si le réviseur ne peut pas se satisfaire des vérifications opérées et dès lors du caractère fiable des comptes annuels de l'exercice précédent, il appliquera des procédures de contrôle plus étendues. Si ce n'est pas possible, il faudra procéder comme s'il s'agissait de comptes annuels qui n'ont pas fait l'objet précédemment d'une révision.

III. Fonctionnement d'un collège de commissaires

7. Répartition des tâches

7.1.Selon l' article 130, alinéa 1^{er} C. Soc., l'assemblée générale nomme les commissaires. L'article 137, § 2 du Code des sociétés détermine en outre : « Si plusieurs commissaires ont été nommés, ils forment un collège. Ils peuvent se répartir entre eux les charges du contrôle de la société ». Les dispositions de l'article 63 C. Soc. sont d'application pour le fonctionnement du collège.

L'article 140 C. Soc. prévoit une responsabilité solidaire des membres du collège des commissaires dans le cas où il y aurait violation du Code des sociétés ou des statuts. Pour échapper à cette responsabilité, le commissaire doit satisfaire à trois conditions :

- ne pas avoir pris part à l'infraction;
- prouver l'accomplissement des diligences normales;
- avoir dénoncé l'infraction d'abord à l'organe de gestion et en cas de carence de ce dernier, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'il en ait eu connaissance.

Vu la responsabilité renforcée de l' article 140, al. 2 C. Soc., les membres du collège prêteront individuellement une attention particulière au respect des obligations légales et statutaires.

7.2.La répartition des tâches au sein d'un collège de commissaires sera le plus souvent appliquée. Vu qu'il s'agit d'une décision à prendre par le collège, il se recommande d'acter la répartition opérée dans un document écrit dont chaque réviseur conserve un exemplaire. Le collège s'assurera du caractère approprié du programme de travail établi par ses membres.

Lorsqu'une répartition des tâches a été approuvée par le collège, il se justifiera de procéder à un examen des documents relatifs aux prestations accomplies par les autres membres du collège.

La répartition des tâches ne doit pas être telle qu'un membre du collège ne serait pas à même de disposer d'une connaissance suffisante de l'activité de la société ou de l'opération sur laquelle porterait un rapport.

7.3.Considérant la règle déontologique selon laquelle les honoraires doivent être fixés en fonction de la nature, de la complexité et de l'importance de la mission, il se recommande de retenir un équilibre entre la rémunération de chaque membre du collège et les tâches qu'il doit effectivement accomplir.

8. Rédaction des rapports

8.1.Tous les rapports qui seront établis devront être approuvés par le collège. Cette règle vaut aussi bien pour l'attestation des comptes annuels, les rapports au conseil d'entreprise et les missions spéciales découlant du droit des sociétés. Dès lors,

les membres du collège ne déposeront pas de rapports distincts.

8.2.Le dépôt d'un rapport collégial suppose que les membres du collège mettent tout en œuvre en vue d'aboutir à un accord sur le contenu et la conclusion de ce rapport.

En cas de désaccord persistant au sein du collège, il est recommandé d'envisager :

- la consultation d'un avocat-conseil;
- l'expression des opinions divergentes dans une attestation commune.

3.3. Utilisation du travail d'un service d'audit interne (10 novembre 1989)⁸⁴

1. Introduction

1.1.La présente recommandation traite de l'influence que peut avoir l'existence d'un service d'audit interne sur la nature, l'étendue et le temps à consacrer par le réviseur aux travaux de contrôle des états financiers d'une entreprise.

1.2.Cette recommandation est l'explication du principe formulé dans la norme 1.2.4 des normes générales de révision, à savoir que l'examen du contrôle interne porte notamment sur l'organisation, le fonctionnement et les programmes d'un éventuel service d'audit interne ainsi que du principe développé dans la norme 1.1.4 de ces normes à savoir que l'existence d'un service d'audit interne dans l'entreprise contrôlée n'est pas un substitut aux travaux de révision⁸⁵.

1.3.Le réviseur peut s'appuyer sur des travaux du service d'audit interne :

- parce que ce service constitue un des éléments du système d'audit interne de l'entreprise;
- parce que si certaines procédures de contrôle ont été correctement effectuées par le service d'audit interne, il se justifie d'éviter des duplications qui n'apporteraient pas au réviseur une sécurité supplémentaire sur la fiabilité de l'information.

1.4.La présente recommandation s'applique en premier lieu au contrôle des comptes annuels. Elle est susceptible cependant de s'appliquer également à d'autres contrôles des états financiers faisant l'objet d'une mission légale ou contractuelle. Pour l'essentiel cependant, la présente recommandation doit s'interpréter dans le cadre d'une mission de contrôle permanente.

⁸⁴ Cette recommandation a fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 9 juillet 1989; Rapp. annuel CSR, 1989-1991, non paginé.

⁸⁵ On se base également sur les principes exprimés dans l'*IFAC International Standard on Auditing (ISA) n° 610 « Considering the work of Internal Auditing »*.