

Projet de norme relative au contrôle contractuel des PME et aux missions légales communes auprès des PME

LE CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES ET LE CONSEIL DE L'INSTITUT DES EXPERTS-COMPTABLES ET DES CONSEILS FISCAUX

Vu l'article 31, § 1 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises ;

Vu la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, et notamment les articles 3, 27, 34, 37 et 38 en ce qui concerne l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux ;

Vu le projet de norme soumis à une consultation publique qui a eu lieu du [...] 201.. au [...] 201[.];

Vu les réactions reçues à cette consultation publique ;

Considérant ce qui suit :

- (1) Le ministre ayant l'Economie dans ses attributions a requis de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) et de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils fiscaux (IEC) d'établir une norme commune relative au contrôle contractuel des comptes annuels des petites et moyennes entreprises (PME). Rationae personae, le ministre a précisé que cette norme doit viser les PME à l'exception de celles qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés. Rationae materiae, que cette norme doit viser le contrôle contractuel des comptes annuels des PME et les missions de contrôle légal qui peuvent être exercées par les membres des deux instituts, les mandats de commissaire étant exclus du champ d'application de cette norme.*
- (2) Le professionnel visé par la présente norme est soit un réviseur d'entreprises inscrit au registre public des réviseurs d'entreprises soit un expert-comptable membre de l'IEC.*
- (3) Rationae personae, la présente norme se réfère à la définition des PME telle qu'énoncée à l'article 15 du Code des sociétés, et à celle des petites ASBL, AISBL et fondations, c'est-à-dire autres que celles visées aux articles 17, 37, 53, §5 de la loi de 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.*
- (4) Rationae materiae, les professionnels sont généralement confrontés à des missions de trois types, selon les circonstances propres à chaque situation et les caractéristiques de chaque type de mission effectuée par le professionnel : les missions d'assurance (raisonnable ou limitée), les autres missions d'assurance et les missions de services connexes. Les missions d'assurance visent des informations financières historiques telles que des états financiers ou des comptes annuels. Les autres missions d'assurance visent des informations financières autres que des informations financières historiques (données prévisionnelles, contrôle interne, données environnementales, données fiscales, etc.). Les missions de services connexes concernent des procédures convenues ou des missions de compilation. Les autres missions d'assurance et les missions de services connexes ne sont pas visées par la présente norme.*

- (5) *La présente norme visant le contrôle contractuel des comptes annuels ou des états financiers, seul le premier type de missions, à savoir les missions d'assurance raisonnable ou limitée, est traité.*
- (6) *Les missions d'assurance aboutissent à l'expression d'une assurance raisonnable ou d'une assurance limitée. Le niveau d'assurance fourni par le professionnel permet aux utilisateurs des informations d'évaluer le degré de fiabilité de ces informations. La nature et le degré d'assurance obtenus sont liés à la nature et à l'étendue des travaux mis en œuvre ainsi qu'au résultat de ceux-ci.*
- (7) *Rationae materiae, la présente norme s'applique également aux missions réservées par la loi aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises et exercées auprès de PME. Ces missions légales sont dites « missions particulières ». En fonction des circonstances propres à la mission, ces missions particulières requièrent l'exécution d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée.*
- (8) *La présente norme ne s'applique pas aux missions de contrôle légal des comptes tels que décrites à l'article 16/1 du Code des sociétés.*
- (9) *La présente norme a pour objet de garantir que la mission effectuée par le professionnel respecte un haut niveau de qualité. En effet, le rapport qui résulte d'une telle mission doit toujours être à même d'inspirer la confiance de son utilisateur et viser l'intérêt général; et permettre de protéger le professionnel, en garantissant qu'il dispose d'un dossier contenant tous les éléments nécessaires à justifier ses conclusions.*
- (10) *La présente norme vise à décrire les principes communs applicables aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises dans l'exercice des missions d'assurance visées et d'établir les procédures à respecter par le professionnel lors de l'exercice de ses missions ainsi que le contenu des rapports à émettre. Dans la mesure où les professions d'experts-comptables et de réviseur d'entreprises sont régies par des législations qui leur sont propres et leur imposent des obligations professionnelles propres, la présente norme prend en considération les principes communs, selon les circonstances et distingue les principes généraux des principes applicables à la mission.*

ONT ADOPTÉ EN LEUR SEANCE DU [...] LA NORME SUIVANTE.

Approbation de la présente norme

Cette norme a été approuvée le [...] par le Conseil supérieur des Professions économiques et le [...] par le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cette approbation a fait l'objet d'un avis du Ministre ayant l'Economie dans ses attributions publié au Moniteur belge du [...].

Table des matières

1	INTRODUCTION	6
1.1	Champ d'application.....	6
1.1.1	Ratione personae	6
1.1.2	Ratione materiae.....	6
1.2	Date d'entrée en vigueur	7
2	PRINCIPES COMMUNS AUX PROFESSIONNELS VISES PAR LA PRESENTE NORME	8
2.1	Principes généraux	8
2.1.1	Proportionnalité	8
2.1.2	Indépendance.....	8
2.1.3	Règles d'éthique - Déontologie	10
2.1.4	Représentant permanent.....	10
2.1.5	Scepticisme professionnel.....	11
2.1.6	Formation continue.....	11
2.1.7	Contrôle qualité et surveillance	11
2.2	Principes applicables à la mission	12
2.2.1	Acceptation et maintien de la mission	12
2.2.2	Lettre de mission.....	12
2.2.3	Réalisation de la mission	13
2.2.4	Documentation.....	14
2.2.5	Obligation du professionnel en matière de fraude	15
2.2.6	Prise en considération des textes législatifs et réglementaires.....	16
2.2.7	Continuité d'exploitation.....	16
2.2.8	Événements postérieurs à la clôture.....	16
2.2.9	Communication avec la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise	17
2.2.10	Déclarations écrites.....	17
3	CONTRÔLE D'INFORMATIONS FINANCIERES HISTORIQUES (ASSURANCE RAISONNABLE).....	19
3.1	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives & planification	19
3.1.1	Planification	19
3.1.2	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	19
3.1.3	Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'une mission	20
3.2	Procédures de contrôle à mettre en œuvre.....	21

3.2.1	Réponses aux risques évalués	21
3.2.2	Intervention d'une société de services	26
3.2.3	Relevé des anomalies identifiées au cours de la mission.....	26
3.2.4	Procédures analytiques	26
3.2.5	Sondages.....	27
3.2.6	Estimations comptables	27
3.2.7	Parties liées.....	27
3.3	Formulation de l'opinion et rapport.....	28
3.3.1	Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers.....	28
3.3.2	Données comparatives (Chiffres correspondants).....	29
4	EXAMEN LIMITE D'INFORMATIONS FINANCIERES HISTORIQUES (ASSURANCE LIMITEE).....	30
4.1	Introduction.....	30
4.2	Réalisation de la mission	30
4.2.1	Connaissance du professionnel	30
4.2.2	Conception et mise en œuvre des procédures	30
4.3	Procédures à mettre en œuvre dans des circonstances particulières	31
4.3.1	Parties liées.....	31
4.3.2	Utilisation des travaux réalisés par d'autres personnes	32
4.3.3	Rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents ...	32
4.3.4	Mise en œuvre de procédures supplémentaires lorsque le professionnel constate que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.....	32
4.3.5	Événements postérieurs à la date de clôture.....	32
4.3.6	Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s)	32
4.3.7	Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre	33
4.3.8	Évaluation de l'incidence sur le rapport d'examen limité.....	33
4.4	Formulation de la conclusion et rapport.....	33
4.4.1	Prise en compte du référentiel comptable applicable par rapport aux états financiers	33
4.4.2	Conclusion modifiée	34
4.4.3	États financiers comportant des anomalies significatives.....	34
4.4.4	Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	34
4.5	Paragraphe d'observation et paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport d'examen limité	34
4.5.1	Paragraphe d'observation	35

4.5.2	Paragraphes relatifs à d'autres points.....	35
ANNEXE 1 :	DEFINITIONS.....	36
ANNEXE 2 :	Exemple de rapport (assurance raisonnable)	46
ANNEXE 3 :	Exemple de rapport (examen limité)	48

DRAFT

1 INTRODUCTION

1.1 Champ d'application

1.1.1 Ratione personae

La présente norme s'applique aux :

1. experts-comptables inscrits sur la sous-liste des membres externes de l'Institut des experts-comptables et conseils fiscaux, ainsi qu'aux ressortissants d'un autre État qui exercent temporairement et occasionnellement l'activité d'expert-comptable, à l'exception des stagiaires ;
2. réviseurs d'entreprises, à l'exception de ceux qui sont inscrit au registre public des réviseurs d'entreprises comme « réviseur d'entreprises temporairement empêché » étant donné que, conformément à l'article 30 §1 de la loi du 7 décembre 2016, ils ne peuvent exercer aucune mission révisoriale, telle que définie à l'article 3, 10° de la même loi ;

dans le cadre des missions décrites au paragraphe 1.1.2. de la présente norme, qu'ils exercent auprès des petites et moyennes entreprises c'est-à-dire les entreprises qui n'atteignent pas les critères fixés à l'article 15 du Code des sociétés à l'exception de celles qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés, et des petites ASBL, AISBL et fondations, c'est-à-dire autres que celles visées aux articles 17, 37, 53, §5 de la loi de 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

1.1.2 Ratione materiae

La présente norme s'applique aux :

- a. missions de contrôle contractuel et d'examen limité contractuel qui sont des missions d'assurance qui visent à fournir une certaine assurance quant à la fiabilité des informations financières historiques telles que des états financiers ou des comptes annuels¹. Selon les caractéristiques de la mission et l'assurance souhaitée par la PME, il existe deux niveaux d'assurance qui caractérisent la mission :
 - i. les missions d'assurance raisonnable (à savoir les missions de contrôle contractuel) : La probabilité que le professionnel exprime un jugement erroné sur les informations en question est réduite à un niveau technique suffisamment faible pour être acceptable. Le professionnel exprime une opinion sur la fiabilité des informations. A cet effet, Il utilise une formulation positive (voir ci-après chapitre 3) ;
 - ii. les missions d'assurance limitée (à savoir les missions d'examen limité contractuel) : La probabilité que le professionnel exprime un jugement erroné sur les informations en question est réduite à un niveau technique acceptable.

