PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

C.E.S de Révision Comptable

COURS D'AUDIT FINANCIER

Année universitaire :

PARTIE : 1 sur 3

Responsable du cours : Imed ENNOURI

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

PROGRAMME DETAILLE

PREMIERE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL & PRINCIPES GENERAUX DE L'AUDIT

Section préliminaire : Utilité & caractéristiques de l'information comptable

Section 1 : Définitions, fondements et sources de normalisation de l'audit financier

Section 2 : Le besoin en audit indépendant & les avantages économiques de l'audit

Section 3 : Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers & le cadre conceptuel international des missions d'assurance

Section 4 : Le code d'éthique professionnelle de l'ordre des experts comptables de Tunisie

Section 5 : Le code d'éthique professionnelle des comptables de l'IFAC

DEUXIEME PARTIE : L'APPROCHE D'AUDIT BASEE SUR L'ETUDE DES RISQUES

CHAPITRE 1 : PRESENTATION GENERALE

Section 1 : De l'approche classique à l'approche par les risques

Section 2 : Le modèle d'audit par les risques

Section 3 : L'évolution de l'approche par les risques vers le "Business Risk Audit"

Section 4 : Les étapes préalables à l'acceptation d'une mission d'audit

CHAPITRE 2 : LA PLANIFICATION DE L'AUDIT

Section 1 : La compréhension de l'entité et de son secteur d'activité

Section 2 : La compréhension des objectifs, des stratégies et des risques d'affaire

Section 3 : La compréhension des composantes du contrôle interne & processus clés

Section 4 : L'examen analytique préliminaire

Section 5 : La fixation du seuil de signification global

Section 6 : L'appréciation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions & la définition de la stratégie préliminaire d'audit

Section 7 : La formalisation du plan d'audit (Nature/Timing/Etendue)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

CHAPITRE 3 : LA MISE EN OEUVRE DU PLAN D'AUDIT ET LA COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS

Section 1 : Concepts de base (éléments probants/assertions/tests/procédés d'audit)

Section 2 : L'allocation du seuil de signification global et la fixation de l'erreur tolérable

Section 3 : Les tests de procédure et l'évaluation des résultats : Application aux processus (achats et charges – ventes et produits)

Section 4 : L'échantillonnage statistique dans les tests de procédures

Section 5 : Les contrôles de substance et l'évaluation des résultats : Application aux principaux comptes issus de transactions répétitives et aux estimations comptables

Section 6 : L'échantillonnage statistique dans les contrôles de substance

Section 7 : Evaluation du caractère suffisant et adéquat des éléments probants réunis

CHAPITRE 4 : ACHEVEMENT DE LA MISSION D'AUDIT ET RAPPORTS

Section 1 : La revue des événements postérieurs à la date de clôture

Section 2 : La formulation de l'opinion

Section 3 : Le rapport d'audit standard

Section 4 : Le rapport d'audit modifié

Section 5 : Cas particuliers

(Données comparatives - Soldes d'ouverture - Evénements postérieurs)

CHAPITRE 5 : LES RAPPORTS SUR DES MISSIONS RELEVANT DES DOMAINES SPECIALISES

Section 1 : Le rapport sur des états financiers établis selon un référentiel particulier

Section 2 : Le rapport sur une rubrique des états financiers

Section 3 : Le rapport sur le respect des clauses contractuelles

Section 4 : Le rapport sur des états financiers condensés

Section 5 : Le rapport sur l'examen d'informations financières prévisionnelles

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

CHAPITRE 6 : LES RAPPORTS SUR DES MISSIONS RELEVANT DE SERVICES CONNEXES

Section 1 : Le rapport sur la mission d'examen limité d'états financiers

Section 2 : Le rapport sur la mission d'examen sur la base de procédures convenues

Section 3 : Le rapport sur la mission de compilation d'informations financières

TROISIEME PARTIE : ETUDES SPECIFIQUES

CHAPITRE 1 : AUDIT DE SYSTEMES DE TRAITEMENT ELECTRONIQUE DES DONNEES

- Le commerce électronique
- La certification Webtrust

CHAPITRE 2 : LE CONTROLE DE QUALITE DES TRAVAUX D'AUDIT

QUATRIEME PARTIE : ETUDE DE CAS

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- A.T.H. 1991 : Audit financier - Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises. Editions CLET.

- Boritz J.E. – Computer audit and control guide – Waterloo, 1995

- Brien, R., & Senecal, i. 1982 : Contrôle interne et vérification. Editions Préfontaine.

- Canadian Institute of Chartered Accountants : Audit implications of electronic document management. Toronto, 1997

- Canadian Institute of Chartered Accountants : Application of computer assisted audit techniques using microcomputers. Toronto, 1993

- Canadian Institute of Chartered Accountants : Audit implications of Electronic Data Interchange (EDI) – Toronto, 1996

- Canadian Institute of Chartered Accountants : Continuous auditing. Toronto, 1999

- Canadian Institute of Chartered Accountants : Electronic Data Interchange (EDI) for managers and auditors. Toronto, 1991

- Collins, L., & G. Valin. 1986 : Audit et contrôle interne. DALLOZ.

- Combes, J.E. 1993 : Audit financier Fondements et cas pratiques. Publi Union.

- Comptabilité & droit comptable "Le contrôle légal des comptes et les missions d'audit contractuel". Gualino Editeur, 1998.

- Cormier, D. 1994 : L'utilisation de méthodes quantitatives en vérification. Presses de l'Université du Québec.

- Dan, M.GUY. : Audit sampling an introduction – 4éme édition. Willey.

- IFACI. 1985 : Guide de l'audit informatique. Centre de Librairie et d'Editions Techniques CLET.

- Information Systems Audit and Control Foundation and IT Governance Institute : Governance, Control and Audit for Information and Related Technology. COBIT 3 edition – July 2000

- Institut Français des Experts Comptables (I.F.E.C.) : Approche de l'audit par l'étude des risques. Cahier n°35. I.F.E.C.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Institute of Internal Auditors : Systems auditability and control. Altamonte Springs, 1991

- International Federation of Accountants (IFAC) : New International IT Guidance focuses on Maximizing IT Investments. New York, October 2000

- Kell, G. W. 1992 : Modern auditing. Edition Wiley & Sons.

- Lamy, J.P. 1996 : Audit et certification des comptes en milieu informatisé. Les éditions d'organisation.

- Larry P.BAILEY : Miller GAAS guide. 1998 : College edition 1998. DRYDEN.

- Naito Fumio – Comprehensive Structure of the Risk : Oriented Audit and Audit Strategy – Kobe University, Japan, 1997

- Naito Fumio – Fundamental Concepts in the Systems Auditing : A Review of CICA Computer Control Guidelines – Kobe University, Japan, 1999

- Obert R. "Révision & certification des comptes". Les éditions CLET (DUNOD), 1994.

- Obert, R. 1992 : Révision et certification des comptes. Dunod.

- Parent, B. 1981 : Audit des plans et des budgets. Delmas & Co.

- Porter B., J. Simon and Hatherly D. : Principles of external auditing. Edition Wiley & Sons, 1996

- Raffegeau, J., & F. Dubois. 1978 : Audit: Méthodes statistiques. Publi-union

- Raffegeau, J., P. Dufils, & R. Gonzalez : Audit et contrôle des comptes. Publi-union

- Simons P. "Audit financier". Les éditions d'organisation, Collection audit, 1987.

- Soltani, B. 1996 : Le commissaire aux comptes et le marché financier. Economica

- Sylvain F. "Dictionnaire de la comptabilité et des disciplines connexes". ICCA du Canada, Les presses de la société Pierre Des Marais Inc, 1982.

- Taylor, D.H& G.W Glezen 1997: Auditing an assertions approach. Wiley & Sons.

- Treadway Commission Committee on Sponsoring Organizations : Internal Control, integrated framework. New York, 1992

- Warren Jr., L.W.Edelsen and X.L. Parker : Handbook of IT auditing - Boston, 1996

- Wells. Joseph T: Principles of fraud examination, Edition Wiley & Sons, 2005.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ENCYCLOPEDIES & GUIDES

- Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises IFAC 2009 - Traduction en français du "Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium sized Entities" *publié par l'IFAC en décembre 2007* - Traduction pour le monde francophone faite par une équipe d'experts comptables tunisiens.

- Michaïlesco C. "Qualité de l'information comptable". Encyclopédie de la Comptabilité, du Contrôle de Gestion et de l'Audit, Economica 2000.

- Mikol A. "Méthodologie de l'audit financier". Encyclopédie de la Comptabilité, du Contrôle de Gestion et de l'Audit, Economica 2000.

ARTICLES DE REVUES, PERIODIQUES & SEMINAIRES

- Carpenter B.W. & Dirsmith M.W. "Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession: An extended institutional theory perspective". Accounting, Organizations and Society, Vol. 18, n° 1, 1993.

- Chiesa I. "Les risques et le seuil de signification dans la révision comptable". Revue Française de Comptabilité n° 198, février 1989.

- **DeAlmeida M. & Joaquim J. "Du risque des transactions au risque stratégique : l'audit en évolution"**. Actes du XXI^{ème} congrès de l'AFC, 2000.

- Dumontier P. & Raffournier B. : L'information comptable : Pour qui ? Pourquoi? Revue Française de Gestion, Mars-Avril-Mai 1989.

- Matt J.M. & Mikol A. "L'image fidèle, la doctrine et la loi". Revue Française de Comptabilité n° 174, Décembre 1986.

- Pigé B. "Performance, audit et gouvernement d'entreprise". Actes du IXX^{ème} congrès de l'AFC, Vol. 1, Mai 1998.

- Piot C. "Relations d'agence, opportunités de croissance et notoriété de l'auditeur externe : Une étude empirique du marché français". Actes du XXI^{ème} congrès de l'AFC, 2000.

- Raffegeau J., Dufils P. & Ménonville D. "L'audit financier". Paris, Presses Universitaires de France, 1994.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

LOIS, CODES & NORMES

- Arrêté du ministre des finances du 31 Décembre 1996, portant approbation des normes comptables tel que complété par les textes subséquents.

- Code d'éthique des comptables de l'IFAC

- Code d'éthique de l'ordre des experts comptables de Tunisie 2005.

- Code des devoirs professionnels de l'expert comptables.

- Code des sociétés commerciales, promulgué par la loi 2000-93 du 3 novembre 2000 tel que complété et modifié par les textes subséquents.

- Décret 87-529 du 1er avril 1987, fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des EPIC et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat.

- Décret 96-2459 du 30 décembre 1996, portant approbation du cadre conceptuel de la comptabilité.

- Loi 96-112 du 30 décembre 1996, relative au système comptable des entreprises.

- Normes américaines GAAS & GAAP

- Normes de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie.

- Normes Internationales d'Audit et de missions d'assurance de l'IFAC : IAASB Handbook 2009.

- Traduction française du IFAC Hand book 2004 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (Belgique) en date du 29 juin 2006.

SITES WEB

International Federation of Accountants (IFAC) – http://www.ifac.org/

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) : http://www.iaasb.org/

I.A.S.C – http://www.iasc.org/

Information Systems Audit and Control Foundation – http://www.isaca.org/

IT Governance Institute – http://www.itgovernance.org/

Ordre des experts comptables de Tunisie – http://www.oect.org.tn/

Ordre des experts comptables Français – http://www.experts-comptables.fr/

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

PREMIERE PARTIE : OBJECTIFS ET PRINCIPES GENERAUX DE L'AUDIT FINANCIER

Section préliminaire : Utilité et caractéristiques de l'information comptable

D'après la préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurance et de services connexes, la mission de l'IFAC est de : «*favoriser le développement et l'essor d'une profession comptable qui soit en mesure de rendre, sur la base de normes harmonisées et dans l'intérêt du public, des services uniformes et de haute qualité* ».

Dans ce but, le conseil de l'IFAC a crée l'IAASB (Comité des Normes Internationales d'Audit et de Missions d'Assurance) afin d'élaborer et de publier, sous son autorité, des normes de haute qualité pour les missions d'Audit, d'Assurance et de Services connexes, ainsi que des Recommandations et des Normes de Contrôle Qualité pour une application au plan mondial.

Ce passage souligne l'importance de l'harmonisation normative au plan mondial garant des services de qualité.

Cette recherche de qualité est également à la base de la préparation et la diffusion de l'information comptable. D'autre part, l'information comptable doit permettre de prédire l'avenir de l'entreprise pour faciliter aux investisseurs actuels et potentiels de rationaliser leur processus de prise de décision. L'information comptable doit également être utile, pour contrôler les contrats qui lient les diverses parties prenantes de l'entreprise contribuant ainsi à la réduction de l'asymétrie d'information entre celles-ci.

1- Utilité de l'information comptable

La comptabilité est définie comme "un système d'information qui fournit en bon ordre des données chiffrées pour décrire a posteriori une situation ou une évolution, pour éclairer des prévisions, pour rapprocher celles-ci des réalisations et pour faciliter la prise de décisions de la part des parties intéressées" (Sylvain, 1982). Il ressort de cette définition que la comptabilité est utile à double niveau. Elle sert, d'une part, comme

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

moyen de reddition des comptes et, de l'autre, en tant qu'aide à la prise de décision économiques.

1-1- Utilité contractuelle de l'information comptable

Selon la théorie précitée, l'entreprise est un ensemble de contrats formels et informels entre différentes parties prenantes (dirigeants, actionnaires, salariés,...).

Dans cette perspective, l'information comptable doit fournir des éléments qualitatifs permettant de s'assurer que les engagements, explicites ou implicites, des diverses parties ont été respectés (Dumontier & Raffournier, 1989).

1-2- Utilité prévisionnelle de l'information comptable

L'utilité prévisionnelle de la comptabilité provient de son aptitude à fournir des informations prédictives pertinentes pour la prise de décisions économiques. Cette utilité est reconnue par la majorité des auteurs et des normalisateurs.

En effet, le cadre conceptuel de la comptabilité ainsi que celui de l'IASC énumèrent, en tête de liste des objectifs des états financiers, la fourniture d'informations utiles à la prise de décision relatives à l'investissement, au crédit et aux décisions similaires.

Le FASB, cité par Dumontier & Raffournier (1989), affirme, quant à lui, que "*les documents financiers doivent fournir aux investisseurs, créanciers et autres utilisateurs actuels et potentiels une information utile à la prise de décisions rationnelles en matière d'investissement, de crédit,...*".

2- Caractéristiques qualitatives et qualité informationnelle de l'information comptable

2-1- Caractéristiques qualitatives de l'information comptable

Le normalisateur tunisien a clairement défini les caractéristiques qualitatives de l'information comptable. Ce sont « *les attributs que doit revêtir l'information financière véhiculée dans les états financiers et qui sont indispensables pour garantir la production et la divulgation d'informations financières utiles à la prise de décision* ». Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont, d'après le paragraphe 19 du cadre conceptuel de la comptabilité financière en Tunisie, l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

a- L'intelligibilité

L'intelligibilité de l'information comptable est la compréhensibilité de celle-ci pour les utilisateurs. Pour cela, l'information comptable doit être explicite, claire, concise, et à la portée des utilisateurs. De leur part, les utilisateurs de cette information sont, d'après le paragraphe 20 du cadre conceptuel de la comptabilité financière en Tunisie, "*présumés avoir une connaissance raisonnable des affaires et de la comptabilité et sont soucieux d'étudier et de traiter l'information avec diligence* ".

b- La pertinence

L'information comptable est pertinente dans la mesure où elle favorise la prise de décisions économiques en aidant les utilisateurs soit à évaluer les événements passés, présents ou futurs soit à confirmer ou corriger leurs évaluations antérieures. La pertinence de l'information comptable s'apprécie à travers ses valeurs prédictives et rétrospectives, mais aussi à travers sa rapidité de divulgation.

c- La fiabilité

La fiabilité repose sur la vérifiabilité, la neutralité et la représentation fidèle. Une information est fiable lorsqu'elle est impartiale et digne de confiance ; c'est-à-dire qu'elle n'est pas entachée de biais ou d'anomalies significatives.

d- La comparabilité

L'information comptable doit permettre des comparaisons dans le temps et l'espace. Dans le temps, elle doit permettre de suivre l'évolution et tendances des indicateurs de la situation financière et de la performance de l'entreprise.

Dans l'espace, l'information comptable émanant d'une entreprise doit permettre des rapprochements avec des informations comparables issues d'autres entreprises et du secteur d'activité.

Ces quatre critères de qualité sont cependant difficiles à atteindre. Il est avant tout nécessaire de déterminer l'importance relative de l'information, le seuil de qualité indispensable et enfin les arbitrages à effectuer pour parvenir à un niveau global acceptable de qualité (Michaïlesco, 2000).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

2-2- Qualité informationnelle de l'information comptable

La qualité informationnelle de l'information comptable s'apprécie à travers la réaction du marché financier à sa publication.

Plusieurs recherches empiriques ont été menées pour tester la qualité informationnelle des divers paramètres comptables.

Nous nous limitons ici aux trois paramètres qui nous intéressent le plus à savoir : le résultat comptable, les modifications de la politique comptable et la certification des comptes.

a- Utilité informationnelle du résultat comptable

Les chercheurs qui se sont intéressés à l'étude de la réaction du marché financier à la publication du résultat ont montré, d'une façon convergente, que cette donnée comptable n'a qu'un faible contenu informatif.

b- Utilité informationnelle des modifications de la politique comptable

Les conclusions des recherches traitant de la réaction du marché aux changements de méthodes comptables sont mitigées. Toutefois, la plupart d'entre elles va dans le sens que le marché ne réagit pas aux modifications purement comptables et qu'il réagit uniquement aux changements de la politique comptable ayant un impact sur les cash-flows et donc sur la valeur de la firme.

c- Utilité informationnelle de la certification des états financiers

Les recherches empiriques concernant l'utilité informationnelle du rapport d'audit sont nombreuses. Dans l'ensemble, ces recherches ont conclu à un faible contenu informatif du rapport d'audit dans ses deux composantes examinées à savoir : l'avis sur les comptes et la révélation des modifications comptables relevées.

De ce qui précède, nous retenons que l'utilité informationnelle de l'information comptable n'est pas primordiale. Le principal motif cité par les auteurs est le retard dans la divulgation de l'information comptable. Celle-ci n'apporte ainsi pas d'éléments nouveaux mais confirme ou infirme les anticipations des investisseurs effectuées sur la base d'autres sources d'informations aussi bien internes qu'externes.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Face à ce constat, il est légitime de poser des questions sur le caractère équitable de sanctions et autres textes répressifs prévus à l'encontre des préparateurs et auditeurs en cas d'existence d'erreurs dans les états financiers !.

Cela n'empêche d'accélérer davantage les délais de production et de publication des informations comptables. D'ailleurs, le législateur tunisien a multiplié ses exigences en vue d'une activation de la divulgation des informations comptables.

En effet, la loi 96-112 du 30 décembre 1996, relative au système comptable des entreprises (article 21), a imposé l'obligation d'élaborer et présenter les états financiers au plus tard dans les trois mois qui suivent la date de clôture de l'exercice comptable. De sa part, le CSC a exigé qu'à compter de la date de clôture, l'assemblée générale annuelle soit tenue dans un délai de six mois aussi bien pour les sociétés à responsabilité limitée (article 128 nouveau) et pour les sociétés anonymes (article 275).

Par ailleurs, les investisseurs à risque sont considérés par la plupart des normalisateurs comptables comme les utilisateurs privilégiés de l'information comptable, il est aussi vrai que celle-ci constitue également un droit légitime pour une gamme très variée d'autres utilisateurs (bailleurs de fonds, l'Etat, les salariés, les clients, les fournisseurs,…). Il s'ensuit que le manque d'enthousiasme du marché financier à la publication de l'information comptable n'ôte pas à celle-ci sa pertinence.

Section 1 : Définitions, fondements & sources de normalisation de l'audit financier

1- Définitions

Au sens large, l'audit désigne *"l'étude critique de documents et d'autres preuves en vue de déterminer l'authenticité et l'exactitude d'un registre ou d'une assertion, ou pour évaluer la conformité à des lignes de conduite ou à des clauses contractuelles"* (Sylvain, 1982).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Il y a plusieurs types d'audit : audit financier, audit opérationnel, audit logistique,…Mais dans tous les cas, le mot audit veut dire : vérification de la correspondance entre un existant et un référentiel préétabli.

