

annexe IX

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a adopté le 4 octobre 2002 et transmis au Conseil supérieur un projet de modification des Normes générales de révision. Un complément de projet de modification des Normes générales de révision a été adopté par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 8 janvier 2003 et transmis au Conseil supérieur.

Le Conseil supérieur a pour mission légale¹ de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicables aux professions économiques, par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Gouvernement ou aux organisations professionnelles regroupant les professions économiques.

1. Contexte

Les Normes générales de révision adoptées par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 2 décembre 1983 ont fait l'objet d'une révision en profondeur en 1997 visant à rendre le Chapitre III desdites normes générales en conformité avec la norme d'audit internationale² ISA 700 relative à l'attestation émise par les reviseurs d'entreprises dans le cadre de leurs missions de contrôle légal des comptes.

En juin 2000, la Fédération des Experts comptables Européens publiait une étude³ comparative relative au contenu du rapport d'audit publié par les différents pays européens. De cette étude, il ressort que le cadre normatif belge est, dans une large mesure, respectueux des prescriptions internationales reprises dans la norme ISA 700. Deux différences ont cependant été identifiées par la FEE :

- en ce qui concerne le paragraphe ISA 700.2 précisant que «*The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements*»;
- en ce qui concerne le paragraphe ISA 700.6 précisant que «*The Auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use the term "Independent Auditor" in the title to distinguish the auditor's report from reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of the other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor*».

Dans le rapport annuel 2000 du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, il ressort du texte relatif à l'examen de

1. Cette mission découle de l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.
2. ISA 700 «*The Auditor's report on financial statements*», IFAC Handbook 2001 – Technical Pronouncements.
3. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juin 2000, 188 pages.

cette étude de la FEE que le Conseil de l'IRE «*estime que le paragraphe 2 de la norme ISA doit être transposé dans ses normes générales de révision*»¹.

En outre, le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises précise qu'il «*adoptera dans le courant de l'année 2001, après avis du Conseil supérieur des Professions économiques, une disposition insérant dans le paragraphe 3.3. des normes générales de révision la disposition contenue dans la paragraphe 2 de la norme ISA 700 (ajout d'un paragraphe 3.3.3.bis)*».

Le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises mentionne par ailleurs que cette modification des normes générales de révision sera purement formelle et n'entraînera aucune modification quant à la manière dont les reviseurs d'entreprises effectueront le contrôle légal des comptes.

Il n'est par contre nullement fait mention, dans le rapport annuel 2000 du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, de la différence soulignée par la FEE en ce qui concerne le paragraphe ISA 700.6.

2. Propositions du 4 décembre 2002 d'adaptations «formelles» du chapitre III des Normes générales de révision

Après examen du document visant à intégrer les adaptations de nature purement formelles, adopté par le Conseil le 4 décembre 2002, il en ressort que les adaptations suivantes ont été apportées au texte actuel des normes générales de révision :

- remplacement de l'expression «*commissaire-reviseur*» par celle de «*commissaire*» ;
- mention des deux références au droit des sociétés et au droit comptable (anciennes références et nouvelles références depuis 1999 (pour ce qui concerne le droit des sociétés et la loi comptable) et depuis 2001 (pour ce qui concerne l'arrêté royal en matière comptable)) ;
- remplacement du premier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision :
 - texte actuel : «*Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité du signataire et le destinataire principal du rapport.*» ;
 - texte proposé : «*Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité du signataire et la qualité du destinataire principal du rapport*» ;

- suppression (uniquement dans la version française du texte transmis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises) de la dernière phrase du dernier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision :
 - texte actuel : «*Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires. Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société.*» ;
 - texte proposé : «*Le destinataire principal du rapport de révision sera normalement l'assemblée générale. Lorsque la mission a été confiée au réviseur par le président du tribunal de commerce, celui-ci ne sera pas pour autant considéré comme le destinataire principal du rapport; même dans ce cas, il sera préférable de se référer à l'assemblée générale des actionnaires*» ;

1. Rapport 2000 de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, Voyez point 5 relatif au rapport de révision et en particulier le point 5.1. intitulé «*Etude de la FEE*», pp. 118-120.