¹ Pour les besoins de la présente norme, états financiers ou comptes annuels seront utilisés selon les circonstances.

La probabilité d'exprimer un jugement erroné est plus élevée que dans le cas d'une assurance raisonnable. Le professionnel formule une conclusion sur la fiabilité des informations. A cet effet, il utilise une formulation négative (voir ci-après chapitre 4) ;

- b. missions partagées réservées par la loi aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises (ci-après « missions particulières communes ») ;

pour autant qu'il n'existe aucune norme particulière pour l'exécution de ces missions ou si la norme particulière qui leur est applicable ne dit rien à ce sujet.

La présente norme ne s'applique pas aux missions relatives au contrôle légal des comptes visées à l'article 16/1 du C. Soc.

La présente norme ne s'applique pas aux missions qui sont confiées au commissaire ou exclusivement à un réviseur d'entreprises ou à un expert-comptable par ou en vertu d'une loi ou d'une réglementation applicable en Belgique.

La présente norme ne peut porter atteinte à la liberté contractuelle des parties de définir le référentiel applicable, pour autant que celui-ci comporte au moins toutes les exigences égales à la présente norme.

1.2 Date d'entrée en vigueur

La présente norme entre en vigueur en date du [].

2 PRINCIPES COMMUNS AUX PROFESSIONNELS VISES PAR LA PRESENTE NORME

2.1 Principes généraux

Chaque professionnel respecte les dispositions légales, réglementaires et normatives applicables en la matière qui lui sont propres.

2.1.1 Proportionnalité

L'application des dispositions de la norme est proportionnée à l'ampleur et à la nature des activités des entités pour lesquelles une mission est exécutée.

2.1.2 Indépendance

L'indépendance du professionnel s'apprécie à deux niveaux indissociables:

- 1° l'indépendance d'esprit, à savoir une attitude morale qui vise à ce que seules les considérations en rapport avec la tâche confiée sont prises en compte dans les décisions à prendre dans le cadre de l'exercice d'une mission, et
- 2° l'indépendance d'apparence, à savoir la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui, de par leur importance, amèneraient un tiers raisonnable et informé à remettre en question la capacité du professionnel à agir de manière objective

Le professionnel prend toutes les mesures raisonnables pour garantir que, lors de l'exécution d'une mission, son indépendance ne soit pas affectée par un conflit d'intérêts existant ou potentiel ou par une relation d'affaires ou autre relation directe ou indirecte l'impliquant ou impliquant le cabinet du professionnel qui effectue la mission ou, le cas échéant, les personnes qui font parties du réseau du professionnel ou les personnes sur lesquelles le professionnel s'appuie dans le cadre de la mission.

Le professionnel évite toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance. Il doit être libre de tout lien extérieur d'ordre personnel, professionnel ou financier qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à son intégrité ou à son objectivité.

Le cabinet veille à ce que les professionnels qu'il emploie fassent preuve des mêmes qualités et adoptent le même comportement.

Sans préjudice de l'obligation de respect du secret professionnel, le professionnel est soumis à un devoir de discrétion dans l'utilisation de toutes les informations dont il a connaissance dans le cadre de son activité.

L'associé responsable de la mission peut identifier une menace qui pèse sur l'indépendance relative à une mission d'assurance que des mesures de sauvegarde peuvent ne pas être en mesure d'éliminer ou de ramener à un niveau acceptable. Dans ce cas, l'associé responsable de la mission informe la (les)

personne(s) concernée(s) au sein du cabinet afin de décider d'une mesure appropriée. Cette mesure appropriée peut consister à éliminer l'activité ou le lien qui crée cette menace, ou à se démettre de la mission d'assurance, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Le professionnel a l'obligation d'arrêter la mission (ou de dénoncer le contrat) qui le lie à son client dès la survenance d'un événement susceptible de le placer dans une situation de conflits d'intérêts ou de porter atteinte à son indépendance.

Le professionnel doit immédiatement en informer son client et veiller à ce que toute mesure utile soit prise, afin de préserver les intérêts du client.

Ni les actionnaires d'un cabinet, ni les membres de l'organe de gestion de ce cabinet ou d'une personne liée n'interviennent dans l'exécution d'une mission d'une façon pouvant compromettre l'indépendance ou l'objectivité du professionnel qui effectue la mission.

Le professionnel ne peut pas détenir un intérêt financier dans l'entité pour laquelle il exécute une mission. Le professionnel ne peut pas non plus acheter ou vendre, pour lui-même ou pour ses enfants mineurs, des instruments financiers qui sont émis, garantis ou autrement soutenus par l'entité pour laquelle il exécute une mission, ni être concerné par la conclusion d'une transaction portant sur de tels instruments financiers.

Les interdictions visées au paragraphe précédent ne s'appliquent pas aux intérêts détenus dans des organismes de placement collectif, y compris des fonds gérés tels que des fonds de pension ou des assurances sur la vie. Le professionnel ne peut pas accepter de l'argent, ou d'autres cadeaux, ni de faveurs de l'entité pour laquelle il exécute une mission ou de toute entité liée à celle-ci, à l'exception des avantages mineurs susceptibles d'être considérés par un tiers objectif, raisonnable et informé comme insignifiante ou négligeable.

Les dispositions visées aux deux paragraphes précédents sont également applicables:

- a. au cabinet auquel appartient le professionnel personne physique, aux associés, aux actionnaires, aux membres de l'organe de gestion et aux employés du cabinet en ce qui concerne, pour ces employés, les entités faisant l'objet d'une mission à l'exécution de laquelle ils participent directement;
- b. à toutes autres personnes sur lesquelles le professionnel s'appuie et qui sont directement impliquées dans la mission auprès de la PME concernée;
- c. aux personnes qui sont étroitement liées au professionnel.

Le professionnel vérifie et consigne par écrit que ni lui, ni les personnes visées au paragraphe précédent, ne participent ou n'exercent d'une autre manière une influence sur le résultat de la mission exécutée au sein d'une entité déterminée, s'ils :

- 1° détiennent des instruments financiers de l'entité autres que des intérêts détenus indirectement par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés;
- 2° détiennent des instruments financiers d'une entité liée, autres que des intérêts détenus indirectement par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés, dont la possession est susceptible de causer un conflit d'intérêts;
- 3° ont été liés à cette entité, au cours des deux années précédant la mission, par un contrat de travail, une relation d'affaires ou tout autre type de relation susceptible de causer un conflit d'intérêts.

Les honoraires subordonnés aux résultats relatifs aux missions auprès du même client sont interdits.

Les services suivants sont interdits pour le professionnel:

- 1° des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de la société soumise au contrôle ;
- 2° la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers;
- 3° la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière;
- 4° les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige;
- 5° les services liés à la fonction d'audit interne de la société soumise au contrôle;
- 6° les services ayant trait à:
 - a) la négociation au nom de la société soumise au contrôle;
 - b) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige;
 - c) la représentation de la société soumise au contrôle dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres;
- 7° les services de ressources humaines ayant trait :
 - a) aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle, dès lors que ces services englobent:
 - i. la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou
 - ii. la vérification des références des candidats à ces fonctions;
 - b) à la structuration du modèle organisationnel; et
 - c) au contrôle des coûts.

Cette interdiction vaut au cours de la période s'écoulant entre le commencement de la période contrôlée et la date de signature du rapport.

2.1.3 Règles d'éthique - Déontologie

Le professionnel respecte les règles d'éthique et la déontologie, comprenant entre autres :

- a) l'intégrité ;
- b) l'objectivité ;
- c) la compétence et la conscience professionnelle ;
- d) la confidentialité (secret professionnel) ; et
- e) le professionnalisme.

2.1.4 Représentant permanent

Chaque fois qu'une mission est confiée à un cabinet, celui-ci est tenu de désigner parmi ses associés, gérants ou administrateurs un représentant-personne physique qui est chargé de l'exécution de la mission au nom et pour compte du cabinet. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt la même responsabilité disciplinaire que s'il exerçait cette mission en son nom et pour compte

propre. Le cabinet concerné ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur.