Une première définition de l'audit financier pourrait être la suivante : *"ensemble de travaux menés, selon une démarche (processus) précise, par un professionnel compétent et indépendant, conformément à des normes professionnelles, et conduisant à exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité d'informations financières".*

Une deuxième définition pourrait être la suivante : *"un processus par lequel un professionnel compétent et indépendant réunit et évalue des éléments probants relatifs à des informations financières émanant d'une entité économique, en vue de déterminer leur degré de concordance avec des critères établis et de le présenter dans un rapport".*

Ces deux définitions peuvent être complétées par celle donnée par Obert (1994) pour qui l'audit financier est *"l'examen critique auquel procède un professionnel indépendant et externe à l'entreprise en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité de l'image donnée par les documents financiers de l'entreprise".*

Ces définitions ont en commun certains concepts de base que nous étudierons dans les notes suivantes.

***Démarche ou processus d'audit* :** l'audit n'est pas mené d'une manière subjective selon le « vouloir» et la disponibilité du professionnel, mais selon une démarche précise conformément à des normes professionnelles (les normes d'audit).

***Professionnel compétent et indépendant* :** l'audit n'est pas mené par n'importe quelle personne, mais par un professionnel (l'auditeur) qui doit être :

compétent, cette compétence est attestée par des diplômes (diplôme national d'expert comptable) et des stages pratiques (trois années de stage) ;

indépendant, l'auditeur doit faire preuve d'une totale indépendance, la compétence est insuffisante si l'auditeur se laisse guider par un parti pris lors de l'exécution de l'audit. L'indépendance de l'auditeur n'est pas seulement une question philosophique. C'est le

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

principe même sur lequel repose la profession, si l'auditeur n'est pas indépendant, son opinion n'aura pas ou peu de valeur.

Nous reviendrons plus tard sur ces deux qualités de compétence et d'indépendance de l'auditeur.

Collecte et évaluation des éléments probants **:** les éléments probants sont constitués par l'ensemble des éléments de preuve collectés et évalués par l'auditeur. Ces éléments peuvent revêtir les formes les plus diverses, y compris celle du témoignage oral, de la communication écrite, d'entretiens ou confirmations internes ou avec les tiers et les observations physiques de l'auditeur.

L'expression d'une opinion motivée **:** le processus d'audit s'achève par la rédaction d'un rapport dans lequel l'auditeur exprime une opinion, qui doit être motivée, sur le degré de concordance de l'information financière présentée avec le référentiel.

La régularité est "la conformité à la réglementation et aux procédures en vigueur".

La sincérité est, d'après le Mémento Francis Lefebvre des Sociétés commerciales, "*l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations*". Elle implique l'évaluation correcte des valeurs comptables et une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations (Herrbach, 2000).

Ce concept de sincérité a évolué dans le temps, d'une sincérité subjective (basée sur la personne qui arrête les comptes) à une sincérité objective qui découle de la bonne application des règles par un professionnel diligent et de bonne foi.

D'après la norme N°1 de l'OECT : la sincérité découle de :

- La compétence et l'honnêteté des dirigeants ;
- La qualité du système de contrôle interne ;
- Le respect des diligences par l'expert comptable.

L'exactitude est la conformité à la vérité dans l'absolu sans aucune nuance. L'auditeur est appelé, dans certains cas, à se prononce sur l'exactitude. C'est l'exemple des informations données dans le rapport de gestion (ou équivalent) et leur conformité aux comptes, mais l'auditeur ne peut se prononcer sur l'exactitude des états financiers.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

L'image fidèle (true and fair view) ou la présentation sincère dans tous les aspects significatifs de l'information comptable.

La législation et la doctrine n'ont pas donné une définition à l'image fidèle. Cette notion évolutive se prête mal à une délimitation restrictive. Néanmoins, en l'absence de définition de l'image fidèle, nous essayons de donner certaines précisions qui peuvent éclairer ce concept :

La régularité et la sincérité ne peuvent pas, à elles seules, rendre compte de la réalité de l'entreprise. L'exemple cité par D'illiers (1981) et repris par Matt & Mikol (1986) se passe de tout commentaire. C'est le cas d'une société française cotée à la bourse qui, en 1975 (avant l'apparition en France de l'image fidèle, intervenue en 1978 dans le cadre de la quatrième directive européenne), avait réussi à éviter de faire apparaître une perte grâce à quatre changements de méthodes. Le commissaire aux comptes de ladite société, interrogé, avait répondu "*ces comptes sont réguliers, parce que conformes aux règles fiscales… et les dirigeants n'ont pas eu l'intention de tromper, ils étaient donc sincères*".

L'image fidèle est atteinte dans le respect de la réglementation en vigueur. Cela n'empêche qu'elle peut conduire, dans des situations particulières, à déroger aux principes et règles comptables pour ne pas dénaturer la situation de l'entreprise.

L'image fidèle est, comme le font remarquer Matt & Mikol (1986) "indissociable de la compétence et de la bonne foi des dirigeants". Cette image est conventionnelle, donc il est possible d'avoir plusieurs images fidèles selon le référentiel adopté.

La notion d'image fidèle a été reconnue en droit tunisien, depuis 1987, par une réglementation spécifique (décret n°87-529 du 1er avril 1987). Cette notion, pourtant reconnue par le législateur, n'a pas été reprise par le nouveau code des sociétés commerciales. Cet état de fait crée une situation d'absence totale d'harmonisation entre les textes règlementaires et les normes internationales d'audit. Ce constat peut être, également, expliqué par le fait que la mission du commissariat aux comptes soit encore ouverte aux techniciens de la comptabilité.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Le rôle essentiel de l'auditeur est donc de vérifier la crédibilité de l'information financière émanant des entités économiques avant sa diffusion aux divers utilisateurs (investisseurs à risque, bailleurs de fonds, Etat, personnel, clients, fournisseurs…). L'audit accroît ainsi l'utilité, la crédibilité, et la pertinence de l'information financière. Signalons, enfin, qu'une entreprise peut recourir à l'audit par son propre gré, et on parle dans ce cas d'un audit contractuel selon un contrat ou une convention. Comme il peut s'agir d'une obligation légale mettant à la charge de certaines entreprises la nécessité de se soumettre à un audit, et on parle dans ce cas d'audit légal.

En Tunisie, l'audit légal est prévu par les textes législatifs suivants :

- L'article 13 du CSC qui prévoit l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes pour toutes les sociétés par actions (La désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes étant exigée par le CSC pour toute société anonyme (article 260)), ainsi que pour toutes les sociétés commerciales, autres que par actions, si elles remplissent deux des limites chiffrées relatives au total du bilan, au total des produits et au nombre moyen des employés.

Le Décret n° 2006-1546 a fixé ces limites chiffrées à :

- *100.000 dinars pour le total du bilan ;*
- *300.000 dinars pour le total des produits ;*
- *10 pour le nombre d'employés.*

Le commissaire aux comptes doit être désigné parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'OECT, si deux des limites chiffrées relatives au total du bilan, au total des produits et au nombre moyen des employés sont remplies.

Le Décret n° 2006-1546 a fixé ces limites chiffrées à :

- *1.500.000 dinars pour le total du bilan ;*
- *2.000.000 dinars pour le total des produits ;*
- *30 pour le nombre d'employés.*

- Le décret 87-529 du 1er avril 1987 soumet tous les EPIC à une révision annuelle de leurs états financiers par un membre de l'OECT.

- Le décret 85-256 du 5 février 1985 soumet les UCPA à un double contrôle externe de leurs comptes par une commission de contrôle et par un expert comptable…

2- Fondements de l'audit financier

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La réalisation de l'audit ne serait possible que si les données et les informations financières obéissent à la condition de vérifiabilité.

Une donnée est dite vérifiable si deux ou plusieurs personnes qualifiées, procédant indépendamment l'une de l'autre, et à des intervalles de temps différents, arrivent à des conclusions similaires concernant l'examen de mêmes données.

En matière d'audit, l'auditeur peut ne pas être présent au moment où les faits se sont déroulés, les conclusions ne sont pas, pour autant, affectées par l'écoulement du temps.

Dans d'autres disciplines, il n'est plus possible de porter un jugement sur des évènements passés si l'observateur n'était pas présent au moment des faits.

Le terme "similaire" a été utilisé et non pas le terme "identique", car en matière d'audit une assurance à 100% n'est pas possible. Il existe toujours un risque de ne pas détecter toutes les anomalies significatives que renfermerait l'information financière.

En effet, l'assurance fournie par l'auditeur aux utilisateurs des états financiers est, comme nous le verrons plus tard, élevée mais non absolue.

Cette assurance non absolue (raisonnable) fournie par l'auditeur est la symétrie de la certitude attendue par celui-ci de ses contrôles. On parle là de niveau de confiance appelé aussi degré de certitude que la norme 14 de l'OECT définit comme étant *"le degré d'assurance que le réviseur acquiert quant à la validité des conclusions tirées de ses contrôles"*.

En audit, ce niveau de confiance (NC) est généralement de 95% (comme limite inférieure). Il peut ainsi être exprimé mathématiquement par : $0.95 \leq NC < 1$.

La norme précitée de l'OECT retient le taux de 95%.

L'assurance raisonnable en audit justifie la règle selon laquelle les auditeurs sont astreints à une obligation de moyen et non de résultat.

3- Les sources de normalisation en matière d'audit

3-1- Les normes d'audit

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

L'audit est régi par des normes ayant trait aux qualités requises de l'auditeur, l'exécution de sa mission et à la préparation de ses rapports. Il peut s'agir de normes nationales ou internationales d'audit comme il peut s'agir d'autres normes d'audit identifiées (GAAS /US-SAS/PCAOB).

L'auditeur est donc astreint professionnellement à un référentiel d'audit qui se compose généralement de normes techniques et d'éthiques.

En Tunisie, l'OECT a adopté en bloc les normes de l'IFAC depuis 1998. En conséquence, les professionnels tunisiens sont tenus d'appliquer ces normes. Certaines normes de l'OECT relatives à l'audit sont devenues caduques.

L'IAASB précise, dans son préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurance et de services connexes, le domaine d'application de chaque catégorie de normes publiées :

- Les Normes Internationales d'Audit (International Standards on Auditing, ISA) s'appliquent aux missions d'audit d'informations financières historiques.
- Les Normes Internationales d'Examen Limité (International Standards on Review Engagements, ISRE) s'appliquent aux missions d'examen limité d'informations financières historiques.
- Les Normes Internationales de Missions d'Assurance (International Standards on Assurance Engagements, ISAE) s'appliquent aux missions d'assurance relatives à des sujets autres que des informations financières historiques.
- Les Normes Internationales de Services Connexes (International Standards on Related Services, ISRS) s'appliquent aux missions de compilation, aux missions comportant la mise en oeuvre de procédures convenues sur des informations financières et aux autres missions de services connexes telles qu'elles sont spécifiées par l'IAASB.
- Les Normes ISA, ISRE, ISAE et ISRS sont désignées collectivement sous l'intitulé de Normes de missions de l'IAASB (IAASB 's engagement standards).
- Les Normes Internationales de Contrôle Qualité (International Standards on Quality Control, ISQC) s'appliquent à toutes les missions se référant aux Normes de missions de l'IAASB.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Toutefois, l'IAASB précise, dans son préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurance et de services connexes, que : «*Les Normes de l'IAASB édictent des procédures et des principes fondamentaux (imprimés en caractères gras) ainsi que leurs modalités d'application fournies sous la forme d'explications et d'informations complémentaires, y compris des annexes. Les procédures et principes fondamentaux doivent être interprétés et appliqués à la lumière de ces explications et de ces informations qui fournissent des indications pour leur application. Il est par conséquent nécessaire de prendre en considération l'intégralité du texte d'une Norme pour comprendre et appliquer les procédures et les principes fondamentaux édictés ».*

De même, les conditions d'exercice d'un jugement professionnel pour écarter l'application d'une norme sont traités par le &17du préface qui prévoit que : *« La nature des Normes de l'IAASB requiert de la part des professionnels comptables l'exercice d'un jugement pour leur application. Dans des cas exceptionnels, un professionnel comptable peut estimer nécessaire de s'écarter d'une procédure ou d'un principe fondamental d'une norme de mission pour atteindre plus efficacement l'objectif de la mission. Dans une telle situation, le professionnel comptable doit être en mesure de justifier de son choix ».*

Les normes sont étayées par des recommandations (directves) qui n'ont pas la force de normes mais sont produites pour promouvoir une bonne pratique, ces directives aident les auditeurs dans l'exercice de leur profession comme le précisent les paragraphes 20 & 21 du préface aux normes : « *20. Les Recommandations relatives aux Missions d'Audit (International Auditing Practice Statements, lAPS) sont publiées pour permettre une interprétation des modalités d'application et pour apporter une assistance pratique aux professionnels comptables dans la mise en oeuvre des Normes ISA et promouvoir une bonne pratique. Les Recommandations Internationales relatives aux Missions d'Examen Limité (International Review Engagements Practice Statements, IREPS), ainsi que celles relatives aux Missions d'Assurance (International Assurance Engagement Practice Statements, IAEPS) et de*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Services connexes (International Related Services Practice Statements, IRSPS) sont publiées dans le même objectif pour aider à la mise en oeuvre, respectivement, des Normes ISRE, des Normes ISAE et des Normes ISRS.

21. Les professionnels comptables doivent avoir connaissance et prendre en considération les Recommandations applicables à une mission. Un professionnel comptable qui ne prend pas en compte et n'applique pas les dispositions incluses dans une recommandation donnée doit être en mesure d'expliquer comment les procédures et les principes fondamentaux édictés par la (les) Norme(s) de missions de l'IAASB et visés dans la Recommandation ont été satisfaits ».

2- Les textes réglementaires

D'après le paragraphe 3 du préface aux normes internationales de l'IAASB, révisée en 2003, : *«Les publications de l'IAASB régissent les missions d'audit, d'assurance et de services connexes qui sont réalisées selon les Normes Internationales. Ces publications ne se substituent pas aux lois ou règlements nationaux qui régissent, dans un pays donné, l'audit d'états financiers ou les missions d'assurance sur d'autres informations, qui doivent être conduites selon les normes locales du pays. Dans les situations où ces lois ou règlements diffèrent, ou sont en conflit avec les normes de l'IAASB dans un domaine particulier, une mission conduite selon ces lois ou règlements ne sera donc pas automatiquement en accord avec les Normes de missions de l'IAASB. Un professionnel comptable (professional accountant) ne doit pas faire référence aux Normes de missions de l'IAASB à moins qu'il ne se soit conformé, dans leur intégralité, à celles relatives à la mission réalisée ».*

Parallèlement, les normes d'audit invitent l'auditeur à s'appuyer dans ses travaux sur le référentiel comptable mais aussi sur les autres textes législatifs et réglementaires qui s'imposent.

Dans ce sens, l'ISA 250 stipule : « *l'auditeur doit planifier et conduire l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que l'audit peut mettre en évidence des conditions ou des événements conduisant à s'interroger sur le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires ».*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

En effet, l'auditeur est amené, en l'occurrence dans le cadre d'une mission du commissariat aux comptes, à effectuer des vérifications spécifiques prévues par les textes législatifs et réglementaires en vigueur (contrôle des conventions réglementées, examen limité sur des situations intermédiaires, diligences spécifiques requises en matière d'audit des banques,…).

En outre, il peut être tenu de procéder, le cas échéant, à des interventions connexes suite à la survenance de faits particuliers (augmentation du capital en numéraire avec suppression du droit préférentiel de souscription, réduction du capital, émission d'obligations convertibles en actions, fusion, scission, transformation, procédure d'alerte, révélation de faits délictueux,…).

À ce propos, l'ISA 250 stipule : « *conformément à des obligations légales spécifiques, il est possible que l'auditeur ait à donner un avis, dans le cadre de l'audit des états financiers, sur le fait que l'entité se conforme à certaines dispositions légales ou réglementaires* ».

Les textes réglementaires régissent donc certains aspects de la mission de l'auditeur mais aussi sa responsabilité et même ses honoraires.

En Tunisie, les principales sources réglementaires sont :

- La loi 82-62 du 30 juin 1982 portant réglementation de la profession d'expert comptable ;
- La loi 88-108 du 18 août 1988 qui a abrogé la loi 82-62, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable ;
- Le décret n° 87-529 du 1er avril 1987 réglementant la révision des comptes des EPIC ;
- Le décret n° 89-541 du 25 mai 1989, fixant les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'OECT ;
- L'arrêté du ministre des finances du 26 juillet 1991, portant approbation du code des devoirs professionnels des experts comptables ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Le système comptable des entreprises prévu par la loi 96-112 qui a consacré certains passages à l'audit ;

- La loi 2000-93 du 3 novembre 2000 portant promulgation du code des sociétés commerciales tel que modifié par les textes subséquents ;

- L'arrêté conjoint du ministre des finances et du tourisme & du ministre du commerce et de l'artisanat du 28 février 2003, portant approbation du barème des honoraires des auditeurs.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Section 2 : Le besoin en audit indépendant & les avantages économiques de l'audit

A- Le besoin en audit indépendant

Ce besoin est né des principaux facteurs suivants :

1- Existence de conflits d'intérêts entre les utilisateurs

2- Importance des états financiers en tant que source essentielle d'information

3- Complexité du processus d'établissement des états financiers

4- Éloignement des utilisateurs

1- Existence de conflits d'intérêts entre les utilisateurs

Le besoin d'audit ou de contrôle est né du fait que le propriétaire du capital se trouve contraint à déléguer le pouvoir de gestion à un manager salarié. L'explication est donnée par la théorie d'agence. Celle-ci explique qu'après la délégation, le propriétaire perd de l'information alors que le manager salarié en accumule. Ce qui crée une asymétrie d'information permettant en théorie au manager de chercher à maximiser sa propre richesse au détriment de celle du propriétaire. Aussi la notion de contrôle permet de réguler cette relation.

En conséquence, le comportement de chacun des agents économiques impliqués dans l'activité d'une entreprise est guidé par le désir de maximisation de sa propre utilité. Ceci est de nature à engendrer des conflits d'intérêts.

a- Conflits d'intérêts entre la direction et les utilisateurs

Les utilisateurs de l'information financière (actionnaires, créanciers, …) ont des intérêts différents, voir contradictoires, qui ne correspondent pas toujours aux intérêts de la direction qui prépare les états financiers (conseil d'administration ou équivalent). En conséquence, la direction agissant dans son propre intérêt a tendance à divulguer les bonnes nouvelles et à dissimuler les mauvaises, biaisant ainsi intentionnellement ou de bonne foi l'information et augmentant l'asymétrie d'information.

b- Conflits d'intérêts entre les différents utilisateurs

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Les différents utilisateurs ont des intérêts divergents. En effet, face à un problématique de définition de la politique de dividendes par exemple : un bailleur de fonds préfère ne pas distribuer de dividendes pour augmenter l'autofinancement et favoriser ainsi le remboursement des crédits, alors qu'un actionnaire chercherait la distribution du maximum de dividendes.

c- Conflits d'intérêts entre les mêmes utilisateurs

Le même groupe d'utilisateurs peut présenter des intérêts divergents entre ses membres. En effet, face à un choix d'une méthode comptable pour la détermination de la charge d'amortissements ou des provisions, un actionnaire majoritaire chercherait la méthode qui minimise le taux d'imposition même si le bénéfice distribuable était moindre, alors qu'un petit porteur d'actions choisirait l'option qui maximise les bénéfices à court terme même si elle se traduit par un impôt plus important.

Le rôle de l'auditeur est d'arbitrer entre tous ces conflits d'intérêt en assurant la neutralité de l'information financière indépendamment des perspectives de chaque utilisateur ou groupe d'utilisateurs.

2- Importance des états financiers en tant que source essentielle d'information

Les états financiers représentent la plus importante source d'information mise à la disposition des utilisateurs pour prendre leurs décisions.

S'il y avait plusieurs sources, les utilisateurs pourraient les corroborer pour s'assurer de leur fiabilité.

En l'absence, de diversité de sources, il faudrait assurer à cette source essentielle (parfois unique) la crédibilité nécessaire pour servir de base à la prise de décision des utilisateurs. L'auditeur indépendant assure ce rôle de fournisseur de confiance, il accroît la crédibilité et la pertinence de l'information et sécurise ainsi les utilisateurs.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3- Complexité du processus d'établissement des états financiers

Au cours des dernières décennies, les opérations des entreprises sont devenues volumineuses, plus complexes et plus difficiles à comptabiliser.

Il y a lieu de citer les opérations ayant trait à la consolidation et la présentation des résultats des filiales, le traitement comptable du leasing, des différences de changes, des instruments financiers,…

En conséquence, le risque de mauvaise interprétation des faits, d'erreurs et d'oublis devient de plus en plus sérieux, et la probabilité de communiquer une information non fiable devient plus important.

