

AVIS¹ 2020/03 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
SDB

Date
08.12.2020

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Impact du COVID-19 sur l'audit de l'exercice 2020 – points clés

Alors que la pandémie de COVID-19 se poursuit, le Conseil de l'IRE souhaite attirer l'attention des réviseurs d'entreprises sur quelques points d'action concernant le COVID-19 pour l'audit de l'exercice 2020, et ce, à l'aide des *points clés* suivants.

Ces *points clés* seront élaborés de manière plus approfondie par l'ICCI sous la forme d'une *FAQ*, qui sera disponible sur le [site Web de l'ICCI, sous la rubrique FAQ > FAQ COVID-19](#).

1. PERSPECTIVE 1 : impact possible sur quelques phases de l'audit

1.1. Planning de l'audit

La norme ISA 300 traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. Planifier un audit implique d'établir une stratégie générale d'audit pour la mission et de développer un programme de travail. L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit.

Maintenant qu'il est évident qu'en raison des mesures de confinement liées au COVID-19, le planning de l'audit devra très probablement être adapté, l'importance **de consigner dans la documentation d'audit les modifications importantes** apportées à la stratégie générale d'audit et au programme de travail

¹ Par voie d'avis, l'Institut développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (art. 31, § 7 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) ; seules les normes et les recommandations sont obligatoires.

et les modifications relatives à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le motif de telles modifications (voir ISA 300, § 12 (a) et § A20), doit absolument être soulignée. Dans ce cadre, l'auditeur peut également envisager de consigner toute la communication avec le client, afin de pouvoir prouver dans la documentation d'audit les délais établis et les éventuels refus de la part du client en raison des mesures de confinement.

1.2. Risk assessment procedures

La norme ISA 315 (révisée) exige que l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers et les évalue, par sa connaissance de l'entité auditée et de son environnement, y compris de son contrôle interne. Acquérir des **connaissances sur les risques d'entreprise** auxquels l'entité est confrontée augmente la probabilité de reconnaître les risques d'anomalies significatives.

En raison de la pandémie de COVID-19, l'auditeur doit évaluer l'impact de cette pandémie sur l'entité auditée. **Les risques d'audit existants** peuvent devenir **plus importants**, mais il peut également s'agir de **nouveaux risques d'audit** découlant d'événements actuels qui n'avaient pas été identifiés et qui n'existaient peut-être pas (encore) lors de la phase de planification de l'audit (risques d'entreprise, comme des problèmes de liquidité liés à un octroi de crédit difficile ou à une baisse des subsides pour certaines ASBL, risques liés aux opérations de couverture, risques fiscaux en raison d'un report des délais de paiement).

Dans le cadre du planning de l'audit, il peut s'avérer utile que l'auditeur **réévalue** les **risques** d'anomalies significatives dans les états financiers après l'apparition du COVID-19. Cependant, au vu des circonstances actuelles, il est également important que l'auditeur ne considère pas seulement l'évaluation des risques comme une activité de planification et qu'il réévalue les risques d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité et les informations fournies au niveau des affirmations, même si l'on approche de la fin de la mission d'audit.

1.3. Caractère significatif

La norme ISA 320 (révisée) traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers.

Il est attendu de l'auditeur qu'il **prenne en considération l'impact du COVID-19 sur ledit caractère significatif**. Les implications du COVID-19 peuvent obliger les entités contrôlées à enregistrer des montants supplémentaires et/ou à fournir des

notes non standard dans les comptes annuels. L'auditeur doit tenir compte de facteurs quantitatifs et qualitatifs pour déterminer la manière dont des montants et/ou notes liés au COVID-19 sont pertinents pour les besoins d'information financière des utilisateurs de l'entité auditée.

