

# Note technique

---

*Synthèse de la démarche  
d'audit dans des entités non  
complexes*

## Table des matières

Introduction .....	4
Entités non complexes.....	5
Les différentes phases dans la démarche d’audit .....	6
<b>PREMIERE PHASE : ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION</b> .....	6
<b>A.</b> Objectifs d’une mission d’audit (Norme ISA 200) .....	6
<b>B.</b> Acceptation de la mission et lettre de mission (Norme ISA 210) .....	7
<b>C.</b> Contrôle qualité d’un audit des états financiers (Norme ISA 220) .....	8
<b>D.</b> Documentation d’audit (Norme ISA 230).....	8
<b>E.</b> Les obligations du réviseur d’entreprises en matière de fraude lors de l’audit des états financiers (Norme ISA 240) .....	10
<b>F.</b> Prise en considération des textes législatifs et réglementaires lors de l’audit des états financiers (Norme ISA 250) .....	12
<b>G.</b> Communication avec l’organe de gestion (Norme ISA 260 (Révisée)) .....	13
<b>H.</b> Communication par écrit des faiblesses du contrôle interne à l’organe de gestion (Norme ISA 265) .....	13
<b>DEUXIEME PHASE – IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D’ANOMALIES SIGNIFICATIVES &amp; PLANIFICATION</b> .....	15
<b>A.</b> Planification d’un audit d’états financiers (Norme ISA 300).....	15
<b>B.</b> Identification et évaluation des risques d’anomalies significatives par la connaissance de l’entité et de son environnement (Norme ISA 315 (Révisée)) .....	17
<b>C.</b> Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d’un audit (Norme ISA 320) .....	21
<b>TROISIEME PHASE : REPONSES AUX RISQUES EVALUES &amp; COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS</b> .....	24
<b>A.</b> Réponses du réviseur d’entreprises aux risques évalués (Norme ISA 330) .....	24
<b>B.</b> Facteurs à considérer pour l’audit d’une entité faisant appel à une société de services (Norme ISA 402) .....	25
<b>C.</b> Evaluation des anomalies relevées au cours de l’audit (Norme ISA 450) .....	26
<b>D.</b> Eléments probants (Norme ISA 500) .....	27
<b>E.</b> Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques (Norme ISA 501) .....	27
<b>F.</b> Confirmations externes (Norme ISA 505).....	27
<b>G.</b> Procédures analytiques (Norme ISA 520).....	28
<b>H.</b> Sondages en audit (Norme ISA 530).....	28
<b>I.</b> Audit des estimations comptables (Norme ISA 540) .....	30
<b>J.</b> Parties liées (Norme ISA 550).....	31
<b>K.</b> Evénements postérieurs à la clôture (Norme ISA 560) .....	32
<b>L.</b> Continuité d’exploitation (Norme ISA 570 (Révisée)) .....	33

<b>M.</b>	Déclarations écrites (Norme ISA 580) .....	35
	QUATRIEME PHASE - FORMULATION DE L'OPINION D'AUDIT ET RAPPORT.....	36
<b>A.</b>	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers (Norme ISA 700 (Révisée)) .....	36
<b>B.</b>	Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs (Norme ISA 710) 38	
<b>C.</b>	Les obligations du réviseur d'entreprises au regard des autres informations (Norme ISA 720 (Révisée)) .....	38
	ANNEXE 1 – Liste des mots clés des normes ISA.....	39
	ANNEXE 2 – Schéma de la démarche d'audit des états financiers .....	40
	ANNEXE 3 – Aperçu des conseils et outils publiés jusqu'au 30 novembre 2017 par l'IRE et l'ICCI. 41	

## Introduction

1. Cette note technique s'inscrit dans la continuité des initiatives entreprises par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises depuis l'entrée en vigueur des normes ISA en Belgique en 2009, dans l'optique de la mise en place de ces normes qui visent à améliorer la qualité de l'audit en Belgique.
2. La présente note technique ne peut être dissociée des normes ISA et doit toujours être lue parallèlement à ces normes.
3. La présente note technique vise à résumer la stratégie d'audit lors de la réalisation d'un contrôle des états financiers (audit) conformément aux normes internationales d'audit (normes ISA) dans le contexte d'une entité non complexe. La présente note technique vise en premier lieu le contexte d'une entité non complexe, mais elle peut être utilisée pour la réalisation de tout audit, qu'il s'agisse d'un contrôle légal tel que défini à l'article 16/1 du Code des sociétés, ou d'un audit confié par ou en vertu de la loi belge ou encore d'un audit volontaire réalisé à la demande d'une (petite) société dans le cadre duquel le rapport n'est pas destiné à divulgué. Certains aspects qui s'appliquent à l'audit des états financiers des entités plus complexes ne sont pas mentionnés dans la présente note.
4. L'essentiel est que le postulat soit toujours la proportionnalité entre l'évaluation du risque d'anomalie significative, les travaux à réaliser et la qualité des éléments probants recueillis à l'occasion de ces travaux à réaliser, ainsi que le degré de force probante de la documentation à fournir.
5. Etant donné que cette note technique est une synthèse de la démarche d'audit, elle part du principe qu'elle sera utilisée par un réviseur d'entreprises qui possède une expérience pratique de l'audit et une connaissance raisonnable :
  - a) des processus d'audit ;
  - b) des normes ISA et des exigences légales et réglementaires applicables ;
  - c) de l'environnement des affaires dans lequel l'entité exerce son activité ; et
  - d) des questions d'audit et d'information financière propres au secteur d'activité de l'entité.
6. Les traductions des normes ISA en français et en néerlandais sont publiées sur le site de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ci-après « IRE »).
7. L'annexe 1 de la présente note technique contient la liste des mots-clés (« *List of Key Terms* »), un lien étant à chaque fois établi avec les normes ISA.
8. L'annexe 2 fournit un aperçu schématique des étapes à suivre dans le cadre du contrôle des états financiers des entités non complexes.
9. L'annexe 3 fournit un aperçu des conseils et outils qui ont été publiés le 31 août 2017 par l'IRE et l'ICCI (Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises).

## Entités non complexes

**10.** La présente note technique se concentre sur les aspects sensibles spécifiques en rapport avec l'application des normes ISA dans le contexte de l'audit d'une petite entité (non complexe). Pour les besoins de la présente note technique, le terme « les entités non complexes » est utilisé et vise le terme « petite entité » utilisé dans les normes ISA.

**11.** Les caractéristiques suivantes, entre autres, sont typiques de telles entités non complexes<sup>1</sup> :

- i. Des opérations simples ou peu complexes ;
- ii. Une comptabilité simple ;
- iii. Une activité peu diversifiée ou peu de produits dans les lignes de produits ;
- iv. Des contrôles internes restreints ;
- v. Peu de niveaux de direction mais avec des responsabilités étendues sur les différents contrôles<sup>2</sup> ; ou
- vi. Peu de membres du personnel, beaucoup ayant des tâches très larges.

**12.** En règle générale, de telles entités ne disposent pas :

- d'instruments financiers complexes ;
- de paiements fondés sur des actions ;
- d'actifs ou de passifs acquis dans le cadre d'un regroupement, y compris le *goodwill* et les immobilisations incorporelles ; ou
- de transactions impliquant l'échange d'actifs ou de passifs entre des parties indépendantes sans contrepartie monétaire, comme par exemple un échange sans contrepartie monétaire d'installations industrielles appartenant à des branches d'activités différentes.

**13.** Les normes ISA ont été rédigées de manière à couvrir l'audit des états financiers et de certaines autres informations de toutes les entités, quelle que soit leur taille. Pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises, il est nécessaire que le réviseur d'entreprises soit expérimenté et, par conséquent, ait une connaissance de l'intégralité du texte d'une norme ISA, y compris de ses modalités d'application et autres informations explicatives. Il n'est pas non plus nécessaire de satisfaire à toutes les normes ISA et leurs diligences. La norme ISA 200 stipule en effet :

- a. Par. 18, Norme ISA 200 : « *L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. L'application d'une Norme ISA est pertinente pour l'audit lorsque cette Norme est en vigueur et que les faits et les circonstances décrits dans celle-ci existent.* »
- b. Par. 22, Norme ISA 200 : « *Sous réserve des dispositions du paragraphe 23, l'auditeur doit se conformer à chacune des diligences requises par une Norme ISA à moins que, dans le contexte de l'audit :*
  - i. *l'ensemble de la Norme ISA ne soit pas pertinent ; ou*
  - ii. *une diligence requise ne soit pas pertinente dès lors que son application dépend d'une condition qui n'est pas présente.* »

---

<sup>1</sup> Des entités non complexes peuvent néanmoins aussi mener à un audit complexe, notamment dans le cas où l'entité est confrontée à une incertitude liée à la continuité. Il conviendra également d'en tenir compte.

<sup>2</sup> Dans ce cadre, la lettre de mission dans laquelle l'organe de gestion décrit clairement la répartition des compétences est extrêmement importante.<sup>(3)</sup> ISA 510, « Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture ».

- c. Par. A67, Norme ISA 200 : « *Les aspects particuliers concernant les petites entités inclus dans les Normes ISA ont été principalement développés pour des entités non cotées. Certains de ces aspects peuvent cependant être utilisés dans les audits de petites entités cotées.* »

Une norme ISA ou diligence doit par conséquent uniquement être appliquée si elle est pertinente dans le cadre de la mission et selon les circonstances.

La loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (ci-après « la loi du 7 décembre 2016 ») prévoit en outre explicitement à l'article 31, §5 que : « *L'application des normes et des recommandations est proportionnée à l'ampleur et à la complexité des activités des entités pour lesquelles une mission révisoriale est exécutée.* »

**14.** Concrètement, les circonstances dans lesquelles une norme ISA est d'application, peuvent être inexistantes dans le cadre de la mission. Plusieurs normes ISA peuvent donc, en fonction des circonstances, être non pertinentes, particulièrement pour l'audit d'entités non complexes, telles que par exemple:

- La norme ISA 510<sup>(3)</sup>, s'il ne s'agit pas d'une mission initiale ;
- La norme ISA 600<sup>(4)</sup>, si la mission d'audit de la petite entité n'est pas un audit d'un groupe ;
- La norme ISA 610<sup>(5)</sup>, si la petite entité ne dispose pas d'une fonction d'audit interne.

Ces normes ISA ne sont donc pas traitées dans la présente note technique.

## Les différentes phases dans la démarche d'audit

### PREMIERE PHASE : ACCEPTATION ET MAINTIEN DE LA MISSION

#### A. Objectifs d'une mission d'audit (Norme ISA 200)

**15.** Les objectifs poursuivis par le réviseur d'entreprises qui réalise un audit des états financiers d'une entité non complexe sont indépendants des caractéristiques de l'entité et notamment de sa taille. Ainsi le réviseur d'entreprises qui réalise un audit des états financiers d'une entité a pour objectifs :

- d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable ;
- de délivrer un rapport sur les états financiers, en fonction de ses constatations et conformément aux normes ISA.

---

<sup>(3)</sup> ISA 510, « Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture ».

<sup>(4)</sup> ISA 600, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) ».

<sup>(5)</sup> ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes ».

Dans le contexte de l'entité non complexe, la réponse à un questionnaire allégué devrait permettre d'identifier les principales zones de risques qui remettraient en cause l'acceptation de la mission.

## **B. Acceptation de la mission et lettre de mission (Norme ISA 210)**

**16.** Conformément à l'ISA 210, le réviseur d'entreprises doit accepter ou poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues dans une lettre de mission :

- (i) en s'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies, et
- (ii) après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre le réviseur d'entreprises et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Cela est par ailleurs exigé par l'article 21 de la loi du 7 décembre 2016 qui prévoit que le réviseur d'entreprises et son client établissent une lettre de mission préalablement à l'exécution de toute mission.

**17.** L'un des buts poursuivis en s'accordant sur les termes de la mission d'audit est d'éviter tout malentendu concernant les responsabilités respectives de la direction et du réviseur d'entreprises. Par exemple, lorsqu'un tiers a participé à l'établissement des états financiers, il peut être utile de rappeler à la direction que l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable reste de sa propre responsabilité.

**18.** Les conditions préalables que le réviseur d'entreprises doit convenir concernent l'utilisation par la direction d'un référentiel comptable acceptable pour l'établissement des états financiers et l'accord de cette dernière et, le cas échéant, de l'organe de gestion, des principes sur la base desquels un audit est effectué.

**19.** Le réviseur d'entreprises doit explicitement faire référence aux normes ISA dans sa lettre de mission, et adopte en fonction de son jugement professionnel une rédaction appropriée au contexte de l'entité auditée.

**20.** Lors de la réalisation d'un audit des états financiers, le réviseur d'entreprises doit :

- se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers ;
- planifier et effectuer un audit en faisant preuve de scepticisme professionnel et en étant conscient qu'il peut exister des situations conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives ;
- exercer son jugement professionnel lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers ;
- recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion ; et
- effectuer l'audit conformément aux normes ISA.

### C. Contrôle qualité d'un audit des états financiers (Norme ISA 220)

**21.** Le cabinet de révision doit mettre en place un système de contrôle qualité pour les missions d'audit selon des critères qu'elle définit. Conformément à la norme de 2014 relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique, le réviseur d'entreprises applique la norme ISQC 1.

**22.** Une revue de contrôle qualité de la mission est requise pour les missions d'audit qui remplissent les critères définis par le cabinet de révision et qui soumettent les missions à une revue de contrôle qualité de la mission. Dans le cas des petites entités, lorsque la mission n'est pas classée comme présentant un risque élevé par le réviseur d'entreprises, la revue de contrôle qualité de chaque mission n'est pas requise.

Par ailleurs, il convient de noter que l'ISQC 1 traite également des obligations de surveillance du système de contrôle qualité. Cette obligation de surveillance s'applique à toutes les missions du réviseur d'entreprises et implique notamment l'inspection de manière régulière d'au moins une mission achevée pour chaque réviseur d'entreprises responsable de mission.

**23.** Sans préjudice des obligations découlant des normes internationales d'audit applicables en Belgique, le réviseur d'entreprises respecte au minimum les exigences organisationnelles décrites à l'article 19 de la loi du 7 décembre 2016 lors de l'exécution d'une mission révisoriale.

#### *Documentation d'audit (Norme ISA 220)*

**24.** En plus des exigences de documentation générale qui s'appliquent à une mission d'audit, le réviseur d'entreprises doit inclure ce qui suit dans la documentation d'audit :

- les problèmes relevés relatifs au respect des règles d'éthique pertinentes et la façon dont ils ont été résolus ;
- les conclusions tirées quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, et tous les entretiens pertinents au sein du cabinet de révision qui viennent soutenir ces conclusions ;
- les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation clients et des missions d'audit ; et
- la nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission d'audit et les conclusions qui en ont découlé.

Cela est également confirmé par l'article 17 de la loi du 7 décembre 2016.

### D. Documentation d'audit (Norme ISA 230)

**25.** Conformément à la norme ISA 230, le réviseur d'entreprises doit préparer une documentation qui fournit :

- une trace suffisante et appropriée des travaux, fondement de son rapport d'audit ; et

- des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.
- 26.** Le réviseur d'entreprises doit préparer la documentation d'audit en temps voulu et suffisante pour permettre à un réviseur d'entreprises expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre:
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées en application des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires ;
  - qui a effectué les travaux et quand; et
  - qui a effectué la revue et quand;
  - les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis, en ce compris les caractéristiques de certains éléments ou points testés; et
  - les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions.
- 27.** Conformément à la loi du 7 décembre 2016, le réviseur d'entreprises doit rassembler la documentation d'audit dans un dossier d'audit et compléter la mise en forme finale de ce dossier dans les 60 jours après la date du rapport d'audit.
- 28.** Après que la mise en forme finale des dossiers d'audit a été achevée, le réviseur d'entreprises ne doit pas supprimer ou détruire la documentation d'audit, quelle qu'en soit la nature, avant la fin de la période de conservation des dossiers. Si le réviseur d'entreprises estime nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments, après achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, il doit documenter, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés
- (i) les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et
  - (ii) l'identité des personnes qui ont apporté des modifications à la documentation d'audit, de celles qui les ont revues ainsi que la date à laquelle elles l'ont fait.
- 29.** Dans les entités qui ont des activités et des procédures relatives à l'élaboration de l'information financière peu compliquées, la documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève. Lors de la préparation de la documentation d'audit d'une entité non complexe, le réviseur d'entreprises peut aussi juger plus utile et efficient de regrouper dans un même document divers aspects de l'audit en renvoyant, par des références croisées, aux papiers de travail correspondants. Les points qui peuvent être regroupés au sein d'un même document dans le cadre de l'audit d'une petite entité sont, par exemple, la prise de connaissance de l'entité et de son contrôle interne, la stratégie générale d'audit et le programme de travail, le seuil de signification, les risques évalués, les points importants relevés au cours de l'audit et les conclusions tirées.
- 30.** De plus, dans le cas d'un audit où le réviseur d'entreprises réalise lui-même l'ensemble des travaux d'audit, la documentation ne comportera pas les points qui auraient nécessité d'être documentés dans le seul but d'informer les membres de l'équipe affectée à la mission ou de leur donner des instructions, ou d'indiquer la revue des travaux par d'autres membres de l'équipe (par exemple, on ne trouvera pas de trace des questions concernant les discussions avec l'équipe ou la supervision). Responsable de la mission, il devra, néanmoins, respecter l'obligation d'avoir à préparer une documentation d'audit qui puisse être comprise par un réviseur d'entreprises expérimenté, dans la mesure où cette dernière est susceptible d'être revue par un tiers extérieur à des fins réglementaires ou autres.

**31.** La documentation d'audit traitera au minimum :

- pour documenter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées : les caractéristiques propres aux éléments ou points spécifiques qui ont fait l'objet de vérifications (ISA 230, par 9 (a)) ;
- en ce qui concerne les discussions que le réviseur d'entreprises a eues sur les points importants avec la direction, ou d'autres : les points discutés et la nature de ceux-ci, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu.(ISA 230, par 10) ;
- en ce qui concerne la documentation d'une information qui est incohérente avec les conclusions finales du réviseur d'entreprises concernant une question importante : la façon dont il a traité cette incohérence (ISA 230, par (11)) ;
- des préoccupations éventuelles concernant la continuité de l'exploitation : les directives accompagnant ces deux normes indiquent clairement que dans le cadre de la conformité aux exigences de la norme ISA 230, par. 8(c), pour documenter les questions importantes apparues pendant l'audit, le réviseur d'entreprises doit documenter les préoccupations (s'il y en a) concernant la capacité qu'a l'entité à poursuivre ses activités (ISA 230, par 8 (c) et A8) ;
- le cas échéant, pour l'identification de la personne effectuant la revue : le nom de la personne qui a revu les travaux d'audit concernés, la date et l'étendue de cette revue (ISA 230, par 9 (c)).

