

AVIS RELATIF AU PROJET DE RECOMMANDATION DE REVISION RELATIVE AUX FRAUDES ET ACTES ILLEGAUX

D. 03/02/1998

Introduction

Le projet soumis au Conseil Supérieur a pour objet de déterminer les diligences normales du réviseur d'entreprises confronté à des fraudes, des erreurs et des illégalités dans l'entreprise contrôlée.

Le Conseil Supérieur a, le 29 septembre 1997, émis d'initiative une recommandation relative au rôle des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables externes en matière d'erreur, de fraude et d'irrégularités dans laquelle il a fait part de ses réflexions quant au rôle de *lege lata* et de *lege ferenda* de ces professionnels en cette matière.

Le présent avis résulte d'un examen effectué au regard de ladite recommandation à laquelle le Conseil Supérieur attend par conséquent que l'Institut rende son projet conforme.

Observations générales

Le Conseil Supérieur est d'avis qu'il aurait été utile, le cas échéant dans une partie distincte de la recommandation, de traiter aussi du rôle du réviseur au cours des missions occasionnelles afin que le champ d'application de la recommandation ne soit pas limité aux seules missions légales permanentes de revision (cf. point 1.4.).

A cet égard, le Conseil Supérieur incite l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et l'Institut des Experts Comptables à s'atteler ensemble à l'élaboration d'une recommandation ou d'une norme commune et globale relative au rôle du réviseur et de l'expert-comptable externe en matière de fraude, d'erreur et d'irrégularité.

Enfin, à plusieurs endroits, le projet de recom-

mandation fait état du rôle du réviseur en matière d'erreurs. Cette démarche n'est cependant pas systématique, ce qui peut donner lieu à des ambiguïtés. Il conviendrait dès lors de remanier le texte afin que chaque fois où cela s'impose, le texte mentionne que le comportement à adopter vaut aussi en matière d'erreurs.

Observations particulières

Titre : le titre devrait mentionner que le texte traite aussi, à juste titre, des erreurs.

Point 1.1. : de l'avis du Conseil Supérieur, la conception du rôle du réviseur telle que décrite

dans ce point est trop limitée. En effet, et le point 4.1.2. par exemple en atteste, le réviseur peut et doit jouer un rôle préventif dans la détection des fraudes, des erreurs et des irrégularités.

Point 2.2. : le texte figurant au premier alinéa devrait être rendu plus aisément compréhensible. Au b), il y aurait lieu de préciser qu'il s'agit de l'information économique et financière à fournir au conseil d'entreprise.

Point 2.3. : afin d'éviter la répétition de la définition de la fraude comptable, il est proposé de remplacer la première phrase du premier alinéa de ce point par la phrase suivante : "Pour les besoins de la présente recommandation, la fraude comptable telle que définie précédemment sera dénommée "fraude" ". A l'alinéa 3, il serait utile, à l'aide d'exemples, de préciser la portée de la phrase selon laquelle "certaines lois spécifiques imposent des modalités d'enregistrement comptable de certaines opérations".

Point 2.3.1. : la formulation de ce passage du projet devrait être remaniée afin d'éviter de mélanger les causes et les remèdes.

Point 2.3.2. : l'affirmation contenue dans la première phrase de ce point semble excessive. Il conviendrait que le texte soit à tout le moins plus nuancé.

Point 2.4. : il y aurait lieu de remplacer les mots "procédures relatives à l'information" par "de la réglementation sur la mission du réviseur d'entreprises en matière d'informations économiques et financières ...".

Point 2.5. : les mots "et sans conséquences pour l'entreprise" devraient être ajoutés après les mots "sans relation avec les activités de l'entreprise".

Point 3.1. : au dernier tiret, il y aurait lieu d'ajouter les mots "des fraudes ou des erreurs" après les mots "des actes illégaux".

Point 3.2. : de l'avis du Conseil Supérieur, le mot "peut" utilisé dans la deuxième phrase devrait être remplacé par le mot "doit", conformément à ce que prévoit le point 2.4.5. des normes générales de révision.

