

## Synthèse des principales nouveautés résultant de la nouvelle norme ISA et des normes ISA révisées

### Publication dans le cadre de la consultation publique relative au nouveau projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique (21/12/2017 – 25/01/2018)

#### I. Introduction

(1) Depuis 2008, le cadre normatif belge a profondément évolué avec entre autres l'application des normes ISA en 2012 (pour les audits d'entités d'intérêt public) et en 2014 (pour les audits de toutes les entités). Après ces deux échéances importantes, nous voici à l'aube de l'entrée en vigueur imminente de nouveaux changements significatifs du cadre normatif.

Il s'agit essentiellement :

- de l'adoption d'une nouvelle norme ISA et de la révision de certaines normes ISA (point II de cette note) , ainsi que de leur traduction en français et en néerlandais (point VIII de cette note) ;
- de la transposition de la directive comptable (point III de cette note) ayant entraîné la modification des articles 100, 144 et 148 du Code des sociétés et de la transposition de la directive européenne relative à l'information non financière ayant entraîné une modification des articles 96, 100, 119, 144 et 148 du Code des sociétés;
- du règlement européen relatif à la réforme de l'audit applicable au contrôle légal des entités d'intérêt public (point IV de cette note) ;
- de la transposition de la directive européenne relative à la réforme de l'audit applicable au contrôle légal de toutes les entités (point V de cette note) ; mais également
- du nouveau projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique (point VI de cette note) ; et
- des futures propositions de modification à la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique (point VII de cette note).

(2) La nouvelle norme et les normes révisées (ci-après : les normes ISA (nouvelle ou révisées)), telles qu'adoptées par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) et applicables au niveau international aux périodes clôturées à partir du 15 décembre 2016, sont les suivantes :

- ISA 260 (Révisée) -	Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
- ISA 315 (Révisée) -	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement
- ISA 570 (Révisée) -	Continuité de l'exploitation
- ISA 610 (Révisée 2013) -	Utilisation des travaux des auditeurs internes
- ISA 700 (Révisée) -	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers
- ISA 701 (Nouvelle) -	Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant
- ISA 705 (Révisée) -	Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant
- ISA 706 (Révisée) -	Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant
- ISA 720 (Révisée) -	Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations

Ces 9 normes ont généré des modifications corrélatives importantes, amplifiées pour les versions françaises des normes ISA par de très nombreuses modifications de forme, introduites par la Commission européenne en 2013 dans le cadre de son projet de traduction.

- (3) Cependant, à l'exception de la nouvelle norme ISA 701 – d'application pour les contrôles d'entités cotées (et qui, compte tenu du projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, dans le contexte du règlement européen serait appliquée aux contrôles des entités d'intérêt public) – et à l'exception des adaptations apportées à la norme ISA 720 (révisée), il y a lieu de noter qu'un nombre limité de nouvelles diligences a été intégré dans les normes ISA révisées. Ainsi, l'accent peut être mis sur l'accroissement de la transparence de l'audit effectué plutôt que sur celui de la charge de travail.

## II. Synthèse des principales nouveautés

- (4) Afin de répondre aux attentes des utilisateurs présumés des états financiers et étant donné que le rapport de l'auditeur est un élément-clé en termes de communication, l'IAASB a rehaussé la valeur communicationnelle du rapport de l'auditeur en offrant une transparence accrue quant à l'audit réalisé. Cette démarche a pour objectif d'augmenter la confiance dans le rapport de l'auditeur et est essentielle pour renforcer la valeur ajoutée de l'audit et la pertinence de la profession d'auditeur ; elle vise à faire suite aux attentes quant à la valeur informationnelle du rapport du commissaire suite à la crise de 2008.
- (5) Cette démarche s'est concrétisée par l'adoption d'une nouvelle norme ISA et par la révision de diverses autres normes ISA touchant essentiellement les aspects suivants :

1. **La structure du rapport de l'auditeur** (ISA 700 (révisée)) est fondamentalement modifiée et son contenu renforcé et amélioré :
  - L'opinion de l'audit devient la première section du rapport.
  - La communication relative aux responsabilités de l'organe de gestion et de l'auditeur quant à la continuité d'exploitation de l'entité est améliorée.