**32.** La documentation d'audit fournit les éléments démontrant que l'audit a été effectué selon les normes ISA. Toutefois, il n'est ni nécessaire, ni réaliste, pour le réviseur d'entreprises de documenter chacun des points examinés, ou des jugements professionnels exercés dans un audit. De plus, il n'est pas nécessaire que le réviseur d'entreprises documente séparément (au moyen d'un questionnaire de contrôle par exemple) l'application de dispositions des normes ISA, dès lors que celle-ci est déjà démontrée par la documentation des dossiers d'audit (par exemple, l'existence d'un programme de travail bien documenté démontre que le réviseur d'entreprises a planifié l'audit). Il n'est pas requis de documenter le fait qu'une norme ISA n'est pas d'application dans le contexte.

**E.** Les obligations du réviseur d'entreprises en matière de fraude lors de l'audit des états financiers (Norme ISA 240)

**33.** Conformément à la norme ISA 240, le réviseur d'entreprises doit :

- (i) identifier et évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes,
- (ii) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées,
- (iii) apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

**34.** Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, pour les besoins de la présente note technique, le réviseur d'entreprises n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers. Le réviseur d'entreprises s'intéresse à deux types d'anomalies intentionnelles: les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif. Bien que le réviseur d'entreprises puisse suspecter ou, dans de rares cas,

identifier la survenance d'une fraude, il n'a pas à qualifier l'acte pour déterminer si une fraude existe réellement au sens juridique du terme.

- 35.** Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, le réviseur d'entreprises utilise la connaissance qu'il a du contexte et du tissu économique dans lesquels évolue l'entité.  
La communication directe qu'il a avec le dirigeant de l'entité, dans le cadre de sa mission, peut lui permettre d'appréhender le comportement et l'éthique professionnels de celui-ci.
- 36.** On distingue deux types de fraude pertinents pour l'évaluation du réviseur d'entreprises : d'une part, l'élaboration d'informations financières mensongères et, d'autre part, le détournement d'actifs. Pour ces deux types, les facteurs de risque sont classés plus précisément sur la base de trois éléments (« le triangle de la fraude ») :
- 1) incitation ou pression pour que la direction ou d'autres personnes commettent une fraude ;
  - 2) opportunité perçue ou réelle de commettre une fraude, par ex. par le biais d'un contournement des contrôles par la direction ; et
  - 3) attitude, caractère, culture, environnement ou ensemble de valeurs éthiques correspondant à une rationalisation de l'acte de fraude par la direction ou d'autres personnes.

Le réviseur d'entreprises devrait faire preuve de scepticisme professionnel tout au long de l'audit (voir art. 15 de la loi du 7 décembre 2016), prenant en compte la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, malgré son expérience passée avec l'entité et sa conviction concernant l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par ailleurs, lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, les risques de fraude dans la comptabilisation des produits doivent être considérés comme un risque important.

- 37.** Dans les entités non complexes, l'évaluation par la direction peut être focalisée sur les risques de fraudes commises par les employés ou sur le détournement d'actifs.
- 38.** Le fait que la direction soit assumée dans une entité non complexe par une seule personne ne signifie pas en soi, en règle générale, une défaillance de la direction à afficher et à communiquer une attitude appropriée au regard du contrôle interne et du processus d'élaboration de l'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir une autorisation de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraude commise par les employés. Néanmoins, le fait que la direction de l'entité soit dans une seule main peut représenter une faiblesse potentielle du contrôle interne, puisque la direction a l'opportunité de contourner les contrôles.

*Documentation d'audit*

- 39.** La documentation relative à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et en particulier, ceux liés à la fraude traitera au minimum :

- de la discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission relative à la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, relative à l'application du référentiel comptable applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité, ainsi que les décisions importantes en résultant (norme ISA 315 (Révisée), par 32 (a)) ;
- des risques identifiés et évalués d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs tant au niveau des états financiers que des assertions (norme ISA 315 (Révisée), par 32 (c) et ISA 240, par 44 (b)) ;
- des risques importants identifiés, s'il en existe, et les contrôles y afférents dont le réviseur d'entreprises a acquis la connaissance (norme ISA 315 (Révisée), par 32 (d)) ;
- des risques identifiés et les contrôles y afférents évalués, là où il n'est pas possible, ou faisable, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance (norme ISA 315 (Révisée), par 32 (d)) ;
- si le réviseur d'entreprises a conclu qu'il n'y a pas de risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits les raisons qui motivent cette conclusion (norme ISA 240, par 47).

La documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève (cf. § 29-30).

#### **F. Prise en considération des textes législatifs et réglementaires lors de l'audit des états financiers (Norme ISA 250)**

##### **40. Conformément à la norme ISA 250, le réviseur d'entreprises doit :**

- (i) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et l'information fournie dans les états financiers,
- (ii) mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, et
- (iii) apporter une réponse appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

**41.** L'incidence sur les états financiers des textes législatifs et réglementaires varie considérablement. Les textes législatifs et réglementaires auxquels est assujettie une entité constituent le cadre légal et réglementaire. Les dispositions de certains textes législatifs ou réglementaires ont une incidence directe sur les états financiers d'une entité en ce qu'elles fixent des règles relatives à la détermination des données chiffrées enregistrées dans les états financiers et des informations fournies dans ceux-ci. D'autres textes législatifs ou réglementaires prévoient les obligations de la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer son activité, mais n'ont pas d'incidence directe sur ses états financiers.

**42.** Il incombe à la direction – le cas échéant, dans le cas où ce ne sont pas les mêmes personnes, sous la surveillance de l'organe de gestion – de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites en conformité avec les dispositions des textes législatifs et

réglementaires, y compris celles qui fixent des règles relatives à la détermination des données chiffrées et des informations fournies dans les états financiers d'une entité.

- 43.** Les diligences requises par cette norme ISA 250 sont destinées à aider le réviseur d'entreprises à identifier les anomalies significatives dans les états financiers résultant du non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, il ne peut être tenu pour responsable de prévenir le non-respect de ces textes et l'on ne peut attendre de lui qu'il détecte les cas de non-respect de tous ces textes.

#### **G. Communication avec l'organe de gestion (Norme ISA 260 (Révisée))**

- 44.** Conformément à la norme ISA 260, le réviseur d'entreprises doit, en temps opportun :
- (i) clairement communiquer à l'organe de gestion les responsabilités qui incombent au réviseur d'entreprises au regard de l'audit des états financiers, et donner une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus ;
  - (ii) obtenir de l'organe de gestion des informations pertinentes pour l'audit ;
  - (iii) fournir en temps voulu à l'organe de gestion ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour celles-ci au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ; et
  - (iv) promouvoir un processus d'échange effectif entre le réviseur d'entreprises et l'organe de gestion.
- 45.** Le réviseur d'entreprises doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer au sein de la structure de gouvernance de l'entité.
- 46.** Dans le cas d'audits d'entités non complexes, en adaptant les modalités de sa communication avec l'organe de gestion, le réviseur d'entreprises peut communiquer avec l'organe de gestion de manière moins structurée que dans le cas d'entités cotées ou de plus grande taille. Le réviseur d'entreprises doit utiliser son jugement professionnel pour déterminer la forme la plus appropriée de la communication (par exemple, le fait qu'elle soit verbale ou écrite, la mesure dans laquelle elle est détaillée ou résumée ou le fait que la communication soit effectuée de manière structurée ou non).

#### *Documentation d'audit (Norme ISA 260 (Révisée))*

- 47.** Le réviseur d'entreprises doit documenter les discussions ou questions importantes avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et autres, en ce compris la nature des questions importantes abordées, le moment auquel les discussions ont eu lieu et les personnes impliquées.

La documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève (cf. § 29-30).

#### **H. Communication par écrit des faiblesses du contrôle interne à l'organe de gestion (Norme ISA 265)**

- 48.** Conformément à la norme ISA 265, le réviseur d'entreprises communique en temps opportun de façon appropriée à l'organe de gestion et à la direction les faiblesses du

contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son propre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention respective.

- 49.** Le niveau de détail du contenu de la communication des faiblesses significatives relève du jugement professionnel du réviseur d'entreprises eu égard aux circonstances.
- 50.** Les entités non complexes peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas nécessaires en raison du fait que des contrôles sont effectués par la direction.
- 51.** Les entités non complexes ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter sur le plan pratique la possibilité de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité dirigée par son propriétaire, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer une supervision plus efficace que dans une grande entité. Ce plus haut niveau de supervision aura besoin d'être mis en balance avec une plus grande possibilité pour la direction de contourner les contrôles.