- adaptation du paragraphe 3.3.1. des normes générales de révision de manière à remplacer, d'une part, le sigle «IASC» par celui de l'«IASB» et, d'autre part, le sigle de l'«IAPC» par celui de l'«IAASB»:
 - texte actuel: «Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Committee, le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du *commissaire-réviseur* sur les comptes annuels».
 - texte proposé: «Dans des cas exceptionnels, justifiés par le contexte dans lequel son rapport sera utilisé à titre principal, il peut également se référer à d'autres normes de révision pour autant qu'elles ne soient pas contradictoires aux présentes normes. Ainsi, lorsque les états financiers sont établis en conformité avec les normes de l'International Accounting Standards Board (IASB), le réviseur pourra se référer aux seules normes de l'International Auditing and Assurance Services Board (IAASB) de l'IFAC. Cette exception n'est pas applicable au rapport du *commissaire* sur les comptes annuels»;
- ajout d'un paragraphe 3.4.5. aux normes générales de révision, libellé comme suit: «Le réviseur doit examiner et évaluer les conclusions découlant des éléments probants obtenus dans le cadre de sa mission d'audit en vue d'émettre son opinion sur les états financiers».

différents pays européens¹ de juin 2000 de la Fédération des Experts comptables Européens, il ressort que le paragraphe ISA 700.2 précise que «*The auditor should review and assess the conclusions drawn from the audit evidence obtained as the basis for the expression of an opinion on the financial statements*» alors que cette phrase n'est pas reprise dans le texte des normes générales de révision adopté en 1997.

En vue de respecter cette disposition de la norme ISA 700, il est proposé par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'ajouter un paragraphe 3.4.5. dans les normes générales de révision, libellé comme suit: «Le réviseur doit examiner et évaluer les conclusions découlant des éléments probants obtenus dans le cadre de sa mission d'audit en vue d'émettre son opinion sur les états financiers».

D'une manière générale, les membres du Conseil supérieur soutiennent cette initiative du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises visant à rapprocher le texte des normes générales de révision du cadre normatif international.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, il convient cependant de s'interroger sur l'endroit où cet alinéa doit être inséré. En effet, le paragraphe ISA 700.2 aborde cette problématique en début de norme dans une partie introductive ayant une portée générale.

De l'avis des membres du Conseil supérieur, l'intégration de ce principe sous le paragraphe 3.4. des normes générales de révision qui ne traite que de ce qu'il convient de mentionner dans le rapport de révision ne semble dès lors pas être le plus approprié.

Les membres du Conseil supérieur marquent une nette préférence pour l'intégration de ce principe fondamental sous le paragraphe 3.3. des normes générales de révision, qui traite notamment de l'exposé, en termes généraux, des objectifs de la révision des comptes et de la façon dont les contrôles ont été effectués.

Les membres du Conseil supérieur proposent dès lors que le Conseil de

2.1. Ajout d'un paragraphe 3.4.5. aux normes générales de révision

De l'étude comparative relative au contenu du rapport d'audit publié par les

1. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juin 2000, 188 pages.

l'Institut des Réviseurs d'Entreprises réexamine la décision prise en 2000 visant à insérer «dans le paragraphe 3.3. des normes générales de révision la disposition contenue dans le paragraphe 2 de la norme ISA 700 (ajout d'un paragraphe 3.3.3.bis)»¹.

2.2. Remplacement du premier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision

De l'étude comparative relative au contenu du rapport d'audit publié par les différents pays européens² de juin 2000 de la Fédération des Experts comptables Européens, il ressort que le paragraphe ISA 700.6 précise que «*The Auditor's report should have an appropriate title. It may be appropriate to use de term "Independent Auditor" in the title to distinguish the auditor's report from reports that might be issued by others, such as by officers of the entity, the board of directors, or from the reports of the other auditors who may not have to abide by the same ethical requirements as the independent auditor*»³.