2.1.5 Scepticisme professionnel

Dans l'exercice de sa mission, le professionnel fait constamment preuve de scepticisme professionnel, c'est-à-dire qu'il adopte une attitude caractérisée par un esprit critique, attentif aux éléments qui pourraient indiquer une éventuelle anomalie due à une erreur ou une fraude, et par une évaluation critique des éléments probants.

2.1.6 Formation continue

Le professionnel personne physique, poursuit de manière continue sa formation permanente afin de maintenir ses connaissances théoriques, ses compétences professionnelles et son sens éthique à un niveau suffisant.

2.1.7 Contrôle qualité et surveillance

L'associé responsable de la mission assume la responsabilité de la qualité générale de chaque mission. Tout au long de la mission, l'associé responsable de la mission doit rester attentif, au moyen de revue des documents de contrôle et, si nécessaire, de demandes de renseignements, aux indications de non-respect des règles d'éthique et normes professionnelles pertinentes.

L'associé responsable de la mission assume la responsabilité pour les éléments suivants :

- la direction, la supervision et la réalisation de la mission conformément à la présente norme, au contrôle qualité applicable, aux règles d'éthique pertinentes et aux lois et règles en vigueur ;
- les évaluations conformément aux politiques et aux procédures du cabinet ;
- la disponibilité d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées et émettre le rapport ;
- la tenue, conformément aux politiques et aux procédures du cabinet, de discussions sur des points importants et lorsqu'il y a des divergences de vues dans l'équipe chargée de la mission ;
- la réalisation d'une évaluation du contrôle qualité (surveillance) conformément aux politiques et aux procédures du cabinet ; et
- le caractère approprié du rapport compte tenu des circonstances.

Le professionnel prend les mesures nécessaires pour garantir la qualité des missions. Ces mesures portent au moins sur les stratégies et les procédures appropriées pour l'exécution de missions, l'encadrement de ses employés et collaborateurs ainsi que le contrôle et l'évaluation de leurs activités, et pour l'organisation de la structure du dossier relatif à la mission.

2.2 Principes applicables à la mission

2.2.1 Acceptation et maintien de la mission

Avant d'accepter une mission, le professionnel vérifie et consigne par écrit qu'il dispose de la capacité nécessaire, des collaborations, des ressources et du temps requis pour le bon accomplissement de cette mission.

Le professionnel n'accepte pas de missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de leur accomplissement.

Le professionnel dans le respect de la législation préventive anti-blanchiment applicable doit, entre autres, identifier ses clients et vérifier leur identité, au moyen d'un document probant dont il prend copie, sur support papier ou électronique. Il doit également identifier le(s) mandataire(s) et le(s) bénéficiaire(s) effectif(s) des clients.

Le professionnel doit accepter ou poursuivre une mission seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles la mission sera effectuée ont été convenues dans une lettre de mission :

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

L'un des buts poursuivis en s'accordant sur les termes de la mission est d'éviter tout malentendu concernant les responsabilités respectives de la direction et du professionnel. 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.

La documentation relative à l'acceptation et le maintien de la mission doit comprendre :

- 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, ainsi que les éventuels entretiens pertinents avec le cabinet qui viennent à l'appui de ces conclusions ;
- les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation clients et des missions.

2.2.2 Lettre de mission

Préalablement à l'exécution de la mission, le professionnel doit obtenir de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise une lettre de mission (point de départ en ce qui concerne les responsabilités de la direction sur la base desquelles un contrôle est effectué) contenant notamment les éléments suivants:

- une déclaration selon laquelle elles reconnaissent et comprennent leur responsabilité :
 - pour l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation fidèle ;
 - pour l'exactitude et le caractère complet des constatations, documents, commentaires et autres informations fournis par la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise pour la mission, en ce compris les rapports de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - [pour le contrôle interne que la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;] et
 - pour donner au professionnel :
 - l'accès à toutes les informations dont la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise a connaissance et qui sont utiles pour l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et d'autres éléments ;
 - les informations supplémentaires que le professionnel est susceptible de demander à la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise pour les besoins du contrôle ; et
 - un libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles le professionnel considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants ;
- les conditions de la mission, y compris :
 - la description de la mission ;
 - l'objectif et l'étendue de la mission ;
 - les responsabilités du professionnel, y compris l'exigence de respecter les prescriptions éthiques pertinentes ;
 - les responsabilités de la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - [la mention du référentiel comptable applicable] ;
 - une référence à la forme et au contenu attendus de tous les rapports à émettre par le professionnel, ainsi qu'une mention précisant qu'il peut exister des circonstances dans lesquelles la forme et le contenu d'un rapport peuvent être différents de ce qui était attendu ;
 - l'utilisation projetée et la diffusion de tous les rapports à émettre par le professionnel, ainsi qu'une mention précisant que les rapports ne peuvent être utilisés à d'autres fins et que leur diffusion est limitée à l'utilisation projetée ;
 - la fixation et les conditions de paiement des honoraires.

Le professionnel doit explicitement faire référence à la présente norme dans sa lettre de mission, et adopte en fonction de son jugement professionnel une rédaction appropriée au contexte de la mission.

Le professionnel utilisera les exemples de lettre de mission tels que mis à disposition par son institut ou qui sont établis par le Roi par arrêté.

2.2.3 Réalisation de la mission

Lors de la réalisation d'une mission relative aux états financiers, le professionnel doit :

- se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance,

- applicables aux missions d'états financiers ;
- planifier et effectuer une mission 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'une mission relative aux états financiers ;
 - recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque de contrôle 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 la mission conformément à la présente norme.

2.2.4 Documentation

Le professionnel doit établir une documentation qui :

- est adaptée à la taille et aux caractéristiques de l'entité, ainsi qu'à la nature de la mission ;
- contient des informations suffisantes et appropriées pour servir de base à l'opinion du professionnel ;
- démontre que la mission a été planifiée et réalisée conformément à la présente norme et aux lois et règles applicables.

Le professionnel doit régulièrement préparer une documentation suffisante pour permettre à un professionnel expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'assurance, de comprendre :

- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures qui ont été planifiées et mises en œuvre pour satisfaire à la présente norme et aux lois et règles applicables, y compris les corrections importantes apportées au cours de la mission ;
 - qui a effectué le travail et quand ; et
 - qui a effectué la vérification et quand ;
- les résultats des procédures mises en œuvre et des éléments probants recueillis, y compris les caractéristiques des éléments ou choses spécifiques qui ont fait l'objet de tests ; et
- les points importants relevés lors de la mission, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants qui ont conduit à ces conclusions.
- la nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission et les conclusions qui en ont découlé.

Le professionnel doit conserver sa documentation dans un dossier et terminer la mise en forme de ce dossier en temps voulu après la date de son rapport de contrôle. Après la composition du dossier de contrôle définitif, le professionnel ne peut supprimer ou détruire des informations, quelle qu'en soit leur nature, avant la fin de la période de conservation des dossiers. Si le professionnel estime nécessaire de modifier la documentation existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments après la composition du dossier définitif, le professionnel doit, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés, documenter les éléments suivants : les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ainsi que l'identité des personnes qui ont apporté ces modifications ou ajouts et qui les ont revus, ainsi que la date à laquelle cela a été fait.

L'achèvement de la mise en forme du dossier définitif après la date du rapport du professionnel est un processus administratif qui n'implique pas la mise en œuvre de nouvelles procédures de contrôle ni la formulation de nouvelles conclusions.

La période de conservation est de 5 ans minimum à partir de la signature du rapport du professionnel.

2.2.5 Obligation du professionnel en matière de fraude

Le professionnel 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 procédures appropriées pour répondre aux risques,
- (iii) apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, pour les besoins de la présente norme, le professionnel n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers. Le professionnel 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 professionnel 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.

Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, le professionnel utilise la connaissance qu'il a du contexte et du tissu économique dans lesquels évolue l'entité.

La communication directe qu'il a avec la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité, dans le cadre de sa mission, peut lui permettre d'appréhender le comportement et l'éthique professionnels de celui-ci.

Le professionnel doit faire preuve de scepticisme professionnel tout au long de la mission, 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.

Le fait que la direction soit assumée 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. 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.

2.2.6 Prise en considération des textes législatifs et réglementaires

Le professionnel 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 comptables significatives enregistrées et l'information fournie dans les états financiers,
- ii. mettre en œuvre des procédures 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 du contrôle ou de la revue.

Toutefois, le professionnel ne peut être tenu pour responsable de prévenir le non-respect des textes législatifs et réglementaires et l'on ne peut attendre de lui qu'il détecte les cas de non-respect de tous ces textes.

2.2.7 Continuité d'exploitation

La responsabilité de l'évaluation de la capacité à poursuivre l'exploitation incombe en premier lieu à la direction ou à la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise. Le professionnel doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir conclure s'il y a incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre l'exploitation.

Le professionnel :

- recueille des éléments probants suffisants et appropriés sur la question de savoir s'il est approprié que la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise se fonde sur le principe de continuité pour l'établissement des états financiers ;
- tire, à partir des éléments probants recueillis, une conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute sérieux sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et
- en détermine les incidences dans son rapport.

2.2.8 Événements postérieurs à la clôture

Le professionnel doit mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés.