## DEUXIEME PHASE – IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES & PLANIFICATION

### A. Planification d'un audit d'états financiers (Norme ISA 300)

- 52.** Conformément à la norme ISA 300, le réviseur d'entreprises doit planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace. Il doit définir une stratégie générale d'audit pour la mission précisant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit ainsi que les lignes directrices pour l'établissement du programme de travail.
- 53.** La nature et l'étendue de la planification varieront selon la taille et la complexité de l'entité, l'expérience passée avec l'entité des membres-clés affectés à la mission et les changements dus aux circonstances qui surviennent au cours de l'audit.
- 54.** En établissant la stratégie générale d'audit, le réviseur d'entreprises doit :
- (i) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
  - (ii) s'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ;
  - (iii) prendre en compte les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ;
  - (iv) prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité par le réviseur d'entreprises responsable de la mission est pertinente ; et
  - (v) s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission.
- 55.** La planification n'est pas une phase isolée d'un audit, mais au contraire un processus continu et itératif qui se poursuit tout au long de la mission jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Toutefois, la planification implique la prise en compte du calendrier de certains travaux et procédures d'audit qui nécessitent d'être effectués avant la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Par exemple, la planification comprend la nécessité de considérer avant l'identification et l'évaluation par le réviseur d'entreprises des risques d'anomalies significatives, des aspects tels que :
- Les procédures analytiques à mettre en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques ;
  - La prise de connaissance générale du cadre législatif et réglementaire auquel est soumise l'entité et la façon dont cette dernière s'y conforme ;
  - La détermination du caractère significatif ;
  - La participation d'experts ;
  - La réalisation d'autres procédures d'évaluation des risques.
- 56.** Dans le cas où la mission est récurrente, la planification commence souvent peu de temps après (ou en relation avec) l'achèvement de l'audit précédent.
- 57.** Dans le contexte de l'entité non complexes, l'évaluation des risques d'anomalies significatives s'effectue en tenant compte de la taille humaine de l'entité, de la prépondérance du dirigeant dans les processus de décision et de contrôle.

- 58.** Dans un premier temps, l'analyse du réviseur d'entreprises doit être réalisée au niveau des états financiers pris dans leur ensemble, puis au niveau de chacun des cycles considérés comme significatifs.
- 59.** Par ailleurs, dès la planification, et tout au long de sa mission, le réviseur d'entreprises prend en compte la possibilité de fraudes. Pour ce faire, il justifie de son appréciation de cette possibilité au sein de l'entité, afin d'en tenir compte dans son programme de travail.
- 60.** Dans les audits de entités non complexes, l'intégralité des travaux peut être menée par une équipe restreinte. Beaucoup de ces audits sont menés par un réviseur d'entreprises responsable de la mission (qui peut être un réviseur d'entreprises exerçant à titre individuel) travaillant avec une seule personne (ou seul). Avec une équipe restreinte, la coordination et la communication entre les membres sont plus faciles. Pour ces entités, l'établissement de la stratégie générale d'audit n'est pas un exercice complexe ou prenant beaucoup de temps ; celui-ci variera avec la taille de l'entité, la complexité de l'audit et la taille de l'équipe affectée à la mission. Par exemple, un memorandum succinct préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une revue des dossiers de travail et identifiant les points importants mis en évidence lors de l'achèvement de l'audit, mis à jour pendant la période en cours sur la base des entretiens avec la direction, peut servir de documentation de la stratégie d'audit pour la mission d'audit en cours, si elle couvre les points notés ci-avant (voir § 26).
- 61.** Lorsque l'audit est mené entièrement par le réviseur d'entreprises responsable de la mission, les questions de direction et de supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de revue de leurs travaux, ne se posent pas. Dans de telles situations, le réviseur d'entreprises responsable de la mission, ayant personnellement participé à tous les aspects du travail, sera à même de connaître toutes les questions d'importance significative. Se forger une appréciation objective sur le bien-fondé de jugements portés au cours de l'audit peut présenter des problèmes pratiques lorsque la même personne réalise l'audit dans son ensemble. Lorsque des problèmes particulièrement complexes ou inhabituels sont concernés, et que l'audit est réalisé par un réviseur d'entreprises exerçant à titre individuel, il peut être souhaitable de consulter d'autres réviseurs d'entreprises expérimentés qualifiés.

*Documentation d'audit (Norme ISA 300)*

- 62.** Le réviseur d'entreprises doit inclure dans la documentation d'audit :
- (i) La détermination du caractère significatif ;
  - (ii) La stratégie générale d'audit ;
  - (iii) Le programme de travail ; et
  - (iv) Tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements.

La documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève (cf. § 29-30).

**63.** Un bref mémorandum répondant à l'objectif peut servir à documenter la stratégie d'audit dans une entité non complexe. Concernant le programme de travail, des programmes standards ou des questionnaires de contrôle peuvent être utilisés sous réserve qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, y compris aux résultats de l'évaluation des risques par le réviseur d'entreprises.

**B. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement (Norme ISA 315 (Révisée))**

**64.** Conformément à la norme ISA 315 (Révisée), le réviseur d'entreprises doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives. Dans le cadre de l'évaluation des risques, le réviseur d'entreprises doit déterminer si un quelconque des risques identifiés est, à son avis, un risque important. à savoir un risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit. Les risques importants sont souvent liés à des opérations importantes non courantes ou à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement. Si le réviseur d'entreprises a déterminé qu'un risque important existe, il doit prendre connaissance des contrôles exercés par l'entité, y compris des mesures de contrôle, relatifs à ce risque.

**65.** Lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives, le réviseur d'entreprises doit tenir compte des spécificités liées à l'environnement dans lequel l'entité contrôlée est active.

**66.** Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants :

- a. Des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement du réviseur d'entreprises, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ;
- b. Des procédures analytiques ;
- c. L'observation physique et l'inspection.

*Documentation d'audit (Norme ISA 315 (Révisée))*

**67.** La documentation comprendra au minimum :

- Les éléments-clés de la connaissance acquise relative aux domaines suivants (norme ISA 315, (Révisée) par 32 (b)) :
  - (a) secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ;
  - (b) nature de l'entité, notamment :
    - (i) ses activités ;
    - (ii) la détention du capital et ses structures de gouvernance ;
    - (iii) les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités ad hoc ; et

- (iv) la façon dont l'entité est organisée et financée ;
- (c) choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés ;
- (d) objectifs et stratégies de l'entité et risques y relatifs qui sont liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ;
- (e) mesure et revue de la performance financière de l'entité ;
- (f) contrôle interne, en ce compris :
  - (i) l'environnement de contrôle ;
  - (ii) le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
  - (iii) le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière, et la communication ;
  - (iv) les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit ;
  - (v) le suivi des contrôles ;
- la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance (norme ISA 315 (Révisée), par 32 (b)) ;
- les procédures d'évaluation des risques réalisées. (norme ISA 315 (Révisée), par 32 (b)).

La documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève (cf. § 29-30).

#### *(i) Procédures analytiques*

**68.** Certaines petites entités peuvent ne pas avoir d'informations intercalaires ou mensuelles pouvant être utilisées pour les besoins des procédures analytiques. Dans ces situations, bien que le réviseur d'entreprises puisse être en mesure de réaliser des procédures analytiques limitées dans le but de planifier l'audit ou d'obtenir certaines informations au travers de demandes d'informations, il peut lui être utile de planifier la mise en œuvre de procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au moment où un premier jeu d'états financiers préliminaires est disponible.

#### *(ii) Mesure et analyse de la performance financière de l'entité*

**69.** Les entités non complexes n'ont habituellement pas d'outils de mesure et d'analyse de leur performance financière. Les demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que l'entité s'appuie sur certains indicateurs-clés pour évaluer la performance financière et prendre des mesures appropriées. Si de telles demandes indiquent l'absence d'outils de mesure ou d'analyse de la performance, il peut alors exister un risque plus élevé d'anomalies non détectées et non corrigées.

#### *(iii) Nature générale et caractéristiques du contrôle interne*

**70.** Le réviseur d'entreprises doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel du réviseur d'entreprises de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association

avec d'autres est pertinent pour l'audit. Un audit n'exige pas de l'auditeur une connaissance de toutes les mesures de contrôle relatives à chaque flux d'opérations, solde de compte et informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant.

71. Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, le réviseur d'entreprises doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité.
72. Les entités non complexes peuvent utiliser des moyens moins structurés et des processus et procédures plus simples pour atteindre leurs objectifs.
73. Elles ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter en pratique les possibilités de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité détenue par son dirigeant, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer un contrôle global de l'activité plus efficace que dans une grande entité. Ce contrôle global peut donc compenser la possibilité généralement plus limitée de séparation des tâches.
74. A l'inverse, le propriétaire-dirigeant peut être plus à même de contourner les contrôles du fait d'un système de contrôle moins structuré. Cette situation est prise en compte par le réviseur d'entreprises lors de l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

*(iv) Composantes du contrôle interne – Environnement de contrôle*

75. L'environnement de contrôle dans les entités non complexes sera probablement différent de celui des plus grandes. Par exemple, l'organe de gestion dans ces entités peuvent ne pas inclure un membre indépendant ou extérieur, et le rôle de gouvernance peut être assumé directement par le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'existe pas d'autres détenteurs du capital. La nature de l'environnement de contrôle peut aussi influencer l'importance des autres contrôles, ou leur absence. Par exemple, la participation active à la gestion d'un propriétaire-dirigeant peut réduire certains des risques résultant d'une absence de séparation des tâches ; elle peut, à l'inverse, accroître d'autres risques, comme celui d'outrepasser les contrôles.
76. De plus, les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle dans les entités non complexes peuvent ne pas être disponibles sous une forme documentée, en particulier lorsque la communication entre la direction et les autres employés est informelle, bien qu'effective. Par exemple, des entités non complexes pourraient ne pas avoir un code de conduite écrit mais, en lieu et place, développer une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique au travers de la communication orale et par l'exemple que donne la direction.
77. En conséquence, les attitudes, la prise de conscience et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant revêtent une importance particulière pour la connaissance par le réviseur d'entreprises de l'environnement de contrôle dans une petite entité.