Par ailleurs, de nouvelles diligences (ISA 570) ont été introduites requérant de l'auditeur d'évaluer le caractère pertinent des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les informations à fournir doivent être intégrées dans l'annexe des comptes annuels mais dorénavant, peuvent également être incorporées dans celle-ci par référence à un document disponible concomitamment aux états financiers. Cette possibilité a été introduite lors de la révision de la définition des "états financiers" figurant dans la norme ISA 200.13(f).

De plus, lorsqu'une incertitude significative relative à la continuité existe, une section spécifique "Incertitudes significatives relatives à la continuité d'exploitation de l'entité" doit être insérée si l'information est fournie adéquatement. A défaut, une opinion modifiée devra être exprimée.

- La confirmation explicite par l'auditeur du respect des règles

d'indépendance et d'éthique conformément aux exigences déontologiques qui s'appliquent au contrôle des comptes annuels est requise.

- La description des responsabilités de l'auditeur ainsi que celle des travaux d'audit réalisés sont fortement étendues, permettant ainsi une meilleure communication envers les utilisateurs présumés des comptes annuels.
2. Une nouvelle section (ISA 701) intitulée « **Points clés de l'audit** », obligatoire pour les sociétés cotées et optionnelle pour les autres, est introduite dans le rapport de l'auditeur. Le règlement européen requiert une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives dans le contexte des entités d'intérêt public. La norme ISA 701 devrait s'y appliquer.

Les diligences requises relatives à cette section figurent dans la nouvelle norme ISA 701 et peuvent se résumer comme suit.

- Après s'être forgé une opinion sur les états financiers, l'auditeur doit déterminer les points clés de l'audit à savoir ceux qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours, et décrire ces points dans son rapport d'audit.
- Les points clés de l'audit sont choisis parmi les points communiqués aux responsables du gouvernement d'entreprise. Ce choix s'effectue en prenant en considération (i) les domaines considérés comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels des risques importants ont été identifiés, (ii) les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les domaines des états financiers sujets à des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant une incertitude élevée liée à l'estimation et (iii) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période en cours.
- Lors de la communication des points clés de l'audit, la description de ceux-ci doit le cas échéant, inclure un renvoi à l'information fournie ou aux informations y afférentes fournies dans les états financiers et doit faire état des raisons pour lesquelles le point est considéré comme étant l'un des plus importants de l'audit et constitue de ce fait un point clé de l'audit et de la façon dont ce point a été traité lors de l'audit.
- La norme ISA 701 précise également les circonstances pouvant amener l'auditeur à ne pas communiquer un point clé de l'audit (conséquences néfastes attendues), et, lorsque l'auditeur n'a pas identifié de points clés de l'audit, elle requiert qu'il le mentionne expressément.

Différentes normes ISA ont dû être adaptées afin de tenir compte de la nouvelle norme ISA 701. Il s'agit principalement de la norme ISA 260 (révisée), visant la

communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dans laquelle les modalités d'application ont été complétées par de nombreux exemples visant à accroître la qualité et la transparence de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ensuite, la cohérence avec les normes ISA 210 traitant des termes de la mission et ISA 706 (révisée) traitant des paragraphes d'observation et relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur a été assurée.

3. Les **obligations de l'auditeur au regard des autres informations** (ISA 720 (révisée)), financières ou non financières, incluses dans le rapport annuel d'une entité ont été largement révisées. Étant donné que le rapport annuel est essentiel pour les investisseurs, il est dans l'intérêt général que l'auditeur en fasse une lecture "intelligente". Cette lecture vise à (i) apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers, (ii) apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit, (iii) répondre de façon appropriée lorsqu'il constate qu'il semble exister de telles incohérences significatives, ou lorsqu'il constate que les autres informations semblent comporter une anomalie significative et finalement (iv) et à émettre un rapport conformément à la norme ISA.
4. De nombreuses normes ISA ont été révisées afin de renforcer l'attention de l'auditeur sur la vérification tout au long du processus d'audit des **informations fournies dans les annexes des états financiers**.
5. Enfin, pour être complet, il y a lieu de noter qu'en 2013, l'IAASB avait adopté des révisions mineures des normes ISA 315, Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, et ISA 610, Utilisation des travaux des auditeurs internes, afin d'intégrer la notion **d'assistance directe de la fonction d'audit interne à l'auditeur**. L'assistance directe consiste la mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue.

