

Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

CIRCULAIRE ⁽¹⁾ 2013/05 DE L'INSTITUT DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
DK/JVDN/IVB/cs

Votre référence

Date

16 -04- 2013

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Application des normes ISA proportionnellement à la taille et à la complexité de l'entité (« scalability » des normes ISA)

1. Contexte

Lors de la consultation publique sur le projet de norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA), qui a eu lieu du 12 juillet 2012 au 15 octobre 2012, certains commentateurs ont à nouveau souligné l'importance d'un encadrement pratique pour l'application des normes ISA lors de l'audit des PME (selon la terminologie ISA : « petites entités »).

Cette préoccupation est permanente au sein de l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*). C'est ainsi que l'IAASB a pris en compte les spécificités et besoins des petites entités dans les normes ISA, puisque quarante paragraphes des normes ISA traitent spécifiquement d'aspects particuliers concernant les petites entités traduisant entre autres, l'application proportionnelle de ces normes. De plus, l'IAASB et d'autres organismes, soit internationaux, soit nationaux, ont publié divers documents sur ce sujet.

La présente circulaire se focalise sur les aspects qui sont particulièrement sensibles lors de l'application des normes ISA dans le contexte de l'audit d'une petite entité. Les caractéristiques d'une petite entité sont précisées par le paragraphe A64 de la norme ISA 200, qui mentionne : « *Dans le but de préciser les aspects particuliers*



Bld E. Jacqmainlaan 135/1
B-1000 Bruxelles/Brussel
TEL : 02 512 51 36
FAX : 02 512 78 86
e-mail : info@ibr-ire.be
Bank/Banque :
IBAN : BE 11 0000 0392 3648
BIC : BPOTBEB1

(1) Les circulaires contiennent des aspects déontologiques généraux ne revêtant pas un caractère contraignant dans le chef des réviseurs d'entreprises (Rapport au Roi, A.R. 21 avril 2007, MB 27 avril 2007, p. 22890). Les circulaires peuvent inclure des opinions du Conseil de l'Institut ainsi que des descriptions d'obligations légales, réglementaires ou normatives, pour autant que celles-ci résultent de la déontologie de la profession de réviseur d'entreprises.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

concernant les audits des petites entités, le terme de « petite entité » se réfère à une entité qui présente typiquement des caractéristiques qualitatives telles que :

(a) concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique – soit une personne physique, soit une autre entreprise qui détient l'entité sous réserve que son propriétaire présente les mêmes caractéristiques qualitatives) ; et

(b) un ou plusieurs des attributs suivants :

(i) des transactions 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 ; ou

(vi) peu d'employés, beaucoup ayant des tâches très larges.

Ces caractéristiques qualitatives ne sont pas exhaustives, elles ne concernent pas seulement les petites entités, et celles-ci ne présentent pas nécessairement toutes ces caractéristiques. »

En outre, le paragraphe A65 de la même norme stipule que les aspects particuliers concernant les petites entités inclus dans les normes ISA ont été principalement développés pour des entités non cotées, mais que certains de ces aspects peuvent être utilisés dans les audits de petites entités cotées.

La présente circulaire entend anticiper certaines questions relatives à l'audit de petites entités selon les normes ISA et d'apporter des réponses pragmatiques à celles-ci.

Il est essentiel de souligner que le point de départ reste, dans tous les cas, la proportionnalité entre l'évaluation du risque d'anomalie significative, les procédures à mettre en œuvre et la qualité des éléments probants obtenus suite à la mise en œuvre de ces procédures, ainsi que la robustesse de la documentation à mettre en place.

1. Considérations générales préalables à l'audit d'une petite entité

Les objectifs généraux du réviseur d'entreprises pour l'audit d'une petite entité sont les mêmes que pour l'audit de n'importe quelle entité, quelles qu'en soient la taille, la complexité ou la nature : recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'obtenir une assurance raisonnable pour lui permettre d'émettre un rapport conformément aux normes ISA. L'application des normes ISA sera cependant proportionnelle à la taille et à la complexité de l'entité auditée.

Avant d'entreprendre l'audit d'une petite entité conformément aux normes ISA, le réviseur doit acquérir une connaissance de toutes ces normes et une compréhension de celles qui sont pertinentes pour l'audit de l'entité. Il s'agit ici d'une exigence fondamentale, parce qu'un jugement professionnel ne peut être posé concernant la modulation des diligences requises en fonction de l'évaluation des risques d'anomalie significative, si l'on ignore le contenu des normes.