Suite au COVID-19, il peut être demandé à l'auditeur :

- de reconsidérer les *éléments de référence* et seuils utilisés lors des années précédentes pour en déterminer le caractère significatif à la suite des modifications des attentes des utilisateurs concernant le caractère significatif et les modifications de la position financière et des prestations de l'entité auditée (implications financières du COVID-19) ;
- de déterminer un ou des niveaux de caractère significatif individuels inférieurs pour certains flux de transaction, soldes de comptes ou notes ; et/ou
- de revoir le caractère significatif si cela s'avérait nécessaire (incertitude concernant les implications futures du COVID-19).

1.4. Test de contrôles

En vertu de la norme ISA 330, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées par rapport à ces risques.

La crise du COVID-19 peut influencer les processus de reporting financier et les contrôles connexes d'une entité auditée. Le risque de manquements dans des contrôles nouveaux, modifiés ou existants pourrait augmenter en raison du travail à distance des travailleurs de l'entité auditée, de l'absence de séparation de fonctions ou de l'absence de contrôles de *surveillance* effectifs, ce qui peut donner lieu à un risque accru de *management override* potentiel. Par conséquent, les **procédures** de l'auditeur pour comprendre les contrôles pertinents et les tester doivent **éventuellement être reconsidérés**.

Après l'exécution de procédures pour comprendre des processus et contrôles nouveaux ou modifiés, les auditeurs doivent éventuellement concevoir et exécuter de nouvelles procédures, ou adapter des procédures planifiées précédemment pour tester des contrôles mis en œuvre qu'ils soient nouveaux ou modifiés.

En raison du travail à distance normatif des travailleurs de l'entité auditée suite à l'actuelle pandémie de COVID-19, l'auditeur doit également être vigilant face à son impact sur les modifications nécessaires à apporter aux contrôles IT généraux de

l'entité et/ou d'autres modifications des systèmes IT qui peuvent créer de nouveaux risques IT pertinents pour le contrôle.

2. PERSPECTIVE 2 : quelques thèmes sur lesquels le COVID-19 peut avoir une influence notable

2.1. Impact du COVID-19 sur le risque de fraude

Conformément à ISA 240, l'auditeur doit activement tenir compte du risque de fraude dans son approche de contrôle et il doit évaluer le risque de fraude.

La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe à la fois aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sein de l'entité et à la direction. La direction doit suivre des processus pour identifier les risques de fraude au sein de l'entité et les anticiper, mais aussi mettre en place un contrôle interne pour limiter ces risques. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise doivent le contrôler (voir ISA 240, § 20).

Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. L'auditeur doit **s'enquérir** auprès de la direction, des personnes qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne (si cette fonction existe) et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité (voir ISA 240, § 18).

L'auditeur s'intéresse à deux types d'anomalies dans les états financiers : les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif.

À la lumière de la crise de COVID-19, nombre d'entités sont confrontées à des défis opérationnels de taille et à de nombreuses adaptations à entreprendre sur les modalités du travail à distance, tous deux pouvant accroître la tentation et la pression et, dans certains cas, ouvrir de nouvelles possibilités pour la direction ou d'autres de commettre une fraude. Dans ces circonstances, il est important de soigneusement évaluer ou **reconsidérer** le **risque** d'anomalies significatives dans les états financiers d'une entité **à la suite d'un acte de fraude**.

Lorsque l'auditeur se penche à nouveau sur l'évaluation du risque de fraude de l'entité qu'il contrôle, il doit considérer le triangle de la fraude et vérifier si de nouveaux risques ont été introduits par la situation de crise liée au COVID-19.

L'auditeur doit **prendre connaissance** des contrôles revus à cause du COVID-19 que la direction a conçus et mis en œuvre et dont elle a assuré le suivi afin de prévenir et détecter la fraude, mais aussi les **réévaluer**.

Il est important de retenir que des anomalies significatives frauduleuses peuvent également être influencées par le **processus de clôture annuel** qui a lieu après la fin de la période de reporting et peut généralement s'accompagner de la publication d'écritures comptables de clôture frauduleuses. Il convient de souligner à cet égard que la Commission des Normes comptables (CNC) est en train d'élaborer un avis sur les points d'attention liés au COVID lors de la clôture annuelle.

