6

AVIS RELATIF AU PROJET DE MODIFICATION DES NORMES GENERALES DE REVISION EN CE QUI CONCERNE LE RAPPORT DE REVISION

D. 27 /11/1997

Introduction

Le projet de modification des normes générales de revision soumis pour avis au Conseil Supérieur a pour objet de réformer significativement les exigences posées par ces normes en ce qui concerne la forme et le contenu du rapport de revision.

Les objectifs poursuivis par une telle réforme sont les suivants :

a) améliorer la qualité et la lisibilité du rapport et partant réduire l'"expectation gap" en modifiant la structure du rapport afin qu'il ne contienne, outre l'introduction, que deux parties (la première portant sur l'attestation des comptes proprement dite et la seconde donnant des informations complémentaires sur le respect du droit comptable, les manquements aux lois coordonnées sur les sociétés commerciales...) et non trois comme cela peut être le cas à l'heure actuelle (la première portant sur les comptes annuels, la deuxième reprenant par exemple les commentaires sur les éventuels conflits d'intérêt, la conformité au droit comptable... et la troisième contenant l'attestation des comptes annuels).

b) normaliser l'attestation en offrant au reviseur le choix entre différents rapports types établis par l'Institut. La lisibilité sera aussi accrue par le fait que le contenu de l'attestation sera identifié par un titre qui mentionnera, selon le cas, si l'attestation est avec réserves, sans réserves...

Une telle normalisation pourrait déboucher sur une mention sur les CD-ROM de la Banque Nationale de Belgique, ce qui constituerait, de l'avis du Conseil Supérieur, une amélioration notable de l'information déjà donnée par les comptes annuels dans la mesure où, à l'heure actuelle, ceux-ci ne donnent aucune indication sur le contenu du rapport du reviseur et laissent donc place à différentes interprétations.

Le Conseil Supérieur se demande par ailleurs s'il ne serait pas aussi possible ainsi de mieux veiller au strict respect de l'article 64 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ainsi qu'il l'a déjà préconisé dans sa recommandation relative au rôle préventif des reviseurs d'entreprises et des experts-comptables en matière d'entreprises en difficulté (rapport annuel 1996, p.42).

c) tenir compte de l'évolution internationale en se servant de l'International Standard on Auditing "The Auditor's Report on Financial Statements" (référencée n° 700 dans l'édition 1997 du manuel de l'IFAC, p. 220) comme document de référence.

d) tenir compte de différentes dispositions légales promulguées après le 2 décembre 1983, date d'adoption des normes générales de revision (ex. certification des comptes consolidés, conflits d'intérêts...).

Observations générales

A la suite de l'examen auquel il a procédé et de l'entretien qu'il a eu à ce sujet avec des représentants de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le Conseil Supérieur est d'avis que, sous réserve des observations particulières formulées ci-après, le projet de modification est de nature à permettre d'atteindre les objectifs susvisés et, ce faisant, de permettre au commissaire-reviseur de remplir mieux encore sa fonction d'intérêt général en favorisant une compréhension plus aisée de son rapport.

A cet égard, la possibilité dorénavant offerte au reviseur de mieux nuancer son opinion en cas d'incertitude significative par l'inclusion d'un paragraphe explicatif en lieu et place d'une réserve constitue, de l'avis du Conseil Supérieur, une incontestable amélioration des normes générales de revision qu'il avait d'ailleurs évoquée précédemment dans sa recommandation relative aux entreprises en difficulté déjà mentionnée (rapport 1996, p.39).

Compte tenu de l'importance que présente la réforme pour les reviseurs, mais aussi pour tous les lecteurs du rapport de revision, le Conseil Supérieur préconise qu'à côté des formations destinées aux professionnels, soient organisées des sessions d'informations à l'attention des divers publics intéressés (responsables d'entreprises, travailleurs...). En outre, il serait utile que le commissaire-reviseur éclaire le conseil d'entreprise sur les modifications apportées au rapport de revision par les nouvelles normes au moment où il est amené à présenter pour la première fois son rapport établi conformément à ces normes.

Le Conseil Supérieur suppose par ailleurs qu'une attention particulière sera portée par l'Institut à l'examen de la conformité des rapports de revision établis postérieurement à l'adoption par son Conseil des dispositions faisant l'objet du présent avis.

Enfin, à plusieurs endroits le projet devrait être rédigé de manière plus cohérente dans la mesure où il pourrait donner à penser qu'il s'applique de manière différente selon qu'il s'agit des comptes annuels ou des comptes consolidés.