### **III. La transposition de la directive comptable et de la directive informations non financières**

- (6) La [directive européenne 2013/34/UE](#) a fait l'objet d'une loi de transposition en Belgique modifiant les articles 100, 144 et 148 du Code des sociétés. Ces modifications sont applicables aux exercices débutant à compter du 1er janvier 2016, et leurs conséquences seront traitées dans la modification de la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique (voir ci-dessous).
- (7) La [directive européenne 2014/95/UE](#) modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, a fait l'objet d'une loi de transposition en

Belgique modifiant les articles 96, 100, 119, 144 et 148 du Code des sociétés. Ces modifications sont applicables aux exercices commençant le 1er janvier 2017 ou au cours de l'année civile 2017, et leurs conséquences seront traitées dans la modification de la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique (voir ci-dessous).

#### **IV. Le règlement européen relatif à la réforme de l'audit (applicable au contrôle légal des entités d'intérêt public) en ce qui concerne le rapport de l'auditeur**

(8) Le [règlement européen](#) N° 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (EIP) est applicable aux exercices comptables débutant à compter du 17 juin 2016.

(9) Ce règlement requiert à l'article 10 :

- (i) l'introduction d'une nouvelle section dans le rapport de l'auditeur (description des risques jugés les plus importants d'anomalies significative (y compris s'ils sont dus à une fraude),
- (ii) une description des réponses de l'auditeur face à ces risques, et, le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques ,
- (iii) une explication dans quelle mesure l'audit a été considéré comme permettant de déceler les irrégularités et notamment des fraudes.

(10) Ces éléments correspondent pour leur majorité à ceux requis par la norme ISA 701 et les obligations en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers (ISA 240).

(11) Complémentaire à ces exigences, le rapport de l'auditeur devra

- (i) indiquer quels sont les organes qui ont participé à sa désignation,
- (ii) indiquer la date de la désignation et la durée totale de mission sans interruption,
- (iii) confirmer que son opinion d'audit est conforme au rapport complémentaire destiné au comité d'audit,
- (iv) confirmer que l'auditeur est indépendant par rapport à l'entité contrôlée, et qu'il n'a pas fourni de services non audit interdits, et
- (v) le cas échéant, indiquer les services fournis autres que ceux de contrôle légal des comptes et non communiqués dans le rapport de gestion ou les comptes annuels.

#### **V. Directive européenne relative à la réforme de l'audit (applicable au contrôle légal de toutes les entités) en ce qui concerne le rapport de l'auditeur**

(12) La [directive européenne 2014/56/UE](#) relative à la réforme de l'audit qui a fait l'objet d'une transposition en droit belge par la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, établit à l'article 28 les éléments à reprendre dans le rapport d'audit relatif au contrôle légal des comptes de toutes les entités. Cette loi est entrée en vigueur au 31 décembre 2016.

- (13) Les articles 144 et 148 du Code des sociétés ont dès lors été modifiés en application de la transposition de cette directive. Il s'agit principalement des modifications de forme. Les nouveaux éléments les plus importants sont que le rapport de l'auditeur devra :
- (i) indiquer l'entité dont les comptes annuels font l'objet de l'audit, en précisant les comptes annuels, la date de clôture et la période couverte ;
  - (ii) comporter une déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
  - (iii) comporter un avis et une déclaration, fondés tous les deux sur le travail effectué au cours de l'audit, indiquant si le rapport de gestion
    - a. concorde avec les comptes annuels pour le même exercice ;
    - b. a été établi conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés ; et
    - c. contient ou non des inexactitudes significatives, à la lumière de la connaissance et de la compréhension de l'entité et de son environnement acquises au cours de l'audit, et, le cas échéant, quelle est la nature de ces inexactitudes.