*(v) Composantes du contrôle interne – Le processus d'évaluation des risques par l'entité*

- 78.** Le réviseur d'entreprises doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :
- a) Identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière
  - b) Evaluer l'importance des risques ;
  - c) Evaluer la possibilité de leur survenance ; et
  - d) Décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques.
- 79.** Dans une entité non complexe, il est peu probable qu'il existe un processus établi pour évaluer les risques. Dans un tel cas, il est probable que la direction identifiera des risques au travers d'une implication active personnelle à la marche des affaires. Toutefois, quelles que soient les situations, des demandes d'informations concernant des risques identifiés et la façon dont ils sont gérés par la direction sont également nécessaires.

*(vi) Composantes du contrôle interne – Le système d'information, y compris celui concernant les processus opérationnels, touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication*

- 80.** Le réviseur d'entreprises doit prendre connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, pertinents pour l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants :
- a. Les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers;
  - b. Les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ;
  - c. Les enregistrements comptables concernés, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre. La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ;
  - d. La façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers ;
  - e. Le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers ;
  - f. Les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des opérations non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements.

Cette connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière doit inclure les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations à fournir dans les états financiers que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires.

- 81.** Les systèmes d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les entités non complexes sont moins sophistiqués que dans les plus grandes, mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active à la gestion peuvent ne pas avoir besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système et des procédures de l'entité peut en conséquence être facilitée dans un audit d'entités non complexes et être plus fondée sur des demandes d'informations que sur la revue de la documentation. Il reste néanmoins nécessaire et important d'acquérir cette connaissance.
- 82.** La communication peut être moins structurée et plus facile dans une entité non complexe que dans une plus grande du fait de beaucoup moins de niveaux de responsabilités et d'une plus grande visibilité et disponibilité de la direction.
- 83.** Les concepts fondamentaux des mesures de contrôle au sein des entités non complexes sont probablement semblables à ceux des plus grandes entités, mais le formalisme avec lequel ils sont appliqués peut varier. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, la seule approbation de la direction pour accorder des délais de paiement aux clients ou pour approuver les achats importants peut fournir un contrôle fort sur les soldes de comptes et les opérations, réduisant ou supprimant ainsi le besoin de plus amples mesures de contrôle.
- 84.** Les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont vraisemblablement liées aux flux principaux d'opérations tels que les produits, les achats ou les frais de personnel.

*(vii) Composantes du contrôle interne – Suivi des contrôles*

- 85.** Le réviseur d'entreprises doit prendre connaissance des principales mesures utilisées par l'entité pour assurer le suivi du contrôle interne pertinent pour l'élaboration de l'information financière, y compris de celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur les faiblesses de ses propres contrôles.
- 86.** Le suivi des contrôles par la direction est souvent réalisé par une participation active de celle-ci ou du propriétaire-dirigeant à la gestion. Cette participation permettra souvent d'identifier des écarts avec les prévisions ou des inexactitudes dans les données financières conduisant à des actions correctives du contrôle en place.

**C. Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit (Norme ISA 320)**

- 87.** Conformément à la norme ISA 320, le réviseur d'entreprises doit appliquer le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.
- 88.** Lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, le réviseur d'entreprises doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels il est raisonnable de s'attendre à ce que

des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, le réviseur d'entreprises doit également fixer un ou des seuils de signification pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers.

**89.** Le réviseur d'entreprises doit fixer un ou des seuils de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

**90.** Le réviseur d'entreprises doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il vient à avoir connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuils à un montant (ou à des montants) différent(s).

**91.** La détermination du seuil de signification implique l'exercice du jugement professionnel. Un pourcentage appliqué à un élément de référence choisi est souvent retenu comme base initiale pour déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un élément de référence approprié sont notamment les suivants :

- Les éléments des états financiers (par exemple l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits, les charges) ;
- L'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs des états financiers de l'entité concernée tend à se focaliser (par exemple, en vue d'évaluer la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se focaliser sur le résultat, les produits ou l'actif net) ;
- La nature de l'entité, où celle-ci se situe dans son cycle de vie, ainsi que le secteur d'activité et l'environnement économique dans lequel elle opère ;
- La structure de détention du capital de l'entité et la façon dont elle est financée (par exemple, si l'entité est financée uniquement par l'endettement plutôt que par les capitaux propres, les utilisateurs peuvent mettre plus l'accent sur les actifs et les droits sur ces actifs, plutôt que sur les résultats de l'entité) ;
- La volatilité relative de l'élément de référence.

**92.** Des exemples d'éléments de référence qui peuvent être appropriés, en fonction des circonstances propres à l'entité, comprennent les catégories de résultats présentés, tels que le résultat avant impôt, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le montant des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le résultat courant avant impôt est souvent utilisé pour les entités dont l'activité est orientée vers la recherche de profits. Lorsque le résultat courant avant impôt est volatil, d'autres éléments de référence peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits.

**93.** Déterminer un pourcentage à appliquer à un élément de référence choisi implique l'exercice du jugement professionnel. Il existe une relation entre le pourcentage et l'élément de référence choisi ; ainsi, le pourcentage appliqué au résultat courant avant impôt sera normalement plus élevé que celui appliqué au total des produits. Par

exemple, le réviseur d'entreprises peut considérer que cinq pour cent du résultat courant avant impôt est un pourcentage approprié pour une entité dans l'industrie manufacturière dont l'activité est orientée vers la recherche de profits, tandis qu'il peut considérer qu'un pour cent du montant total des produits ou des charges est approprié pour des entités à but non lucratif. Des pourcentages plus ou moins élevés peuvent cependant s'avérer appropriés selon les circonstances.

- 94.** Lorsque le résultat courant avant impôt est de façon constante marginal, comme cela pourrait être le cas dans une entité détenue et dirigée par la même personne, lorsque cette dernière retire la majeure partie du résultat avant impôt sous forme de rémunération, un élément de référence tel que le résultat avant rémunération et avant impôt peut être plus pertinent.



complémentaires réalisées (normes ISA 330, par 28 (a) et ISA 240, par 45 (a)) ;

- le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions (normes ISA 330, par 28 (b) et ISA 240, par 45 (a)) ;
- lorsque le réviseur d'entreprises prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il documente les conclusions relatives à l'utilisation des contrôles testés lors d'un précédent audit (norme ISA 330, par 29) ;
- les résultats des procédures d'audit effectuées, et les conclusions lorsque celles-ci ne sont pas évidentes, en ce compris celles conçues pour répondre au risque que la direction puisse passer outre les contrôles en place (norme ISA 330, par 28 (c) et ISA 240, par 45 (b)) ;
- le fait de faire état du fait que les états financiers ont été pointés à, ou rapprochés de, la comptabilité sous-jacente (Norme ISA 330, par 30).

La documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève (cf. § 29-30).

- 98.** Dans certains cas, il se peut que les mesures de contrôle pouvant être identifiées par le réviseur d'entreprises soient peu nombreuses ou que l'étendue de la documentation conservée par l'entité relative à leur matérialisation ou à leur fonctionnement soit limitée. Dans de telles situations, il peut être plus efficace pour le réviseur d'entreprises de mettre en œuvre des procédures d'audit principalement axées sur des contrôles de substance. Dans de rares cas cependant, l'absence de mesures de contrôle ou d'autres composants du contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

## **B. Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services (Norme ISA 402)**

- 99.** L'organe de gestion de l'entité contrôlée est responsable de la mise en place du contrôle interne qu'il estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, même si une partie de la gestion des données s'effectue auprès d'un tiers.

Bon nombre d'entités confient certains aspects de leur gestion opérationnelle à des sociétés de services, telles que des secrétariats sociaux ou des sociétés de gestion informatique. La nature et l'étendue des travaux à réaliser par le réviseur d'entreprises de l'entité utilisatrice lorsque cette dernière fait appel à une société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci pour l'audit des états financiers. Le recours à une société de services pour l'établissement des états financiers ne décharge pas la direction d'une entité et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de leur responsabilité sur les états financiers.

- 100.** Conformément à la norme ISA 402, lorsque l'entité fait appel à une société de services, le réviseur d'entreprises doit :
- (i) acquérir une connaissance de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de

l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, qui soit suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et

(ii) concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit répondant à ces risques.

- 101.** Les entités non complexes ont souvent peu d'employés. La norme ISA 402 prévoit que la nature et l'étendue des travaux à réaliser sur les prestations fournies par une société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci pour les besoins de l'audit. Dès lors, si le réviseur considère qu'il a acquis une connaissance suffisante de ces éléments dans le cadre de sa prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit, conformément à la norme ISA 315 (Révisée), les procédures prévues au paragraphe 12 de la norme 402 ne sont pas pertinentes et le réviseur ne doit pas obtenir un rapport émis selon la norme ISAE 3402 (par. A16 de la norme ISA 402)
- 102.** Lorsqu'une entité utilisatrice, par exemple, a quand-même recours à une société de services pour traiter les salaires, elle peut établir des contrôles sur la soumission et la réception des informations concernant la paie qui peuvent prévenir ou détecter des anomalies significatives. Ces contrôles peuvent inclure (Norme ISA 402, par. A12):
- (i) la comparaison des données soumises à la société de services avec les rapports d'informations reçus de cette dernière après que les données aient été traitées ;
  - (ii) le re-calcul d'un échantillon de montants de salaire dans le but d'en vérifier l'exactitude arithmétique et la revue du montant total de la paie pour en vérifier le caractère raisonnable ; et
  - (iii) l'analyse du caractère raisonnable de différents montants (précompte professionnel, charges sociales, avantages en nature, frais de déplacement, etc.).
- 103.** En l'absence de contrôles ou de contrôles satisfaisants par l'entité utilisatrice, le réviseur d'entreprises examinera la possibilité de mettre en œuvre des procédures alternatives lui permettant de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés.