Le professionnel n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures sur les états financiers après la date du rapport. Toutefois, si le professionnel prend connaissance d'un fait susceptible d'avoir une incidence sur sa conclusion :

- après la date de son rapport, mais avant la date de publication des états financiers ; ou
- après la publication des états financiers, le professionnel doit mettre en œuvre des procédures complémentaires et évaluer leur incidence sur le rapport.

2.2.9 Communication avec la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise

Le professionnel doit communiquer en temps opportun avec la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise.

Le professionnel :

- communique clairement à la direction ou à la (aux) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui lui incombent au regard du contrôle ou de la revue des états financiers et donne une vue d'ensemble de l'étendue des procédures et du calendrier prévu pour leur mise en œuvre ;
- obtient de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes ;
- fournit en temps voulu à la direction ou à la (aux) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant du contrôle ou de la revue qui sont d'importance et d'intérêt pour ces personnes au regard de leur responsabilité concernant la surveillance du processus d'élaboration des états financiers ; et
- encourage un processus d'échange efficace entre lui-même et la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise.

Le professionnel doit se fonder sur son jugement professionnel pour le choix de la forme la plus appropriée de communication avec la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise.

Le professionnel doit documenter les discussions qu'il a eues sur ces points importants avec la direction, la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes, en mentionnant la nature des points importants discutés, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu.

Par ailleurs, le professionnel communique de manière appropriée à la direction ou à la (aux) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise les faiblesses du contrôle interne qu'il a relevées au cours du contrôle ou de la revue et qui, selon son propre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention respective.

2.2.10 Déclarations écrites

Le professionnel doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités décrites dans les conditions convenues pour la mission. La déclaration écrite doit mentionner :

- a. que la direction s'est acquittée de sa responsabilité quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, et qu'elle a fourni au professionnel toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les conditions de la mission ; et
- b. que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers.

En outre, le professionnel doit demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites affirmant qu'elle lui a communiqué :

- a. l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elle avait connaissance ;
- b. tous les faits importants ayant trait à des cas de fraude avérés ou suspectés dont elle avait connaissance et qui peuvent avoir eu une incidence sur l'entité ;
- c. toute situation actuelle ou potentielle de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont elle avait connaissance et qui a une incidence sur les états financiers de l'entité ;
- d. toutes les informations pertinentes quant à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états financiers ;
- e. que tous les événements survenus après la date des états financiers et pour lesquels le référentiel comptable applicable exige un redressement ou la communication d'informations ont effectivement donné lieu à un redressement ou à la communication d'informations ;
- f. les engagements, obligations contractuelles et éventualités significatifs ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris sur les informations à fournir ;
- g. les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues par l'entité au cours de la période de présentation de l'information financière considérée ; et
- h. toute situation actuelle ou potentielle de non-conformité à la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux (et ses modifications).

3 CONTRÔLE D'INFORMATIONS FINANCIERES HISTORIQUES (ASSURANCE RAISONNABLE)

3.1 Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives & planification

3.1.1 Planification

Le professionnel planifie le contrôle afin que la mission puisse être réalisée de manière efficace.

Planifier un contrôle implique d'établir une stratégie générale de contrôle pour la mission et d'élaborer un programme de contrôle.

Une bonne planification contribue à identifier et résoudre les problèmes potentiels en temps utile et à une bonne organisation et direction de la mission de contrôle, afin que celle-ci soit réalisée de manière efficace et efficiente.

Une telle planification vise à élaborer une stratégie générale pour la mission, qui détermine l'étendue, le calendrier et l'importance de la mission, et à donner des directives pour l'élaboration d'un programme de contrôle adapté.

Pour élaborer la stratégie générale, le professionnel doit :

- identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
- s'assurer des objectifs de la mission concernant le rapport à émettre afin de planifier le calendrier du contrôle et la nature des communications demandées ;
- prendre en compte les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe chargée de la mission ;
- prendre en compte les résultats des travaux préliminaires à la planification de la mission et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise dans d'autres missions que le professionnel responsable de la mission a réalisées pour l'entité est pertinente ; et
- s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission.

Le programme de contrôle doit toujours être mis à jour et modifié si cela s'avère nécessaire.

3.1.2 Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Le professionnel 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.

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

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

- (a) Des demandes d'informations auprès de la direction, de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement du professionnel, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreur ;
- (b) Des procédures analytiques ;
- (c) L'observation physique et l'inspection.

La documentation qui peut être simple dans sa forme et relativement brève, comprendra au minimum :

- Les éléments-clés de la connaissance acquise relative aux domaines suivants :
 - (a) secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ;
 - (b) nature de l'entité (ses activités, la détention du capital et ses structures de gouvernance, les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, 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 interne pertinentes pour le contrôle ;
 - (v) le suivi des contrôles ;
- la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance ;
- les procédures d'évaluation des risques réalisées.

3.1.3 Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'une mission

Le professionnel doit appliquer le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de la mission.

Lorsqu'il établit la stratégie générale de contrôle, le professionnel doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble mais également un seuil de signification spécifique s'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. Ce ou ces seuils de signification sont à modifier si le professionnel vient à avoir connaissance, au cours du contrôle, d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuils à un montant (ou à des montants) différent(s).

Le professionnel doit fixer le seuil de planification ou le seuil de signification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de contrôle complémentaires.

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.

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.

Déterminer un pourcentage à appliquer à un élément de référence choisi implique l'exercice du jugement professionnel. Par exemple, le professionnel 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.

3.2 Procédures de contrôle à mettre en œuvre

3.2.1 Réponses aux risques évalués

Le professionnel doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en définissant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques. A cette fin, il met en place des procédures de contrôle complémentaires, à savoir des contrôles de substance (vérifications de détail ou procédures analytiques de substance) ou des tests de contrôle interne ou une combinaison de ces éléments.

Lorsqu'il obtient des éléments probants, le professionnel doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité de ces éléments. La source d'information, original ou copie, par écrit ou oralement, influence l'appréciation de la fiabilité par le professionnel.

Lorsqu'il utilise des informations fournies par l'entité, le professionnel doit évaluer l'exactitude et l'exhaustivité des informations et déterminer si les informations sont suffisamment précises et détaillées aux fins poursuivies par le professionnel.

Le professionnel doit déterminer quelles modifications ou quels ajouts sont nécessaires aux procédures de contrôle pour éliminer les éventuelles irrégularités ou incertitudes, tenir compte de leur impact sur d'autres aspects du contrôle et documenter comment il a abordé l'irrégularité si :

- les éléments probants d'une source sont incompatibles avec ceux d'une autre source ;
- le professionnel a des doutes quant à la fiabilité des informations qu'il devrait utiliser comme éléments probants ;
- les réactions aux demandes adressées à la direction ou à la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise ne sont pas concordantes ; et
- le professionnel a trouvé des informations qui sont incompatibles avec sa conclusion finale sur un aspect donné.

Le professionnel doit en cas de procédures de déclaration externe pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés les choisir lui-même et les envoyer.

Lorsqu'il utilise des informations rédigées par les experts de la direction ou la (les) personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des experts externes ou d'autres professionnels, le professionnel doit, si nécessaire :

- évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité des personnes qui ont rédigé les informations ;
- examiner la nécessité d'une communication directe ou d'autres actions indiquées avec l'expert ou l'autre professionnel ; et
- vérifier s'il peut se fier aux informations pour leur utilisation comme éléments probants.

Le professionnel peut accepter les enregistrements et les documents comme authentiques, à moins qu'il n'ait des raisons de penser le contraire. Si les circonstances observées pendant le contrôle conduisent le professionnel à penser que le document n'est pas authentique ou que les conditions fixées dans un document peuvent avoir été falsifiées sans qu'il en ait été informé, le professionnel doit procéder à des investigations complémentaires.

Si le professionnel constate des exceptions, des différences ou des non-conformités lors du contrôle, il doit en estimer l'incidence sur le contrôle et envisager des modifications ou des ajouts aux procédures de contrôle.

Le professionnel reprend dans la documentation de contrôle les éléments suivants.

- le lien entre les procédures mises en œuvre et les risques évalués au niveau examiné ; et les résultats des procédures de contrôle, y compris les conclusions où ils doivent être expliqués ;
- toutes les anomalies constatées et si elles ont été corrigées ;
- la base des conclusions du professionnel sur :

- la question de savoir si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou ensemble, sont significatives ;
- le caractère raisonnable des évaluations et des explications y afférentes qui entraînent des risques importants (l'outrepassement des contrôles par la direction et la comptabilisation des produits doivent être considérés comme des risques importants) et des indications de biais possible dans le chef de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise ;
- l'hypothèse de continuité ;
- le respect des lois et règles ;
- le risque de fraudes ;
- les opérations avec les parties liées et les explications y afférentes qui peuvent entraîner des risques importants ; et
- la preuve que les états financiers sont conformes à la comptabilité administrative sous-jacente ou concordent avec cette comptabilité.

Le professionnel se base sur son jugement professionnel pour la conception et la mise en œuvre des procédures de contrôle complémentaires qui sont considérées comme les plus efficaces à la lumière des risques identifiés et évalués.