2.2. Que se passe-t-il si le contrôle d'inventaire est impossible ?

La norme ISA 501 stipule que l'auditeur doit être présent à la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité auditée, sauf si c'est impraticable.

Si l'auditeur estime que c'est **impraticable**, il doit toujours obtenir les éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et la situation du stock de l'entité, sinon, il doit adapter l'opinion dans le rapport d'audit.

Dans les situations dans lesquelles l'entité auditée va procéder à un inventaire, mais où il apparaît que l'auditeur ne peut pas être présent lors de la prise d'inventaire physique de l'entité en raison des limitations d'accès pour l'auditeur au(x) site(s) en raison du COVID-19, l'auditeur doit envisager si des **mesures peuvent être prises** pour permettre d'observer les comptages en respectant une distance de sécurité entre les personnes (au moins 1,5 mètre) et/ou s'il doit déterminer si l'entité et l'équipe en charge de la mission peuvent porter les masques buccaux adéquats et/ou des vêtements de protection. N'oubliez pas que la sécurité personnelle et le bien-être des personnes priment et que les auditeurs doivent respecter les directives de santé publique pertinentes éventuellement en vigueur.

Si l'auditeur n'est pas autorisé ou s'il n'est pas en mesure d'observer l'inventaire comme prévu initialement, il doit déterminer s'il est toujours en mesure d'exécuter des **procédures alternatives** pour répondre à l'exigence d'être présent à la prise d'inventaire physique et de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les trois procédures alternatives adaptées sont les suivantes ²:

² Voir les meilleures pratiques y relatives :

- <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/mar/auditing-how-to-observe-inventory-during-coronavirus-pandemic.html> ; et

- assister à la **prise d'inventaire virtuelle** (par le biais d'un appel vidéo) qui est désormais devenue une réalité. Pour ce faire, un planning soigné et un test sont probablement nécessaires avant la date de prise d'inventaire ;
- assister à la prise d'inventaire physique à un moment ultérieur et faire remonter les résultats jusqu'à la fin de l'exercice précédent (c'est-à-dire **roll-back**) ; et
- si le client fait appel à un système de stock permanent avec procédure de comptage de cycles : revenir au dernier comptage de cycles précédent qui a été effectué et ensuite le prolonger jusqu'à la fin de l'année (c'est-à-dire **roll-forward**), à condition que l'auditeur ait examiné les mesures de contrôle internes et puisse faire confiance à ces mesures de contrôle internes pour établir l'existence du stock.

L'auditeur doit toujours clairement documenter la procédure de prise d'inventaire dans le dossier d'audit.

Dans certains cas, l'auditeur peut indiquer qu'il est finalement dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés car il n'est pas parvenu à atteindre une alternative satisfaisante pour la participation physique à la prise d'inventaire. S'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants sur l'existence et l'état du stock, la norme ISA 501, § 7 requiert des adaptations de l'opinion reprise sur le rapport d'audit.

2.3. Comment documenter les procédures ?

La norme ISA 505 traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe en vue de recueillir des éléments probants. Une confirmation externe regroupe les éléments probants recueillis à partir d'une réponse écrite reçue d'un tiers directement par l'auditeur, sur support papier, sous forme électronique ou par d'autres moyens.

En raison des limitations de voyage et du confinement en Belgique, l'auditeur :

- peut éventuellement ne pas être en mesure de demander des confirmations externes définies ; ou
- peut éventuellement ne pas obtenir de réactions définies sur les confirmations externes.

- <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/quality-control/coronavirus-considerations-for-inventory-audit-testing>.

Si l'auditeur n'est pas en mesure d'introduire des demandes pour la circulation de confirmations externes établies, il convient d'envisager d'utiliser des systèmes sécurisés pour recueillir une preuve suffisante au lieu d'une copie établie.