### C. Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit (Norme ISA 450)

- 104.** Le réviseur d'entreprises exerce son jugement professionnel pour évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments collectés, afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Il apprécie tout au long de sa mission dans quelle mesure il convient de revoir la nature, le calendrier ou l'étendue des travaux, en fonction des éléments collectés.
- 105.** Le réviseur d'entreprises doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, sauf lorsqu'elles sont clairement manifestement insignifiantes.
- 106.** Conformément à la norme ISA 450, le réviseur d'entreprises doit évaluer :
- (i) l'incidence sur l'audit des anomalies relevées, et
  - (ii) l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées, s'il en existe.

*Documentation d'audit (Norme ISA 450, par. 15)*

- 107.** Le réviseur doit inclure dans la documentation d'audit :

- (a) Le montant en deçà duquel les anomalies seront considérées comme manifestement insignifiantes ;
- (b) Toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non correction ; et
- (c) Sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion.

La documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève (cf. § 29-30).

#### D. Éléments probants (Norme ISA 500)

**108.** Conformément à la norme ISA 500, le réviseur d'entreprises doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

#### E. Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques (Norme ISA 501)

**109.** Conformément à la norme ISA 501, le réviseur d'entreprises doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :

- (i) l'existence et l'état des stocks, s'ils sont significatifs au regard des états financiers ; et
- (ii) l'exhaustivité du recensement des procès et litiges impliquant l'entité.

#### F. Confirmations externes (Norme ISA 505)

**110.** L'objectif du réviseur d'entreprises, lorsqu'il a recours aux procédures de confirmation externe, est de définir et de mettre en œuvre de telles procédures pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

**111.** Conformément à la norme ISA 505, lorsque le réviseur d'entreprises décide de recourir aux procédures de confirmation externe, il doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :

- (i) de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander,
- (ii) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer,
- (iii) de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement, et
- (iv) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant.

## G. Procédures analytiques (Norme ISA 520)

**112.** Conformément à la norme ISA 520, le réviseur d'entreprises:

- (i) doit mettre en œuvre des procédures analytiques lors de la phase d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ;
- (ii) peut recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance ; et
- (iii) conçoit et réalise des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité.

**113.** Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, en tant que procédures analytiques conformément à la norme ISA 330 (par. 18), réalisées isolément ou combinées avec des vérifications de détail, le réviseur d'entreprises doit :

- (i) établir la pertinence du recours à des procédures analytiques de substance spécifiques pour des assertions déterminées, en tenant compte des risques évalués d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des vérifications de détail se rapportant à ces mêmes assertions ;
- (ii) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes par rapport à des montants enregistrés ou à des ratios, en tenant compte de leur source, de leur degré de comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ;
- (iii) déterminer des montants ou des ratios attendus et apprécier si ceux-ci ont un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives ; et
- (iv) fixer l'écart jugé acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel il lui faudra entreprendre les investigations de la cause de cet écart conformément au paragraphe 7 de la norme ISA 520.

## H. Sondages en audit (Norme ISA 530)

**114.** Conformément à la norme ISA 530, le réviseur d'entreprises qui a recours aux sondages en audit doit disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

**115.** Les sondages permettent au réviseur d'entreprises de recueillir et d'évaluer des éléments probants quant à certains des attributs des éléments sélectionnés afin de fonder, ou de l'aider à fonder, une conclusion relative à la population dont l'échantillon a été extrait. Les sondages peuvent être mis en œuvre en utilisant une approche non statistique ou une approche statistique.

*(i) Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester*

- 116.** Lors de la définition de l'échantillon, le réviseur d'entreprises doit tenir compte des objectifs de la procédure d'audit et des attributs de la population dont sera extrait l'échantillon.
- 117.** Le réviseur d'entreprises doit définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.
- 118.** Le réviseur d'entreprises doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être sélectionnés.

*(ii) Mise en œuvre des procédures d'audit*

- 119.** Le réviseur d'entreprises doit soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché.
- 120.** Lorsqu'un élément sélectionné ne permet pas l'application de la procédure d'audit, le réviseur d'entreprises doit réaliser celle-ci sur un élément de remplacement.
- 121.** Lorsque le réviseur d'entreprises n'est pas en mesure de réaliser les procédures d'audit prévues sur un élément sélectionné, ou des procédures alternatives adaptées, il doit traiter l'élément en question en tant que déviation par rapport au contrôle prescrit dans le cas de tests de procédures, ou en tant qu'anomalie dans le cas de vérifications de détail.

*(iii) Nature et cause des déviations et des anomalies*

- 122.** Le réviseur d'entreprises doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des déviations et des anomalies relevées, et évaluer leur incidence possible sur l'objectif recherché par la procédure d'audit et sur les autres domaines de l'audit.

*(iv) Extrapolation des anomalies*

- 123.** Dans le cas des vérifications de détail, le réviseur d'entreprises doit extrapoler les anomalies relevées dans l'échantillon à l'ensemble de la population.
- 124.** Dans des situations extrêmement rares où le réviseur d'entreprises considère qu'une anomalie ou une déviation relevée par un sondage constitue une erreur ponctuelle, il doit obtenir un niveau élevé de certitude que cette anomalie ou cette déviation n'est pas représentative de la population. Il doit acquérir ce niveau de certitude en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'anomalie ou la déviation n'affecte pas le reste de la population.

## I. Audit des estimations comptables (Norme ISA 540)

- 125.** Conformément à la norme ISA 540, le réviseur d'entreprises recueille des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier que :
- (i) les estimations comptables incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées ou fournies à titre d'information, sont raisonnables, et
  - (ii) les informations fournies dans les états financiers les concernant sont pertinentes, dans le contexte du référentiel comptable applicable.
- 126.** Acquérir la connaissance de la façon dont la direction identifie le besoin de procéder à des estimations comptables dans les petites entités est souvent moins complexe parce que leurs activités opérationnelles sont souvent limitées et que les transactions qu'elles effectuent sont moins compliquées. En outre, il est fréquent qu'une seule personne, par exemple le propriétaire-dirigeant, identifie le besoin de procéder à une estimation comptable ce qui permet au réviseur d'entreprises de circonscrire ses demandes d'informations en conséquence.
- 127.** Dans les entités non complexes, les circonstances qui requièrent une estimation comptable sont souvent telles que la direction est en mesure d'effectuer l'estimation ponctuelle demandée. Dans certains cas, cependant, le recours à un expert sera nécessaire. Des entretiens avec la direction à un stade préliminaire du processus d'audit au sujet de la nature de l'une quelconque des estimations comptables, de l'exhaustivité des estimations et du caractère adéquat du processus d'évaluation peuvent aider la direction à déterminer s'il est nécessaire de recourir à un expert.
- 128.** Lorsqu'il s'est écoulé une période longue entre la date du bilan et la date du rapport du réviseur d'entreprises, il peut être efficace pour celui-ci de revoir les événements survenus au cours de cette période afin de vérifier les estimations comptables autres que celles en juste valeur.
- 129.** Dans les entités non complexes, il est probable que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables soit moins structuré que dans les grandes. Il peut se faire que les petites entités dans lesquelles la direction participe de près à l'exploitation n'aient pas de descriptif détaillé des procédures comptables, de documents comptables très élaborés, ni de politiques écrites. Mais même si l'entité n'a pas de processus formalisé établi, ceci ne signifie pas que la direction ne soit pas en mesure de fournir au réviseur d'entreprises des éléments sur lesquels s'appuyer pour vérifier l'estimation comptable.
- 130.** Dans les entités non complexes, le processus d'évaluation des estimations comptables peut être soumis à des contrôles, mais ceux-ci peuvent être plus ou moins formels. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de contrôles ne sont pas nécessaires en raison de la participation active de la direction dans le processus d'élaboration de l'information financière. Dans certains cas, cependant, le réviseur d'entreprises ne sera pas en mesure d'identifier beaucoup de contrôles. Ceci affectera la nature, l'étendue et le calendrier des contrôles de substance à mettre en œuvre en réponse aux risques évalués.

- 131.** Les entités non complexes peuvent avoir recours à des moyens simples pour apprécier l'incertitude attachée à l'évaluation. Outre l'examen de la documentation disponible, le réviseur d'entreprises peut recueillir de la direction d'autres éléments probants démontrant qu'elle a pris en considération différentes hypothèses ou réalisations. Par ailleurs, il peut se faire que la direction n'ait pas l'expertise pour examiner différentes réalisations possibles ou pour répondre d'une autre manière à l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable. Dans de tels cas, le réviseur d'entreprises peut expliquer à la direction le processus ou les différentes méthodes disponibles pour y procéder, ainsi que la manière de les documenter. Toutefois, ceci ne modifie pas la responsabilité de la direction quant à l'établissement des états financiers.
- 132.** Le processus permanent d'analyse stratégique et de gestion du risque mis en œuvre par la direction peut permettre de confirmer les hypothèses importantes qui découlent des connaissances de la direction. Même en l'absence de processus formels bien établis, comme ce peut être le cas dans les petites entités, le réviseur d'entreprises peut être en mesure d'apprécier les hypothèses à partir des demandes d'informations adressées à la direction et d'entretiens avec celle-ci, ainsi que par la mise en œuvre d'autres procédures d'audit visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

*Documentation d'audit (ISA 540)*

- 133.** Le réviseur d'entreprises doit inclure dans la documentation d'audit:
- (a) Le fondement de ses conclusions sur le caractère raisonnable ou non des estimations comptables, et des informations fournies les concernant, qui engendrent des risques importants ; et
  - (b) Le cas échéant, les indices de biais possibles introduits par la direction.

La documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève (cf. § 29-30).

**J. Parties liées (Norme ISA 550)**

- 134.** Conformément à la norme ISA 550, le réviseur d'entreprises doit :
- (i) acquérir une connaissance suffisante des relations et des transactions avec les parties liées, que le référentiel comptable applicable établisse ou non des règles en la matière, pour être en mesure de :
    - a. relever des facteurs de risque de fraudes, s'il en existe, découlant de relations et de transactions avec les parties liées, qui sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, et
    - b. conclure, sur la base des éléments probants recueillis, si les états financiers, pour autant qu'ils soient affectés par ces relations et ces transactions :
      - sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère), ou
      - ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité), et

- (ii) en outre, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement identifiées et comptabilisées dans les états financiers et si une information pertinente les concernant a été fournie dans ceux-ci.

**135.** Les mesures de contrôle dans les entités non complexes sont susceptibles d'être moins formelles et il est possible que ces dernières n'aient pas de processus documenté pour traiter les relations et les transactions avec les parties liées. Un propriétaire-dirigeant peut atténuer certains des risques engendrés par les transactions avec les parties liées, ou potentiellement les augmenter, en participant activement à tous les aspects principaux de ces transactions. Dans de telles entités, le réviseur d'entreprises peut prendre connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et de tous les contrôles éventuels auxquels elles sont soumises, à partir de demandes d'informations auprès de la direction, associées à d'autres procédures, telles que l'observation des activités de surveillance et de revue exercées par la direction, et l'examen de la documentation disponible y afférente.

**136.** Une entité non complexe peut ne pas avoir les mêmes types de contrôles exercés par différents niveaux hiérarchiques autorisant et approuvant les transactions que ceux qui peuvent exister dans une plus grande entité. En conséquence, lors de l'audit d'une entité non complexe, le réviseur d'entreprises peut s'appuyer à un moindre degré sur les autorisations et les approbations en tant qu'éléments probants quant à la validité des transactions importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité. De ce fait, il peut envisager de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit telles que l'inspection de documents pertinents, la confirmation par les tiers concernés des clauses particulières des transactions, ou le constat de l'implication du propriétaire-dirigeant dans les transactions elles-mêmes.

#### **K. Événements postérieurs à la clôture (Norme ISA 560)**

**137.** Conformément à la norme ISA 560, le réviseur d'entreprises doit :

- (i) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable, et
- (ii) traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

**138.** Le réviseur d'entreprises doit mettre en œuvre les procédures d'audit décrites au paragraphe précédent et couvrant la période écoulée entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit, ou à une date aussi proche que possible de celle-ci. Il doit prendre en compte son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de telles procédures d'audit qui doivent comprendre :

- (a) la prise de connaissance de toutes procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés ;

- (b) des demandes d'informations auprès de la direction et, si cela s'avère nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir un effet sur les états financiers sont survenus ;
- (c) la lecture des procès-verbaux, lorsqu'ils existent, des réunions d'associés, de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qui se sont tenues après la date des états financiers, et des demandes d'informations concernant les questions abordées lors de ces réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ;
- (d) la prise de connaissance, des derniers états financiers intermédiaires postérieurs à la clôture, le cas échéant.

**139.** Si, à la suite de la réalisation de ces procédures, le réviseur d'entreprises identifie des événements nécessitant un ajustement des états financiers, ou une information à fournir dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

#### **L. Continuité d'exploitation (Norme ISA 570 (Révisée))**

**140.** Conformément à la norme ISA 570 (Révisée), le réviseur d'entreprises doit :

- (i) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et de tirer une conclusion sur le caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans l'établissement des états financiers ;,
- (ii) Tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et
- (iii) D'émettre un rapport conforme à la norme ISA 570 (Révisée).

**141.** Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315 (Révisée), le réviseur d'entreprises doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et :

- a. Dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'action pour y faire face ; ou
- b. Dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, le réviseur d'entreprises doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- 142.** Tout au long de l'audit, le réviseur d'entreprises doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- 143.** La taille d'une entité peut affecter sa capacité à faire face à des conditions défavorables. Les petites entités peuvent être en mesure de réagir rapidement pour exploiter des opportunités, mais peuvent manquer de ressources pour soutenir l'activité.
- 144.** Des conditions touchant particulièrement les entités non complexes comprennent le risque que les banques et autres établissements prêteurs puissent cesser leur soutien à l'entité, de même que la perte d'un fournisseur principal, d'un client majeur, d'un employé clé, ou du droit à exercer sous licence, sous franchise ou autre agrément légal.
- 145.** Dans bon nombre de situations, la direction des entités non complexes peut ne pas avoir fait d'évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation mais, en contrepartie, peut s'appuyer sur une connaissance approfondie de l'activité et des perspectives futures anticipées. Néanmoins, conformément aux diligences requises par la norme ISA 570 (Révisée), il est nécessaire pour le réviseur d'entreprises d'apprécier l'évaluation de la direction concernant la capacité de celle-ci à poursuivre son exploitation. Dans des entités non complexes, il peut être approprié de s'entretenir avec la direction du financement de l'entité à moyen et long terme, sous réserve que les assertions de la direction puissent être corroborées par des éléments les justifiant et ne soient pas incohérentes avec la connaissance que le réviseur d'entreprises a de l'entité. En conséquence, les diligences requises au paragraphe 13 de la norme ISA 570 (Révisée), exigeant du réviseur d'entreprises de demander à la direction d'étendre son évaluation peuvent, par exemple, être satisfaites par des entretiens, des investigations ou par la revue de la documentation venant en support de cette assertion, par exemple, des commandes reçues pour des prestations futures, en appréciant leur faisabilité ou si elles sont confirmées.
- 146.** Le soutien financier permanent apporté par les propriétaires-dirigeants est souvent un facteur important dans les entités non complexes pour la poursuite de leur exploitation. Lorsqu'une petite entité est financée très largement par un prêt des propriétaires-dirigeants, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés. Par exemple, la poursuite de l'exploitation d'une entité non complexe en difficulté financière peut dépendre de l'octroi d'un prêt à l'entité par le propriétaire-dirigeant pour garantir les banques ou d'autres créanciers, ou d'hypothèques prises sur les biens personnels de celui-ci pour garantir un prêt consenti à l'entité. Dans de tels cas, le réviseur d'entreprises peut recueillir des éléments justifiant du prêt octroyé par le propriétaire-dirigeant ou de la garantie donnée. Lorsque l'entité est dépendante d'un soutien financier supplémentaire accordé par le propriétaire-dirigeant, le réviseur d'entreprises peut apprécier la capacité de ce dernier à assurer le soutien financier ainsi accordé. En outre, le réviseur d'entreprises peut demander une déclaration écrite confirmant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que l'intention du propriétaire-dirigeant ou de sa compréhension de ceux-ci.

**147.** Le réviseur d'entreprises évaluera ses obligations additionnelles au regard du prescrit de l'article 138 du Code des sociétés et de l'article 10 de la loi sur la continuité des entreprises, ainsi que la recommandation interinstituts concernant les missions qui incombent au réviseur d'entreprises, à l'expert-comptable externe, au conseil fiscal externe, au comptable agréé externe ou au comptable-fiscaliste agréé externe dans le cadre de l'article 10, alinéa 5, de l'article 12, § 1er, alinéa 5, et de l'article 17, § 2, 5° et 6°, de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises.

#### **M. Déclarations écrites (Norme ISA 580)**

**148.** Conformément à la norme ISA 580, le réviseur d'entreprises doit :

- (i) obtenir des déclarations écrites de la direction et, lorsque nécessaire, de l'organe de gestion, confirmant que celle(s)-ci considère(nt) avoir satisfait à ses (leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité des informations qui lui sont fournies ;
- (ii) conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites si le réviseur d'entreprises l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres normes professionnelles, telle que la norme complémentaire aux normes ISA applicables en Belgique ; et
- (iii) répond de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou aux situations dans lesquelles la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne fournit (ne fournissent) pas les déclarations qu'il a demandées.

**149.** Le réviseur d'entreprises doit demander à la direction et, selon les cas, à l'organe de gestion, de lui fournir une lettre d'affirmation, en application de la norme ISA 580, confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir, ont bien été reflétés dans ceux-ci.

## QUATRIEME PHASE - FORMULATION DE L'OPINION D'AUDIT ET RAPPORT

### A. Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers (Norme ISA 700 (Révisée))

#### (i) *Fondement de l'opinion*

**150.** Conformément à la norme ISA 700 (Révisée), le réviseur d'entreprises doit :

- (i) se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et
- (ii) exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit.

**151.** Afin de forger son opinion, le réviseur d'entreprises doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte :

- (i) La conclusion établie conformément à la Norme ISA 330 sur le fait qu'il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés ;
- (ii) La conclusion établie conformément à la Norme ISA 450 sur le fait que les anomalies non corrigées prises individuellement ou cumulées sont, ou non, significatives ;
- (iii) si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable, en ce compris :
  - a. l'application par l'entité des exigences du référentiel comptable applicable ;
  - b. la prise en compte des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction;
- (iv) si les états financiers sont établis , dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

#### (ii) *Forme de l'opinion*

**152.** Le réviseur d'entreprises exprime clairement une opinion modifiée appropriée (avec réserve, négative ou abstention d'opinion) sur les états financiers :

- (i) lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou
- (ii) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

**153.** Si le réviseur d'entreprises considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel pour leur compréhension des états financiers, il inclut dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait

que le point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives. Un tel paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers.