Pour que les états financiers traduisent une image fidèle de la réalité de l'entreprise, il faut une certaine technicité pour cerner tous les aspects importants, c'est l'auditeur qui apporte l'assurance que toutes les informations importantes ont été traduites dans les comptes et que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

4- Éloignement et diversité des utilisateurs

Dans le monde moderne, et du fait de la séparation entre propriétaire et gestionnaire, il est impossible d'intervenir directement, par les propriétaires et de suivre les affaires au jour le jour.

En conséquence, les utilisateurs doivent désigner un auditeur (mandataire) qui va les remplacer pour le suivi des affaires et le contrôle de la direction.

B- Les avantages économiques de l'audit pour les entreprises auditées

L'audit procure des avantages souvent substantiels aux entreprises, il ne se traduit pas uniquement par des charges et des décaissements.

Les principaux arguments à faire valoir par l'auditeur, pour mettre en valeur les avantages économiques et financiers procurés par son intervention d'audit, sont les suivants :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

b1- Les prêteurs demanderaient moins de garanties et accepteraient des taux d'intérêt plus bas s'ils prêtaient à une société dont les états financiers sont audités. La raison est simple, elle tient au fait que les entreprises qui communiquent des états financiers audités présentent une classe ou un niveau de risque bien moindre.

b2- L'audit permet d'inscrire et de maintenir les titres des sociétés émettrices à la côte permanente du marché financier (valeurs à revenu fixe, et à revenu variable), mais aussi pour bénéficier du programme de mise à niveau et obtenir certaines subventions,...

b3- L'audit permet d'accroître la crédibilité de l'entreprise vis à vis des tiers.
Les fournisseurs accepteraient plus facilement de vendre à crédit à une entreprise transparente qui présente et publie des états financiers audités.
De même, les entreprises auditées devraient faire l'objet de moins en moins de contrôle et de redressement fiscal. Les états financiers non audités devraient être une population cible sujette à plus de risque pour l'administration fiscale.

b4- L'audit permet d'améliorer l'efficience et l'honnêteté des employés.
Ces derniers se sentent contrôlés, commettent donc moins d'erreurs intentionnelles ou fortuites.

Pour résumer tout ce qui précède concernant l'utilité et les avantages de l'audit, et d'après la théorie d'agence, l'audit contribue à la réduction de l'asymétrie d'information entre les diverses parties prenantes dans l'entreprise.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Section 3 : Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers & Cadre conceptuel international des missions d'assurance

3-1- Objectif et les principes généraux en matière d'audit d'états financiers

Un audit d'états financiers relève des missions d'assurance, telles qu'elles sont définies dans le cadre conceptuel international relatif aux Missions d'Assurance. Le cadre conceptuel définit et décrit les éléments et les objectifs d'une mission d'assurance. Les normes ISA appliquent les concepts du cadre conceptuel dans le contexte d'un audit d'états financiers et définissent les procédures et les principes fondamentaux ainsi que leurs modalités d'application dans le cadre d'un tel audit. Ainsi qu'il est précisé dans le cadre conceptuel, l'une des conditions pour l'acceptation d'une mission d'assurance est que les critères dont il est question dans la définition soient des «critères appropriés » et à la disposition des utilisateurs potentiels.

L'objectif et les principes généraux en matière d'audit d'états financiers ont été présentés notamment par les dispositions suivantes de l'ISA 200 applicable pour les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2005 (une nouvelle version révisée et clarifiée de l'ISA 200 est d'application obligatoire pour l'audit d'états financiers des périodes commençant le 15/12/2009 ou après).

3-1-1- Objectif d'un audit d'états financiers

D'après le paragraphe 2 de l'ISA 200, l'audit d'états financiers a pour objet *« de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable »* .

La nouvelle ISA 200 révisée applicable pour les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2009 a modifié cet objectif ainsi : *« l'objectif d'un audit est d'accroître le degré de confiance accordé par un utilisateur potentiel dans les états financiers. Cet objectif est atteint par l'expression*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

d'une opinion, par l'auditeur, selon laquelle les états financiers ont été établis, dan

tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable »

.

3-1-2- Règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers

D'après le paragraphe 4 de l'ISA 200, l'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers.

Ainsi comme l'indique la Norme ISA 220 «Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques », les règles d'éthique relatives à des audits d'états financiers comprennent généralement celles définies dans les parties A et B du « *Code d'Ethique Professionnelle des Comptables»* de l'IFAC), ainsi que celles prévues par les réglementations nationales qui sont plus restrictives.

La Norme ISA 220 identifie les principes fondamentaux d'éthique professionnelle définis dans les parties A et B du Code IFAC et précise la responsabilité de l'associé responsable de la mission en matière de règles d'éthique. Elle précise également que l'équipe assignée à la mission est en droit de s'appuyer sur les procédures du cabinet pour satisfaire les exigences des procédures de contrôle qualité relatives à une mission d'audit ponctuelle (celles concernant: les connaissances et les compétences du personnel au travers des politiques de recrutement et de formation; l'indépendance, au travers de la nature et de la communication d'informations pertinentes à ce sujet; le suivi des relations clients au travers des procédures d'acceptation et de maintien des missions; le respect des textes réglementaires et législatifs au travers du processus de suivi) ; à moins que les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties en suggèrent autrement.

En conséquence, la Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC 1): *«Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audits ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes »*, requièrent du cabinet de définir des politiques et des procédures destinées à donner une assurance raisonnable que le cabinet et son personnel se conforment aux règles d'éthique concernées.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3-1-3- Réalisation d'un audit d'états financiers

D'après le paragraphe 6 de l'ISA 200, *« L'auditeur doit effectuer un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».*

D'après le paragraphe 7 de la même norme, les Normes ISA comportent des procédures et des principes fondamentaux, ainsi que leurs modalités d'application fournies sous forme d'explications et d'autres informations, y compris des annexes. Les procédures et les principes fondamentaux doivent être interprétés et appliqués à la lumière de ces explications et autres informations qui fournissent des modalités pour leur mise en application. Le texte d'une norme doit être pris en considération dans son intégralité pour comprendre et appliquer les procédures et les principes fondamentaux.

Le paragraphe 8 précise en outre que pour réaliser un audit selon les Normes ISA, l'auditeur garde aussi à l'esprit et prend en considération les Recommandations Internationales d'Audit *(International Auditing Practice Statements,* lAPS) applicables à la mission d'audit. Les Recommandations lAPS fournissent des modalités interprétatives et une assistance pratique à l'auditeur dans la mise en oeuvre des Normes ISA. Un auditeur qui n'applique pas les dispositions d'une recommandation concernée doit être en mesure d'expliquer comment les procédures et les principes fondamentaux de la norme dont traite la recommandation ont été satisfaits.

L'auditeur peut également effectuer l'audit selon les Normes ISA ainsi que selon les normes d'audit d'une juridiction particulière ou d'un pays.

3-1-4- Etendue d'un audit d'états financiers

D'après l'ISA 200, le vocable «étendue d'un audit » se réfère aux procédures d'audit qui, selon le jugement de l'auditeur et sur la base des Normes ISA, sont considérées comme appropriées en la circonstance pour atteindre l'objectif de l'audit.

Pour définir les procédures à mettre en oeuvre dans la conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit, l'auditeur doit se conformer à chacune des Normes Internationales d'Audit qui s'y appliquent.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Dans la conduite d'un audit, l'auditeur peut avoir à se conformer à d'autres règles professionnelles, légales ou réglementaires, en complément de celles prévues dans les Normes ISA. Ces dernières ne se substituent pas aux lois ou réglementations nationales en matière d'audit d'états financiers. Dans les situations où ces lois ou réglementations différent des Normes ISA, un audit effectué selon ces lois ou règlements nationaux ne sera pas automatiquement en conformité avec les Normes ISA.

L'auditeur ne doit pas indiquer se conformer aux Normes Internationales d'Audit à moins qu'il n'ait complètement satisfait à toutes les Normes Internationales d'Audit qui s'y appliquent.

Lorsque l'auditeur réalise l'audit selon les Normes ISA et les normes d'audit d'une juridiction particulière ou d'un pays, en plus de se conformer à chacune des Normes ISA qui s'y appliquent, il met en oeuvre toutes les procédures d'audit supplémentaires nécessaires pour se conformer aux normes concernées de cette juridiction ou de ce pays (la règle du plus restrictif).

3-1-5- Esprit critique.

Conformément à la norme ISA 200, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude, nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance.

Un esprit critique signifie que l'auditeur apprécie de façon critique et avec circonspection, la validité des éléments probants recueillis et reste attentif à ceux qui sont contradictoires ou qui conduisent à des interrogations ou à des questions sur la fiabilité des documents recueillis, des réponses à des demandes d'informations ou à d'autres informations obtenues de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Par exemple, un esprit critique est nécessaire tout au long de la réalisation de l'audit pour réduire le risque de ne pas déceler des situations inhabituelles, de trop généraliser

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

les conclusions tirées des observations faites durant l'audit, ou d'utiliser des hypothèses erronées dans la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit ainsi que dans l'évaluation du résultat de celles-ci.

Lors des demandes d'informations et de la réalisation d'autres procédures d'audit, l'auditeur ne peut se satisfaire d'éléments probants non persuasifs en se fondant sur la présomption que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres.

En conséquence, les déclarations de la direction ne sont pas un substitut à l'obtention d'éléments probants permettant de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion.

3-1-6- Assurance raisonnable

Un auditeur qui effectue un audit selon les normes ISA obtient une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou d'erreurs.

L'assurance raisonnable est un concept qui s'applique à l'ensemble des éléments probants recueillis dont l'auditeur a besoin pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne contiennent pas d'anomalies significatives. Ce concept est sous-jacent au processus d'audit dans sa globalité.

Le terme assurance est définit comme étant : *« la satisfaction de l'auditeur quant à la fiabilité d'une déclaration formulée par une partie à l'intention d'une autre partie ».*

Le degré d'assurance est fonction des tests et des procédures d'audit mis en œuvre et de leurs résultats.

Un auditeur ne peut obtenir d'assurance absolue du fait même de l'existence de limitations inhérentes à l'audit qui restreignent la possibilité pour l'auditeur de détecter des anomalies significatives. Ces limitations résultent de facteurs tels que :

- l'utilisation des sondages
- les limitations inhérentes au contrôle interne (p.ex. la possibilité pour la direction de passer outre les contrôles, ou la possibilité de collusion)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- le fait que la plupart des éléments probants sont persuasifs plutôt que concluants (conduisent davantage à des déductions qu'à des certitudes).

De même, le travail accompli par l'auditeur pour forger son opinion est imprégné par le jugement, concernant en particulier :

(a) la collecte des éléments probants : par exemple, en décidant de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit; et

(b) le fondement des conclusions basées sur les éléments probants recueillis: par exemple, en appréciant le caractère raisonnable des estimations faites par la direction lors de l'établissement des états financiers.

De plus, d'autres limitations peuvent affecter le caractère persuasif des éléments probants disponibles à partir desquels les conclusions relatives à une assertion particulière sont tirées, (par exemple : les transactions entre parties liées). Dans ces situations, certaines des normes ISA identifient des procédures d'audit spécifiques qui, en raison de la nature de l'assertion particulière concernée, permettent de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en l'absence

(a) de circonstances inhabituelles qui augmentent le risque d'anomalies significatives au-delà de celui qui serait normalement attendu; et

(b) de toute indication qu'une anomalie significative est survenue.

En conséquence des facteurs rappelés ci-avant, un audit n'apporte pas une garantie que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, ceci simplement parce que l'assurance absolue n'existe pas du fait même qu'une assurance absolue ne peut être atteinte.

Le concept d'assurance raisonnable inclut de façon implicite le fait qu'il existe un risque que l'opinion exprimée puisse être inappropriée. Le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers erronés de façon significative est dénommé « risque d'audit ».

L'auditeur n'est concerné que par les anomalies significatives; il ne peut donc être rendu responsable des anomalies non détectées qui ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. L'auditeur examine si l'effet des

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

anomalies détectées et non corrigées, prises individuellement et en cumulé, soi
significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.

L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable répondant aux objectifs d'un audit. L'auditeur réduit le risque d'audit en définissant et en mettant en oeuvre des procédures d'audit afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

3-1-7- Expression d'un opinion d'audit

D'après le paragraphe 23 de l'ISA 200, l'auditeur recueille et évalue les éléments probants afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Cette opinion constitue le produit et la finalité de la mission.

D'après la dite norme, pour exprimer cette opinion, l'auditeur utilise la formule :

- Les états financiers donnent une image fidèle ou
- Les états financiers présentent sincèrement dans tous leurs aspects significatifs.

Ces deux formulations sont équivalentes.

Lorsque l'auditeur exprime une opinion sur un jeu complet d'états financiers à caractère général établis selon un référentiel comptable ayant pour finalité de donner une image fidèle (présentation sincère), il se réfère à la Norme *ISA 700 «Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général* », définissant les procédures et les principes fondamentaux ainsi que leurs modalités d'application relatives aux questions que l'auditeur prend en compte pour fonder son opinion sur de tels états financiers ainsi qu'à la forme et au contenu du rapport d'audit. L'auditeur se réfère également à la Norme ISA 701 lorsqu'il émet un rapport d'audit modifié, ce dernier pouvant inclure un paragraphe d'observation, une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Par contre, l'auditeur se réfère à l'ISA 800 lorsqu'il exprime une opinion sur :

(a) un jeu complet d'états financiers établis conformément à un autre référentiel complet de principes comptables ;

(b) un composant d'un jeu complet d'états financiers à caractère général ou spécial, tel qu'un état financier pris isolément, des comptes spécifiques, des éléments d'un compte ou des postes des états financiers;

(c) le respect des clauses contractuelles ; et

(d) des états financiers résumés.

En Tunisie, d'après l'article 83 du code de commerce (abrogé par la loi 2000-93), le commissaire aux comptes est tenu de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes par le conseil.

L'article 266 du code des sociétés commerciales dispose : *« Le ou les commissaires aux comptes certifient également la régularité et la sincérité des comptes annuels conformément à la loi relative au système comptable des entreprises ».*

L'article 266 nouveau a amélioré cette formulation : *« Le commissaire aux comptes certifie la sincérité et la régularité des comptes annuels de la société conformément à la loi en vigueur relative au système comptable des entreprises. Il vérifie périodiquement l'efficacité du système de contrôle interne ».*

D'après le décret 87-529, les réviseurs s'assurent que les états financiers sont réguliers et sincères et apprécient en outre dans une note annexe si les états financiers donnent une image fidèle.

D'après l'article 16 de la loi n°88-108 : *« Exerce la fonction de commissaire aux comptes, au sens de la loi, celui qui en son propre nom et sous sa propre responsabilité atteste la sincérité et la régularité des comptes des sociétés en vertu des dispositions légales et réglementaires en vigueur ».*

D'après l'article 12 de la loi n°88-108 : *« est expert comptable celui qui atteste la sincérité et la régularité des états financiers ».*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3-1-8- Valeur de l'opinion de l'auditeur

D'après le paragraphe 21 de l'ISA 200, l'opinion exprimée par l'auditeur n'apporte pas d'assurance sur la viabilité future de l'entité, pas plus que sur l'efficience ou l'efficacité avec lesquelles la direction a conduit les affaires de l'entité.

L'opinion d'audit offre t-elle une garantie de pérennité de l'entité ?

La réponse est négative, car si c'est le cas l'auditeur ne pourrait plus certifier les E.F d'entreprises en liquidation. L'opinion ne transmet en aucun cas la certitude quant à la pérennité de l'entreprise.

Il est tout à fait possible de certifier les comptes d'entreprises en liquidation, c'est le référentiel comptable qui change : les postes sont évalués à la valeur liquidative et non au coût historique.

Si la continuité de l'exploitation se trouve compromise, l'auditeur peut certifier mais en utilisant le référentiel de la valeur liquidative et en mentionnant ce changement de référentiel comptable. Le système comptable des entreprises retient la valeur de réalisation nette.

L'opinion d'audit offre t-elle une garantie d'une gestion efficace et rentable de l'entité par sa direction ?

La réponse est également par la négative. L'auditeur n'a pas à certifier la bonne gestion. Bien que l'auditeur évalue et juge les systèmes comptables et de contrôle interne, cet examen n'est pas destiné aux tiers mais répond principalement aux besoins de l'auditeur (décider de s'appuyer ou non sur les systèmes en place), et accessoirement de la direction en tant qu'utilisateur interne (lettre au conseil). Ainsi, cette lettre ne doit pas être communiquée aux utilisateurs externes.

Est ce que l'opinion d'audit renforce la crédibilité des EF ?

La réponse est par l'affirmative. L'opinion donne une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3-1-9- Responsabilité de l'établissement et de la présentation des états financiers

Alors qu'il est de la responsabilité de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers et l'exprimer, la direction (les personnes responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers) de l'entité est quant à elle seule responsable de l'établissement et de la présentation des états financiers selon le référentiel comptable applicable, sous la supervision des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

La responsabilité de l'auditeur est en relation avec le service offert (audit, examen limité, compilation,…), elle peut être engagée concernant des informations financières dans deux cas :

- Lorsque l'auditeur rédige un rapport sur les dites informations ;
- Lorsque l'auditeur autorise l'utilisation de son nom lors de la publication de ces informations même s'il n'a pas établi et signé de rapport.

L'auditeur est responsable de son opinion et non pas des états financiers qui sont du ressort du conseil d'administration ou de l'organe équivalent.

L'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités.

Ce principe est retenu par le législateur tunisien aussi bien dans l'ancienne que la nouvelle réglementation. En effet, l'établissement des états financiers est, d'après l'article 85 du code de commerce (remplacé par le CSC), du ressort du conseil.

L'article 201 du code des sociétés commerciales reprend ce principe et dispose : *« A la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration établit, sous sa responsabilité, les états financiers de la société conformément à la loi relative au système comptable des entreprises ».*

Ainsi, le premier responsable est dans tous les cas la direction, cette responsabilité est le corollaire des pouvoirs larges et des moyens dont dispose la direction, lui permettant facilement, si elle le désire, de mettre en place des systèmes comptable et de contrôle interne efficaces permettant ainsi d'assurer la fiabilité.

Accessoirement, la responsabilité de l'auditeur pourrait être engagée s'il n'a pas mis en œuvre toutes les diligences requises.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Cette position est confirmée par l'article 272 du CSC qui dispose : *« Les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société qu'à l'égard des tiers des conséquences dommageables des négligences et fautes par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les membres du conseil d'administration ou les membres du directoire sauf si en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélés dans leur rapport à l'assemblée générale ».*

La direction a la responsabilité d'identifier le référentiel comptable à appliquer dans l'établissement et la présentation des états financiers. La direction est aussi responsable de la préparation et de la présentation des états financiers selon ce référentiel comptable applicable.

Cette responsabilité comprend :

- la conception, la mise en place et le maintien d'un contrôle interne relatif à l'établissement et à la présentation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou d'erreurs ;
- la sélection et l'application de méthodes comptables appropriées ; et
- la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

3-1-10- Acceptation du référentiel comptable adopté

L'auditeur doit déterminer si le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers est acceptable. Un référentiel comptable acceptable est qualifié dans les Normes ISA de «référentiel comptable applicable ».

Selon le paragraphe 9 de l'ISA 800 : *Un référentiel comptable complet se compose d'un ensemble de conventions suivies pour l'établissement des états financiers qui s'appliquent à tous les éléments significatifs de ceux-ci et qui s'appuient sur un cadre conceptuel.*

L'auditeur détermine si le référentiel comptable adopté est acceptable au regard de la nature de l'entité (s'il s'agit d'une entité commerciale, d'une entité du secteur public ou d'une entité à but non-lucratif) et de l'objectif des états financiers. L'auditeur examine généralement si ce référentiel est acceptable lors de l'acceptation de la mission, ainsi qu'il est précisé dans la Norme *ISA 210 «Termes de la mission d'audit ».*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3-1-11- Objectif des services connexes à l'audit

Les services connexes à l'audit comprennent :

- Examens limités objet de l'ISRE 2400 (ex ISA 910) et l'ISRE 2410;
- Examens sur la base de procédures convenues objet de l'ISRS (ex ISA 920) ;
- Mission de compitation objet de l'ISRS 4410 (ex ISA 930).

a- Examens limités

Dans ces missions, l'auditeur conclue, sur la base de procédures ne mettant pas en œuvre toutes les diligences requises pour un audit, qu'aucun fait significatif n'a été relevé laissant à penser que les états financier n'ont pas été établis conformément au référentiel comptable applicable. Cet examen est limité et ne comprend pas l'évaluation des systèmes comptables et de contrôle interne, il consiste essentiellement à effectuer un examen analytique et des demandes d'informations et de confirmations. L'opinion d'examen se traduit par l'expression d'une assurance négative qui est différente de la certification (niveau d'assurance inférieur).