Lors de la mise en œuvre de procédures de contrôle complémentaires à une date intermédiaire, le professionnel doit envisager des procédures complémentaires pour le reste de la période.

Lors de la conception des procédures de contrôle complémentaires, le professionnel doit :

- prendre en compte les raisons qui ont conduit à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, y compris :
 - la probabilité qu'une anomalie significative survienne en raison des caractéristiques spécifiques du flux d'opérations, du solde de comptes ou de l'information fournie dans les états financiers en rapport avec cette anomalie (c'est-à-dire le risque inhérent) ; et
 - la question de savoir dans quelle mesure l'évaluation des risques prend en compte les contrôles internes pertinents (c'est-à-dire le risque de contrôle interne), auquel cas le professionnel doit recueillir des éléments probants pour déterminer si ces contrôles internes fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; et
- recueillir des éléments probants d'autant plus convaincants que le risque évalué par le professionnel est élevé.

Tests de procédures

Si le professionnel envisage de s'appuyer sur le contrôle interne, il doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne sur lequel il souhaite se fonder. Lors de la conception et de la réalisation de tests de procédures, plus le professionnel veut s'appuyer sur l'efficacité d'un contrôle interne, plus il doit recueillir des éléments probants convaincants.

Considérations quant à la réalisation de tests de procédures :

- nature et étendue des contrôles internes
 - la période couverte et à quelle fréquence le contrôle interne est réalisé ;
 - les changements importants dans les contrôles internes au cours de la période ;
 - déterminer si les contrôles à tester dépendent d'autres contrôles.

- calendrier des tests de contrôles
 - tester les contrôles pour une période sélectionnée ou pour toute la période ;
 - uniquement dans le cas de tests pour une période sélectionnée : déterminer des procédures complémentaires pour la période qui ne fait pas l'objet de tests ;
 - évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes ;
 - évaluer la cause et les conséquences possibles d'éventuelles anomalies constatées ;
 - la question de savoir si les anomalies constatées lors de contrôles de substance indiquent que les contrôles internes ne sont pas efficaces ;
 - la nécessité de tests complémentaires de procédures ou d'autres procédures pour recueillir des éléments probants appropriés ;
 - la question de savoir si les tests de procédures réalisés constituent une base appropriée pour pouvoir se fonder sur les contrôles internes.

Contrôles de substance

Les contrôles de substance sont des procédures de contrôle qui visent à détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Sur la base de l'appréciation du professionnel, des contrôles de substance sont réalisés via des vérifications de détails sur des opérations, des informations fournies dans les états financiers ou des soldes des comptes, via des procédures analytiques de substance ou via une combinaison de ces éléments.

En réaction aux risques évalués, des contrôles de substance sont conçus et réalisés pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. Indépendamment des risques évalués, des contrôles de substance doivent être réalisés pour chaque flux d'opérations, soldes des comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs.

Des contrôles de substance en réponse aux risques significatifs identifiés doivent être spécifiquement conçus pour réagir à ces risques, et ces contrôles doivent inclure des vérifications de détails.

Des procédures de contrôle complémentaires pour réagir aux risques évalués doivent toujours inclure des contrôles de substance :

- pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ;
- pour réagir au risque de contournement des contrôles internes par la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise ;
- pour réagir au risque causé par des événements ou circonstances identifiés qui peuvent susciter l'incertitude quant à la continuité de l'entité, y compris :
 - l'évaluation des plans de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise pour des mesures futures concernant son appréciation de la continuité ;
 - l'évaluation des prévisions de flux de trésorerie de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise, et l'analyse des facteurs

- importants susceptibles d'influencer les plans de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise pour des mesures futures ;
- la détermination du fait de savoir si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise a procédé à son évaluation ; et
- la demande de déclarations écrites de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise concernant leurs plans d'action et le caractère réalisable de tels plans ;
- comme revue rétrospective des jugements et des hypothèses de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise relatifs aux estimations importantes reflétées dans les états financiers de l'exercice précédent ; et
- en ce qui concerne le processus d'établissement des états financiers pour :
 - le pointage ou rapprochement des états financiers avec la comptabilité administrative sous-jacente ;
 - l'examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustement enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers ; et
 - l'évaluation du fait de savoir si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations qui y sont fournies, est conforme au référentiel comptable applicable.
- risque de fraude
 - l'acceptabilité des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers ;
 - ou s'il est nécessaire de contrôler les écritures comptables enregistrées dans le grand livre et les autres ajustements faits pendant la période ; et
 - la logique économique d'opérations importantes n'entrant pas dans le cadre de la gestion courante de l'entité, ou apparaissant autrement inhabituelles.

Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, en tant que procédures analytiques, réalisées isolément ou combinées avec des vérifications de détail, le professionnel 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 le montant considéré comme acceptable de tout écart entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel il lui faudra entreprendre les investigations de la cause de ces écarts.

3.2.2 Intervention d'une société de services

Lorsque l'entité fait appel à une société de services, le professionnel 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 le contrôle, qui soit suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et
- (ii) concevoir et mettre en œuvre des procédures de contrôle répondant à ces risques.

En l'absence de contrôles ou de contrôles satisfaisants de l'entité utilisatrice, le professionnel examinera la possibilité de mettre en œuvre des procédures alternatives lui permettant de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés.

3.2.3 Relevé des anomalies identifiées au cours de la mission

Le professionnel 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.

Le professionnel doit récapituler les anomalies relevées au cours de la mission, sauf lorsqu'elles sont clairement manifestement insignifiantes.

Le professionnel doit évaluer :

- (i) l'incidence sur la mission des anomalies relevées, et
- (ii) l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées, s'il en existe.

Le professionnel doit inclure dans la documentation de la mission :

- (a) Le montant en deçà duquel les anomalies seront considérées comme manifestement insignifiantes ;
- (b) Toutes les anomalies relevées au cours de la mission 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.

3.2.4 Procédures analytiques

Le professionnel

- (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 de contrôle pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité.

3.2.5 Sondages

Le professionnel qui a recours aux sondages doit disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait. Le professionnel doit définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

Les sondages permettent au professionnel 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.

3.2.6 Estimations comptables

Le professionnel doit recueillir 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.

3.2.7 Parties liées

Le professionnel :

- acquiert 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 :
 - déceler d'éventuels facteurs de risque de fraudes 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
 - 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 fidèlement ; et
- recueille, en outre, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, 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.

3.3 Formulation de l'opinion et rapport

3.3.1 Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers

Le professionnel 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.

Afin de forger son opinion, le professionnel 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 sur le fait qu'il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés ;
- (ii) La conclusion 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 ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise;
- (iv) si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

Le professionnel 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.

Le professionnel doit exprimer une opinion avec réserve :

- (a) Lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers ; ou
- (b) Lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

Le professionnel doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

Le professionnel doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, et qu'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.

Si le professionnel 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 de contrôle 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.

Le professionnel doit émettre un rapport écrit et daté, conformément à l'exemple repris dans la présente norme qui comprend un intitulé et le destinataire, l'identification des états financiers qui ont été contrôlés, une mention rappelant les responsabilités de la direction et du professionnel, une description des procédures mises en œuvre, une opinion sur l'image fidèle des états financiers ainsi que le lieu de signature et le nom du professionnel.

3.3.2 Données comparatives (Chiffres correspondants)

Le professionnel détermine si les états financiers comprennent les données comparatives (chiffres correspondants) 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.

4 EXAMEN LIMITE D'INFORMATIONS FINANCIERES HISTORIQUES (ASSURANCE LIMITEE)

4.1 Introduction

L'objectif d'une mission d'examen limité d'informations financières historiques est de permettre au professionnel d'exprimer une conclusion sur la base de son examen dont il résulte que des ajustements significatifs des informations financières historiques ne seraient pas nécessaires, conformément à un référentiel comptable applicable. Le professionnel procède à des demandes d'informations et met en œuvre des procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité afin de réduire à un niveau acceptable le risque d'exprimer une conclusion inappropriée lorsque les informations financières historiques comportent des anomalies significatives.

4.2 Réalisation de la mission

4.2.1 Connaissance du professionnel

Le professionnel doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, ainsi que du référentiel comptable applicable, afin de déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives dans les états financiers est probable et, de ce fait, se doter d'une base sur laquelle fonder la conception des procédures à mettre en œuvre à l'égard de ces secteurs.

4.2.2 Conception et mise en œuvre des procédures

Caractère significatif lors d'un examen limité d'états financiers

Le professionnel doit déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble et se fonder sur ce seuil pour concevoir les procédures à mettre en œuvre et évaluer les résultats de cette mise en œuvre.

Le professionnel doit réviser le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble si, au cours de l'exercice de la mission, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un seuil de signification différent.

Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers pris dans leur ensemble, le professionnel doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques :

- a. à l'égard de tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir ; et

- b. en mettant l'accent sur les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable.

Les demandes d'informations du professionnel auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, doivent notamment porter sur :

- a. la façon dont la direction établit les estimations comptables importantes requises selon le référentiel comptable applicable ;
- b. l'identification des parties liées et des opérations avec des parties liées, y compris l'objet de ces opérations ;
- c. l'existence d'opérations, de questions ou d'événements importants, inhabituels ou complexes ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité ;
- d. l'existence avérée, suspectée ou alléguée de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité ;
- e. les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'examen limité qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, et le traitement accordé par la direction à ces événements ;
- f. le fondement de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- g. l'existence d'événements ou de conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- h. les engagements, obligations contractuelles ou éventualités importants ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris les informations à fournir ;
- i. les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues dans la période de présentation de l'information financière considérée.