Un processus de confirmation électronique peut contenir différentes techniques pour valider l'identité d'un émetteur d'informations sous forme électronique, par exemple par le biais du chiffrement, de signatures numériques électroniques (*cf. infra*, point 2.4) et de procédures de vérification de l'authenticité du site Web. L'approche de l'auditeur pour la diffusion et l'obtention de réactions aux confirmations externes devra requérir une prise en considération client par client.

Dans les circonstances actuelles du COVID-19, dans lesquelles les auditeurs risquent de ne pas avoir accès au site du client, les auditeurs doivent éventuellement obtenir les versions scannées de documents de tiers (p. ex. factures de fournisseurs) par voie électronique, comme par e-mail, qu'ils utilisent dans leurs tests de contrôle et tests de transaction substantifs.

Comme toujours, pour déterminer si l'auditeur dispose d'éléments probants suffisants et appropriés, il doit déterminer si les informations qu'il utilise sont fiables (voir ISA 500, § 9). La définition de la fiabilité des éléments probants inclut une prise en considération équitable de l'authenticité de ces documents. Même si les directives applicables à l'auditeur dans ce domaine n'ont pas changé, et qu'il continue d'être question de jugement professionnel (*professional judgment*) et d'esprit critique (*professional skepticism*) pour déterminer les procédures à exécuter lors de l'évaluation de l'authenticité des documents, le risque va croissant à mesure que le nombre de documents non originaux utilisés lors de l'audit augmente. C'est la raison pour laquelle, comme pour chaque risque accru, la nature et l'ampleur des procédures qui sont mises en œuvre pour vérifier l'authenticité de ces documentations augmentent.

Ces procédures peuvent inclure la sélection d'un échantillon des documents qui ont été utilisés lors de l'audit et l'obtention des originaux afin que des détails pertinents puissent être mis en correspondance avec les versions électroniques. En marge de cet exemple, l'auditeur peut également utiliser des documents présentant un risque plus élevé et en vérifier l'authenticité.

L'auditeur doit également, sur la base de son évaluation et de sa conclusion à propos des éléments probants, documenter le dossier d'audit.

2.4. Signature numérique

Le Conseil estime que l'utilisation de la signature électronique par le biais d'une carte d'identité électronique (eID) ou par le biais d'un prestataire de services qualifié de l'Union européenne pour une signature des rapports révisoraux des missions particulières mais aussi des rapports du commissaire est **juridiquement valable et équivalente** à une signature manuelle sur papier³.

À la base, on retrouve la définition de la signature et de la signature électronique à l'article 8.1., 2° et 3° du Livre VIII du nouveau Code civil⁴, qui s'applique à tous les cas régis par le droit commun.

Lorsque la législation stipule qu'un document doit être « signé », il peut l'être par le biais d'une signature manuelle sur papier, mais aussi d'une signature électronique qualifiée conformément au nouveau Code civil⁵. En outre, pour la signature électronique (et d'autres services électroniques), l'on peut faire référence aux articles I.18, XII.15, XII.24 et suivants du Code de droit économique (CDE).

Le Conseil souhaite préciser qu'il n'est pas nécessaire de faire appel à un prestataire de services de confiance qualifié pour placer une signature électronique qualifiée. L'eID belge est en effet un moyen essentiel pour créer une signature électronique valable. Si une personne souhaite apposer une signature électronique qualifiée sur un document à l'aide d'un ordinateur, elle peut alors utiliser le certificat de signature (*signature*) se trouvant sur l'eID à cette fin.

S'il n'est cependant *pas* fait appel à une eID, ou s'il n'est pas toujours demandé d'utiliser une eID pour signer des documents, il est tout de même possible

³ Voir pour un point de vue analogue : lecture combinée des avis de l'ICCI du [21 décembre 2018](#), du [6 août 2020](#) et du [14 octobre 2020](#).