Section 4 : le titre devrait aussi viser les erreurs. Par ailleurs, de l'examen de cette section, il semble ressortir qu'en principe, les procédures que le réviseur doit mettre en oeuvre dès l'apparition d'indices de fraude ou d'actes illégaux auront pour effet soit de dissiper ses doutes, soit d'établir la fraude ou l'acte illégal de sorte que le réviseur n'en reste jamais au stade des soupçons.

Le Conseil Supérieur, au contraire, ainsi qu'il l'a relevé dans sa recommandation, est d'avis que dans certains cas, les efforts déployés par le professionnel ne lui permettront que de confirmer des soupçons ou ses indices sans pour autant pouvoir établir la preuve indiscutable d'une fraude ou d'un acte illégal.

Il se demande par conséquent si cette possibilité ne devrait pas être envisagée.

Point 4.1. : il y aurait lieu de préciser qu'il s'agit de la prévention des fraudes, des erreurs et des actes illégaux.

Point 4.1.1. : il conviendrait de déterminer si, dans la première phrase, les mots "autres actes illégaux" doivent se comprendre par référence à la notion définie au point 2.5. ou si, comme le suppose le Conseil Supérieur, ces mots visent à la fois les autres actes illégaux du point 2.5. et la violation des dispositions soumises spécifiquement au contrôle du reviseur.

Le Conseil Supérieur est en outre d'avis que le texte du deuxième alinéa minimise le rôle préventif que doit jouer le reviseur et qu'il devrait partant être à tout le moins nuancé. Ainsi, s'il est vrai que l'objectif du reviseur n'est pas d'exprimer une opinion sur le caractère adéquat ou efficace de l'organisation, il n'est pas moins vrai que ses travaux de revision - qui doivent être décrits dans son rapport - doivent comporter l'examen de l'organisation administrative et comptable et des dispositifs de contrôle interne qui supportent l'élaboration des états financiers (normes générales de revision adaptées, point 3.3.3.).

Par ailleurs, la recommandation sur les effets du contrôle interne sur les travaux de revision du 5 janvier 1993 mentionne explicitement dans un passage relatif à la communication à la direction des conclusions de l'examen du contrôle interne que "Par ailleurs, pendant son examen des procédures administratives, le reviseur peut constater que la modification de certaines procédures pourrait améliorer l'efficacité et la sécurité de l'administration. Il peut faire part de ses observations et suggestions."

Point 4.2. : il y aurait lieu de préciser qu'il s'agit de la détection des fraudes et des erreurs.

Point 4.2.2. : le texte figurant au deuxième tiret devrait être plus explicite. Au troisième tiret, il conviendrait d'éviter l'usage du terme "irrégularités". D'une part, celui-ci n'a pas été défini,

d'autre part, cette notion pourrait être confondue avec le concept distinct d'infraction. Par ailleurs, la deuxième phrase du texte figurant au troisième tiret devrait être omise, le caractère estimable ou non des conséquences étant sans incidence sur la détection.

Le cinquième tiret paraît en contradiction avec le point 4.4.1. et avec l'article 18ter, 2° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Reviseurs d'Entreprises en vertu duquel, un reviseur doit disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement.

De l'avis du Conseil Supérieur, il est difficile d'envisager qu'un reviseur puisse s'acquitter adéquatement de sa mission légale permanente de revision dans le respect des différentes normes et recommandations formulées par l'Institut s'il ne maîtrise pas les aspects principaux des lois et règlements - fussent-ils spécifiques au secteur économique - affectant les opérations de l'entreprise.

Il est par conséquent préconisé d'omettre ce texte.

Point 4.4.2 : il pourrait être utile, en ce qui concerne le troisième tiret, de faire référence, sous forme de note de bas de page (cf. p.10), à la recommandation de revision relative aux déclarations de la direction.