Lors de la conception des procédures analytiques, le professionnel doit se demander si les données fournies par le système comptable et les documents comptables de l'entité conviennent à la mise en œuvre des procédures analytiques.

4.3 Procédures à mettre en œuvre dans des circonstances particulières

4.3.1 Parties liées

Au cours de l'examen limité, le professionnel doit rester attentif aux accords et aux informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas relevées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées.

Si le professionnel relève, au cours de son examen limité, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction :

- a. de la nature de ces opérations ;
- b. de la possibilité que ces opérations aient fait intervenir des parties liées ; et
- c. de la justification économique (ou de l'absence de justification économique) de ces opérations.

4.3.2 Utilisation des travaux réalisés par d'autres personnes

Aux fins de l'examen limité, il peut être nécessaire que le professionnel utilise des travaux réalisés par d'autres professionnels ou par une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou la certification. Si, au cours de l'examen limité, le professionnel utilise des travaux réalisés par un autre professionnel ou par un expert, il doit prendre des mesures appropriées pour s'assurer que ces travaux conviennent à ses fins.

4.3.3 Rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents

Le professionnel doit obtenir des éléments probants indiquant que les états financiers concordent avec les documents comptables sous-jacents de l'entité.

4.3.4 Mise en œuvre de procédures supplémentaires lorsque le professionnel constate que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives

Le professionnel peut prendre connaissance d'un ou de points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Dans ce cas, il doit concevoir et mettre en œuvre des procédures supplémentaires suffisantes pour lui permettre :

- a. soit de conclure que le ou les points en cause ne sont pas susceptibles de conduire à ce que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ;
- b. soit de déterminer que le ou les points en cause conduisent à ce que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives.

4.3.5 Événements postérieurs à la date de clôture

Le professionnel doit déterminer si la direction a identifié, jusqu'à la date du rapport d'examen limité, tous les événements qui peuvent requérir des ajustements ou une information à fournir avec l'information financière historique.

4.3.6 Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s)

La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport d'examen limité, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes dont il est question dans le rapport d'examen limité.

4.3.7 Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre

Le professionnel doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre sont suffisants et appropriés et, dans la négative, mettre en œuvre les autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances pour être en mesure de former une conclusion sur les états financiers.

Si le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une conclusion, il doit s'entretenir avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des incidences de cette limitation sur l'étendue de l'examen limité.

4.3.8 Évaluation de l'incidence sur le rapport d'examen limité

Le professionnel doit évaluer les éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre pour déterminer l'incidence sur le rapport d'examen limité.

4.4 Formulation de la conclusion et rapport

4.4.1 Prise en compte du référentiel comptable applicable par rapport aux états financiers

Pour former la conclusion sur les états financiers, le professionnel doit :

- a) évaluer si les états financiers réfèrent de manière adéquate au référentiel comptable applicable ou en donnent une description adéquate ;
- b) se demander si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable et des résultats de la mise en œuvre des procédures :
 1. la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris le titre de chacun d'eux, est appropriée ;
 2. les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies ;
 3. les méthodes comptables retenues et suivies sont appropriées et conformes au référentiel comptable applicable ;
 4. les estimations comptables faites par la direction semblent raisonnables ;
 5. les informations présentées dans les états financiers semblent pertinentes, fiables, comparables et intelligibles ; et
 6. les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers.

Le professionnel doit évaluer :

- a) l'incidence sur les états financiers, pris dans leur ensemble, des anomalies non corrigées décelées au cours de son examen limité et des anomalies non corrigées de l'exercice précédent ; et
- b) les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction.

4.4.2 Conclusion modifiée

Le professionnel doit exprimer dans son rapport d'examen limité une conclusion modifiée sur les états financiers pris dans leur ensemble dans les cas suivants :

- a) lorsqu'il détermine, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, que les états financiers comportent des anomalies significatives ; ou
- b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne un ou plusieurs éléments particuliers des états financiers qui sont significatifs par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.

4.4.3 États financiers comportant des anomalies significatives

Dans le cas où le professionnel établit que les états financiers comportent des anomalies significatives, il doit :

- a. s'il conclut que les incidences, sur les états financiers, du ou des problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée sont significatives, mais n'ont pas de caractère diffus, exprimer une conclusion avec réserve; ou
- b. s'il conclut que les incidences, sur les états financiers, du ou des problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée sont à la fois significatives et ont un caractère diffus, exprimer une conclusion défavorable.

4.4.4 Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés

Si le professionnel n'est pas en mesure de former une conclusion sur les états financiers en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

- a. exprimer une conclusion avec réserve s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus ; ou
- b. formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion 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.

4.5 Paragraphe d'observation et paragraphe relatif à d'autres

points dans le rapport d'examen limité

4.5.1 Paragraphe d'observation

Le professionnel pourrait considérer comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou qui fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareils cas, le professionnel doit ajouter un paragraphe d'observation dans son rapport d'examen limité, à la condition d'avoir obtenu les éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers ne sont pas susceptibles de comporter d'anomalie significative relativement à ce point. Un tel paragraphe ne doit porter que sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers.

4.5.2 Paragraphes relatifs à d'autres points

Si le professionnel considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de l'examen limité, de ses responsabilités ou de son rapport d'examen limité par les utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'examen limité portant le titre « Autre point » ou « Autres points », ou un autre titre approprié.

ANNEXE 1 : DEFINITIONS

Anomalie : une différence entre le montant, le classement, la présentation ou le commentaire d'un élément rapporté dans un état financier et le montant, le classement, la présentation ou le commentaire requis en vue de la conformité de cet élément avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes.

Les anomalies liées au jugement : sont des écarts résultant des jugements de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise qui concernent des estimations comptables que le professionnel considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables que le professionnel considère comme inappropriées.

Les anomalies extrapolées : correspondent à la meilleure estimation faite par un professionnel des anomalies contenues dans les populations, laquelle repose sur l'extrapolation des anomalies relevées dans les sondages à l'ensemble des populations à partir desquelles les échantillons ont été sélectionnés.

Anomalies non corrigées : anomalies que le professionnel a récapitulées au cours du contrôle et qui n'ont pas été corrigées.

Assertions : déclarations de la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par le professionnel pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir. Les assertions sur lesquelles s'appuie le professionnel pour considérer les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir s'analysent selon trois catégories et peuvent prendre les formes suivantes :

- a) Assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période contrôlée :
 - i. Réalité : les opérations et les événements qui ont été comptabilisés se sont produits et se rapportent à l'entité.
 - ii. Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés.
 - iii. Exactitude : les montants et autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement.
 - iv. Séparation des périodes² : les opérations et événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable.
 - v. Classification : les opérations et les événements ont été comptabilisés dans les bons comptes.
- b) Assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période :
 - i. Existence : les actifs, les passifs, les droits et obligations existent.
 - ii. Droits et obligations : l'entité détient les droits ou les contrôle, et les passifs reflètent les obligations de l'entité.
 - iii. Exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les droits et obligations qui devraient être comptabilisés ont été enregistrés.
 - iv. iv. Évaluation et imputation : les actifs, les passifs et les droits et obligations sont présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements

² Traduction de « cut-off ».

résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation sont enregistrés de façon appropriée.

- c) Assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans ceux-ci :
- i. Réalité, droits et obligations : les événements, les opérations et les autres aspects se sont produits et se rapportent à l'entité.
 - ii. Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été.
 - iii. Présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées.
 - iv. Exactitude et évaluation : les informations financières et les autres informations sont fournies de manière sincère et pour des montants corrects.

Associé : Toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels.

Associé responsable de la mission : l'associé ou autre personne du cabinet qui est responsable de la mission de contrôle et de sa réalisation, ainsi que du rapport de contrôle délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire.

Ayant un caractère diffus : expression utilisée, dans le contexte d'anomalies, pour décrire les incidences (potentielles) sur les états financiers des anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement du professionnel :

- a) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
- b) si elles y sont circonscrites, représentent ou pourraient représenter une part importante des états financiers ; ou
- c) sont fondamentales au regard des informations fournies pour la compréhension des utilisateurs des états financiers.

Biais (préjugé – parti pris) introduit par la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise : manque d'impartialité de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise dans la préparation de l'information.

Cabinet : unité organisationnelle au sein de laquelle un professionnel est actif ou auquel un professionnel est attaché.

Caractère significatif : Le concept de caractère significatif est appliqué par le professionnel tant au niveau de la planification que de la réalisation du contrôle, ainsi que pour l'évaluation de l'incidence sur le contrôle des anomalies relevées et de l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées s'il en existe. En général, les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumulé, on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers. Le jugement du professionnel sur le caractère significatif est exercé à la lumière des circonstances et est influencé par sa perception des besoins des utilisateurs des états financiers en matière d'informations

financières, ainsi que par l'importance ou la nature de l'anomalie, ou par la combinaison des deux. L'opinion du professionnel porte sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, le professionnel n'est pas tenu de détecter des anomalies qui ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble, mais peut également renvoyer vers un seul état financier.