⁴ L'art. 8.1., 2° et 3° Livre VIII (La preuve) du nouveau Code civil stipule ceci :
« 2° *signature* : un signe ou une suite de signes tracés à la main, par voie électronique ou par un autre procédé, par lesquels une personne s'identifie et manifeste sa volonté ;

3° *signature électronique* : une signature conforme aux articles 3,10° à 3,12° du Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la Directive 1999/93/CE ; ».

⁵ Pour plus d'informations et pour une confirmation de la validité ainsi que de l'équivalence de la signature électronique via eID par rapport à la signature manuelle, il est fait référence au [site Web du Service Public Fédéral Intérieur : « Documents d'identité », sous-rubrique « eID », « FAQ »](#), sujet : « Signature électronique », question : « Une signature électronique a-t-elle la même force probante qu'une signature manuelle ? », ainsi qu'à la référence à la législation nationale qui y est reprise.

d'apposer une signature électronique qualifiée s'il est fait appel à un prestataire de services externe, et plus particulièrement à un prestataire de services électroniques qualifié. *Seuls* les services de confiance qualifiés ont la même valeur juridique que la signature papier ou écrite (voir art. 25, 2. Règlement eIDAS⁶ *juncto* art. 33, 1. Règlement eIDAS⁷)⁸.

Les services de confiance électroniques et prestataires de services qualifiés en Belgique sont disponibles par le biais de la liste de confiance mentionnée (« [Trusted List](#) ») (en vertu de l'art. 22, 1. du Règlement eIDAS). Vous pouvez également consulter la [liste des prestataires de services qualifiés de l'Union européenne](#) où vous pourrez effectuer une sélection par service de confiance et par État membre. Le choix du prestataire de services qualifié est libre (voir art. 25, 3. du Règlement eIDAS⁹), mais il convient de tenir compte du fait que le choix pour un prestataire de services d'un autre État membre pourrait induire quelques difficultés pratiques, comme dans le domaine de la langue p. ex. Vous trouverez ici la [liste la plus récente des services et prestataires de services qualifiés belges](#).

Le Conseil peut dès lors également confirmer que l'obtention de signatures sur des lettres d'engagement, confirmations (de solde) et lettres de représentation par les membres du conseil d'administration d'une entité auditée est juridiquement valable dans la profession de réviseur d'entreprises lorsque les signatures sont appliquées par le biais d'une carte d'identité électronique (eID) des membres du conseil d'administration de l'entité auditée ou par le biais d'un prestataire de services qualifié de l'Union européenne.

Dans ce cadre, le Conseil souhaite en outre faire référence à la loi du 20 septembre 2018 visant à harmoniser les concepts de signature électronique et de support durable et à lever des obstacles à la conclusion de contrats par voie électronique.

⁶ Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la Directive 1999/93/CE ou une signature électronique qualifiée (ci-après : « le Règlement eIDAS »).

L'art. 25, 2. du Règlement eIDAS stipule ce qui suit : « 2. *L'effet juridique d'une signature électronique qualifiée est équivalent à celui d'une signature manuscrite.*

⁷ « 1. Un service de validation qualifié des *signatures électroniques qualifiées* ne peut être fourni que par un *prestataire de services de confiance qualifié* qui : (...) ».

⁸ <https://economie.fgov.be/fr/themes/line/commerce-electronique/signature-electronique-et/covid-19-comment-puis-je-en>.

Voir également : <https://economie.fgov.be/fr/themes/line/commerce-electronique/signature-electronique-et>.