En Tunisie, la mission d'examen n'a pas été normalisée au niveau interne, les normes internationales ISRE 2400 & 2410 constituent l'unique référence dans ce domaine.

En conséquence, des questions relatives à la responsabilité légale de l'auditeur, à la rémunération de cette mission restent entièrement posées. Pourtant, cette mission est assez développée dans la pratique tunisienne, il y a lieu de citer, outre les mission contractuelles, les missions légalement dévolues aux commissaires aux comptes :

- L'article 21 nouveau de la loi 94-117 oblige les sociétés cotées en bourse à publier, dans les deux mois qui suivent la fin du premier semestre, des états financiers semestriels provisoires assortis du visa de leurs commissaires aux comptes. Vu le délai assez court, le commissaire ne peut raisonnablement mettre en œuvre toutes les diligences requises pour un audit. En conséquence, il va limiter ses travaux (examen limité) que le terme "visa" semble autoriser.
- Les sociétés qui font appel public à l'épargne ont l'obligation, à l'occasion d'une nouvelle émission, de publier un prospectus d'émission qui contient des informations financières permettant d'apprécier la situation financière et la valeur de l'entreprise. Ce prospectus, pouvant inclure des états intermédiaires, est soumis au visa du commissaire aux comptes et du Conseil du Marché Financier.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Les sociétés, qui demande à inscrire leurs titres à la coté de la bourse, doivent publier un prospectus d'admission qui comprend des informations financières permettant d'apprécier la situation financière et la valeur de l'entreprise. Ce prospectus est signé par la direction, et soumis au visa du commissaire aux comptes ainsi qu'au visa de l'autorité du marché (Conseil du Marché Financier).

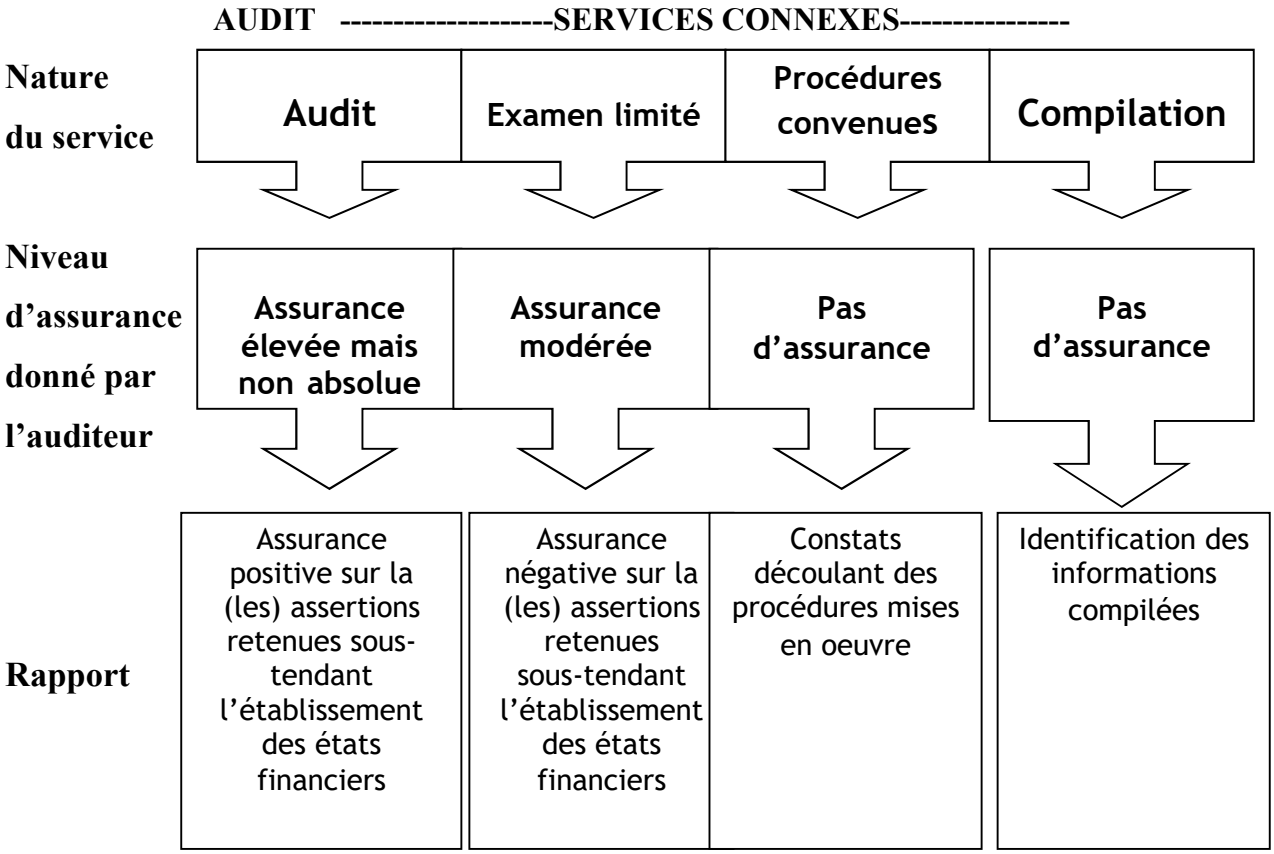
b- Examens sur la base de procédures convenues

Dans ces missions, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit définies d'un commun accord avec l'entité auditée et les tiers concernés. Les destinataires du rapport tirent eux mêmes les conclusions des travaux. L'auditeur ne fournit aucune assurance pour les utilisateurs des états financiers mais un simple constat.

c- Mission de compilation

Cette mission consiste à recueuillir, classer et faire la synthèse d'informations financières sans contrôler les déclarations sur lesquelles s'appuyent ces informations. Cette mission ne fournit aucune assurance pour les utilisateurs des états financiers car l'auditeur utilise ses connaissances en matière comptable sans aucun jugement.

Schéma récapitulatif



PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3-2- Le cadre conceptuel international des missions d'assurance

Le cadre conceptuel international des missions d'assurance est entré en vigueur pour les rapports de missions d'assurance émis après le 1er janvier 2005.

Ce cadre remplace le cadre conceptuel des normes internationales d'audit.

3-2-1- Définition d'une mission d'assurance

D'après le cadre conceptuel international des missions d'assurance, cette mission est : « *un engagement par lequel un professionnel exprime une conclusion, destinées à accroître la crédibilité auprès des utilisateurs autre que la partie responsable de l'élaboration et la diffusion de l'information, conformément à des critères* ».

Une étude récente du comité spécial sur les services de certification de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) a révélé que, les experts comptables (CPA) offrent, actuellement, plus de 200 services d'attestation, portant notamment sur le commerce électronique, le rendement des soins de santé, les services aux personnes âgés, l'évaluation et la gestion des risques (y compris les risques environnementaux) et l'évaluation du rendement de l'entreprise (y compris selon la norme ISO 9000). Ces services s'ajoutent aux services classiques d'audit.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

DEUXIEME Partie 2 : L'APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES ISCAE

Chapitre 1 : Présentation générale.

Section 1 : De l'approche classique à l'approche par les Risques.

Dans le passé, l'auditeur financier commence ses contrôles directement par les comptes pour vérifier toutes les pièces comptables et n'accordait pas ou peu d'importance à la compréhension de l'activité de l'entité, à ses systèmes de traitement de l'information comptable et à son contrôle interne.

Sous l'effet de l'accroissement de la taille des entreprises et du nombre de plus en plus important des transactions, pièces et documents comptables, la première évolution a consisté, pour les auditeurs, à rechercher le moyen d'alléger le contrôle des comptes en accordant un rôle accru aux systèmes de contrôle interne. C'est l'approche par les systèmes.

La deuxième évolution, au début des années 1970, s'articule autour de la notion de « Risque ». C'est l'approche d'audit par les risques. Cette approche, limitée initialement aux grands cabinets qui sont à l'origine de sa mise en application, s'est vue progressivement étendue, à partir des années 1980, aux autres professionnels.

L'adoption de cette approche est devenue une nécessité pour faire face au besoin aussi bien des utilisateurs, qui accordent de plus en plus d'importance à l'opinion et au rapport d'audit, que des cabinets qui devenant de plus en plus nombreux sont soumis aux règles de la concurrence et doivent ainsi être de plus en plus compétitifs.

Ce besoin est ressenti à travers le concours des facteurs suivants :

- La nécessité d'optimiser les ressources (auditeurs) sur le terrain, qui sont généralement en nombre insuffisant par rapport à la masse de travaux demandés ;
- Des délais de plus en plus court sont accordés à l'auditeur pour exprimer une opinion d'audit et remetire son rapport (souvent de quelques semaines à partir de la communication des états financiers par la direction) ;
- Des honoraires limités par la concurrence inter-professionnelle et par le fait que les clients ne sont pas prêts à acheter la prestation de l'auditeur à n'importe quel prix ;
- De nouvelles exigences quant à la qualité et les résultats de l'audit, sont exprimées par les utilisateurs, les autorités de contrôle et les régulateurs.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

L'équation semble difficile à résoudre, comment arriver avec des honoraires tirés vers le bas par la concurrence à réaliser des gains de productivité, en limitant notamment les budgets temps, tout en augmentant le niveau d'assurance ainsi que l'efficacité et la qualité de l'audit ?

L'approche, en matière d'audit par les risques, apporte un début de solution. Elle comporte une suite d'étapes au cours desquelles l'auditeur prend **connaissance de l'entreprise et son environnement** y compris son contrôle interne, aborde l'audit en allant du général au particulier. L'utilisation de **l'examen analytique** et des **sondages statistiques** occupent une place importante, puisqu'elles permettent d'identifier puis détecter et extrapoler les anomalies au moindre coût (sans être obligé d'examiner la totalité de la population).

C'est ainsi que la mission d'audit ne commence pas par l'examen des documents justifiant les écritures comptables, mais par l'observation de l'activité de l'entité et de son environnement, de la structure de son capital, de son organisation, du style et de la philosophie de sa direction, du fonctionnement de ses unités opérationnelles les plus importantes et de la manière dont les opérations comptables sont conduites, contrôlées et enregistrées.

Cette nouvelle vision des choses permet à l'auditeur de porter directement son attention sur les aspects qui affectent significativement les états financiers et donc de ne pas insister sur les aspects secondaires.

L'auditeur se comporte ainsi comme un pêcheur dans la mer qui s'oriente vers les endroits où « le poisson » se trouverait en grandes quantités, et néglige ainsi les endroits où les indices montrent qu'il n'y a pas ou peu de « poisson ».

L'approche d'audit par les risques englobe la prise en considération de l'environnement de l'entreprise, de la façon avec laquelle celle-ci traduit en comptabilité les événements et transactions et de la capacité du contrôle interne à prévenir et à détecter les fraudes et erreurs.

L'objectif étant de concentrer l'effort de l'auditeur sur les zones risquées. Ceci se traduit par une meilleure efficacité (réalisation de l'objectif de certification) et une efficience (adéquation coûts/avantages) de l'audit.

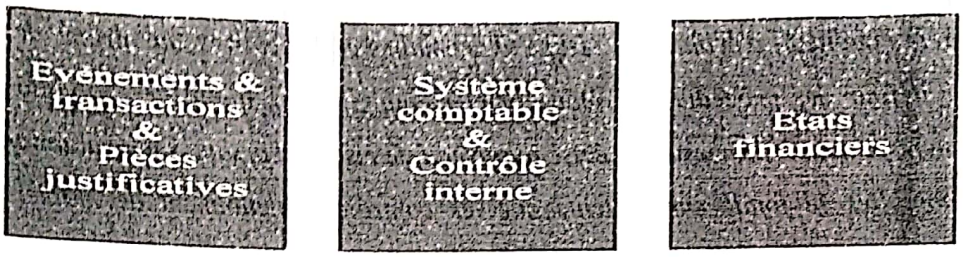
La comparaison entre l'approche par les risques et l'approche traditionnelle d'audit se présente schématiquement comme suit :



Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Approche par les risques



Approche traditionnelle

SECTION 2 : LE MODELE D'AUDIT PAR LES RISQUES

Ce modèle cherche à étudier les composantes du risque d'audit ainsi que la relation qui existe entre ces composantes.

L'ISA 200 révisée (Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux normes internationales d'audit) donne la définition suivante : « ***Le risque d'audit*** *est le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non détection* ».

Cette définition du risque d'audit exclut le risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion erronée (réserves ou refus) sur des états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives.

D'après l'ISA 200 : « ***Le risque inhérent*** *correspond à la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres,* ***avant prise en considération des contrôles y afférents*** ».

D'après la même norme ISA 200 : « ***Le risque lié au contrôle*** *est le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être 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*** ».

D'après le paragraphe A37 de la même norme ISA 200 révisée : « *Le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions se décompose en deux volets : le risque inhérent et le*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

risque lié au contrôle. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont des risques propres à l'entité ; ils existent indépendamment de l'audit des états financiers.

Il est demandé à l'auditeur d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour définir des procédures d'audit complémentaires, bien que cette évaluation relève du jugement et non de la mesure précise du niveau de risque. Lorsque son évaluation du risque d'anomalies se fonde sur l'attente que les contrôles fonctionnent de manière efficace, il met en œuvre des tests de procédures pour justifier son évaluation. Les Normes ISA ne se réfèrent généralement pas au risque inhérent et au risque lié au contrôle séparément, mais plutôt en terme d'évaluation globale du « risque d'anomalies significatives».

Bien que les Normes ISA décrivent en règle générale l'évaluation globale du risque d'anomalies significatives, l'auditeur peut procéder à l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle de manière séparée ou globale, en fonction des techniques d'audit adoptées ou des méthodologies suivies et de considérations pratiques».

D'après le paragraphe 31 de la norme ISA 200 : « ***Le risque de non détection*** *désigne le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible ne lui permettent pas de détecter une anomalie qui existante et susceptible d'être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies* ».

L'ancienne définition du risque de non détection a évolué, celle donnée par le lexique des normes internationales d'audit est la suivante : « *c'est le risque que les contrôles substantifs mis en œuvre par l'auditeur ne parviennent pas à détecter une erreur dans un solde de compte ou dans une catégorie de transactions qui, isolées ou cumulées à des anomalies dans d'autres soldes ou catégories de transactions serait significatives* ».

Le risque de non détection est fonction de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur. Le risque de non détection ne peut pas être réduit à zéro car l'auditeur n'examine généralement pas chacun des flux de transactions, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers, ou du fait d'autres facteurs. Ces autres facteurs incluent la possibilité que l'auditeur puisse choisir une procédure d'audit inappropriée, applique de façon erronée une procédure d'audit appropriée, ou donne une mauvaise interprétation aux résultats des travaux d'audit. Ces autres facteurs peuvent généralement être traités par une planification adéquate des travaux, une affectation correcte du personnel de la mission, l'exercice d'un esprit critique et par une supervision et revue des travaux d'audit réalisés.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1. L'étude détaillée de la typologie des risques d'audit

Le dictionnaire Larousse donne la définition suivante au terme risque : danger, inconvénient possible.

Le risque d'audit correspond à la possibilité pour l'auditeur d'exprimer une opinion inappropriée sur les états financiers du fait d'anomalies significatives contenues dans ceux-ci. A ce titre, l'ISA 200 précise : « *le risque d'audit, au sens des normes ISA, ne comprend pas le risque que l'auditeur puisse exprimer l'opinion que les états financiers comportent des anomalies significatives alors que ce n'est pas le cas. Ce risque est généralement négligeable. Par ailleurs, le terme « risque d'audit » est un terme technique lié au processus d'audit : il ne s'étend pas aux risques associés à l'exercice de la profession et auxquels l'auditeur est exposé, tels que les risques de pertes résultant d'un procès, de publicité négative ou survenance d'autres événements pouvant découler d'un audit d'états financiers* ».

Ce risque peut être ventilé en deux composantes : le risque d'anomalies significatives (qui se subdivise en deux risques: le risque inhérent et le risque lié de non-contrôle) et le risque de non détection.

D'après le guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises: «*Le risque d'audit contient deux éléments clés :*

- *Le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives (risque inhérent et risque lié au contrôle) ;*
- *Le risque que l'auditeur ne détecte pas de telles anomalies (risque de non-détection ou risque d'audit).*

Pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable, l'auditeur doit :

- *Évaluer le risque d'anomalie significative ;*
- *Limiter le risque de non-détection* ».

Le risque inhérent (R.I) et le risque de non-contrôle (R.C) sont des risques propres à l'entité, qui existent indépendamment de l'audit des états financiers. Il est souvent difficile de dissocier ces deux risques, l'auditeur procède à leur évaluation ensemble on parle alors de risques combinés, ou au sens de l'ISA 200 de **risque d'anomalies significatives** dans les états financiers. Ce risque d'anomalies significatives fait partie d'un ensemble encore plus large appelé **risques opérationnels, risques liés à l'activité ou risques d'affaire (Business-Risk)** qui est l'ensemble des risques auxquels s'expose une entreprise (risque commercial, financiers, de changes, ...).

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

En effet, d'après l'ISA 315 révisée: « *Les entités déploient des stratégies pour atteindre leurs objectifs et, selon la nature de leurs activités et du secteur auquel elles appartiennent, le cadre réglementaire dans lequel elles exercent leurs activités, ainsi que leur taille et leur complexité, elles sont exposées à divers risques d'affaire. Il incombe à la direction d'identifier ces risques et de prendre des mesures à leur égard. Cependant, ce ne sont pas tous les risques qui sont liés à la préparation des états financiers. L'auditeur ne se préoccupe que des risques susceptibles d'avoir une incidence sur les états financiers* ».

D'après l'ISA 315 : « *Les risques d'affaires sont les risques résultant soit de conditions, de circonstances, d'actions, d'inactions ou d'événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies, soit de l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriés* ».

Donc, ce risque se réalise lorsque l'entreprise n'atteint pas ses objectifs ou se fixe des stratégies inappropriées.

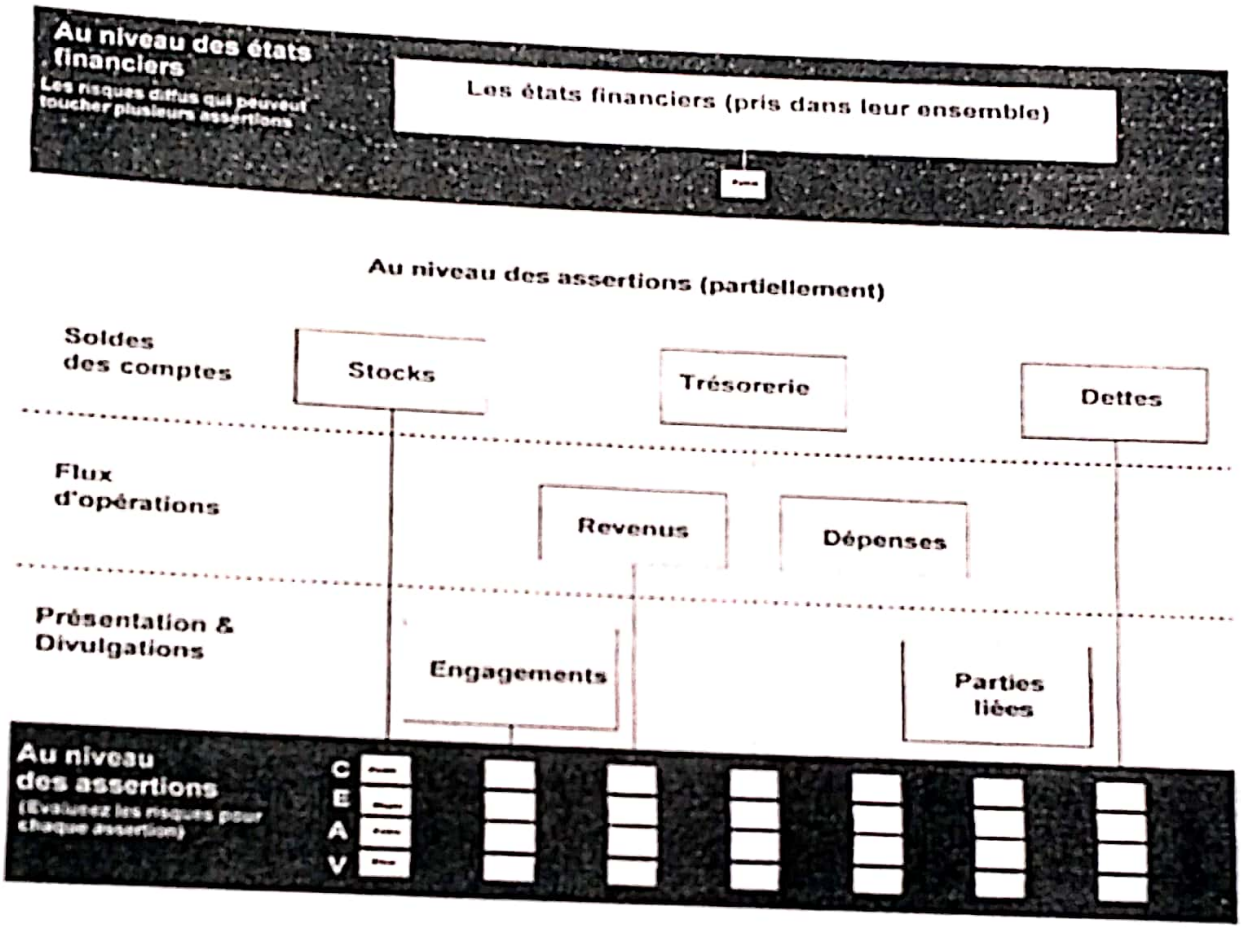
Le risque d'affaire est plus général que le risque d'anomalies significatives dans les états financiers, bien qu'il englobe ce dernier. Le changement et la complexité peuvent être à l'origine du risque d'affaire ; le fait de ne pas reconnaître la nécessité du changement peut aussi constituer un risque (Nokia). Le changement peut découler, par exemple, du développement de nouveaux produits susceptibles d'être voués à l'échec ; du caractère inadéquat du marché, même si les produits sont développés correctement ; ou de vices susceptibles de donner lieu à des passifs ou de menacer la réputation de l'entité. À titre d'exemple de projets complexes, citons les projets d'ingénierie à long terme (tels que la construction d'un navire ou celle d'un pont suspendu) dont la conduite et la gestion présentent des risques sur les plans de l'établissement du prix, du coût de revient, de la conception et du contrôle de la performance.