En vue de respecter cette disposition de la norme ISA 700, il est proposé par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises d'adapter le premier alinéa du paragraphe 3.1.2. dans les normes générales de révision et de le libeller comme suit: «Le rapport de révision est nécessairement un rapport écrit. Son titre mentionne la qualité du signataire et la qualité du destinataire principal du rapport».

De l'avis des membres du Conseil supérieur, cette adaptation, bien que ne posant aucun problème, ne résout en aucune manière le problème soulevé par la Fédération des Experts comptables européens dans cette étude du 15 juin 2000.

En effet, la remarque essentielle de la FEE à propos de ce paragraphe ISA 700.6 portait sur la mention expresse (ou non) du fait que le rapport est celui d'un auditeur indépendant.

Dans son étude, la FEE conclut son analyse comme suit: «*Because of the increasing international use of auditor's reports FEE recommends that auditing standards in European countries should contain a reference to the auditor's independence in the title of the auditor's report in the case that the auditor's report is intended to be used internationally*»⁴.

Eu égard aux prescriptions reprises dans l'étude de la Fédération des Experts comptables Européens concernant la situation dans certains pays, la question se pose, de l'avis des membres du Conseil supérieur, de savoir s'il n'y a pas lieu – afin d'éviter toute erreur d'interprétation des destinataires de l'attestation des comptes émise par un commissaire – de préciser dans le titre de l'attestation des comptes qu'il s'agit d'un rapport émis par l'auditeur indépendant. Il convient également de souligner que, même dans le contexte belge, il pourrait y avoir confusion chez certains destinataires ou utilisateurs du rapport d'audit du commissaire avec un rapport rédigé, par exemple, par le comité d'audit.

Il convient, enfin, de souligner que dans la mesure où le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises devait suivre cette orientation mise en lumière par le Conseil supérieur, cela impliquerait une adaptation du premier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision mais également une adaptation du modèle repris en annexe aux dites normes générales.

2.3. Adaptation du paragraphe 3.3.1. des normes générales de révision

Les membres du Conseil supérieur n'ont aucune remarque particulière à formuler dans la mesure où les adaptations proposées, en l'occurrence remplacer, d'une part, le sigle «IASB» par celui de l'«IASB» et, d'autre part, le sigle de l'«IAPC» par celui de l'«IAASB», ne sont que la suite logique des changements de dénomination de ces deux organes.

1. Rapport 2000 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Voyez point 5 relatif au rapport de révision et en particulier le point 5.1. intitulé «Etude de la FEE», pp. 118-120.
2. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juin 2000, 188 pages.
3. Certaines parties de cette phrase ont été mises en évidence (par l'utilisation de caractères soulignés) de manière à pouvoir identifier aisément l'idée reprise dans l'étude de la FEE à propos de laquelle les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.
4. «*The Auditor's Report in Europe*», Fédération des Experts comptables Européens, 15 juin 2000, 188 pages. Voyez à ce propos le point 15 relatif au paragraphe ISA 700.6 repris en page 19.

2.4. Suppression de la dernière phrase du dernier alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision

Les membres du Conseil supérieur ont constaté que cette phrase («Lorsqu'il s'agit d'une mission conventionnelle, ce destinataire peut également être l'organe de gestion de la société») a été supprimée dans la version française du texte transmis par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.

Les membres du Conseil supérieur estiment qu'il n'y a pas vraiment lieu d'adapter la portée de cet alinéa du paragraphe 3.1.2. des normes générales de révision et proposent de réintégrer cette phrase de manière à assurer la concordance entre les textes français et néerlandais des normes générales de révision.

2.5. Remplacement de l'expression «commissaire-reviseur» par celle de «commissaire»

Les membres du Conseil supérieur n'ont aucune remarque particulière à formuler dans la mesure où, depuis la coordination de 1999 du droit des sociétés en un Code des sociétés, l'expression «commissaire-reviseur» a été supprimée et remplacée par l'expression utilisée avant 1985, en l'occurrence «commissaire».