⁹ « 3. Une signature électronique qualifiée qui repose sur un certificat qualifié délivré dans un État membre *est reconnue en tant que signature électronique qualifiée dans tous les autres États membres.* »

Le Conseil estime que par l'entrée en vigueur de la législation concernée, si une signature peut être indubitablement prouvée par voie électronique, il n'est pas nécessaire de disposer d'un document portant une signature manuelle. Le document « original » est dès lors par définition un document portant une signature électronique et pourrait, selon le Conseil, exister sous forme purement électronique. Par conséquent, le Conseil estime qu'il convient de déposer au greffe du tribunal d'entreprise les rapports révisoraux signés originaux à chaque fois que le greffe reçoit les rapports révisoraux dont seule la signature électronique existe.

2.5. Réunions numériques de l'AG et d'autres instances

Ce point est actuellement en discussion au Parlement fédéral et il est prévu qu'à court terme, pendant la durée probable de la crise COVID-19, le règlement de l'arrêté royal n°4¹⁰, comprenant l'organisation des réunions numériques de l'AG et d'autres organes tels que les comités d'entreprise, sera inclus dans le CSA.

3. PERSPECTIVE 3 : impact possible sur la déclaration du commissaire

3.1. *Limitations de portée à la suite du COVID-19*

Maintenant que la pandémie de COVID-19 a eu des conséquences sur un exercice complet, l'on peut s'interroger sur son impact sur l'opinion et le rapport du commissaire.

En pratique, il est convenu que, pour les clôtures au 31/12/2020, le COVID-19 ne se qualifie plus comme un événement « *non adjusting* » après la date du bilan (voir ISA 560, § 2, (b))¹¹, mais bien comme un **événement « *adjusting* »**, (voir ISA 560, § 2, (a)), parce que le développement et la propagation de l'épidémie COVID-19 (et un grand nombre d'événements connexes) existaient déjà avant la date de clôture de l'exercice au 31/12/2020.

La crise du COVID-19 peut avoir un impact sur l'opinion à exprimer, en raison d'une **limitation à l'étendue des travaux d'audit (*scope limitation*)** (voir ISA 705 (révisée)). Une limitation à l'étendue des travaux d'audit conduit à ce que le

¹⁰ Arrêté royal n° 4 du 9 avril 2020 portant des dispositions diverses en matière de copropriété et de droit des sociétés et des associations dans le cadre de la lutte contre la pandémie Covid-19 (M.B. 9 avril 2020).

¹¹ Le COVID-19 n'est en d'autres termes plus un « *non adjusting subsequent event* », comme auparavant, dans les clôtures au 31/12/2019 (voir [FAQ going concern](#) et [FAQ COVID-19 « non adjusting subsequent event »](#), [l'impact du COVID-19 sur l'information financière et sur la mission de l'auditeur](#)).

commissaire exprime une opinion avec réserve ou à ce qu'il formule l'impossibilité d'exprimer une opinion (déclaration d'abstention).

Une telle limitation peut survenir, par exemple, lorsque lors de l'exercice de sa mission, le commissaire ne peut mettre en œuvre les procédures d'audit qu'il estime nécessaires, et ce, en raison de la pandémie de COVID-19.

La limitation à l'étendue des travaux d'audit du commissaire peut être dictée soit par certaines circonstances (p. ex. à cause de la crise de COVID-19 en raison de laquelle le commissaire n'est pas en mesure d'observer l'inventaire des stocks), soit par l'insuffisance de documents administratifs de l'entité, ou encore, par une impossibilité pour le commissaire de mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives et suffisantes qu'il estime nécessaires.

La **limitation à l'étendue des travaux d'audit** peut conduire à deux possibilités (voir ISA 705 (révisée) § 13) :

- soit le commissaire exprimera une **opinion avec réserve** s'il conclut que les incidences éventuelles sur les comptes annuels d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus qui donnerait lieu à l'expression d'une déclaration d'abstention ;
- soit le commissaire exprimera une **abstention** d'opinion s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation.

Dans de telles circonstances, le commissaire peut juger utile de fournir à l'organe d'administration un projet de rapport du commissaire afin de faciliter la discussion sur la façon dont ces points seront traités dans son rapport du commissaire.