La plupart des risques d'affaire finissent par avoir des conséquences financières et, partant, une incidence sur les états financiers. Toutefois, tous ces risques ne constituent pas nécessairement des risques d'anomalies significatives. L'examen, par l'auditeur, de la question de savoir si un risque d'affaire peut donner lieu à une anomalie significative se fait donc à la lumière des circonstances propres à l'entité ».

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

près le guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des P… …es et Moyennes Entreprises : « *La différence entre l'évaluation des risques au niveau …s états financiers dans leur ensemble et au niveau des assertions est illustrée dans le schéma ci-dessous* ».



Les assertions utilisées dans ce diagramme sont : C = Exhaustivité, E = Existence, A = Exactitude et Séparation des périodes, V = Valorisation.

I.1.Le risque inhérent

D'après l'ISA 200 : « ***Le risque inhérent*** *correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants* ».

C'est le risque qu'une assertion comporte des anomalies significatives, à supposer qu'il n'y a pas de contrôles connexes. Le risque de telles erreurs est plus élevé pour certaines assertions, ainsi que pour les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations fournies correspondants, que pour d'autres.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La norme précitée donne les exemples suivants de facteurs internes :

- *les calculs complexes sont plus susceptibles de comporter des erreurs que les calculs simples.*
- *les comptes constitués de montants provenant d'estimations comptables présentent des risques plus élevés que les comptes constitués de données factuelles de nature relativement courante.*

La norme précitée donne les exemples suivants de facteurs externes qui ont eux aussi une incidence sur le risque inhérent. Par exemple :

« - *les progrès technologiques pourraient rendre obsolète un produit donné, ce qui augmenterait le risque d'une surévaluation des stocks* ».

La norme précise également : « *Des facteurs caractérisant l'entité et son environnement et concernant l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, des soldes ou des informations à fournir peuvent également influer sur le risque inhérent lié à une assertion particulière. Un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites constituent des exemples possibles de tels facteurs* ».

Le risque inhérent est mesuré par la probabilité d'existence, nonobstant le contrôle interne en place, d'anomalie significative. Le risque qu'une assertion comporte des erreurs significatives, sans considérer l'effet correcteur des systèmes de contrôles.

On peut distinguer deux grandes catégories de facteurs de risque inhérent :

1-Ceux relatifs à une assertion particulière,

2-Ceux généraux concernant l'ensemble de l'entité ou son environnement.

a- Au niveau d'une assertion particulière

Les principaux facteurs pouvant donner lieu à un risque d'anomalies significatives dans une assertion particulière, dans le solde d'un compte ou d'une catégorie d'opérations peuvent être regroupés de la façon suivante :

- Les calculs complexes sont susceptibles de comporter plus d'erreurs que les calculs simples.
- Estimations comptables : Les évaluations, faisant appel au jugement des dirigeants, peuvent être effectuées sur la base de critères subjectifs et arbitraires (les provisions,

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

les charges à répartir sur plusieurs exercices, ...). Les comptes alimentés par des estimations comptables présentent des risques plus élevés que les comptes constitués de données de nature courante.

- Les progrès technologiques peuvent rendre obsolète un produit ce qui augmente le risque de surévaluation des stocks.
- Nature de l'élément comptabilisé : Vulnérabilité des certains actifs (argent de la caisse, stocks de pierres précieuses, ...).
- Elément exceptionnel que le personnel n'est pas habitué à traiter.
- Méthodes d'évaluation : Valorisation de stocks industriels résultants d'un système compliqué de comptabilité analytique, évaluation des en-cours dans les entreprises de travaux publics, comptabilisation des produits et des stocks dans le cadre d'un contrat de construction,
- Difficultés de comptage, mesurage, jaugeage, pesage de certains stocks, c'est le cas des poissons dans l'eau, des cultures dans le sol, d'un stock d'huiles, de phosphates, ou de ciments, ...

b. Facteurs généraux pour l'ensemble de l'entité

b- Facteurs generaux pour l'ensemble de l'entité.

- ***Facteurs généraux liés au secteur d'activité de l'entité***

- Réglementation particulière et complexe (banques, assurances, ...)
- Activité saisonnière (hôtels, sociétés agricoles, ...) : l'entreprise peut connaître des périodes de pointe concernant son activité toute entière ou une partie de celle-ci. Une telle situation peut être source de pression sur le système de contrôle interne pendant lesdites périodes de pointe du fait de l'accroissement du volume des opérations traitées.
- État du secteur d'activité (secteur porteur ou en déclin, secteur fortement concentré, concurrence acharnée entre opérateurs du secteur, ...).

- ***Facteurs spécifiques à l'entité***

- Situation juridico-économique et financière : Problème de trésorerie, dépendance vis-à-vis d'un client ou d'un fournisseur, importance des parties liées, litiges en cours, éparpillement des implantations géographiques, ...
- Organisation interne de l'entité : Absence d'un manuel de procédures, absence de contrôle budgétaire, absence d'une cellule d'audit interne quand la taille de l'entité le nécessite, utilisation de systèmes informatiques sophistiqués, ...

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Direction de l'entreprise : Intégrité des dirigeants, leur profil (connaissances et expérience). politique de rémunération du personnel dirigeant, pressions inhabituelles exercées sur la direction et notamment les circonstances qui pourraient les inciter à manipuler les comptes (remaniement au sein de l'équipe dirigeante intervenu durant l'exercice, entreprise au bord de la faillite, entreprise cotée intéressée par une bonne performance boursière, ...).

- *Facteurs liés au risque de fraude*

C'est le risque qu'un acte intentionnel soit commis par une ou plusieurs personnes au sein de la direction, parmi les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les employés ou les tiers, impliquant l'usage de la ruse pour obtenir un avantage injuste ou illégal.

Il existe deux types d'anomalies intentionnelles qui sont pertinentes pour l'auditeur :

- Anomalies résultant de la présentation d'informations financières frauduleuses ;
- Anomalies résultant de l'appropriation illicite d'actifs.

1.2. Risque lié au contrôle

D'après l'ISA 200 : « ***le risque lié au contrôle*** *est le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité ».*

C'est le risque que le contrôle interne ne permette pas de prévenir, ou de détecter et corriger, en temps opportun, une anomalie significative présente dans une assertion. Ce risque existe toujours en raison des limitations inhérentes au contrôle interne.

D'après l'ISA 200 : *« Le risque lié au contrôle est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien par la direction du contrôle interne nécessaire pour faire face aux risques identifiés pouvant compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité concernant la préparation des états financiers. Toutefois, **le contrôle interne, quelle que soit la qualité de sa conception et de son fonctionnement, peut seulement réduire et non pas éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, et ce, en raison des limites qui lui sont inhérentes**. Celles-ci comprennent par exemple la possibilité d'erreurs ou de fautes humaines ou encore de neutralisation des contrôles, que ce soit en raison de collusions ou de*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

leur contournement par la direction. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque lié au contrôle. Les normes ISA précisent dans quelles situations l'auditeur est tenu, ou peut choisir, de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre ».

Les facteurs de risque lié au contrôle peuvent provenir soit d'une conception inappropriée soit d'une mauvaise application des procédures.

a. *Facteurs de risque liés à la conception des procédures*

Pour qu'il soit efficace, le système de contrôle interne devrait être conçu de façon à empêcher les anomalies de survenir (à l'aide de contrôles de prévention) ou à les déceler et corriger (à l'aide de contrôles de détection). La mauvaise conception des systèmes est une source de risque élevé pour les opérations répétitives. Ceci est particulièrement vrai pour les systèmes informatisés puisqu'une erreur de conception d'un programme se répercute automatiquement sur toutes les données traitées.

b. *Facteurs de risque liés à l'application des procédures*

Même si les procédures sont fiables de par leur conception, **le risque de leur mauvaise application ne peut être écarté.** En effet, le personnel peut contourner ces procédures (manque de compréhension, incompétence, fraude, ...). Il est fréquent que pour certaines transactions, la direction passe outre les systèmes de contrôle.

Le risque de contourner des procédures de contrôle interne convenablement conçues est particulièrement important en cas de cumul de fonctions incompatibles. Un bon contrôle interne doit éviter dans la limite du possible (coûts-avantages) que plus d'une des tâches : (opérationnelle, conservation, enregistrement, et contrôle) soit confié au même service ou à une même personne.

En informatique, les fonctions incompatibles sont : le développement et la programmation, l'exploitation (exécution des traitements) et le contrôle.

1.3. Risque de non détection

D'après l'ISA 200 : « ***le risque de non-détection*** *est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible ne lui permettent pas de détecter une anomalie existante et susceptible d'être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies ».*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Le risque de non-détection est le risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie qui existe dans une assertion et qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies. Ce risque est fonction de l'efficacité des procédés de vérification et de leur mise en œuvre par l'auditeur. Il découle en partie du fait que d'ordinaire le vérificateur ne vérifie pas intégralement une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, et en partie de l'existence d'autres incertitudes. Celles-ci résultent de la possibilité que le vérificateur choisisse un procédé de vérification inadéquat, applique de façon incorrecte un procédé de vérification adéquat, ou interprète mal les résultats de la vérification. Elles peuvent normalement être ramenées à un niveau négligeable au moyen d'une planification adéquate, d'une affectation appropriée des membres du personnel de vérification, ainsi que de la supervision et de la révision du travail de vérification effectué. Le risque de non détection est caractérisé à un impact direct sur l'opinion. L'inefficacité des procédures appliquées peut être imputée à l'auditeur ou aux tiers.

a- Inefficacité des procedures d'audit Imputable à l'auditeur

a. Inefficacité des procédures d'audit imputable à l'auditeur

L'auditeur peut commettre des erreurs de choix ou d'appréciation qui sont de nature à rendre inefficaces les procédures d'audit. Ces erreurs sont liées notamment à :

- recours à des procédures inappropriées,
- une mauvaise application de procédés d'audit appropriés,
- une évaluation incorrecte des systèmes comptables et de contrôle interne,
- une mauvaise organisation de la mission (profil inadéquat de l'équipe intervenante, planning mal établi, manque de supervision, ...),
- une mauvaise définition de l'étendue des travaux (du fait par exemple de la fixation du seuil de signification à un niveau relativement élevé, ...).

b- Inefficacité des procédures d'audit Imputable aux tiers

b. Inefficacité des procédures d'audit imputable aux tiers

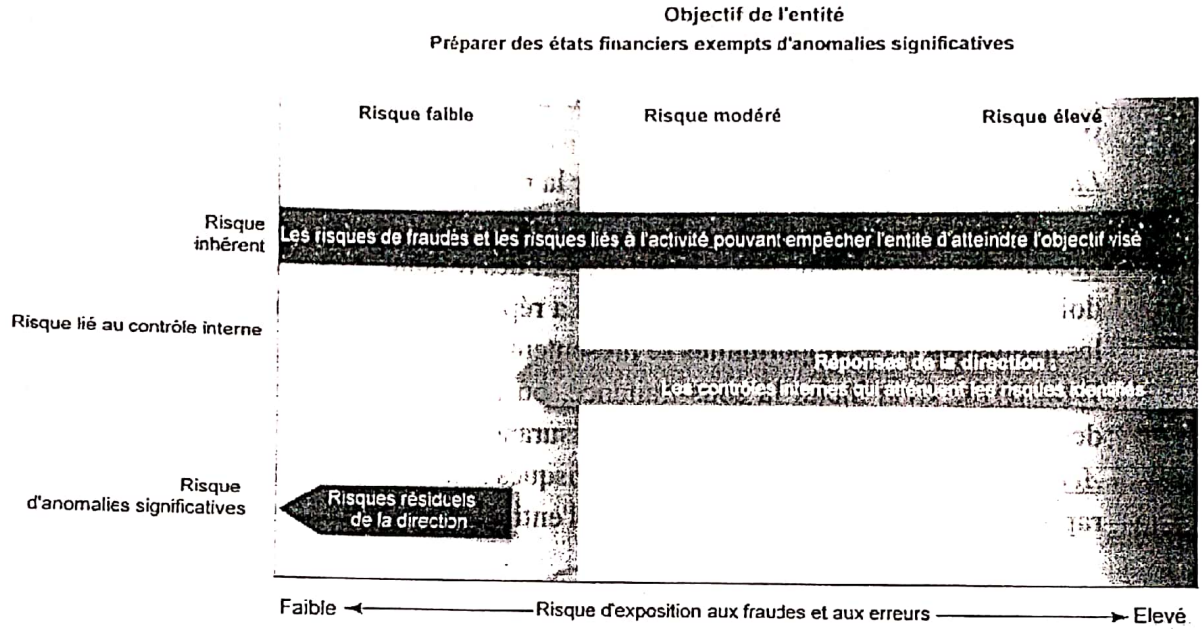
L'inefficacité des procédures d'audit mises en œuvre peut ne pas être directement imputable au réviseur mais plutôt à des tiers. C'est le cas à titre d'exemples :

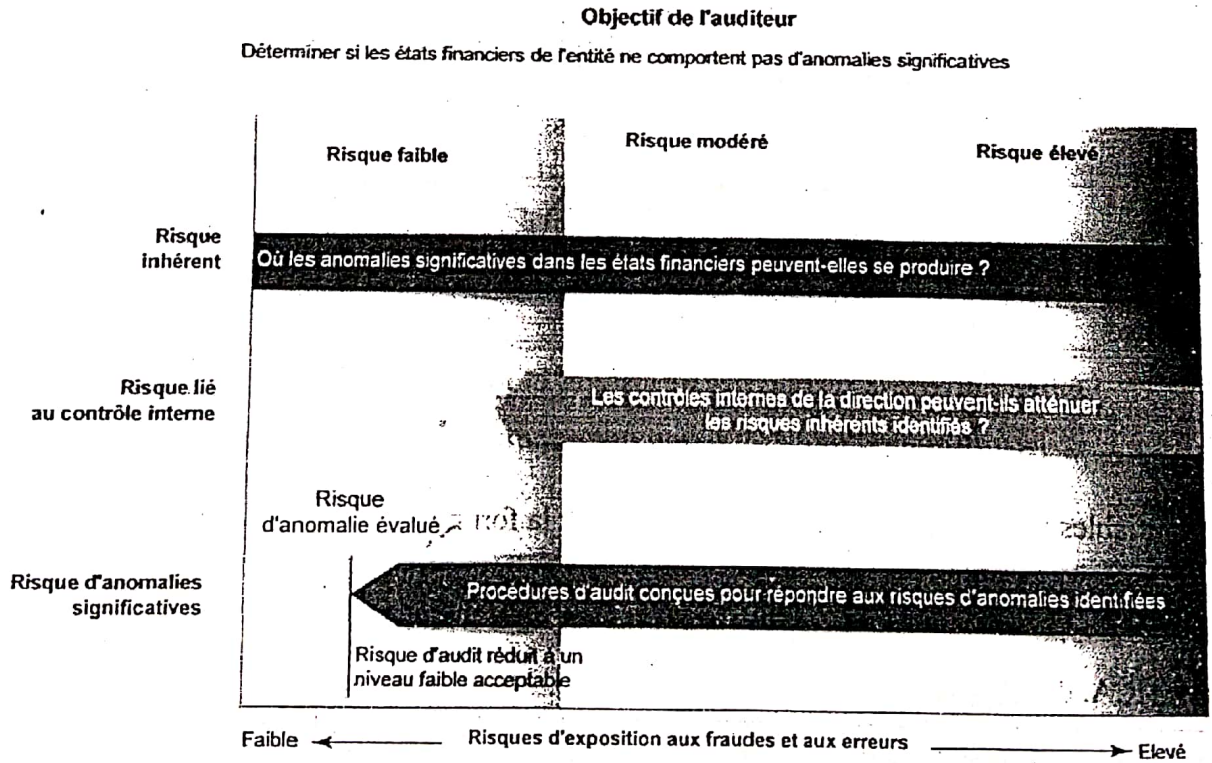
- Le recours aux sondages (échantillons non représentatifs de la population, ...) ;
- Informations trompeuses reçues auprès des partenaires de la société (circularisation) ou des responsables de celle-ci (entretiens) ;
- Informations dépendant d'événements futurs mal maîtrisés.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

D'après le guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises : *«Le lien entre les différents risques est illustrée dans le schéma ci-joint :*



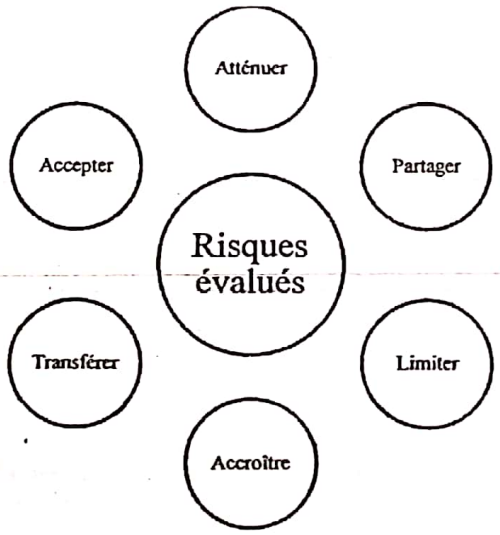


Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

D'après le même guide, Il existe un certain nombre de réponses possibles aux risques, telles que celles illustrées dans le schéma ci-dessous. Les risques peuvent être :

- *Atténués :* Il s'agit de la réponse aux risques la plus courante et prend souvent la forme d'activités de contrôle. D'autres atténuations de risques pourraient inclure la révision des méthodes et procédures, des changements organisationnels, le recrutement de personnel supplémentaire et des investissements dans de nouvelles technologies.
- *Partagés :* Le risque peut être partagé avec d'autres parties comme par exemple l'opération de joint-venture.
- *Limités :* Cet objectif peut être atteint par la réduction ou l'arrêt de l'activité ou bien par la recherche d'autres manières d'atteindre le résultat désiré.
- *Accrus :* Cela s'applique aux risques qui ont des résultats très souhaitables. Ces risques doivent être exploités et non contrôlés. La réponse sera de savoir comment maximiser les avantages si ces opportunités se présentent.
- *Transférés:* Cela inclut la sous-traitance, ou d'autres arrangements contractuels avec des tiers et la souscription de polices d'assurance.
- *Acceptés :* Il s'agit de ne rien faire. Ces risques sont considérés comme acceptables par rapport à l'appétence pour les risques de l'entité.



2. Le lien entre les divers types de risques et modélisation

2.1. Utilisation d'une expression quantitative

Les variables précédemment définies sont liées par la formule :

R.A = R.I x R.C x R.N.D

Où : -R.A. désigne le Risque d'Audit;

-R.I. désigne le risque inhérent;

-R.C. désigne le risque lié au contrôle ; et

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

-R.N.D désigne le risque de non détection.