2.6. Mention des deux références au droit des sociétés et au droit comptable (anciennes références et nouvelles références depuis 1999 (pour ce qui concerne le droit des sociétés et la loi comptable) et depuis 2001 (pour ce qui concerne l'arrêté royal en matière comptable))

Outre les adaptations des références au droit des sociétés et au droit comptable, les membres du Conseil supérieur proposent de remplacer systématiquement les expressions «lois coordonnées sur les sociétés commerciales» et «lois sur les sociétés» par l'expression «Code des sociétés».

Il convient également de souligner que deux références n'ont pas été mises à jour:

- le deuxième alinéa du paragraphe 3.3.3. des normes générales de révision ne fait référence qu'à l'article 75, 1° de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés. Cet article a été repris sous l'article 148 du Code des sociétés;
- le paragraphe 3.11.5. des normes générales de révision ne fait référence qu'à l'article 75, 2° de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés. Cet article a été repris sous l'article 148 du Code des sociétés.

3. Propositions du 8 janvier 2003 de modification du chapitre III des normes générales de révision

Après examen du document visant à modifier les normes générales de révision, adopté par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises le 8 janvier 2003, il en ressort que le changement proposé concerne la mention explicite dans les normes générales de révision qu'une attestation avec réserve peut, le cas échéant, être complétée d'un paragraphe explicatif.

3.1. Approche internationale

La norme ISA 700 de l'IAASB traite de la forme du rapport d'audit délivré par

l'auditeur externe. De ce texte normatif, il ressort qu'un «**rapport qualifié**» peut prendre trois formes (ISA 700-29):

- (a) une attestation avec réserve («*a qualified opinion*»);
- (b) une déclaration d'abstention («*a disclaimer of opinion*»);
- (c) une opinion négative («*an adverse opinion*»).

Ce paragraphe 29 de la norme ISA 700 introduit également le concept de «**rapport modifié**», incluant, outre ces trois formes de rapport qualifié, la possibilité d'ajouter un paragraphe explicatif («*an emphasis of matter*») permettant d'attirer

l'attention du destinataire du rapport d'audit sans qualifier pour autant nécessairement ledit rapport d'audit.

De cette norme ISA 700, il ressort qu'un tel paragraphe explicatif peut être utilisé dans trois circonstances :

- en cas de problèmes significatifs en matière de continuité de l'exploitation (ISA 700.31) ;
- en cas d'incertitude importante (autre qu'un problème de continuité de l'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui est susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers (ISA 700.32) ;
- lorsque l'auditeur est appelé à faire rapport sur des matières autres que celles affectant les comptes annuels (ISA 700.35).

La norme ISA 700 définit par ailleurs les conditions d'utilisation d'un tel paragraphe explicatif (ISA 700.30) :

- un paragraphe explicatif ne peut être utilisé que dans la mesure où l'annexe des comptes annuels aborde de manière plus détaillée la problématique ;
- un paragraphe explicatif figure de préférence après l'attestation des comptes annuels ;
- un paragraphe explicatif mentionne généralement le fait que le rapport d'audit ne contient pas de qualifications (réserve, abstention, opinion négative) à ce propos.

3.2. Approche belge

Les normes générales de révision (NGR) intègrent dans le cadre normatif belge les différents types de rapports définis au niveau international :

- Le rapport sans réserve (NGR 3.5.) ;
- Le rapport avec réserve (NGR 3.7.) ;
- La déclaration d'abstention (NGR 3.8.1.) ;
- L'opinion négative (NGR 3.8.2.).

Depuis 1997, les normes générales de révision ont également intégré la possibilité d'ajouter dans le rapport de révision un paragraphe explicatif (NGR 3.6.).

Le cadre normatif belge permet (dans le premier cas) et impose (dans le second

cas) d'utiliser un tel paragraphe explicatif dans deux types de situation :

- en cas d'incertitude importante (autre qu'un problème de continuité de l'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui est susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers (NGR 3.6.2. - l'équivalent du paragraphe ISA 700.32) ;
- en cas de problèmes significatifs en matière de continuité de l'exploitation (NGR 3.6.3.) (l'équivalent du paragraphe ISA 700.31).