A cette fin, les réviseurs d'entreprises exerçant à titre individuel ou les petits et moyens cabinets peuvent suivre les formations organisées par l'ICCI et se référer utilement aux documents y relatifs mis à disposition sur son site internet.

En outre, il est difficile d'évoquer la réalisation d'un audit sans penser à la bureautique ou à un logiciel d'audit. L'automatisation est bien entendu grandement souhaitée car elle permet de constituer facilement des dossiers d'audit ou de reporter ceux de l'exercice précédent, d'importer les balances des comptes généraux directement dans le logiciel et de générer des balances comparatives. De plus, la documentation relative à la compréhension qu'a le réviseur du secteur d'activité, à l'environnement de contrôle de l'entité, aux aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit et aux domaines identifiés comme susceptibles de présenter des anomalies significatives, peut être facilement reportée de l'exercice précédent pour mise à jour. Il s'agit donc d'une économie de temps considérable pour le réviseur.

2. Exécution de l'audit d'une petite entité

a. Application des normes ISA et de leurs diligences

Apporter une réponse systématique à chaque norme ISA et à ses diligences n'est pas une démarche requise. En effet, la norme ISA 200 précise au paragraphe 18 : « *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.* » Ce n'est donc que si elle est pertinente qu'une norme ISA ou une diligence est d'application.

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 de petites entités, telles que par exemple :

- ISA 510⁽²⁾, s'il ne s'agit pas d'une mission initiale ;
- ISA 600⁽³⁾, si la mission d'audit de la petite entité n'est pas un audit d'un groupe ;
- ISA 610⁽⁴⁾, si la petite entité ne dispose pas d'une fonction d'audit interne ;
- les normes ISA 800⁽⁵⁾, 805⁽⁶⁾, and 810⁽⁷⁾, qui ne trouvent pas à s'appliquer lors d'un mandat de commissaire (art. 144 ou 148 du Code des sociétés).

Même lorsqu'une norme ISA s'avère pertinente, il est probable que certaines de ses exigences ne le soient pas dans les circonstances spécifiques de l'audit, comme par exemple :

- si l'équipe affectée à la mission n'est composée que d'une seule personne, le paragraphe 10 de la norme ISA 315, qui prévoit qu'une des procédures d'évaluation des risques consiste en un entretien de l'équipe affectée à la mission, ne s'applique pas ;

⁽²⁾ ISA 510, « Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture ».

⁽³⁾ ISA 600, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) ».

⁽⁴⁾ ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes ».

⁽⁵⁾ ISA 800, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique ».

⁽⁶⁾ ISA 805, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier ».

⁽⁷⁾ ISA 810, « Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés ».

- 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, 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) ;
- l'exécution des procédures telles que définies au paragraphe 13 de la norme ISA 501 n'est pas pertinente, si l'entité ne présente pas d'informations sectorielles dans les comptes annuels ;
- l'exécution de procédures de substance telles que définies au paragraphe 22 de la norme ISA 550 n'est pas pertinente si le réviseur n'a pas identifié de parties liées ou des transactions importantes avec celles-ci, confirmant le fait qu'elles n'avaient pas été identifiées ou communiquées antérieurement par la direction;
- si le réviseur n'a pas identifié d'événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il ne doit pas effectuer les procédures supplémentaires prévues au paragraphe 16 de la norme ISA 570 pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative.

Il est utile de souligner que les normes ISA anticipent parfois les modalités d'application pour l'audit d'une petite entité. Par exemple, elles spécifient des procédures alternatives relatives à la compréhension du processus d'évaluation des risques, quand l'entité n'a pas développé un tel processus ou quand il s'agit d'un processus ad hoc, situation fréquente dans le cas d'une petite entité. ⁽⁸⁾

b. Le contrôle interne

Le référentiel ISA prévoit qu'il appartient au réviseur de prendre connaissance de l'entreprise y compris de son contrôle interne. Ce principe constitue l'une des étapes importantes dans le processus d'identification des risques.

Dans les petites entités, cette prise de connaissance du contrôle interne interviendra dans la plupart des cas au travers d'entretiens. Si ces informations transmises s'avèrent utiles pour la description d'un processus (*design*), elles sont cependant insuffisantes pour évaluer la conception d'un contrôle mis en œuvre par l'entité (*implementation*). Un test de cheminement (*walkthrough*) s'avérera donc nécessaire pour apprécier l'application effective des contrôles décrits, dans la mesure où ceci contribue à l'évaluation des risques.