Le R.A. est fixé par les termes de la mission (généralement constant < 5%), il est fixé d'avance selon le degré de certitude souhaité. Pour les besoins de la planification le risque d'audit est appelé Risque d'Audit Acceptable (R.A.A.).

Le R.I. & R.C. sont déterminés, pour une assertion donnée dans une entreprise donnée et à un moment donné.

La seule véritable inconnue, pour l'auditeur lors de la planification, serait alors le **R.N.D.**

Pour les besoins de la planification le **R.N.D.** est appelé R.N.D Prévu ou Planifié R.N.D.P.

L'expression du modèle pourrait s'écrire alors: $R.N.D.P = \frac{R.A.A.}{R.I. \times R.C.}$

Cette expression est de la forme : $Y = a / X$

Avec : Y = R.N.D.P X = R.I x R.C et a = constante = R .A.A.

Sa représentation graphique donnerait l'allure d'une branche parabolique comme le montre le graphique suivant pour a = 5% : Les valeurs prises par X et Y sont les suivantes dans le domaine de définition {0,l}

X	5%	20%	50%	80%	100%
Y	100%	25%	10%	6%	5%

Pour a = 20%, les valeurs prises par Y sont les suivantes en fonction de X dans le domaine de définition {0,l}

X	5%	20%	50%	80%	100%
Y	400%	100%	40%	25%	20%

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

En revenant à la formule ci-haut, et aux graphiques ci-joints nous pouvons mieux comprendre l'assise mathématique des dispositions de l'ISA 200 selon lesquelles : *«Pour un niveau de risque d'audit donné, le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel à l'appréciation du risque d'anomalies significatives évalués au niveau des assertions. Par exemple, plus l'auditeur considère qu'il existe un risque d'anomalies significatives élevé, moins il peut accepter un risque élevé de non-détection et, par conséquent, plus les éléments probants dont il a besoin doivent être convaincants ».*

2.2.Utilisation d'une expression qualitative

Dans la mesure où les divers types de risques ci-avant examinés ne peuvent pas être quantifiés avec précision, la méthode adoptée consiste à faire correspondre à chacun de ces risques une évaluation qualitative: Faible, Moyen, Elevé.

Le groupe d'étude de l'ICCA (Etendue des sondages en vérification, 1981), propose la table suivante de passage des critères quantitatifs à ceux qualitatifs :

Type de risque	*Faible*	*Modéré*	*Elevé*
Risque inhérent	40%	50%	60%
Risque de non contrôle	20%	50%	80%
Risque lié aux autres procédés	30%	50%	70%

La matrice suivante indique comment le risque de non détection peut varier en fonction du risque inhérent et du risque lié au contrôle :

		Evaluation de l'auditeur du risque lié au contrôle		
		Elevé	Moyen	Faible
Evaluation de l'auditeur du risque inhérent	Elevé	Faible	Faible	Moyen
	Moyen	Faible	Moyen	Elevé
	Faible	Moyen	Elevé	Elevé

Les zones grisées dans cette matrice correspondent au risque de non détection.

Dans de nombreux cas, les risques inhérents et ceux liés au contrôle sont étroitement liés. Dans ce cas, si l'auditeur tente d'évaluer séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle, son évaluation risque d'être incorrecte. Par conséquent, il est préférable d'évaluer ces deux composantes d'une manière combinée.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Utilisation d'une matrice des risques: R.A.A. faible et constant

Scénarios	R.I.	R.C.	R.N.D.P.	Evidence	Seuil de sign
1	Faible	Faible	……	……	
2	Elevé	Faible	……	……	
3	Elevé	Elevé	……	……	
4	Faible	Elevé	……	……	
5	Moyen	Elevé	……	……	
6	Moyen	Faible	……	……	
7	Moyen	Moyen	……	……	
8	Faible	Moyen	……	……	
9	Elevé	Moyen	……	……	

3. Les niveaux des risques et leur impact sur l'approche d'audit

L'auditeur effectue généralement ses contrôles en regroupant les comptes et transactions en groupes homogènes ou processus (Business Process). À l'intérieur de ces groupes, les contrôles sont effectués par assertion.

Ainsi, on peut synthétiser l'approche conceptuelle de l'auditeur ainsi : pour chaque compte des états financiers, il y a un risque que le montant enregistré soit incorrect. L'auditeur applique donc des procédures d'audit aux différents groupes homogènes pour accumuler des preuves d'audit ou éléments probants. Ces preuves permettent de considérer que le risque est maîtrisé, c'est-à-dire que les assertions sont vérifiées.

Dans ce cadre, l'ISA 200 précise que : « *L'auditeur prend également en compte le risque d'anomalies significatives au niveau des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers, parce que cela l'aide directement à déterminer la nature, le calendrier d'application et l'étendue des autres procédés de vérification à mettre en œuvre au niveau des assertions. L'auditeur tente de circonscrire les risques au niveau des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations présentées dans les états financiers de façon à être en mesure, à l'achèvement de l'audit, d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, avec un niveau de risque de mission suffisamment faible. Les auditeurs emploient différentes stratégies pour atteindre cet objectif* ».

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Les assertions ont subi des modifications dans le cadre de la révision de l'ISA 500 (15/12/2004), la nouvelle norme révisée donne la classification suivante :

(a)Assertions concernant les flux d'opérations et les évènements survenus au cours de la période auditée :

(1) Survenance : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité

(2) Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés;

(3) Exactitude : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés

(4) Séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable;

(5) Imputation comptable : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

(b)Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :

(1) Existence : les actifs, les passifs et les fonds propres existent;

(2) Droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité

(3) Exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été.

(4) Valorisation et affectation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont portés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.

(c)Assertions concernant la présentation .et les informations fournies dans les états financiers

(1) Survenance, droits et obligations : les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité;

(2) Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été

(3) Classification et compréhension : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées

(4) Exactitude et valorisation : les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Le découpage adopté en pratique, est celui basé initialement sur les cycles ou modules de contrôle interne, et actuellement sur les processus d'activité (Business process) en termes de métier et support : Achats-Décaissements, Ventes-Recouvrements, Groupe & associés, ...

Pour chaque assertion retenue dans un processus donné, l'auditeur va apprécier, d'une manière préliminaire, le niveau combiné du risque inhérent et du risque lié au contrôle (RI * RC). L'approche d'audit à adopter pour chaque assertion est tributaire de ce niveau combiné ou risque d'anomalies significatives.

1er cas - Risque combiné (RI * RC) faible

Dans ce cas, le risque, compte tenu des caractéristiques de l'entreprise et de son environnement, qu'une anomalie significative concernant l'assertion en question ait un impact sur les comptes sans être prévenue, détectée, et corrigée est minime. L'auditeur pourrait ainsi réaliser des tests de contrôle pour s'en assurer et alléger ses contrôles sur les comptes (tests substantifs). C'est l'approche systèmes (basée, pour l'essentiel, sur les systèmes comptables et de contrôle interne de l'entreprise auditée). Cependant, une évaluation même très faible du risque combiné (RI * RC) n'exclut pas la nécessité d'effectuer des contrôles substantifs. C'est pour cette raison peut-être que l'approche systèmes est aussi appelée « approche mixte ».

2ème cas - Risque combiné (RI X RC) moyen ou élevé

Dans ce cas, l'environnement de l'entreprise est risqué et l'auditeur n'a que peu ou pas du tout de confiance dans les procédures de contrôle interne relatives à une assertion. Ainsi, l'auditeur devra effectuer un important travail sous forme de tests de substance, on parle alors d'une « approche substantive » ou approche corroborative ».

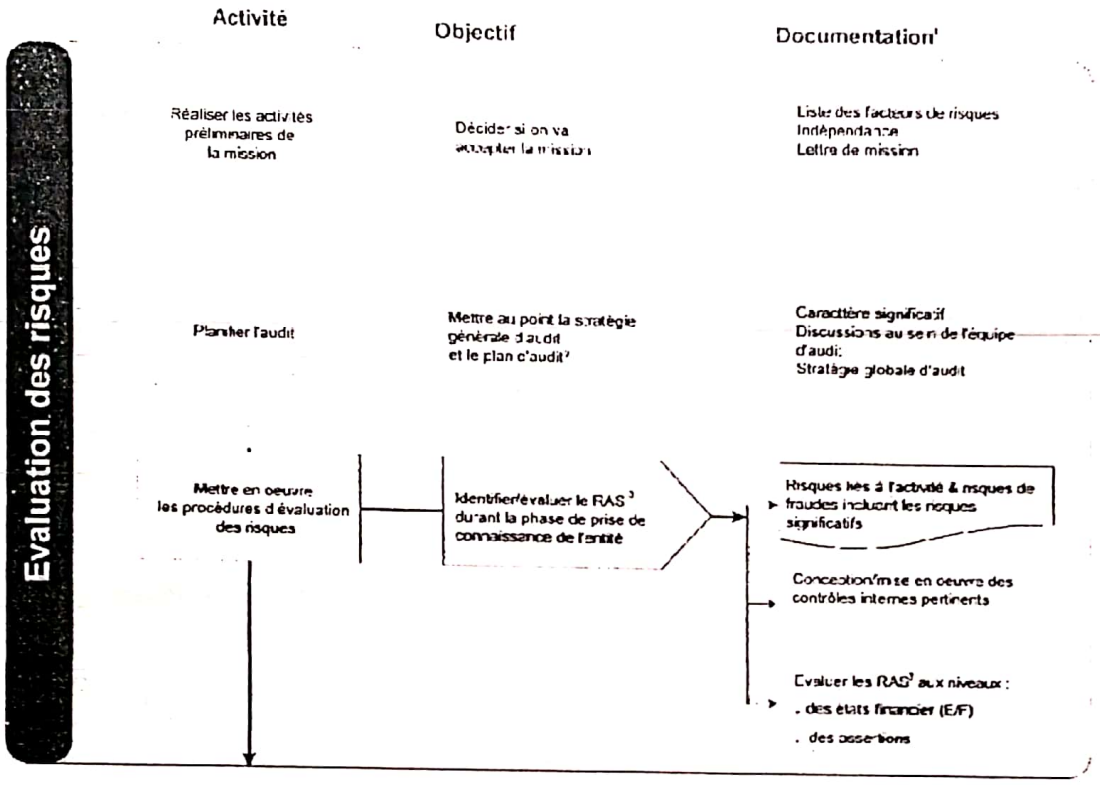
Par prudence, nous avons fait correspondre à un niveau moyen du risque combiné (RI * RC) l'approche substantive. Si non, l'auditeur peut juger bon de retenir plutôt l'approche systèmes s'il considère que le niveau moyen du risque combiné est dû à un risque inhérent élevé qui peut être compensé par un contrôle interne fiable.

L'évaluation dû risque combiné a donc une incidence directe sur la nature, l'étendue et le calendrier des procédures substantives à mettre en œuvre. L'auditeur peut ainsi moduler son risque de non détection pour le situer à un niveau acceptable, étant donné le niveau de confiance (donc le risque d'audit) prédéterminé.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

D'après le guide pour l'utilisation des Nonnes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises: *«L'évaluation des risques est illustrée dans le schéma ci-dessous :*



Notes :
1. Se référer à la norme ISA 230 pour avoir une liste plus complète de la documentation exigée.
2. La planification (norme ISA 300) est un processus continu et itératif tout au long de l'audit.
3. RAS = Risques d'anomalies significatives.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 3 : L'EVOLUTION DE L'APPROCHE PAR LES RISQUES VERS LE « BUSINESS RISK AUDIT : B.R.A. »

Dans les approches « traditionnelles » du risque d'audit, il s'agit de concentrer l'audit sur les comptes et assertions qui sont les plus susceptibles d'être impactés par des risques souvent passés et d'origine interne à l'entité contrôlée (risques organisationnels, fiscaux, d'assurance…).

Ces approches accordent peu d'importance aux risques externes d'activité économique et la dimension temporelle future, alors qu'actuellement, ces risques sont à l'origine des plus importants impacts sur les comptes et les attentes des utilisateurs sont orientées de plus en plus sur le futur.

En effet, l'environnement dans lequel évoluent actuellement les entreprises est caractérisé par une instabilité et une grande volatilité. La globalisation semble avoir amplifié l'incertitude de l'environnement des affaires et, par voie de conséquence, la capacité des entreprises à contrôler les sources de cette incertitude s'est vue sensiblement réduite. En conséquence, des entreprises viables peuvent perdre cette viabilité dans un laps de temps très court sous l'effet de facteurs externes (secteur, concurrence, ouverture des frontières et élimination des barrières douanières, ...).

L'analyse des cas de faillite et de crise des entreprises démontre que les causes ne sont pas souvent internes, mais liées à l'environnement externe de l'entité.

Ces crises ont été accompagnées d'un mouvement de remise en cause de l'utilité de l'audit. Certains sont allés plus loin, et tentent d'associer systématiquement à chaque faillite un échec de l'audit.

Les instances de normalisation en matière d'audit, en réaction à de telles critiques, ont senti l'utilité, voire l'obligation, de revoir la méthodologie de travail. On assiste ainsi à une évolution de l'audit vers une nouvelle approche basée sur le risque d'affaire (Business Risk) également appelé risque stratégique. L'audit transactionnel cède ainsi progressivement la place à l'audit stratégique. L'AICPA s'est intéressé, depuis 1987, à cette évolution de l'audit.

L'IFAC ne vient que tout récemment d'entériner cette évolution notamment dans le cadre de la révision ou l'émission des normes suivantes :

- **ISA 200** « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux normes internationales d'audit » ;
- **ISA 240** « La responsabilité de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers » ;

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- ISA 315 « Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives » ;
- ISA 330 « Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques » ;
- ISA 500 « Eléments probants» (Audit evidence)
- **DIRECTIVE 1005** « Considérations spéciales lors de l'audit des petites entreprises »

Ces normes, approuvées en Octobre 2003, sont applicables à l'audit des états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 Décembre 2004.

Plusieurs autres normes ont été clarifiées ou remaniées au niveau surtout de la forme, et ce, pour mise à jour et introduction des nouveaux concepts ou des nouvelles définitions. Ces normes sont applicables à l'audit des états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2009.

1. Aperçu sur l'approche d'audit stratégique basée sur le "Business Risk"

L'AICPA a été la première institution professionnelle à s'intéresser aux attentes des utilisateurs de l'information financière sur le risque sous-jacent à l'activité de l'entreprise. L'étude élaborée par cette institution, concernant ce sujet, a été publiée en 1987 sous l'intitulé: "Report of the Task Force on risk and Uncertainties".

Comme suite à ce rapport, l'AICPA a publié en 1994 une recommandation intitulée "Disclosure of Certain Significant Risks and Uncertainties" concernant l'obligation de fournir en annexe les informations relatives à certains risques qui pourraient affecter, de manière significative, les montants présentés dans les états financiers. Selon cette recommandation, les notes aux états financiers doivent renseigner sur :

- La nature des opérations de l'entreprise : Description des produits et services fournis avec leur ventilation par zones géographiques ;
- L'utilisation des estimations comptables dans la préparation des états financiers: les incertitudes liées à ces estimations comptables doivent être mises en relief. En outre, les estimations particulièrement significatives, qui sont susceptibles de fluctuer à court terme (stocks ou équipements à obsolescence rapide par exemple), doivent être identifiées et les effets potentiels de leur changement doivent être mentionnés de façon non quantitative ;
- La vulnérabilité due à certaines concentrations : les notes aux états financiers doivent rendre compte de toute concentration d'affaires avec un partenaire de la société (client, fournisseur, bailleur de fonds, ...). Aussi, le risque commercial lié au portefeuille des produits et services (un seul produit ou service génère l'essentiel des revenus de la

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

société) ou à la concentration des ventes sur un segment ou une zone géographique doit être indiqué. Les notes aux états financiers doivent divulguer sur la concentration des titres entre les actionnaires.

Depuis la publication en 1987 du rapport de l'AICPA, le sujet a suscité l'intérêt des instances, la pratique aux USA a commencé à revoir la méthodologie d'audit.

Le risque d'affaire est défini par **DeAlmeida M. & Joaquim J.** *(Du risque des transactions au risque stratégique : l'audit en évolution, 2000)* comme: *« la probabilité d'une entreprise de se déplacer de sa catégorie actuelle pour une catégorie inférieure, ayant présente la grandeur du mouvement ».*

Ces deux auteurs ajoutent que: *« la notion de risque stratégique s'associe actuellement à la possibilité d'une entreprise à maintenir ou pas un avantage compétitif soutenable dans* le secteur, *étant la menace de descente dans le ranking ou la menace de sa continuité ».*

Le risque d'affaire étant la menace qu'un objectif stratégique ne puisse être atteint, c'est l'échec dans l'atteinte d'un objectif ou un mauvais choix de la stratégie.

D'après l'ISA 200, les entreprises déploient des stratégies pour atteindre leurs objectifs et, selon la nature de leurs activités et du secteur auquel elles appartiennent, le cadre réglementaire dans lequel elles exercent leurs activités, ainsi que leur taille et leur complexité, elles sont exposées à divers risques d'affaires. Il incombe à la **direction** d'identifier ces risques et de prendre des mesures à leur égard.

Parallèlement, il incombe à l'auditeur de comprendre et d'évaluer le processus d'identification de ces risques appliqué par la Direction, de juger de son efficacité, et de comprendre le système de pilotage utilisé par la Direction.

L'auditeur pourrait ainsi offrir aux clients un service à valeur ajoutée, il propose des choix stratégiques et fait pali de son expérience dans le secteur d'activité.

Pour cela, il est de plus en plus demandé à l'auditeur de devenir un spécialiste du secteur et de connaître parfaitement les risques du secteur, il doit situer le client par rapport à la concurrence, et collecter des informations sur la concentration des affaires du client, il doit connaître les influences des parties prenantes, dans quel sens elles exercent leur pression sur l'organe chargé de l'établissement des états financiers, identifier les estimations significatives effectuées par la Direction, l'indexation de la rémunération des dirigeants sur certaines rubriques des états financiers (quelles sont ces rubriques et dans quelle mesure elles seraient

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

impactées : l'exemple type est celui des directeurs recouvrement dans les Banques qui touchent une prime indexée sur les reprises de provisions).

Cependant, ce ne sont pas tous les risques d'affaires qui impactent les états financiers de façon significative. L'auditeur ne se préoccupe que des risques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers.

D'après l'ISA 315, le risque d'affaire est plus général que le risque d'anomalies significatives dans les états financiers (R.I. * R.C.), bien qu'il englobe ce dernier.

Selon la même norme, la plupart des risques d'affaires finissent par avoir des conséquences financières et, par conséquent, une incidence sur les états financiers, Toutefois, tous ces risques ne constituent pas nécessairement des risques d'anomalies significatives. Il est possible, pour se fixer les idées, de récapituler l'approche d'audit stratégique dans les trois phases suivantes :

- **Phase 1 : Analyse stratégique**
- **Phase 2 : Analyse des processus**
- **Phase 3 : Procédures d'audit complémentaires & rapports**

I.1.Phase 1 : Analyse stratégique

Dans le cadre de l'analyse stratégique, l'auditeur se situe dans le contexte de son client et de l'environnement dans lequel il opère pour prendre connaissance de ses objectifs et de ses stratégies, ainsi que des risques d'affaires connexes qui peuvent entraîner des anomalies significatives dans les états financiers.

La phase d'analyse stratégique s'insère dans le cadre de la phase de planification d'une mission d'audit conformément au plan du présent cours. D'après l'ISA 315 :

- Les objectifs de l'entité correspondent aux plans d'ensemble de l'entité tels qu'ils sont définis par les responsables de la gouvernance et la direction.
- Les stratégies correspondent aux méthodes opérationnelles que la direction compte adopter pour atteindre les objectifs.

Les risques d'affaires découlent de conditions, de faits, de circonstances ou de mesures importants qui pourraient avoir une incidence négative sur la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et de mettre en exécution ses stratégies.

Par exemple, le client a un objectif d'accroissement des parts de marché avec une stratégie liée de croissance par la création d'une nouvelle ligne de produits. Le risque d'affaire, dans ce cas,

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

est : « le lancement d'une nouvelle ligne de produit peut avoir une incidence sur les ventes de l'exercice d'un produit déjà existant, menaçant ainsi l'objectif d'accroissement des parts de marché ».

Au cours de cette phase, l'auditeur identifie également les Principales catégories de transactions et les processus clefs à l'effet de définir les diligences à effectuer.

Cette phase de la mission s'articule donc autour de quatre axes :

- Compréhension de l'activité de l'entité et de son environnement ;
- Compréhension générale des risques d'affaires de l'entité et identification de leur incidence sur les états financiers ;
- Identification des catégories de transactions significatives ;
- Identification des processus clés et planification de l'analyse de ces processus. (Compréhension et évaluation du processus de pilotage stratégique de l'entité, ses systèmes de veille stratégique, ses tableaux de bord, les indicateurs utilisés, ...).