La troisième utilisation du paragraphe explicatif, prévue au niveau international, à savoir lorsque l'auditeur fait rapport sur des matières autres que celles affectant les comptes annuels (ISA 700.35) a été transposée de manière différente (sans pour autant être incompatible) dans le cadre normatif belge dans la mesure où ces attestations ou informations complémentaires sont consignées dans la seconde partie du rapport de révision (NGR 3.9. à 3.14.).

Les normes générales de révision décrivent aussi les conditions d'utilisation d'un tel paragraphe explicatif (NGR 3.6.1.) (l'équivalent du paragraphe ISA 700.30) :

- un paragraphe explicatif ne peut être utilisé que dans la mesure où l'annexe des comptes annuels ou le rapport de gestion aborde ce point ;
- un paragraphe explicatif doit toujours suivre l'attestation des comptes annuels.

Les membres du Conseil supérieur constatent par contre que la troisième condition citée au niveau international dans le paragraphe 30 de la norme ISA 700, à savoir la mention dans le paragraphe explicatif du fait que le rapport d'audit ne contient pas de qualifications (réserve, abstention, opinion négative) à ce propos n'a pas été reprise dans les normes générales de révision.

3.3. Proposition d'adaptation des normes générales de révision

Le texte adopté le 8 janvier 2003 par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vise à insérer, dans les

normes générales de révision, un paragraphe précisant qu'une attestation avec réserve peut, le cas échéant, être complétée d'un paragraphe explicatif.

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent sur la motivation poussant le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises à ajouter expressément la possibilité pour un réviseur d'entreprises de publier un rapport de révision contenant à la fois une réserve et un paragraphe explicatif.

3.3.1. Quant au fond

- En ce qui concerne le fond, les membres du Conseil supérieur soutiennent l'approche retenue par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, à savoir qu'un paragraphe explicatif peut être associé dans certaines circonstances à une attestation avec réserves.

En effet, la norme ISA 700 donne une réponse claire en la matière dans la mesure où elle précise dans son paragraphe 30 que l'ajout d'un paragraphe explicatif s'accompagne généralement de la mention du fait que le rapport d'audit ne contient pas de qualifications (réserve, abstention, opinion négative) à ce propos.

- Quant à savoir si un paragraphe explicatif pourrait être ajouté à une déclaration d'abstention ou à une opinion négative, les membres du Conseil supérieur estiment que l'adjonction d'un paragraphe explicatif à un refus d'attestation ne présente aucun intérêt. En effet, lorsqu'un commissaire émet un refus d'attestation, il envoie déjà un signal clair aux destinataires dudit rapport et des tiers en général.

Compléter ce type d'attestation par l'adjonction d'un paragraphe explicatif, dont la fonction est d'attirer l'attention sur un aspect particulier, n'est dès lors pas nécessaire dans la mesure où le refus d'attestation est déjà un signe très clair de problèmes divers parmi lesquels peuvent figurer les problèmes significatifs en matière

de continuité de l'exploitation (NGR 3.6.3. - ISA 700.31) mais également les incertitudes importantes (autres qu'un problème de continuité de l'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs qui ne sont pas sous le contrôle direct de l'entreprise et qui est susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers (NGR 3.6.2. - ISA 700.32).

- Les membres du Conseil supérieur constatent par ailleurs que la typologie des rapports d'audit retenue au niveau international par l'IFAC – et partant celle retenue par le Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises – correspond à l'approche retenue au niveau européen dans le cadre de la proposition de modification des quatrième et septième directives européennes en matière comptables publié dans le JOCE du 24 septembre 2002 (voir extraits en annexe).

De ce texte, il ressort qu'au niveau européen, on retrouverait à l'avenir dans les quatrième et septième directives européennes en matière comptable :

- Une typologie des rapports d'audit :
 - « c) une attestation, qui exprime clairement les conclusions du ou des contrôleurs légaux quant à la fidélité de l'image donnée par les comptes consolidés et quant à la conformité de ces comptes avec le cadre de présentation retenu et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Cette attestation peut prendre la forme d'une **attestation sans réserve**, d'une **attestation nuancée par des réserves**, d'une **attestation négative**, ou, si les contrôleurs légaux sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une **abstention** »
- La possibilité d'ajouter un paragraphe explicatif :
 - « d) **une référence** à quelque question que ce soit sur laquelle la personne chargée du contrôle des comptes **attire spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'attestation** ».