Dans une deuxième phase, si le réviseur souhaite s'appuyer sur des contrôles internes et réduire ainsi le niveau de tests de substance, il devra en tester l'efficacité opérationnelle au moyen de tests de procédures destinés à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que ces contrôles fonctionnaient efficacement au cours de la période auditée.

Si le réviseur considère ne pas pouvoir s'appuyer sur ces contrôles, il n'en testera *a fortiori* pas le fonctionnement et se tournera, dès lors, vers la collecte d'éléments probants au travers de contrôles de substance uniquement.

⁽⁸⁾ ISA 315, paragraphe 17.

Les normes ISA offrent des possibilités de planification des tests de procédures. Cette matière, largement développée dans les normes ISA, n'est pas traitée dans la présente circulaire.

Etant donné que le contrôle interne d'une petite entité est souvent simple et réduit, cet aspect a été intégré à plusieurs reprises dans les normes ISA et plus particulièrement dans la norme ISA 315:

- Le paragraphe A45 prévoit : « *Les petites entités peuvent utiliser des moyens moins structurés et des processus et procédures plus simples pour atteindre leurs objectifs.* »
- Le paragraphe A85 prévoit : « *Les systèmes d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les petites entités sont probablement moins sophistiqués que dans les plus grandes, mais leur rôle est tout aussi important.* »
- Le paragraphe A87 prévoit : « *La communication peut être moins structurée et plus facile dans une petite entité 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.* »
- Le paragraphe A93 prévoit : « *Les concepts fondamentaux des mesures de contrôle au sein des petites entités sont probablement semblables à ceux des plus grandes entités, mais le formalisme avec lequel ils sont appliqués peut varier.* »

Enfin, il paraît évident que dans une petite entité, les dirigeants jouent fréquemment un rôle clé dans certains processus de contrôle au sein de leur entreprise. Ce rôle prédominant présente un avantage pour le réviseur mais également un risque particulier. L'appréciation de l'éthique du dirigeant et la mise en place de procédures d'audit spécifiques, par exemple la revue des opérations diverses ou d'opérations atypiques, sont, selon les circonstances, des démarches importantes à réaliser par le réviseur.

c. La documentation d'audit

La documentation d'audit est définie au paragraphe 2 de la norme ISA 230, qui prévoit: « *Une documentation d'audit répondant aux exigences de la présente norme ISA ainsi qu'à celles spécifiques en matière de documentation contenues dans d'autres normes ISA pertinentes fournit :*

- (a) *des éléments à l'appui de la conclusion de l'auditeur sur la réalisation de ses objectifs généraux ; et*
- (b) *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.* »

Comment traduire cette notion dans la pratique à la lumière des autres dispositions de la norme ISA 230 ?

Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

En premier lieu, la norme ISA 230 requiert du réviseur de préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un réviseur expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre des points spécifiques, tels que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées en application des normes ISA et des exigences légales et réglementaires ; les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis ; 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 (par. 8, ISA 230). Cette exigence aide le réviseur à déterminer la nature et l'étendue de la documentation d'audit. Dans ce contexte, la norme ISA 230 requiert que la documentation comprenne les points importants relevés au cours de l'audit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir aux conclusions du réviseur (par. 8, ISA 230). L'accent est mis sur les points importants et les jugements professionnels importants. Il est dès lors tenu pour acquis que l'étendue de la documentation d'audit dépend de l'importance et de la complexité de la matière.

En second lieu, les normes ISA encouragent le réviseur à exercer son jugement professionnel en déterminant la nature et l'étendue de la documentation. De plus, elles reconnaissent que l'étendue de la documentation d'audit peut varier selon les circonstances.

Des exemples sont mentionnés à plusieurs endroits dans la norme ISA 230 et d'autres normes ISA :

- La manière dont certains exigences de la norme ISA 315 doivent être documentées est laissée au jugement professionnel (par. A131, ISA 315).
- La nature, le calendrier et l'étendue de la documentation dépendent de différents éléments, tels que la taille et la complexité de l'entité (par. A2, ISA 230, par. A131, ISA 315), ainsi que l'approche d'audit et la technologie utilisée dans l'audit.
- En général, la documentation pour l'audit d'une petite entité est moins étendue que pour l'audit d'une grande entité (par. A16, ISA 230).
- La documentation peut être simple et succincte (par. A17, ISA 230 ; par. A132, ISA 315).