I.2.Phase 2 : Analyse des processus

Sur la base des informations recueillies lors de l'analyse stratégique, l'auditeur détermine les processus clés qui gèrent les risques d'affaires. Au cours de cette phase, l'auditeur procède à l'analyse des process clés et leur fonctionnement.

Il est à préciser que la phase d'analyse des process fait partie de la compréhension du contrôle interne, conformément au plan du présent cours.

En effet, et conformément à l'ISA 315 précitée : (§15) « *L'auditeur doit déterminer si l'entité dispose d'un processus pour : a) identifier les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière ; b) estimer l'importance des risques ; c) évaluer leur probabilité de réalisation ; d) décider des mesures à prendre en réponse à ces risques. (Réf. : par A.87)* ».

L'évaluation de la conception et de la mise en œuvre du processus d'évaluation des risques par l'entité permet à l'auditeur de comprendre comment la direction identifie les risques liés à l'activité en rapport avec l'information financière, évalue le caractère significatif de ces risques et la probabilité de leur survenance et décide des mesures à mettre en place pour les gérer. Lorsque le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié en la circonstance, l'auditeur peut s'appuyer dessus pour identifier le risque d'anomalies significatives.

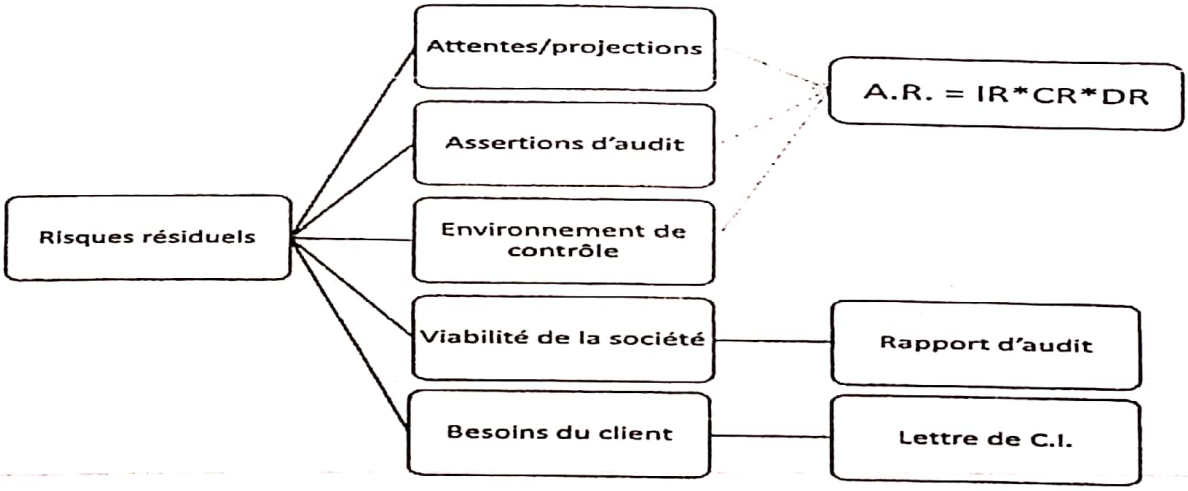
Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Cette phase d'analyse des process peut être composée de quatre sous-étapes :

1. Identification des processus d'activité (Business Processes : B.P) clés
2. Compréhension des flux d'informations et des opérations au sein de ces B.P
3. Identification et compréhension des objectifs de ces B.P
4. Identification et évaluation des business risks au niveau de ces processus[1]

En conséquence, l'auditeur est ainsi en mesure d'identifier les risques non couverts par des process (risques d'affaires résiduels « Residual Business Risks »). Ce qui lui permet de définir les zones sur lesquelles des procédures d'audit complémentaires seront nécessaires. Les implications des risques résiduels sont schématisées ainsi :



D'après l'ISA 315 : **Risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission**

« 27. Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au paragraphe 25, l'auditeur doit déterminer si l'un ou l'autre des risques identifiés constitue, selon son jugement, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit faire abstraction des effets des contrôles qu'il a identifiés relativement au risque.

28. Lorsqu'il exerce son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit à tout le moins examiner : a) si le risque constitue un risque de fraude; b) si le risque est lié à des faits nouveaux importants de nature économique, comptable ou autre, et s'il nécessite par conséquent une attention particulière; c) la complexité des opérations; d) si le risque est associé à des opérations importantes avec des parties liées; e) le degré de subjectivité dans l'évaluation des informations financières concernant le risque, en

[1] *Source : Knechel, R. 2003. Risk Management : Controls and Performance Measurement. University of Florida*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

particulier dans les cas où l'évaluation comporte une large fourchette d'incertitude de mesure; f) si le risque est associé à des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles. (Réf. : par. A132 à A136).

29. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport à ce risque. (Réf. : par. A137 à A139) ».

Les risques d'affaires ayant une importance significative sont ceux ayant un effet potentiel important sur les états financiers, et une probabilité de survenance élevée, ils doivent être une source de préoccupation pour l'auditeur selon le schéma ci-joint.

Incidences sur les états financiers des risques d'affaires, y compris les assertions concernées

Probabilité de survenance	**Importance des risques d'affaires**		
Probable	Modérée	Haute	Haute
Possible	Faible	Modérée	Haute
Improbable	Faible	Faible	Modérée
	Importance de l'incidence		
	Faible	Modérée	Haute

Pour reprendre l'exemple cité plus haut, l'incidence sur les états financiers du risque identifié concerne les stocks et l'assertion correspondante est l'évaluation. Les articles en stock ne pouvant plus être vendus doivent être provisionnés à la clôture.

Par exemple, il y existe un risque d'obsolescence des anciennes lignes de produits en stock, mais la direction a vendu tous les excédents de stock à une chaîne de magasins de hard-discount au prix de revient plus 1 % avant la clôture : il n'y a donc plus d'incidence sur les états financiers concernant l'évaluation des stocks.

Les incidences importantes sur les états financiers sont celles qui, selon la perception de l'auditeur, nécessitent davantage d'investigations. Le critère de détermination de l'importance n'est pas uniquement lié à la valeur de tout poste concerné des états financiers, mais aussi à un certain nombre de facteurs qualitatifs.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Par exemple, si le lancement de la nouvelle ligne de produits n'a pas eu lieu avant le dernier trimestre de l'exercice, qu'il était simplement orienté sur quelques marchés tests, et que peu de produits étaient en stock à la fin de l'exercice, l'incidence sur les états financiers n'est pas significative. Ou bien, dans le cas où l'incidence sur les états financiers a été définie en terme de valorisation des produits x, y et z, une analyse plus poussée de l'importance pourrait conduire à évaluer que seules les incidences en terme de valeur des produits « x » et « y » sont importantes et non pour « z ».

A l'issue de cette phase de la mission, l'auditeur peut :

- acquérir une compréhension du fonctionnement de chaque processus clé,
- identifier et assimiler les catégories de transactions importantes et leur traitement jusqu'à leur prise en compte dans les états financiers,
- effectuer une évaluation préliminaire du risque d'anomalies significatives, et
- planifier les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre.

NB : Lorsque le processus d'appréciation des risques ou celui de mesure des performances comporte des lacunes, l'auditeur communique ces informations aux responsables de la gouvernance conformément à l'ISA 265 : « Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction ».

1.3.Phase 3 : Procédures d'audit complémentaires et établissement des rapports

Au cours de cette dernière phase de la mission, des procédures d'audit complémentaires sont mises en œuvre, conformément à la stratégie d'audit définie (lors de la phase précédente), en vue de collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'opinion. Il est à préciser que cette phase s'insère dans le cadre de la partie tests et rapports et se dérouler en trois étapes :

- Réalisation des procédures d'audit complémentaires programmées dans le cadre de la stratégie
- Identification et analyse des différences d'audit et évaluation de leur incidence sur l'avis ;
- Formulation de l'opinion.

D'après l'ISA 330 : « *L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions* ».

Dans le cadre de la nouvelle approche d'audit basée sur le **Business Risk**, l'auditeur doit avoir une très bonne connaissance des affaires du client, de l'industrie et de toute l'économie dans

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

laquelle l'entité opère dans le but d'identifier toute menace qu'un objectif stratégique ne puisse être atteint. L'opinion de l'auditeur est devenue ainsi directement liée à l'évaluation du risque d'affaire du client.

En ce sens, DeAlmeida & Joaquim (2000) font remarquer que : *« le rapport des risques et opportunités sera une nouvelle pièce de comptabilité à exiger l'avis de l'auditeur. A l'heure actuelle, l'audit de l'incertitude est donc une réalité ».*

La compréhension des business process est critique, elle permet ainsi à l'auditeur d'orienter les tests de substance vers les comptes associés aux risques résiduels.

Selon la littérature de la profession, l'approche risques d'affaires est conçue pour réduire les procédures de collecte des éléments probants. Toutefois, elle ne réduit pas la masse d'éléments collectés, mais plutôt elle re-module les procédures de collecte des éléments probants de façon à collecter plus d'éléments probants pour les assertions associées aux risques résiduels élevés. En revanche, moins d'éléments probants seront collectés pour les assertions à faibles risques résiduels[2].

Après ce bref aperçu sur l'audit stratégique, il y a lieu de le positionner par rapport à l'approche d'audit par les risques. C'est l'objet du paragraphe suivant.

2. L'audit stratégique en tant que prolongement de l'audit par les risques

Le processus d'audit stratégique garde plusieurs étapes et activités de l'ancienne approche par les risques. Toutefois, certaines étapes ont pris une signification et un domaine d'intérêt très différents[3].

L'évolution d'une ancienne approche axée sur les transactions passées à une nouvelle fondée sur les process et les risque d'affaire futurs, constitue un changement fondamental. Toutefois, cette évolution ne peut nullement être interprétée comme un abandon de l'approche d'audit par les risques. Au contraire, c'est une façon d'affiner et d'adapter celle-ci aux nouvelles données de l'environnement. C'est une façon de considérer avec plus de rigueur la continuité de l'exploitation sous-jacente à l'établissement des états financiers (Cf. ISA 570 « Continuité de l'exploitation »).

Les principaux avantages de la nouvelle approche sont les suivantes :

- L'entreprise auditée est considérée comme un tout et non comme une juxtaposition de transactions. C'est donc la validation de l'entreprise dans son ensemble, et non

[2] *Ballou, B. and Heitger, D.L. 2002. The impact of Business Risk Auditing on Audit Judgment and Decision Making Research. Working Paper. The University of Auburn.*

[3] *Lemon, W.M., Tatum, K.W. & Turley, S.W. 2000. Developments in the audit methodologies of large accounting firms.*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

seulement celle des opérations traduites dans les états financiers, qui devrait constituer la finalité de l'audit. Les états financiers peuvent, en effet, être "valables" sans rendre compte d'une crise qui peut gravement menacer la pérennité de la firme. (Selon le référentiel international ou même tunisien, les états financiers qui ne rendent pas compte d'une crise qui peut gravement menacer la pérennité de la société, ne donnent pas une image fidèle).

- La gestion de l'entreprise occupe une place importante, remettant ainsi en cause la règle de non immixtion dans la gestion, l'auditeur est amené à évaluer :
    - Le processus de gestion stratégique : il s'agit d'apprécier la façon dont l'entité établit et met en place ses objectifs stratégiques. C'est-à-dire comment la direction donne une orientation générale à l'entreprise, analyse ses forces et faiblesses, surveille l'environnement externe et anticipe les effets des opportunités et menaces, fait face aux forces/faiblesses de l'environnement interne et opportunités/menaces de l'environnement externe, et alloue les ressources (financières, humaines) aux process opérationnels ;
    - L'environnement de contrôle : L'auditeur doit apprécier cet environnement en se basant sur la structure de gouvernance, son éthique, sa politique de rémunération, le profil du personnel et les méthodes de communication ;
    - L'environnement informatique : L'auditeur analyse les systèmes informatiques pour apprécier le niveau de dépendance vis-à-vis des systèmes, la fiabilité de ceux-ci, les contrôles physique et logique d'accès aux systèmes, le plan de secours envisageable en cas d'incident touchant le matériel ou les applications ;
    - L'environnement d'établissement des états financiers : L'auditeur doit saisir les principes comptables adoptés et, pour certains aspects particuliers, rapprocher ces principes à ceux appliqués au sein du secteur d'activité. Il doit également apprécier l'incidence potentielle de la politique comptable de la direction.
- L'évaluation du risque, dans la nouvelle conception de l'audit, est permanente, alors qu'elle ne se fait que périodiquement dans l'ancienne conception. L'implication de la haute hiérarchie de l'entreprise est plus nette.
- La nouvelle approche est beaucoup plus orientée vers le futur que l'ancienne. Elle permet ainsi de réduire l'"expectation gap". Celle-ci s'entend de la différence entre ce que les auditeurs pensent être en mesure de fournir dans le cadre de leur mission, et ce que les utilisateurs de ceux-ci attendent d'une telle mission.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

En définitive, il est possible de conclure que l'audit basée sur le *Business Risk* n'est qu'un prolongement de l'audit par les risques tendant notamment à aborder l'audit par process et non par transactions, à évaluer la stratégie du client à gérer ses risques d'affaires et à se soucier de la problématique de continuité de l'entreprise auditée.

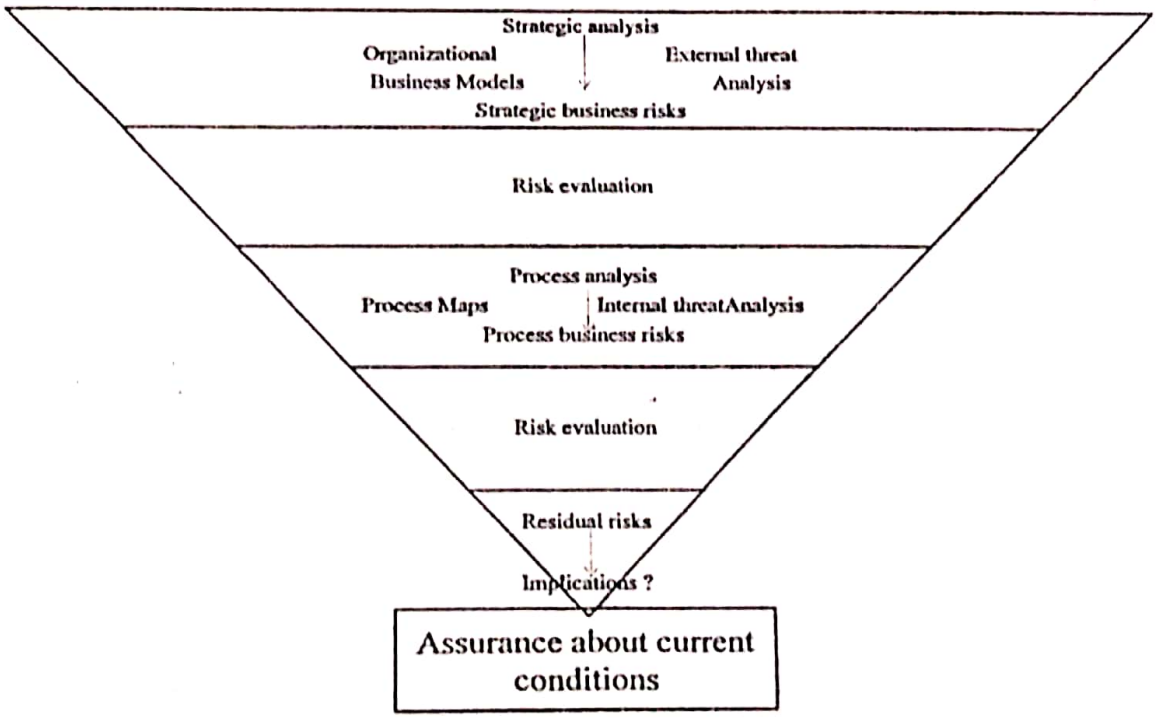
3. Lien avec le modèle du risque d'audit

Une autre question importante se pose : qu'en est-il du modèle de risque d'audit après l'introduction de la notion de risque d'affaire ?

La réponse nous est fournie par l'étude dirigée par un groupe de travail composé de praticiens et d'académiciens d'Audit qui a conclu, entre autres, que *«la plupart des firmes internationales utilisant le Business Risk Audit reconnaissent que le modèle du risque d'audit reste le meilleur outil d'orientation des tests substantifs »*[4].

La doctrine tend à conclure que la composante Business Risk s'insère dans le cadre du R.I. ou du R.C. ou mieux encore dans le cadre de l'évaluation du risque combiné. Ceci dit que cette fameuse formule restera encore valable : R.A. = R.I. * R.C. * R.N.D.

Modèle d'évaluation du risque sous B.R.A.



[4] *Lemon, W.M., Tatum, K.W. & Turley, S.W. 2000. Developments in the audit methodologies of large accounting firms. Stephen Austin & Sons Ltd. Caxton Hill, Harford.*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

4. Lien avec la notion de fraude

La compréhension du secteur d'activité de l'entité, des stratégies, forces externes qui menacent la réalisation des objectifs, processus d'activité, ... permettra de mieux apprécier le risque de fraude et d'améliorer la capacité de détection des fraudes. D'après le guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des PME : « des auditeurs doivent prendre en compte toutes les informations obtenues par la mise en œuvre des trois procédures d'évaluations des risques et avoir des discussions avec les membres de l'équipe d'audit ».

5. Lien avec la notion de continuité d'exploitation

Pour les mêmes raisons exposées ci-haut, le « Business Risk Audit » dotera l'auditeur de plusieurs moyens pour déceler les signes précurseurs de difficultés économiques.

6. Impact sur les moyens de collecte d'éléments probants

1. Au niveau des tests de contrôle : la recherche dirigée par « Morley Lemon » soutient que plus l'assurance dans les contrôles effectués par la Direction est élevée, moins l'auditeur effectue des tests de contrôles.
2. L'utilisation des procédures analytiques est plus importante avec le B.R.A.
3. Sur les procédures substantives : de tout ce qui précède découle un recourt moindre aux procédures substantives.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION I : LES ETAPES PREALABLES A L'ACCEPTATION D'UNE MISSION D'AUDIT

D'après le § 6 de l'ISA 300 : « *L'auditeur doit préalablement à la planification et au début de chaque mission d'audit :*

a) mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220, «Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques», relativement au maintien de la relation client et de la mission d'audit ;

b) évaluer le respect des règles déontologiques, y compris celles relatives à l'indépendance, comme l'exige la norme ISA 220 ;

c) *s'entendre avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210, «Termes et conditions de la mission d'audit». (Réf : par. A5 à A7) ».*

Le § A.6 précise que : « *Ces travaux préliminaires permettent notamment à l'auditeur de s'assurer que la mission d'audit à planifier en est une pour laquelle :*

- *il conserve l'indépendance et les capacités nécessaires à sa réalisation ;*
- *l'intégrité de la direction ne soulève pas de questions susceptibles d'amener l'auditeur à ne pas souhaiter le maintien de la mission ;*
- *il n y a pas de malentendu avec le client quant aux termes et conditions de la mission ».*

D'après le § 210 de l'annexe 2 : Section 210 du code d'éthique de l'IFAC : Nomination professionnelle : « *Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable libéral doit se demander si cette acceptation serait de nature à créer des menaces concernant la conformité aux principes de base. Parmi les points en rapport avec le client qui, s'ils étaient connus, pourraient menacer la conformité aux principes de base figurent, par exemple, l'implication du client dans des activités illégales (telles que le blanchiment d'argent), la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables.*

L'importance de toutes les menaces quelles qu'elles soient doit être évaluée. Si les menaces identifiées ne sont manifestement pas peu significatives, des sauvegardes doivent être envisagées et être le cas échéant appliquées en vue de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable ».

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

Un auditeur pressenti pour une mission doit, préalablement à l'acceptation, s'assurer de son indépendance et de sa compétence pour mener à bien la mission proposée. Il doit, en outre, s'informer pour être en mesure de :

- avoir une première appréciation de l'intégrité morale des dirigeants,
- identifier les circonstances spéciales et les éventuels risques inhabituels,
- déterminer sa capacité à appliquer les diligences normales.