- Enfin, les membres du Conseil supérieur estiment qu'il importe que les

Normes générales de révision soient adaptées de manière à ce qu'il soit précisé (sous le paragraphe 3.6. des Normes générales de révision) – à l'instar de ce qui est préconisé au niveau international – que lorsqu'un commissaire fait usage d'un paragraphe explicatif, il doit mentionner au terme de son paragraphe explicatif que le rapport du commissaire n'est pas qualifié en la matière.

3.3.2. Quant à la forme

Les membres du Conseil supérieur s'interrogent cependant sur l'opportunité

d'ajouter un point 3.8. dans les normes générales de révision alors que le paragraphe explicatif est traité d'une manière générale sous le point 3.6. des normes générales de révision.

Les membres du Conseil supérieur proposent d'inclure le texte proposé dans la suite du paragraphe 3.7. des normes générales de révision (sous un paragraphe 3.7.6.) de manière à disposer d'une structure de texte normatif en Belgique proche – par le respect de la typologie des rapports de révision – de celle existant au niveau international.

4. Autres considérations

4.1. Nécessité de revoir le chapitre II des normes générales de révision

Après avoir examiné les changements proposés par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, les membres du Conseil supérieur souhaitent attirer l'attention dudit Conseil sur le fait qu'il conviendrait de revoir en profondeur le Chapitre II des Normes générales de révision.

En effet, il ressort de l'examen du Chapitre II des normes générales de révision qu'il n'y est nullement fait référence à l'approche par les risques appliquée au niveau international depuis de nombreuses années.

Le fait que la recommandation de révision du 3 décembre 1993 relative au risque de révision introduise l'approche par les risques dans le cadre normatif belge est insuffisant. Il convient dès lors, de l'avis des membres du Conseil supérieur, d'adapter le chapitre II des normes générales de révision de manière à intégrer cette approche par les risques dans ce texte fondamental que sont les normes générales de révision pour les réviseurs d'entreprises.

Cette adaptation du chapitre II des normes générales de révision est, de l'avis des membres du Conseil supérieur,

d'autant plus urgente à l'aune des projets de normes internationales discutées dernièrement au sein de l'IAASB visant à accroître cette approche par les risques. On citera à titre d'exemples :

- le texte « IAASB Proposes New ISAs to Address Audit Risk » du 24 octobre 2002 *Audit Risk: Proposed International Standards on Auditing and Proposed Amendment to ISA 200, Objective and Principles Governing an Audit of Financial Statements*;
- le texte « *Audit of Estimates Involving Measurement Uncertainty* » visant à revoir notamment la norme ISA 540, *Audit of Accounting Estimates* » au vu de l'approche par les risques;
- le texte « *Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error* » visant à revoir la norme ISA 240 « *The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements* » en y intégrant une approche par les risques.

4.2. Discussions actuelles quant au changement de la norme ISA 700

Les membres du Conseil supérieur souhaitent également attirer l'attention des membres du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur le fait que la norme ISA 700 fait l'objet actuellement de discussions visant à adapter la norme actuelle.

Il convient, de l'avis des membres du Conseil supérieur, que ces discussions soient suivies de près par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et qu'une adaptation des normes générales de révision soit proposée rapidement après l'adoption de la nouvelle norme ISA 700.

4.3. Discussions actuelles au niveau européen

Les membres du Conseil supérieur attirent par ailleurs l'attention des membres du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises sur le fait qu'une proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégo-

ries de sociétés et des entreprises d'assurance a été publiée dans le Journal officiel des Communautés européennes du 24 septembre 2002¹.

Dans la mesure où certaines de ces dispositions modifient les dispositions européennes, d'une part, en matière de contenu et de présentation du rapport d'audit et, d'autre part, en matière de contenu et de présentation du rapport de gestion, il convient de l'avis des membres du Conseil supérieur que le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises suive les développements de cette directive de manière à être en mesure d'adapter, le cas échéant, les normes générales de révision après transposition en droit belge des dispositions contenues dans ladite directive européenne lorsque celle-ci aura été adoptée définitivement au niveau européen.