Ainsi, alors que la portée du point 3.5. est limitée aux comptes annuels, le point 3.5.2. censé le préciser vise, lui, les comptes annuels et les comptes consolidés.

De même au point 3.4., il est question à la fois des comptes annuels et des comptes consolidés mais simultanément n'est visée que l'entreprise et non l'ensemble consolidé.

Enfin, et à titre d'exemple, les points 3.6. et 3.10. qui devraient aussi trouver à s'appliquer aux comptes consolidés ne visent que les comptes annuels.

Ces adaptations devraient être effectuées en parallèle avec un examen de l'opportunité de maintenir en l'état le point 3. " Rapport relatif aux comptes consolidés" des normes relatives à la certification des comptes annuels consolidés approuvées le 2 septembre 1994.

Observations particulières

Point 3.1.3. : les mots "pour tout élément qui ne relève pas de sa mission légale" ont été ajoutés par rapport au point 3.1.4. des actuelles normes générales de revision. Une lecture a contrario laisse penser que le secret professionnel ne s'applique pas aux éléments qui relèvent de sa mission légale, ce que le texte ne veut vraisemblablement pas indiquer. Il conviendrait dès lors de le remanier.

Point 3.3.7. : un lien devrait être établi avec la recommandation relative aux effets du contrôle interne sur les travaux de revision de laquelle il ressort qu'il doit exister en cette matière un dia-

logue permanent entre le commissaire-reviseur et la direction de l'entreprise de manière à ce qu'en tout état de cause une information de celle-ci quant aux faiblesses significatives du contrôle interne ait toujours lieu avant la mention dans le rapport.

Point 3.4.2. : la phrase précisant que "L'attestation du reviseur implique qu'il a tenu compte de tous les éléments qui sont importants pour l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés." constitue un important complément au texte actuel du point 3.3.1. des normes générales de revision.

Elle définit en effet clairement la portée et dès lors les limites de l'attestation en la mettant en relation avec le principe de l'importance relative qui balise ainsi la responsabilité du commissaire-reviseur.

Le reviseur ne doit, en émettant son attestation, ne tenir compte que des éléments importants pour l'image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés.

Par conséquent, une infraction au droit comptable ne constitue pas nécessairement une atteinte à l'image fidèle

Eu égard à l'importance de ce texte et sans le remettre en cause, le Conseil Supérieur se demande s'il ne conviendrait pas d'être plus explicite en ce qui concerne sa portée.

Points 3.6.1. et 3.6.2. : la portée de ces points pourrait être précisée par l'insertion d'exemples.

Point 3.8.2. : le deuxième alinéa de la version en français commence par les mots "Si cela est possible", ce qui n'est pas le cas en néerlandais. Quoique le sens général du texte n'en soit pas affecté, il conviendrait d'harmoniser les deux versions.

Point 3.10 : la nouvelle structure donnée au rapport de revision donnera au reviseur l'opportunité d'ajouter, dans la seconde partie de son rapport, un ou plusieurs paragraphes d'observation en vue d'éclairer le lecteur sur certains aspects des comptes annuels ou du rapport de gestion qu'il juge importants pour la bonne compréhension de ces documents. L'information du lecteur du rapport de revision pourrait ainsi être judicieusement complétée. Cependant, malgré les précautions prévues dans le projet (points 3.10.1. et 3.10.4.), le Conseil Supérieur n'exclut pas le risque qu'il soit fait usage de cette faculté à la légère. Il souhaiterait par conséquent que l'Institut soit particulièrement attentif au respect des limites prévues par les normes.

Il préconise par ailleurs, dans un souci de précision, de remplacer le point 3.10.4. par la phrase suivante : "Les informations complémentaires doivent avoir exclusivement pour objet d'améliorer la compréhension des comptes ou du rapport de gestion.".

Point 3.11. : la rédaction de ce point devrait être revue afin de viser aussi l'exigence posée par l'article 75, 2° de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, à savoir si les comptes consolidés sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables.

Point 3.11.1. : la seconde partie de ce point constitue une innovation par rapport au point 3.4.1. des actuelles normes générales de revision. Il serait utile d'en faciliter la compréhension soit en la remaniant, soit en l'accompagnant d'un exemple.

Point 3.15. : afin que le texte soit en harmonie avec l'ISA 700 (§25), il conviendrait que le rapport mentionne aussi l'indication de l'endroit où

est intervenue la signature du rapport, à savoir la ville où est situé le cabinet responsable de la mission.

Point 3.15.2. : il conviendrait, au deuxième tiret, de viser aussi les comptes consolidés.