#### **VI. Nouveau projet de norme modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique**

(14) En 2009, une norme a été adoptée visant à rendre d'application les normes ISA (clarifiées) au contrôle des états financiers (audit) et les normes ISRE à l'examen limité d'informations financières, telles que ces normes ont été adoptées par l'IAASB à la date du 15 décembre 2008.

(15) La présente publication accompagne le projet de norme, modifiant la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, publié pour [consultation publique du 21 décembre 2017 au 25 janvier 2018](#), afin de rendre la nouvelle norme ISA 701 et les normes ISA révisées, adoptées par l'IAASB (et déjà applicables au niveau international aux exercices clôturés à compter du 15 décembre 2016), applicables en Belgique à partir du 10ème jour qui suit la publication de l'avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions au Moniteur Belge. Ce nouveau projet remplace celui qui avait fait l'objet d'une consultation publique en date du 30 juin 2016, et que le Ministre de l'Economie a demandé à l'IRE de modifier.

#### **VII. Projet de modification de la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique**

(16) En 2013, une norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique – Le rapport du commissaire dans le cadre d'un contrôle d'états financiers conformément aux articles 144 et 148 du Code des sociétés et autres aspects relatifs à la mission du commissaire a été adoptée visant principalement à permettre au commissaire ou au réviseur d'entreprises d'établir un rapport conformément aux normes ISA et aux articles 144 et 148 du Code des sociétés. Cet objectif est atteint en satisfaisant aux diligences requises par les normes ISA et à celles requises par la norme complémentaire aux normes

ISA applicables en Belgique.

(17) Les modifications apportées à l'article 144, 1er alinéa, 9° du Code des sociétés, qui résultent de la transposition de la directive comptable (voir ci-avant), ont un impact direct sur les déclarations que le commissaire doit faire dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires. Afin d'assurer la cohérence entre le cadre légal et le cadre normatif, un projet de norme modifiant la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique sera soumis [à consultation publique](#) début 2018.

(18) Les modifications apportées aux articles 144 et 148 du Code des sociétés, qui résultent de la transposition de la directive européenne relative à la réforme de l'audit ainsi que le règlement européen relatif à la réforme de l'audit (voir ci-avant) ont un impact sur les déclarations du commissaire dans son rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires dans son rapport du commissaire. Par ailleurs, les modifications apportées aux articles 144 et 148 du Code des sociétés qui résultent de la transposition de la directive informations non financières (voir ci-avant), ont un impact sur l'opinion du commissaire dans son rapport concernant les entités d'intérêt public. En outre, la nouvelle norme ISA 701 et les normes ISA révisées modifient fondamentalement la structure et la formulation du rapport du commissaire (voir ci-avant).

(19) Afin de répondre à ces modifications requises par le Code des sociétés et celles résultant de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées, un projet de norme modifiant la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique sera soumis à consultation publique début 2018.

#### **VIII. Traductions des normes ISA (nouvelle et révisées)**

(20) En 2009, l'IRE, en collaboration avec la CNCC et la NBA, a finalisé la traduction française et néerlandaise des normes ISA (clarifiées). Pour les normes en néerlandais, les textes intégraient les commentaires du DG Traduction de la Commission européenne, reçus en 2011.

(21) En 2013, le DG Traduction de la Commission européenne a finalisé la révision des normes ISA en français. De très nombreuses modifications de forme ont été apportées aux textes initiaux. Toutes les propositions de modifications ont été revues par l'IRE et la CNCC afin de s'assurer de leur bien-fondé sur le point technique et ont été entérinées par ces derniers en 2016.

(22) Par ailleurs, les traductions de la nouvelle norme ISA et les normes ISA révisées ont été finalisées, et ce en collaboration avec la CNCC, le CSOEC et la NBA. La révision de ces traductions n'a pas été effectuée par la Commission européenne.