1. Voir à ce propos, les extraits de cette proposition de directive repris en annexe à cet avis du Conseil supérieur.

Annexe

Annexe I

Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés et des entreprises d'assurance

(Extraits)

(2002/C 227 E/07)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

COM(2002) 259/2 final — 2002/0112(COD)

(Présentée par la Commission le 28 mai 2002)

(JOCE C 227 E du 24 septembre 2002, pp.336-341)

LE PARLEMENT EUROPÉEN ET LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 44, paragraphe 1,

vu la proposition de la Commission,

vu l'avis du Comité économique et social,

statuant conformément à la procédure visée à l'article 251 du traité,

considérant ce qui suit:

(...)

(7) Le rapport de gestion et le rapport consolidé de gestion sont des éléments importants d'information financière. Il est nécessaire de renforcer, en s'inspirant des meilleures pratiques actuelles, l'obligation qu'ils comportent de présenter un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de la société, pour promouvoir, en fournissant des indications sur le contenu de l'information requis par la notion «d'exposé fidèle», une plus grande cohérence de cette information. Celle-ci ne devrait pas se limiter aux seuls aspects financiers de la vie de la société. Il est entendu que cette approche devrait mener à une analyse des aspects sociaux, environnementaux et autres, pertinents pour la compréhension de la situation de la société et son développement. Ceci s'inscrit également dans l'approche proposée par la Recommandation de la Commission 2001/453/CE du 30 mai 2001 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés: inscription comptable, évaluation et publication d'informations¹.

(8) Les différences dans la préparation et la présentation du rapport de la personne chargée du contrôle légal des comptes réduisent la comparabilité et la compréhensibilité pour le lecteur de cet élément vital de l'information financière. Une plus grande cohérence en la matière est obtenu par l'amendement, en ligne avec les meilleures pratiques internationales actuelles, des exigences spécifiques des directives relatives au contenu et au format du rapport de la personne chargée du contrôle légal des comptes.

(9) La directive 78/660/CEE et la directive 83/349/CEE doivent être amendées en conséquence. De fait, il est également nécessaire d'amender la directive du Conseil 91/674/CEE du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance². Ces amendements permettront d'éliminer les discordances entre les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE d'une part, et les IAS à la date du 1^{er} mai 2002, de l'autre,

Article premier

La directive 78/660/CEE est modifiée comme suit:

(...)

14) L'article 46 est amendé comme suit:

a) le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant:

«Le rapport de gestion doit contenir au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de la société.

Cet exposé doit comprendre une analyse équilibrée et exhaustive de l'évolution

(1) JO L 156 du 13.6.2001, p. 33.

(2) JO L 374 du 31.12.1991, p. 7.

des affaires et de la situation de la société. Les informations fournies ne sont pas limitées aux aspects financiers de son activité.

Dans le cadre de cette analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes».

b) au paragraphe 2, le point b), est remplacé par le texte suivant:

«l'évolution prévisible de la société ainsi que les incertitudes et les risques d'une certaine ampleur qui pourraient influencer sur cette évolution»;

(...)

16) À l'article 49, la troisième phrase est remplacée par le texte suivant:

«Le rapport de la ou des personne(s) chargée(s) du contrôle légal des comptes (ci-après, «les contrôleur légaux des comptes») ne peut accompagner cette publication, mais il doit être précisé si l'attestation a été émise avec ou sans réserve, ou les contrôleurs légaux des comptes se sont trouvés dans l'incapacité d'émettre une attestation. Il doit en outre être précisé s'il y est fait référence à quelque question que ce soit sur laquelle les contrôleurs légaux des comptes ont attiré spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'attestation».

17) À l'article 51, le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant:

«Les comptes annuels des sociétés doivent être contrôlés par une ou plusieurs personnes habilitées par les Etats membres à procéder au contrôle légal des comptes, conformément à la directive 84/253/CEE du Conseil^(*)».