3.2. Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit (*key audit matters*) visent à rehausser la valeur communicationnelle du rapport de l'auditeur par une transparence accrue sur l'audit réalisé. Des informations supplémentaires sont fournies sur les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Pourquoi le point a-t-il été important lors de l'audit et comment ce point a-t-il été traité au cours de l'audit ?

Selon les circonstances, le **COVID-19 peut être considéré comme un point clé de l'audit** et un rapport est donc requis.

Le Conseil rappelle que si la pandémie entraîne une incertitude significative sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation, un tel point ne doit pas être décrit dans la section « Points clés de l'audit », mais devra être intégré dans le rapport de l'auditeur conformément à la norme ISA 570 (révisée).

3.3. Questions *going concern*

L'ISA 570 (révisée) requiert que le commissaire recueille des éléments probants suffisants et appropriés – et tire une conclusion – sur le caractère approprié du principe comptable de continuité d'exploitation faite par l'organe d'administration lors de l'établissement des comptes annuels, et de conclure, en se fondant sur les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

C'est à l'organe d'administration d'évaluer si les comptes annuels peuvent être établis selon le principe de « *going concern* » (GC). La réglementation comptable belge ne contient aucune disposition sur le délai à prendre en compte pour l'appréciation de l'hypothèse de continuité. L'on estime tout de même que l'appréciation par l'organe d'administration de la continuité de l'entreprise doit raisonnablement s'effectuer au cours d'une période d'au moins douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

Les conséquences du COVID-19 menacent la continuité de nombreux secteurs. L'évaluation de la continuité par l'organe d'administration est un élément essentiel de l'audit, qui peut être affecté en large mesure par les circonstances actuelles dues au COVID-19. Tout au long de l'audit, le commissaire 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.

Si le commissaire conclut que l'application du principe comptable de continuité d'exploitation par l'organe d'administration est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative liée au COVID-19, il doit déterminer si l'information fournie dans les comptes annuels sur cette incertitude significative est adéquate (norme ISA 570 (révisée), paragraphe 19).

Pour la plupart des entités touchées par le COVID-19, une explication à propos d'une grave incertitude entourant la continuité à la suite du COVID-19, assortie d'une explication claire à propos des incertitudes, pourra en principe donner lieu

à une opinion sans réserve, avec une section spécifique concernant les incertitudes significatives liées à la continuité.

Si les explications de l'organe d'administration concernant les événements liés au COVID-19 et l'incertitude significative y relative ne sont cependant pas reflétées correctement dans les comptes annuels, le commissaire doit, le cas échéant, dans la première partie de son rapport, émettre une opinion avec réserve ou une opinion négative.

Le commissaire ne peut limiter son évaluation du caractère adéquat de l'application du principe comptable de continuité d'exploitation à la société auditée dont il est le commissaire. Dans le cadre d'un groupe, il convient également de se pencher sur la société mère et la santé du groupe à la suite du COVID-19, et en particulier lorsqu'un support financier est exprimé dans une lettre de confort. Une lettre de confort n'a de valeur pour évaluer la continuité d'une société qu'à partir du moment où elle constitue dans le chef de son ou ses émetteurs une obligation qui revêt un caractère contraignant et exécutoire. Selon le Conseil de l'IRE, le commissaire doit analyser la validité de la lettre de confort, à savoir vérifier si elle revêt un caractère contraignant et exécutoire et si le signataire de la lettre est en mesure d'engager la ou les personnes qui prennent les engagements qu'elle contient. Il en fait de même pour la solvabilité du ou des émetteurs de la lettre de confort.¹²

Il est important que le commissaire établisse une documentation qui prévoit une trace suffisante et appropriée des travaux sur lesquels se fonde le rapport du commissaire (norme ISA 230, par. 5 (a)).

Un autre point d'attention pour les SRL et les SC est que l'évaluation de la **procédure de sonnette d'alarme** implique l'estimation des évolutions **futures** (voir art. 5:153 (SRL) et 6:119 (SC) : actif net qui risque de devenir négatif).