Point 4.5. : il y aurait lieu de viser aussi les erreurs (cf. point 4.5.1.).

Point 4.5.2. : il conviendrait de prévoir que le reviseur doit d'abord s'adresser au conseiller juridique interne, puis, à défaut ou si les explications fournies ne sont pas suffisantes, à l'avocat de la société et enfin à ses propres conseillers juridiques.

Point 4.5.5. : la portée des mots "ni inclus dans les déclarations des dirigeants", en ce qu'ils se rapportent à "fraudes et actes illégaux" n'apparaît pas clairement.

Section 5. : de l'avis du Conseil Supérieur, lorsque le reviseur révèle ses constatations à l'intérieur de l'entreprise, il devrait en outre recommander de corriger les erreurs significatives et de mettre fin à la fraude, aux violations des dispositions soumises spécifiquement à son contrôle ou aux autres actes illégaux et suggérer des mesures à prendre à cet effet.

Point 5.1.1. : les mots "de fait" devraient être omis afin que le devoir de révélation interne du reviseur ne soit pas interprété de manière restrictive.

Point 5.1.2. : il conviendrait de préciser si ce passage vaut aussi pour les violations de disposition soumises spécifiquement au contrôle du reviseur. Par ailleurs, le texte figurant au premier tiret a un caractère par trop moralisateur qui n'a pas sa place dans une recommandation.

Point 5.1.3. : le Conseil Supérieur suppose que les termes "un acte illégal" englobent la violation de dispositions soumises spécifiquement au contrôle du reviseur et les autres actes illégaux (idem point 5.1.4.).

Par ailleurs, il serait plus précis de remplacer les mots "toute forme d'irrégularités susmentionnées" par les concepts utilisés dans la recommandation (fraude, violation de dispositions soumises spécifiquement au contrôle du reviseur et autres actes illégaux) et que l'on souhaite viser.

L'indication de ce que l'organe d'administration est le conseil d'administration ou les gérants devrait être faite au point 5.1.3. et non au point 5.1.4. Par ailleurs, la formulation du deuxième alinéa du point 5.1.3., *in fine* devrait être plus claire. Si l'objet de ce passage est d'indiquer que

dans tous les cas, il doit y avoir notification, il conviendrait que ce soit plus explicite.

Point 5.1.5. : le mot "significative" devrait s'écrire au masculin.

Point 5.1.6. : les mots "les procédures relatives à" devraient être omis.

Point 5.2.4. : le mot "irrégularité" devrait être remplacé par le mot "fraude". Par ailleurs, il conviendrait d'adopter une terminologie uniforme pour qualifier l'importance de la fraude. En effet, au point 5.2.2., il est question d'une fraude ayant "un effet important sur les comptes annuels", au point 5.2.4., d'une fraude "importante" et au point 5.2.5., d'une fraude "ayant un effet significatif sur les comptes annuels".

Point 5.3.1. : à l'alinéa 3, il est déduit de l'article 65, 6° dont l'énoncé est repris dans l'alinéa 2 que deux conditions précises doivent être cumulativement remplies pour que cette disposition puisse trouver à s'appliquer.

De l'avis du Conseil Supérieur, le mot "notamment" prévu à l'article 65, 6° permet de faire usage de la dispense dictée par l'intérêt social dans d'autres cas que celui cité à titre d'exemple¹ par la disposition en question. Le texte devrait par conséquent être nuancé.

Point 5.4.1. : eu égard au libellé du point 3.1.3. des normes générales de revision dans leur nouvelle version, il conviendrait d'omettre les mots "pour tout élément qui ne relève pas de sa mission légale" dans l'extrait qui en est repris.

Annexe 2 : au 9ème point, il conviendrait d'écrire "alternatives" plutôt qu' "atlernatives".

¹ Dans le même sens, voy. X. Dieux, "Devoirs et responsabilités des commissaires-reviseurs en cas de fraude", in *Sources de responsabilités du reviseur d'entreprises*, IRE, Droit 2196, p.53, sp. p.64.