Enfin, les normes ISA donnent des exemples de la façon d'aborder la documentation d'une petite entité de manière efficace. Ainsi, le paragraphe A17 de la norme ISA 230 prévoit, par exemple, que le réviseur peut juger plus utile et efficace de regrouper dans un même document divers aspects de l'audit en renvoyant, par des références croisées, aux papiers de travail correspondants.

Il est important de souligner que dans des circonstances exceptionnelles où le réviseur juge nécessaire de s'écarter d'une exigence spécifique, il existe en conséquence une exigence spécifique de documentation. Mais cette exigence de documentation ne s'applique que pour les exigences pertinentes dans les circonstances rencontrées par le réviseur.

Pour rappel, les normes ISA ne demandent pas de se conformer à une diligence requise qui n'est pas pertinente dans les circonstances. (par. A74, ISA 200 ; par. A19, ISA 230).

d. L'utilisation des listes de contrôle

Nombreux sont les cabinets qui fondent leurs approches d'audit sur des listes de contrôle standardisées comme celles proposées par l'ICCI. Ces listes standardisées sont souvent bien faites, mais sont conçues pour un large éventail de missions d'audit.

Par définition, elles ne sont pas parfaitement adaptées à l'entité et fournissent des listes de contrôle générales qui, bien que fondées sur les exigences des ISA, sont plutôt des interprétations de celles-ci et non les exigences proprement dites. À moins de posséder une connaissance exhaustive et une compréhension des normes elles-mêmes, il sera difficile de déterminer les parties du programme et les listes de contrôle à intégrer dans les méthodes d'audit du cabinet et, fait tout aussi important, les éléments qui seront laissés de côté.

Il peut donc être suggéré d'utiliser des listes de contrôle adaptées au cabinet selon les missions de celui-ci et au minimum, quelques listes de contrôle succinctes, à savoir une à la fin de chacune des phases de l'audit que sont l'évaluation des risques, les réponses aux risques évalués et le rapport, afin de s'assurer qu'aucune des étapes cruciales n'a été omise.

L'utilisation de listes de contrôle ne se substitue pas à la connaissance des normes ISA ni au jugement professionnel. Les listes de contrôle ne sont qu'un aide-mémoire et ne sont pas un outil de contrôle.

3. Documents publiés expliquant l'application proportionnelle des normes ISA

Comme susmentionné, la préoccupation d'une application proportionnelle des normes ISA n'est pas nouvelle et est partagée par de nombreux professionnels. Plusieurs documents sont disponibles sur la proportionnalité des normes ISA, en particulier :

- Practice Note 26 (revised), *Guidance on Smaller Entity Audit Documentation*, Auditing Practices Board, UK, 2009 ;
- Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Third edition, IFAC, 2011.

Le Conseil de l'IRE invite les confrères à consulter ces documents, auxquels la présente circulaire se réfère.

Les confrères peuvent estimer utile de consulter également les documents suivants :

- Audit d'une micro-entité en 12 heures réalisé selon les Normes internationales d'audit, CICA, Canada, 2011 ;
- Handleiding Nederlandse controlestandaarden bij de controles in het MKB, deel 1 & 2, 2012 ;
- An introduction to the Guide to using ISAs in the audits of small- and medium-sized entities IFAC SMP Committee May 2012.

Il y a lieu de compléter cet inventaire en mentionnant l'existence des listes de contrôle développées par l'ICCI et disponibles sur son site internet ainsi que le développement d'un « Pack Petites Entités – Kleine Entiteiten » (Pack PE – KE) qui permettra au réviseur d'entreprises de faciliter la formalisation des diligences à mettre en œuvre, et de structurer sa démarche pour l'audit d'une petite entité, dans le cadre des normes ISA applicables en Belgique. Ce « Pack PE-KE » qui n'est pas un logiciel mais un outil, sera disponible au début du second semestre 2013.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

Le Conseil de l'IRE souligne que la présente circulaire ne reprend que quelques modalités d'application des normes ISA lors de l'audit d'une petite entité et n'exempte pas le réviseur d'acquérir la connaissance de l'ensemble des normes ISA.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma haute considération.



Michel DE WOLF

Annexe : Guide de contrôle de qualité ISA 2012 – Livre 2 – 3 Contrôle du dossier selon normes ISA (auditflow)