Le ou les contrôleurs légaux des comptes doivent aussi vérifier la concordance entre le rapport annuel et les comptes annuels d'un même exercice.

18) L'article 51 bis suivant est inséré:

«Article 51 bis

1. Le rapport du ou des contrôleurs légaux des comptes comprend les éléments suivants:

a) une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle légal;

b) une description de l'étendue du contrôle légal, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle légal a été effectué;

c) une attestation, qui exprime clairement les conclusions du ou des contrôleurs légaux quant à la fidélité de l'image donnée par les comptes annuels et quant à la conformité de ces comptes avec le cadre de présentation retenu et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation nuancée par des réserves, d'une attestation négative, ou, si les contrôleurs légaux sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une abstention;

d) une référence à quelque question que ce soit sur laquelle la personne chargée du contrôle des comptes attire spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'attestation;

e) une opinion au sujet de la manière dont le rapport annuel concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice.

2. Le rapport doit être signé et daté par le ou les contrôleurs légaux des comptes».

Article 2

La directive 83/349/CEE est modifiée comme suit:

(...)

11) L'article 36 est amendé comme suit:

a) Le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant:

(*) JO L 126 du 12.5.1984, p. 20.

«1. Le rapport consolidé de gestion doit contenir au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation.

Cet exposé doit comprendre une analyse équilibrée et exhaustive de l'évolution des affaires et de la situation de la société. Les informations fournies ne sont pas limitées aux aspects financiers de son activité.

Dans le cadre de cette analyse, le rapport consolidé de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes consolidés et des explications supplémentaires y afférentes.»

b) Au paragraphe 2, le point b), est remplacé par le texte suivant:

«b) l'évolution prévisible de l'ensemble de ces entreprises ainsi que les incertitudes et les risques d'une certaine ampleur qui pourraient influencer sur cette évolution;»

c) le paragraphe 3 suivant est ajouté:

«3. Lorsqu'un rapport consolidé de gestion est exigé en sus du rapport de gestion, les deux rapports peuvent être présentés sous la forme d'un rapport unique. Il apparaît approprié, dans l'élaboration de ce rapport unique, de mettre l'accent sur les aspects revêtant de l'importance pour l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation.»

12) L'article 37 est remplacé par le texte suivant:

«1. Les comptes consolidés des sociétés doivent être contrôlés par une ou plusieurs personnes habilitées par l'Etat membre dont les lois régissent l'entreprise mère à procéder au contrôle légal des comptes conformément à la directive 84/253/CEE du Conseil^(*).

La ou les personnes responsables du contrôle des comptes consolidés, ci-après «le(s) contrôleur(s) légal(aux) des comptes», doivent aussi vérifier la concordance entre le rapport consolidé

de gestion et les comptes consolidés d'un même exercice.

2. Le rapport du ou des contrôleurs légaux des comptes comprend les éléments suivants:

a) une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes consolidés qui font l'objet du contrôle légal;

b) une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué;

c) une attestation, qui exprime clairement les conclusions du ou des contrôleurs légaux quant à la fidélité de l'image donnée par les comptes consolidés et quant à la conformité de ces comptes avec le cadre de présentation retenu et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Cette attestation peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation nuancée par des réserves, d'une attestation négative, ou, si les contrôleurs légaux sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une abstention;

d) une référence à quelque question que ce soit sur laquelle la personne chargée du contrôle des comptes attire spécialement l'attention sans pour autant inclure une réserve dans l'attestation;

e) une opinion au sujet de la manière dont le rapport annuel consolidé concorde ou non avec les comptes consolidés pour le même exercice.

3. Le rapport doit être signé et daté par le ou les contrôleurs légaux.

4. Dans le cas où les comptes annuels de l'entreprise mère sont joints aux comptes consolidés, le rapport du ou des contrôleurs légaux des comptes requis par le présent article peut être combiné avec le rapport du ou des contrôleurs légaux des comptes sur les comptes annuels de l'entreprise mère requis par l'article 51 de la directive 78/660/CEE.»

(...)

(*) JO L 126 du 12.5.1984, p. 20.