Chiffres correspondants : Les données comparatives dans lesquelles les montants et autres informations relatifs à la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours et sont censés être lus uniquement en relation avec les montants et autres informations relatifs à la période en cours (dénommés "chiffres de la période en cours"); le niveau de détail que présentent les montants et informations correspondants est dicté principalement par son degré de pertinence au regard des chiffres de la période en cours.

Conditions préalables à un contrôle : l'utilisation par la direction ou la (les) personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'un référentiel comptable acceptable pour l'établissement des états financiers et l'accord de la direction ou de la (des) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise, des prémisses sur la base desquelles un contrôle est effectué .

*Contrôles de substance*³ : procédure de contrôle conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et sur les informations fournies dans les états financiers) et des procédures analytiques de substance.

Contrôle interne : le processus conçu, mis en place et supervisé par l'organe de surveillance, la direction, la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprises et autres membres du personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables. Le terme "contrôles internes" se réfère à un quelconque aspect d'une ou de plusieurs composantes du contrôle interne.

Date des états financiers : Date de clôture de la dernière période couverte par les états financiers.

Date d'établissement des états financiers : Date à laquelle tous les états constituant les états financiers, y compris les notes y relatives, ont été établis et les personnes ayant autorité pour les arrêter en ont pris la responsabilité.

Date du rapport du professionnel : Date indiquée sur le rapport de contrôle portant sur les états financiers.

Déclaration écrite : une attestation écrite fournie au professionnel par la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Dans ce contexte, les déclarations écrites ne comprennent pas les états financiers, les assertions contenues dans ceux-ci, ou les livres et autres documents comptables les justifiant.

Déclarations externes : éléments probants recueillis à partir d'une réponse écrite reçue d'un tiers directement par le professionnel, sur support papier, sous forme électronique ou par d'autres moyens.

³ Les contrôles de substance sont également connus sous le nom de « tests substantifs ».

Direction : la (les) personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des activités de l'entité. Pour certaines entités, la direction comprend quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple les membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou le propriétaire-dirigeant.

Divergence : une réponse qui met en évidence un écart entre l'information dont la confirmation a été demandée ou qui est contenue dans les documents comptables de l'entité et celle fournie par la partie qui confirme l'information.

Documentation de contrôle : la conservation dans les dossiers de la trace des procédures de contrôle réalisées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles le professionnel est parvenu⁴.

Documents comptables : les livres-journaux des écritures comptables de base et pièces justificatives, tels que les chèques et les traces des transferts électroniques de fonds ; les factures ; les contrats ; le grand livre général et les journaux auxiliaires, les écritures et les autres ajustements des états financiers qui ne sont pas traduits par des écritures de journal ; ainsi que les documents tels que les feuilles de travail et les feuilles d'analyse venant à l'appui des répartitions de coûts, de calculs, ou de rapprochements et autres informations fournies.

Dossier de contrôle : un ou plusieurs classeurs ou autres supports d'archivage, sous une forme physique ou électronique, contenant la documentation relative à une mission spécifique.

Éléments probants : informations sur lesquelles s'appuie le professionnel pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables sous-tendant les états financiers, ainsi que d'autres informations :

Caractère approprié des éléments probants : la dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité à fournir une justification des conclusions sur lesquelles le professionnel fonde son opinion.

Caractère suffisant des éléments probants : la dimension quantitative des éléments probants. Le volume des éléments probants nécessaires est fonction de l'évaluation par le professionnel des risques d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Équipe affectée à la mission : tous les associés et le personnel professionnel réalisant une mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre du réseau a retenu les services et qui met en œuvre des procédures de contrôle au cours de la mission. Un expert externe choisi par le professionnel et dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau est exclu de cette définition.

Erreur : un acte involontaire qui conduit à une anomalie dans les états financiers, y compris l'omission d'un chiffre ou d'une information à fournir dans les états financiers.

⁴ Les termes « papiers de travail » sont aussi quelquefois utilisés.

Esprit critique : attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants.

Estimations comptables : une valeur approchée d'un montant en l'absence d'un moyen précis de le mesurer. Ce terme est utilisé pour un montant évalué en valeur réaliste lorsqu'il existe une incertitude attachée à l'évaluation, de même que pour d'autres montants qui requièrent une estimation.

États financiers : une présentation structurée d'informations financières historique, y compris les notes s'y rapportant, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné, ou leurs variations durant une période de temps, conformément à un référentiel comptable. Les notes s'y rapportant comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Le terme 'états financiers' désigne habituellement un jeu complet d'états financiers tel que défini par les dispositions du référentiel comptable applicable, mais peut aussi ne désigner qu'un état financier seul.

Événements postérieurs à la date de clôture : événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport du professionnel et faits dont le professionnel a eu connaissance après la date de son rapport.

Expert désigné par la direction : un professionnel possédant une expertise dans un domaine autre que l'expertise comptable ou le contrôle, dont le travail dans ce domaine est utilisé par l'entité pour l'assister dans l'établissement des états financiers.

Fraude : un acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, par une ou plusieurs personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par un ou plusieurs employés ou tiers à l'entité, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal.

Incertitude attachée à l'évaluation : la possibilité qu'une estimation comptable et l'information fournie la concernant manquent de précision en raison du risque inhérent à son évaluation.

Informations financières historiques : Informations exprimées en termes financiers concernant une entité particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité, et retraçant des faits économiques qui sont survenus au cours de périodes antérieures, ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments donnés dans le passé.

Jugement professionnel : dans le contexte fourni par les normes de contrôle et de rapportage ainsi que les règles d'éthique, l'application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées pour prendre des décisions fondées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission de contrôle.

Mission d'assurance : Une mission dans laquelle un professionnel exprime une conclusion visant à augmenter le niveau de confiance des utilisateurs visés autres que la partie responsable quant au résultat d'une évaluation ou d'une mesure de l'objet considéré au regard de critères.

- a) *Mission d'assurance raisonnable* : une mission d'assurance dans laquelle le professionnel a pour objectif de réduire le risque, représentant la base de sa conclusion, à un niveau suffisamment faible, compte tenu des circonstances de la mission. Cette conclusion est formulée de telle sorte qu'elle exprime l'opinion du professionnel à propos du résultat de

la mesure ou de l'évaluation.

- b) *Examen limité* : une mission d'assurance dans laquelle le professionnel a pour objectif de ramener le risque, représentant la base de sa conclusion, à un niveau acceptable, compte tenu des circonstances de la mission, mais dans laquelle ce risque est plus élevé que dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable. Sur la base des travaux effectués, principalement les demandes d'informations et l'exécution des procédures analytiques pour déterminer si les états financiers dans leur ensemble ne contiennent pas d'anomalies significatives, et des éléments probants obtenus, le professionnel pourra exprimer une conclusion qu'il n'a pas de preuve sur base de laquelle il pourrait conclure que les états financiers ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Mission de contrôle initiale : Mission dans laquelle les états financiers de la période précédente :

- (i) N'ont pas fait l'objet d'un contrôle ; ou
- (ii) Ont été contrôlés par un professionnel précédent.

Non-respect des textes: actes ou omissions, intentionnels ou non, de l'entité contraires aux lois ou règlements en vigueur. Ces actes incluent les transactions effectuées par ou au nom de l'entité ou bien pour son compte par la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés. Le non-respect n'englobe pas les fautes individuelles (n'étant pas liées aux activités commerciales de l'entité) commises par la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés de l'entité.

*Opinion modifiée*⁵ : une opinion avec réserve, une opinion négative ou une abstention d'opinion.

Opinion non modifiée : l'opinion sans réserve exprimée par le professionnel lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Paragraphe d'observation : un paragraphe inclus dans le rapport de contrôle faisant référence à un point présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, qui, selon le jugement du professionnel, est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs.

Paragraphe relatif à d'autres points : un paragraphe inclus dans le rapport de contrôle, faisant référence à un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers, qui, selon le jugement du professionnel, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, du contrôle, des responsabilités du professionnel ou de son rapport de contrôle.

Partie liée : une partie qui :

- a) est une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable ; ou
- b) lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées :
 - ii. une personne ou une autre entité, qui détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité qui présente ses états financiers ;

⁵ Le terme « opinion » remplace le terme « déclaration » utilisé dans les normes antérieures.

- iii. une autre entité, sur laquelle l'entité qui présente ses états financiers a le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires ;
- iv. une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait :
 - a. d'actionnaires communs les contrôlant ;
 - b. de la détention du capital par les membres d'une même famille ; ou
 - c. d'une direction générale commune.

Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un État (par exemple d'un gouvernement national, régional ou local) ne sont pas considérées comme des parties liées à moins qu'elles ne concluent des transactions importantes ou partagent entre elles des ressources à un degré important.

Personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise : la (les) personne(s) ou organe(s), par exemple un administrateur de société, ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités, la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre les membres de la direction, par exemple certains membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire dirigeant.