En résumé, l'organe d'administration doit convoquer l'assemblée générale dans le cadre de la procédure de sonnette d'alarme lorsqu'il est/a été constaté que :

- l'actif net est négatif ou risque de le devenir ;
- il n'est plus certain que la société pourra, en fonction des développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leur échéance pendant une période d'au moins douze mois consécutifs.

¹² Circulaire IRE 2012/01, *Valeur d'une lettre de confort/lettre de patronage*.

Dès que **l'une des deux** situations se manifeste, l'organe d'administration est tenu de convoquer l'assemblée générale.

La modification qui semble cruciale en cette période de COVID-19 est l'introduction de critères basés sur des données **prospectives** : il est d'une part fait référence au « risque » d'actif net négatif et d'autre part, un test de liquidité est institutionnalisé.

Manifestement, dans les circonstances données, ce test de liquidité s'avère un exercice délicat mais d'une grande nécessité. La **prudence** est également de mise lors des **distributions**. Plus que jamais, et même pendant l'actuelle crise de COVID-19, les distributions ne peuvent avoir pour effet de rendre négatifs les capitaux propres de la société (test d'actif net : art. 5:142 et 6:115, § 1 CSA) ni que la société ne soit plus en mesure de payer ses dettes exigibles après la distribution (test de liquidité : art. 5:143 et 6:116, § 1 CSA).

Il convient également de noter que conformément à l'exposé des motifs du projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses¹³, l'organe d'administration fait l'objet d'une **obligation continue** pour suivre la situation financière de la société ou à tout le moins veiller à ce que les mécanismes nécessaires à cette fin soient présents.

La nouvelle perspective des conséquences de la crise liée au COVID-19 souligne l'importance de cette obligation continue.

3.4. Impact du COVID-19 sur le rapport annuel

En vertu de l'article 3:6, § 1, 1° du CSA, le rapport annuel de la société auditée doit comporter « *au moins un exposé fidèle sur l'évolution et les résultats des affaires et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée* ». Une disposition analogue à l'article 3:48, § 2, 1° et à l'article 3:52 du CSA s'applique par analogie à l'ASBL(I) ou fondation auditée. Il en ressort que sous l'intitulé « Risques et incertitudes », la plupart des sociétés/ASBL(I)/fondations doivent inclure un **paragraphe sur le COVID-19 dans le rapport annuel**.

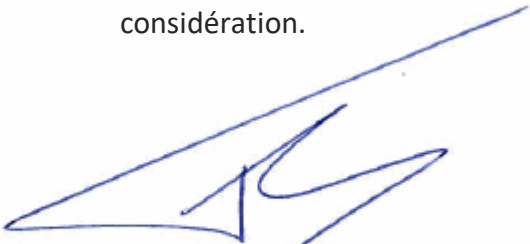
En vertu de l'article 3:75, § 1, 6° du CSA, le commissaire doit formuler dans son rapport une opinion indiquant si le rapport annuel de l'entité auditée concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et s'il a été établi conformément

¹³ Exposé des motifs du projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl.* Chambre, 2017-18, n° 3119/001, p. 184.

aux articles 3:5 et 3:6. Il devra également accorder une attention particulière au caractère exhaustif du rapport annuel concernant le COVID-19.

Si le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (révisée) en conclut que le rapport annuel (et, le cas échéant, les autres informations reprises dans le rapport annuel) inclut une anomalie significative non corrigée, il en fera part à l'organe d'administration. Dans de telles circonstances, le commissaire peut juger utile de fournir à l'organe d'administration un projet de rapport du commissaire afin de faciliter la discussion sur la façon dont ces points seront traités dans son rapport du commissaire.

Veillez agréer, chère Consœur, cher Confrère, l'expression de ma haute considération.



Tom MEULEMAN
Président