*(iii) Rapport du réviseur d'entreprises*

- 154.** Le rapport du réviseur d'entreprises doit prendre une forme écrite.
- 155.** Le rapport doit indiquer, au minimum, chacun des éléments suivants :
- a. Un titre ;
  - b. Un destinataire, selon les exigences de la mission ;
  - c. Une identification des états financiers de l'entité qui ont été audités ;
  - d. Une section « Opinion » contenant l'expression de l'opinion sur les états financiers et une référence au référentiel comptable applicable en Belgique utilisé pour l'établissement des états financiers ;
  - e. Une section « Fondement de l'opinion [sans réserve/avec réserve/négative/abstention d'opinion] » (normes ISA 700 (Révisée) et ISA 705 (Révisée)) ;
  - f. Le cas échéant, un paragraphe d'observation (norme ISA 706 (Révisée));
  - g. Le cas échéant, une section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » (norme ISA 570 (Révisée)) ;
  - h. Le cas échéant, une section « Points clés de l'audit » (norme ISA 701 (Révisée)) ;
  - i. Le cas échéant, un paragraphe relatif à d'autres points (norme ISA 706 (Révisée));
  - j. Une section relative aux responsabilités de l'organe de gestion relatives aux états financiers (norme ISA 700 (Révisée)) ; et
  - k. Une section relative aux responsabilités du réviseur d'entreprises relatives à l'audit des états financiers (norme ISA 700 (Révisée)).
  - l. Le cas échéant, une section qui traite des obligations de communication au regard des autres informations (norme ISA 720 (Révisée)) ;
  - m. Le nom de l'associé responsable de la mission ;
  - n. La signature du réviseur d'entreprises ;
  - o. L'adresse du réviseur d'entreprises ;
  - p. La date du rapport du réviseur d'entreprises.
- 156.** Dans le cadre d'un mandat de commissaire, le commissaire inclura dans son rapport les éléments requis par la loi et les normes professionnelles applicables.
- 157.** Le cas échéant, le réviseur d'entreprises considèrera s'il convient d'inclure les points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.

**B. Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs (Norme ISA 710)**

**158.** Conformément à la norme ISA 710, le réviseur d'entreprises détermine si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. A cette fin, il apprécie si :

- (i) les données comparatives sont en accord avec les données chiffrées et les autres informations fournies présentées pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraitées, et
- (ii) les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et relatés de manière adéquate.

**C. Les obligations du réviseur d'entreprises au regard des autres informations (Norme ISA 720 (Révisée))**

**159.** La norme ISA 720 (Révisée) traite des obligations du réviseur d'entreprises au regard des autres informations (c'est-à-dire autres que les états financiers et le rapport du réviseur sur ces comptes), qu'elles soient financières ou non financières, incluses dans le rapport annuel d'une entité. Le rapport annuel d'une entité peut être un document unique ou un ensemble de documents établi dans le même objectif.

**160.** Les objectifs du réviseur d'entreprises, après avoir procédé à la lecture des autres informations, sont :

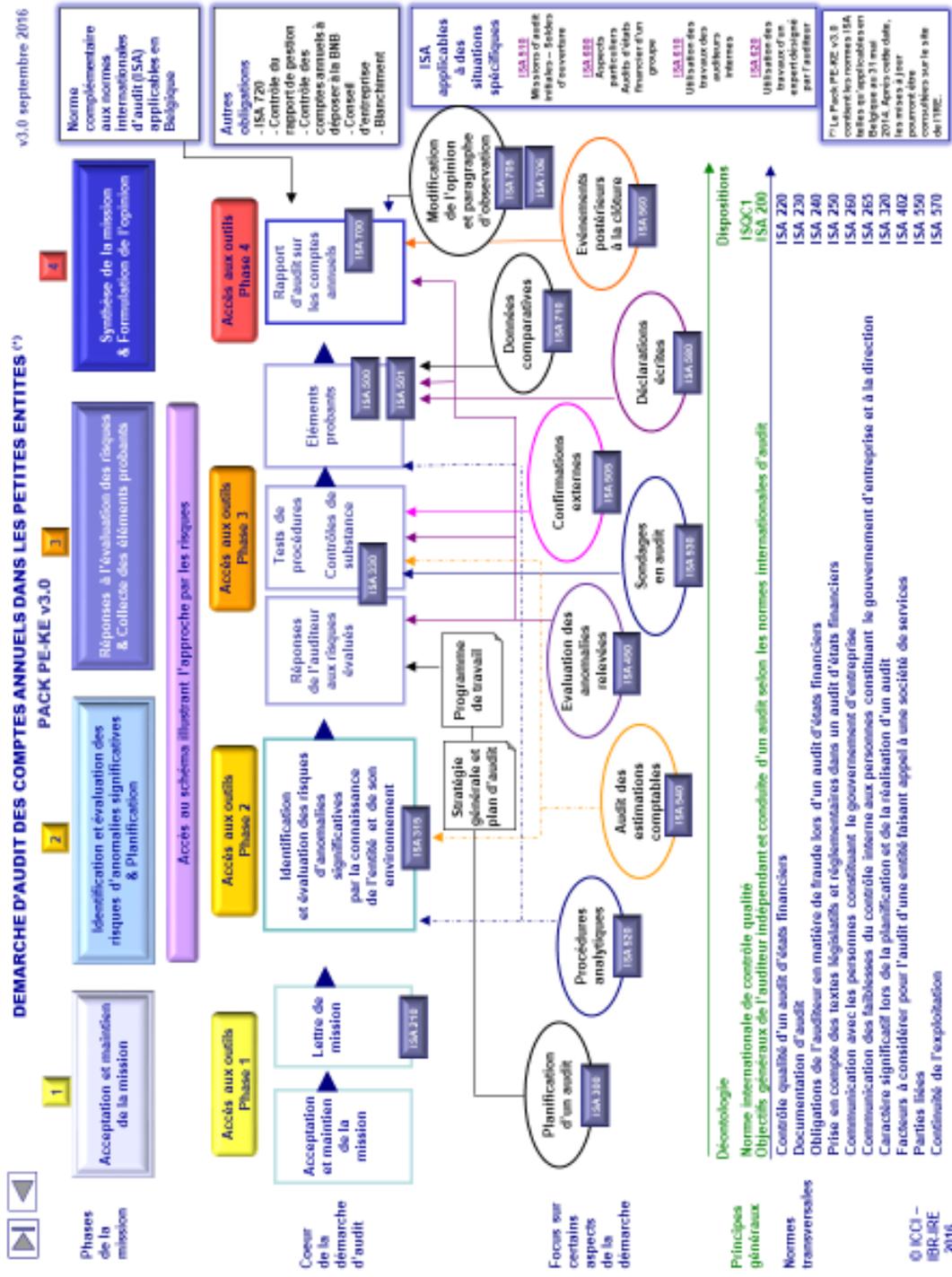
- (a) D'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers ;
- (b) D'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit ;
- (c) De répondre de façon appropriée lorsqu'il constate qu'il semble exister de telles incohérences significatives, ou lorsqu'il constate que les autres informations semblent comporter une anomalie significative ;
- (d) D'émettre un rapport conforme à la norme ISA 720 (Révisée).

**161.** Sauf si cela est exigé par la loi ou la réglementation, il est peu probable que des petites entités publient des documents contenant des états financiers audités. Cependant, un tel document peut exister, par exemple, lorsqu'il existe une obligation légale pour l'organe de gestion d'émettre un rapport accompagnant les états financiers. Un compte de résultat détaillé ou un rapport de gestion constitue un exemple d'autres informations pouvant être incluses dans un document contenant les états financiers audités d'une petite entité.

## **ANNEXE 1 – Liste des mots clés des normes ISA**

[List of Key Terms ISA 2017]

# ANNEXE 2 – Schéma de la démarche d'audit des états financiers



## **ANNEXE 3 – Aperçu des conseils et outils publiés jusqu’au 30 novembre 2017 par l’IRE et l’ICCI**

Voici une liste de documents qui ont été publiés jusqu’au 31 août 2017 par l’IRE et l’ICCI en vue d’aider les réviseurs d’entreprise dans le cadre de la réalisation d’un audit dans de petites entités conformément aux normes ISA :

- Avis 2017/06: projet de norme relative à l'application des normes ISA (la nouvelle et les révisées) en Belgique - état des lieux et retrait de l'avis 2017/03 ;
- Circulaire IRE 2013/05 : Application des normes ISA proportionnellement à la taille et à la complexité de l’entité (« *scalability* » des normes ISA) ;
- Coach ISA depuis 2012 ;
- Manuel ISQC 1 2013 (publié sur le site internet de l’ICCI) ;
- FAQ ICCI (publiées sur le site internet de l’ICCI), notamment la I.A. (question 5) à laquelle a été relié le document « *Applying ISAs proportionately with the size and complexity of an entity* » (août 2009) émis par l’International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ;
- Formations spécifiques de l’ICCI depuis 2015 ;
- Listes de contrôle et matrices ICCI (publiés sur le site internet de l’ICCI) ;
- Principales modalités d’application et autres, reprises dans les normes ISA, en rapport avec les petites entités (publiées sur le site internet de l’ICCI) ;
- Pack PE-KE (publié sur le site internet de l’ICCI) ;
- Outil - Approche des risques par l’audit, au sein de différents secteurs (publié sur le site internet de l’ICCI).