Prémisses concernant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles le contrôle est effectué : Présomption selon laquelle la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et comprennent qu'elles assument les responsabilités suivantes qui sont fondamentales à la conduite d'un contrôle, c'est-à-dire :

- (i) Responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, celle de leur présentation sincère;
- (ii) Responsabilité en matière de contrôle interne que la direction, et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs; et
- (iii) responsabilité:
 - a. De donner au professionnel accès à toutes les informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et autres éléments;
 - b. De fournir au professionnel les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour les besoins du contrôle; et
 - c. De laisser au professionnel libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Principe comptable de continuité d'exploitation : Les états financiers établis sur un principe comptable de continuité d'exploitation sont préparés selon l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité de son exploitation et poursuivra son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf dans les cas où la

direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Des états financiers à usage particulier peuvent, ou non, être établis conformément à un référentiel comptable selon lequel le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinente (par exemple, le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinente pour certains états financiers établis dans certains pays pour des raisons fiscales). Lorsque l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

Procédures analytiques : évaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non financières. Ces procédures englobent également toute investigation jugée nécessaire des variations ou corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues.

Procédures d'évaluation des risques : les procédures de contrôle mises en œuvre pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions.

Professionnel expérimenté : une personne (interne ou externe au cabinet) qui possède une expérience pratique du contrôle et une connaissance raisonnable :

- a) des processus de contrôle ;
- b) des normes, recommandations et exigences légales et réglementaires applicables ;
- c) de l'environnement dans lequel l'entité exerce son activité ; et
- d) des questions de contrôle et d'information financière propres au secteur d'activité de l'entité.

Référentiel comptable applicable : le référentiel comptable suivi par la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise, pour l'établissement des états financiers, et qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers, ou dont l'application est requise par la loi ou la réglementation. Le référentiel comptable peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou un référentiel reposant sur le concept de conformité.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, et :

- i. acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence d'image fidèle des états financiers, il peut être nécessaire pour la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise de fournir des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou
- ii. acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction ou la (les) personne(s) constituant le gouvernement d'entreprise de s'écarter d'une exigence du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers. De tels écarts sont considérés comme nécessaires seulement dans des circonstances extrêmement rares.

L'expression référentiel reposant sur le « concept de conformité » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, mais n'acte pas les points (i) et (ii) mentionnés ci-dessus.

Réseau : une structure élargie :

- a) Qui poursuit un objectif de coopération ; et
- b) Qui a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou dont les membres se partagent la propriété commune, le contrôle ou la direction, qui a des politiques et des procédures communes de contrôle qualité, une stratégie d'entreprise commune, qui utilise une marque commune ou qui se partage une part substantielle des ressources professionnelles.

Risque d'anomalies significatives : le risque que les états financiers, avant leur contrôle, comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

Risque inhérent : la possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui est significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles internes y afférents.

Risque de contrôle interne : le risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, et qui est significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

Risque de contrôle : le risque que le professionnel exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque de contrôle est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection.

Les trois composantes du risque sont:

- Le risque inhérent ;
- Le risque lié au contrôle interne ;
- Le risque de non-détection.

Risque d'échantillonnage : Risque que la conclusion du professionnel basée sur un échantillon puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure de contrôle. Le risque d'échantillonnage peut entraîner deux types de conclusions erronées :

- (i) Dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il n'existe pas d'anomalies significatives, alors qu'il en existe en réalité. Le professionnel se soucie particulièrement de ce type de conclusion erronée dès lorsqu'elle a une incidence sur l'efficacité du contrôle et qu'elle est d'avantage susceptible de conduire à une opinion de contrôle inappropriée ;
- (ii) Dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont moins efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il existe une

anomalie significative alors qu'il n'en existe pas en réalité. Ce type de conclusion erronée a une incidence sur l'efficacité du contrôle, car elle conduit généralement à des travaux supplémentaires pour confirmer que les conclusions initiales étaient erronées.

Risque de non-détection : le risque que les procédures mises en œuvre par le professionnel pour réduire le risque de contrôle à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.

Risque important : un risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement du professionnel, requiert une attention particulière au cours du contrôle.

Risque lié à l'activité : un risque résultant des conditions, événements, circonstances, décisions ou absence de décisions importantes, qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et à mettre en œuvre ses stratégies, ou résultant de la fixation d'objectifs et de stratégies inappropriés.

Seuil de planification : Le montant ou les montants déterminé(s) par le professionnel en deçà du seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par le professionnel en deçà du ou des seuils de signification fixés pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers.

Soldes d'ouverture : les soldes de comptes qui existaient au début d'une période. Les soldes d'ouverture sont le report des soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences des opérations et des événements des périodes antérieures et des méthodes comptables appliquées au cours de la période précédente. Les soldes d'ouverture comprennent aussi les points devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements.

Sondages dans les contrôles : la mise en œuvre de procédures de contrôle sur moins de 100 % des éléments d'une population pertinente pour le contrôle, d'une manière telle que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées et dans le but de fournir au professionnel une base raisonnable pour tirer des conclusions sur l'ensemble de la population.

Test de procédures : une procédure de contrôle destinée à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions.

ANNEXE 2 : Exemple de rapport (assurance raisonnable)

RAPPORT [DE L'EXPERT COMPTABLE ou DU REVISEUR D'ENTREPRISES] A L'ORGANE DE GESTION DE [NOM DE L'ENTITE] SUR LE CONTRÔLE CONTRACTUEL⁶ DES ETATS FINANCIERS⁷ DE LA SOCIETE _____ POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__

Conformément à notre lettre de mission du __/__/____, nous vous faisons rapport sur le contrôle des états financiers de l'exercice clos le ____ 20__ .

Nous avons procédé au contrôle des états financiers de la société _____ pour l'exercice clos le ____ 20__, établis sur la base de la réglementation comptable applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice [une perte] de l'exercice de € _____.

L'organe de gestion est responsable de l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle conformément à la réglementation comptable applicable en Belgique, ainsi que de la mise en place du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives.

Conformément à notre lettre de mission, notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle selon la norme de contrôle relative aux PME. Cette norme requiert de notre part de planifier et de réaliser le contrôle en vue de s'assurer que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent au contrôle contractuel des états financiers en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance telles que prévues par ladite norme.

Notre contrôle implique la mise en œuvre de procédures telles que prévues dans la norme de contrôle relative aux PME en vue de recueillir divers éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris une évaluation restreinte des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, relève du jugement professionnel de l'expert-comptable / du réviseur d'entreprises. En procédant à cette évaluation des risques, nous avons défini des procédures de contrôle appropriées selon les circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

A notre avis, conformément aux dispositions de la norme de contrôle relative aux PME, les états financiers ci-joints donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société _____ au ____ 20__, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément à la réglementation comptable applicable en Belgique.

⁶ A adapter en fonction de la mission, notamment lorsqu'il s'agit d'une mission particulière commune.

⁷ Il s'agit des états financiers ou des comptes annuels, en fonction de la mission : à adapter éventuellement dans le rapport.

Ce rapport ne peut être utilisé à d'autres fins et sa diffusion est limitée à l'utilisation projetée dans la lettre de mission.

Lieu, date et signature

Nom

Expert-comptable / Réviseur d'entreprises

DRAFT

ANNEXE 3 : Exemple de rapport (examen limité)

RAPPORT [DE L'EXPERT-COMPTABLE ou DU REVISEUR D'ENTREPRISES] A L'ORGANE DE GESTION DE [NOM DE L'ENTITE] SUR L'EXAMEN LIMITE CONTRACTUEL⁸ DES ETATS FINANCIERS⁹ DE LA SOCIETE _____ POUR L'EXERCICE CLOS LE ____ 20__

Conformément à notre lettre de mission du __/__/____, nous avons effectué l'examen limité des états financiers de la société _____ pour la période close le ____ 20__, établis sur la base de la réglementation comptable applicable en Belgique, dont le total du bilan s'élève à € _____ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice [une perte] de l'exercice de € _____.

L'organe de gestion est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément à la réglementation comptable applicable en Belgique. Notre responsabilité est d'exprimer une conclusion sur ces états financiers sur la base de notre examen limité.

Nous avons effectué notre examen limité selon la norme de contrôle relative aux PME. Un examen limité des états financiers consiste en des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables et dans la mise en œuvre de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité. L'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un contrôle effectué visant l'expression d'une assurance raisonnable et, en conséquence, ne nous permet pas d'obtenir l'assurance que nous avons relevé tous les faits significatifs qu'un contrôle permettrait d'identifier. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion.

Sur la base de notre examen limité et conformément aux dispositions de la norme de contrôle relative aux PME, nous n'avons pas identifié d'éléments qui impliqueraient des corrections significatives des états financiers ci-joints, établis conformément à la réglementation comptable applicable en Belgique.

Ce rapport ne peut être utilisé à d'autres fins et sa diffusion est limitée à l'utilisation projetée dans la lettre de mission.

Lieu, date et signature

Nom

Expert-comptable / Réviseur d'entreprises

⁸ A adapter en fonction de la mission, notamment lorsqu'il s'agit d'une mission particulière commune.

⁹ Il s'agit des états financiers ou des comptes annuels, en fonction de la mission : à adapter éventuellement dans le rapport.