L'étape finale qui matérialise l'acceptation de la mission par l'auditeur, est l'établissement et la signature d'une lettre de mission. En effet, le § 28 de l'ISQC 1 stipule que : *« Le cabinet doit définir des politiques et des procédures pour l'acceptation et le maintien de la relation client et des missions ponctuelles, destinées à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ce dernier poursuivra cette relation et conservera la mission que si :*

(a) il a pris en considération l'intégrité du client et n'a pas eu connaissance d'informations qui le conduiraient à considérer que le client manque d'intégrité ;
(b) il considère être compétent pour accomplir la mission et en a les capacités, les disponibilités en temps et les ressources ; et
(c) il peut se conformer aux règles d'éthique.

Le cabinet doit obtenir les informations qu'il considère nécessaires en la circonstance avant d'accepter une mission pour un nouveau client, quand il décide de conserver la mission, quand in décide d'accepter une nouvelle mission pour un client existant. Lorsque des problèmes ont été identifiés, et que le cabinet décide d'accepter ou de conserver une relation client, ou une mission ponctuelle, il doit documenter la façon dont les problèmes ont été résolus ».

D'après le § 34 de l'ISQC 1 : *« Lorsque le cabinet a connaissance d'une information qui l'aurait conduit à décliner la mission si cette information avait été connue plus tôt, les politiques et les procédures mises en place relatives au maintien de la mission et de la relation client doivent tenir compte :*

(a) des obligations professionnelles et légales qui s'appliquent à la situation, y compris l'obligation éventuelle pour le cabinet d'informer la ou les personne(s) qui l'a (l'ont) nommé, ou, dans certains cas, l'autorité de contrôle ; et

(b) de la possibilité qui existe de démissionner de la mission, ou de démissionner de la mission et de mettre fin à la relation client ».

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1. Evaluation de l'independance

Comme il a été précisé dans la partie éthique de ce cours, la qualité de la prestation de l'auditeur est tributaire des deux attributs fondamentaux :

La compétence : C'est la capacité de l'auditeur à découvrir une anomalie présente dans les états financiers.

L'indépendance : C'est l'aptitude, la volonté et la liberté d'esprit de l'auditeur qui lui permettent de révéler une anomalie détectée dans les états financiers. L'indépendance est à la base de la profession d'auditeur. L'auditeur doit **être et paraître indépendant.**

L'indépendance a été présentée auparavant dans le cadre de l'étude des règles d'éthique, nous tenons à souligner ici la nécessité pour l'auditeur, les membres de l'équipe, le cabinet et éventuellement les cabinets du réseau de :

- identifier les circonstances qui affectent l'indépendance (vérifier ses missions, ses relations familiales et amicales, son portefeuille, ses liens financiers,...),
- s'assurer que l'acceptation de la mission ne créera pas des conflits d'intérêts avec d'autres clients du cabinet.

2. Evaluation de la compétence pour accomplir l'audit

L'auditeur se considère être compétent pour accomplir la mission et en a les capacités, les disponibilités en temps et les ressources. La compétence ainsi présentée est :

- attestée par les diplômes,
- consolidée par l'expérience, et
- entretenue par la formation continue.

L'auditeur doit tenir compte dans l'appréciation de sa compétence pour accomplir convenablement ses devoirs de :

- connaissances, des qualités et de l'expérience de l'équipe à affecter à la mission (en ayant à l'esprit le secteur d'activité du client, sa taille, ses attentes, ...),
- plan de charge du cabinet qui permettrait de respecter les délais requis,
- honoraires de la mission qui, aussi bas soient-ils, ne peuvent aucunement justifier une qualité quelconque de la prestation (les diligences ne doivent pas être adaptées au niveau des honoraires),
- nécessité de faire appel à la consultation externe et/ou s'attacher les services de spécialistes pour certains aspects spécifiques ou complexes de la mission.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3. Appréciation de l'intégrité de la direction

Il s'agit de s'assurer du degré de sérieux et de loyauté des dirigeants. Certaines circonstances peuvent, en effet, amener l'auditeur à décliner toute nomination.

En effet, d'après le § 28 de l'ISQC 1 précité, le cabinet doit prendre en considération l'intégrité du client et doit s'assurer qu'il n'a pas eu connaissance d'informations qui le conduiraient à considérer que le client manque d'intégrité.

Le § 210.2 du code d'éthique de l'IFAC considère : « *Parmi les pratiques douteuses du client qui, dès lors qu'elles seraient connues, pourraient menacer le respect des principes fondamentaux figurent, par exemple, l'implication du client dans des activités illégales (telles que le blanchiment d'argent), la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables* ».

Les dirigeants non intègres ont tendance à ne pas respecter la réglementation (fiscale notamment), et agir avec opportunisme en adoptant une politique comptable tendancieuse (manipulation des résultats comptables). Le lien de l'auditeur avec ces dirigeants est de nature à entacher sa crédibilité et celle de la profession.

Pour écarter ce risque, l'auditeur peut faire des investigations avec des parties tierces par exemple s'entretenir avec son prédécesseur et les conseillers de l'entreprise.

Il peut enfin revoir les expériences passées avec le même client.

4. Identification des circonstances spéciales et des risques inhabituels

Il s'agit d'identifier les situations qui exposent l'auditeur à des risques inhabituels :

- Contre-performance de la société pouvant inciter ses dirigeants à s'adonner à des manipulations comptables pour dissimuler la qualité médiocre de leur gestion ;
- Démission du précédent auditeur dictée par exemple par un manque de coopération du client.
- Absence d'auditeur depuis plusieurs années / Non-paiement d'honoraires ;
- Délais anormalement courts pour l'achèvement de l'audit ;
- Coûts potentiels de litiges fondés sur l'allégation de fautes professionnelles ;
- Pratique De « Opinion shopping ». Cette pratique consiste à changer de cabinet d'audit pour obtenir une opinion plus favorable de la part du nouvel auditeur.

5. Détermination de la capacité à appliquer les diligences normales

La capacité à appliquer les diligences normales pourrait être altérée par une limitation de l'étendue des travaux. Dés la phase préliminaire de l'audit, l'auditeur est en mesure d'anticiper

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

des difficultés pour l'obtention des éléments probants de par son expérience s'il s'agit d'un dossier récurrent ou par le biais des entretiens avec le précédent auditeur et les cadres de l'entité pour une nouvelle relation. Il est à signaler que les diligences d'un auditeur sont qualifiées de normales lorsqu'un confrère opérant dans des conditions similaires aboutit au même résultat d'audit. En d'autres termes, les diligences normales devraient normalement détecter une anomalie significative contenue dans les états financiers.

L'objectif à ce stade (après avoir accompli ces **cinq premières étapes préalables à l'acceptation**) est d'évaluer dans quelle mesure le risque global de la mission, lié à la désignation, excède le niveau de risque que l'auditeur est prêt à accepter.

C'est là donc l'évaluation qui doit se faire pour les clients potentiels, préalablement à l'acceptation d'une mission de premier audit. Cette évaluation étant envisageable pour les nouveaux clients, qu'en est-il des clients anciens ?

En général, l'évaluation formelle des clients existants est également systématique notamment lorsqu'il y a des changements dans l'environnement, dans la direction, ou la structure d'actionnariat du client. C'est le cas par exemple lors de :

- changement significatif dans la nature, le volume ou la structure de l'activité ;
- Apparition de nouvelles exigences légales, réglementaires ou professionnelles susceptibles d'accroître la responsabilité de l'auditeur ou de modifier sensiblement la nature, le calendrier ou l'étendue de l'audit ;
- Un remaniement est intervenu dans la structure du capital (actionnariat) ou dans l'équipe dirigeante remettant en cause l'intégrité ;
- Commencement de difficultés sérieuses qui risque d'inciter le client à s'adonner à la comptabilité créative.

L'auditeur, estimant acceptable le risque global de la mission, n'a qu'à matérialiser son acceptation par l'établissement et la signature de la lettre de mission.

6. La lettre de mission

L'ISA 210 stipule, à propos de l'utilité de la lettre de mission, que : « *il est dans l'intérêt du client et de l'auditeur qu'une lettre de mission soit préparée, de préférence avant le début de la mission, afin d'éviter tout malentendu sur la mission* ».

La lettre de mission «audit engagement letter» est un document dans lequel sont consignés les termes et conditions de la mission d'audit convenue (modèle en annexe). Une fois la phase de pré-acceptation achevée, l'auditeur confirme son acceptation de la mission à l'entité, par écrit, en rappelant notamment :

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- L'objet de la mission et la responsabilité de la direction concernant la préparation et la présentation des états financiers ;
- L'étendue des travaux d'audit en faisant référence aux normes professionnelles ainsi qu'à la législation et à la réglementation applicables ;
- La forme des rapports à émettre ;
- Le risque de non détection d'anomalie significative entachant les états financiers en raison du recours aux sondages ainsi qu'en raison des autres limites inhérentes à l'audit et aux systèmes comptables et de contrôle interne ;
- La nécessité d'avoir libre accès aux enregistrements et aux documents comptables et extracomptables nécessaires dans le cadre de la mission ;
- Les délais à respecter et la nécessité d'obtenir une lettre d'affirmation de la direction et l'accord de cette dernière pour la remettre ;
- Les conditions financières et le cas échéant la prise en charge par l'entité des frais accessoires de mission (déplacement, hébergement, ...) ;
- La demande de confirmation des termes et conditions de la mission. La confirmation du client peut être matérialisée, par exemple, par la contre signature de la lettre de mission ou par la délivrance d'un document d'acceptation gui y fait référence.

La lettre de mission apparaît ainsi comme une convention synallagmatique entre l'auditeur et son client qui décrit les principaux droits et obligations de chacune des parties. Or, dans une mission d'audit légal, ces droits et obligations se trouvent, dans leur majorité, fixés par la loi. Cela peut avoir une incidence sur la forme et le contenu de la lettre de mission qui garde toujours son utilité en matière de rappel des termes et conditions de l'audit tels qu'ils sont prévus par les textes législatifs et réglementaires, les normes professionnelles et l'usage. La lettre de mission est primordiale pour les nouvelles relations. Elle est également indispensable pour les audits récurrents si les circonstances exigent une révision des conditions de la mission et s'il s'avère nécessaire d'en rappeler au client les conditions.

NB: Pour les audits conjoints (co-audit), une lettre de mission commune est généralement établie. Celle-ci décrit les responsabilités respectives des cabinets participants. Pour plus de détail, il y a lieu de consulter la norme de l'O.E.C.T sur le co-commissariat aux comptes (2006).

Par ailleurs, et en ce qui concerne l'audit des groupes de sociétés, l'auditeur décide si des lettres de mission distinctes sont nécessaires pour les sous-groupes (filiales, succursales et divisions). Les facteurs à considérer sont d'après l'ISA 210 précitée de l'IFAC :

- La responsabilité de la nomination de l'auditeur du sous-groupe ;
- La nécessité de rédiger un rapport d'audit distinct pour le sous-groupe ;
- Les obligations légales et l'étendue des travaux accomplis par d'autres auditeurs.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Annexe 1 de l'ISA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit

Exemple de lettre de mission d'audit

La lettre suivante est donnée à titre d'illustration pour une mission d'audit d'états financiers à usage général, établis conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS). Cet exemple de lettre n'a pas de caractère contraignant mais a pour but de servir uniquement de cadre à l'application des considérations développées dans la présente Norme ISA. Cette lettre nécessitera d'être adaptée selon les exigences et les circonstances propres à chaque situation.

Elle est proposée pour un audit d'états financiers visant une seule période et nécessitera d'être adaptée dans les cas où elle viserait des audits récurrents (voir paragraphe 13 de la présente Norme ISA). Il peut être approprié de solliciter un avis juridique pour valider le caractère approprié de toute lettre de mission.

Au membre approprié représentant la direction ou le groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la société ABC :

[Objectif et étendue de l'audit]

Vous nous avez demandé de procéder à l'audit des états financiers de la société ABC, comprenant l'état de situation financière arrêté au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables. Nous avons le plaisir de vous confirmer par la présente notre acceptation et notre compréhension de cette mission. Notre audit sera effectué en vue d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Les objectifs de notre audit sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit (ISA) permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

[Les responsabilités de l'auditeur]

Nous procéderons à l'audit selon les Normes ISA. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique. Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- Nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillions des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Toutefois, nous vous communiquerons par écrit les déficiences importantes du contrôle interne portant sur l'établissement des états financiers que nous aurons relevées lors de l'audit ;
- Nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
- Nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire l'entité à cesser son exploitation ;
- Nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière tels qu'ils donnent une présentation sincère.

En raison des limites inhérentes à un audit, ainsi que de celles inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que certaines anomalies puissent ne pas être détectées, même dans les cas où l'audit est correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA.

[Responsabilités de la direction et choix du référentiel comptable applicable (pour les besoins de cet exemple, il a été considéré que l'auditeur n'a pas conclu que la loi ou la réglementation avait fixé ces responsabilités dans des termes appropriés ; les termes utilisés dans la description donnée dans le paragraphe 6(b) de la présente Norme ISA sont donc repris]

Notre audit sera effectué en considérant que [la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise] reconnaissent et comprennent qu'elles ont la responsabilité :

a) De l'établissement et de la présentation sincère d'états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) ;

b) Du contrôle interne que [la direction] 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

c) De :

   i. Nous donner accès à toutes les informations dont [la direction] a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et autres éléments ;

   ii. Nous fournir les informations supplémentaires que nous sommes susceptibles de demander à [la direction] pour les besoins de l'audit ; et

   iii. Nous laisser libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles nous considérons qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

Dans le cadre de notre audit, nous demanderons [à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise] la confirmation écrite de déclarations qui nous auraient été faites lors de l'audit.
Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel pour mener notre mission d'audit.

[Autres informations pertinentes]
[Insérer d'autres informations, telles que l'accord convenu sur les honoraires, les conditions de leur facturation ou d'autres conditions spécifiques, si nécessaire]

Rapport
[Insérer une mention appropriée décrivant la forme et le contenu du rapport d'audit, incluant, le cas échéant, une section relative aux autres informations conformément à la norme ISA 720 (Révisée)]
La forme et le contenu de notre rapport peuvent nécessiter d'être modifiés selon les constatations de notre audit.
Nous vous serions reconnaissants de bien vouloir signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'accuser réception de la présente et de marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission d'audit des états financiers, y compris de nos responsabilités respectives.

XYZ & Co.
Bon pour accord, au nom de la société ABC:
(Signature)
.....
Nom et fonction
Date

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Annexe 2 : Section 210 du code d'éthique de l'IFAC : Nomination professionnelle

Section 210 : Nomination professionnelle - Acceptation d'un client

210.1 Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si cette acceptation serait de nature à créer des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. Des menaces potentielles pour l'intégrité ou le comportement professionnel pourraient par exemple résulter de pratiques douteuses du client (ses détenteurs, ses dirigeants ou ses activités).

210.2 Parmi les pratiques douteuses du client qui, dès lors qu'elles seraient connues, pourraient menacer le respect des principes fondamentaux figurent, par exemple, l'implication du client dans des activités illégales (telles que le blanchiment d'argent), la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables.

210.3 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces, quelles qu'elles soient, et mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les actions suivantes :

- obtenir une connaissance et une compréhension du client, de ses détenteurs, de son management, des responsables de sa gouvernance et de ses activités commerciales;
- obtenir du client son engagement d'améliorer les pratiques de gouvernance ou les contrôles internes.

210.4 Lorsqu'il n'est pas possible de réduire les menaces à un niveau acceptable, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser d'entrer dans une relation avec le client.

210.5 Il est recommandé que le professionnel comptable exerçant en cabinet réexamine périodiquement ses décisions d'acceptation pour les missions récurrentes chez des clients.

Acceptation de la mission

210.6 Le principe fondamental de compétence et de diligence professionnelles impose une obligation au professionnel comptable exerçant en cabinet de n'accepter de fournir que les services pour lesquels il est compétent. Avant d'accepter une mission spécifique auprès d'un client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si le fait de l'accepter serait de nature à faire peser des menaces sur le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace liée à l'intérêt personnel pèse sur la compétence et la diligence professionnelles, dès lors que l'équipe chargée de la mission ne possède pas, ou ne peut acquérir les compétences nécessaires pour effectuer correctement cette mission.

210.7 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance des menaces identifiées et, le cas échéant, mettre en œuvre des mesures de sauvegarde en vue de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les actions suivantes :

- Acquérir une compréhension appropriée de l'activité du client, de la complexité de son fonctionnement, des obligations spécifiques de la mission et de l'objectif, la nature et l'étendue des travaux devant être mis en œuvre.
- Acquérir des compétences sur les secteurs d'activité ou les sujets considérés pertinents.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Avoir ou acquérir une expérience des obligations réglementaires ou de communication financière applicables.
- Affecter un nombre suffisant de collaborateurs disposant des compétences nécessaires.
- Avoir recours à des experts en cas de besoin.
- Définir un calendrier réaliste pour la mise en œuvre de la mission.
- Observer des politiques et procédures de contrôle qualité destinées à apporter une assurance raisonnable que les missions spécifiques ne sont acceptées que lorsqu'elles peuvent être effectuées avec compétence.

210.8 Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet a l'intention de recourir aux conseils ou aux travaux d'un expert, il doit déterminer si ce recours est justifié. Il examine les facteurs tels que la réputation, l'expertise, les ressources disponibles et les normes professionnelles et de déontologie applicables. De telles informations peuvent être obtenues à partir de précédentes collaborations avec cet expert ou de la consultation de tiers.

Changements dans une nomination professionnelle

210.9 Le professionnel comptable exerçant en cabinet qui est invité à remplacer un autre professionnel comptable exerçant en cabinet ou qui envisage de soumissionner pour une mission actuellement effectuée par un autre professionnel comptable exerçant en cabinet, doit déterminer s'il existe des raisons, professionnelles ou autres, de ne pas accepter cette mission, telles que des circonstances qui créent des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux qui ne peuvent pas être éliminées ou ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde. A titre d'exemple, il peut survenir une menace sur la compétence et la diligence professionnelles si un professionnel comptable exerçant en cabinet accepte la mission avant de connaître l'ensemble des faits pertinents.

210.10 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de chacune de ces menaces. Suivant la nature de la mission, cette évaluation peut exiger des contacts directs avec le professionnel comptable en place, afin d'établir les faits et circonstances relatifs à cette proposition de changement afin que le professionnel comptable exerçant en cabinet puisse décider s'il serait approprié d'accepter la mission. A titre d'exemple, les raisons apparentes du changement peuvent ne pas refléter intégralement les faits et peuvent avoir pour origine des désaccords avec le professionnel comptable en place susceptibles d'influencer la décision d'accepter la nomination.

210.11 Des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre, le cas échéant pour éliminer toutes les menaces ou les réduire à un niveau acceptable. Parmi ces mesures de sauvegarde figurent par exemple les mesures suivantes :

- Lors des réponses aux demandes de soumissions d'offres, préciser dans la soumission qu'avant d'accepter la mission, il sera pris contact avec le professionnel comptable en place pour lui demander s'il existe des raisons professionnelles ou d'autres raisons de ne pas accepter la nomination.
- Demander au professionnel comptable en place de fournir les informations connues sur tous les faits ou circonstances dont, de l'avis du professionnel comptable en place, le professionnel

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

comptable pressenti devrait avoir connaissance avant de décider d'accepter ou de refuser la mission.

- Obtenir les informations nécessaires depuis d'autres sources.

Lorsque les menaces ne peuvent pas être éliminées, ni ramenées à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit refuser la mission, sauf à obtenir satisfaction sur les points nécessaires par d'autres moyens.

210.12 Le professionnel comptable exerçant en cabinet peut être invité à entreprendre des travaux complémentaires ou supplémentaires par rapport à ceux du professionnel comptable en place. Une telle situation peut faire peser des menaces sur la compétence et la diligence professionnelles du fait, par exemple, d'un manque d'informations ou de renseignements incomplets. L'importance de ces menaces doit être évaluée et des mesures de sauvegarde mises en œuvre, le cas échéant afin d'éliminer la menace ou de la réduire à un niveau acceptable. Un exemple de mesure de sauvegarde consiste à notifier le professionnel comptable en place des travaux proposés, ce qui donne la possibilité à ce dernier de fournir les informations pertinentes nécessaires pour la bonne conduite des travaux.

210.13 Le professionnel comptable en place est tenu par une obligation de confidentialité. La mesure dans laquelle il est autorisé, voire tenu, de discuter des affaires du client avec un professionnel comptable pressenti dépendra de la nature de la mission mais aussi :

(a) de l'obtention ou non de l'autorisation du client pour le faire ;

(b) des obligations légales ou de déontologie relatives à cette communication d'informations qui peuvent varier suivant les juridictions.

Les circonstances dans lesquelles le professionnel comptable est, ou peut être tenu, de révéler des informations confidentielles ou bien où la révélation de ces informations peut se révéler appropriée pour d'autres raisons sont fixées dans la Section 140 de la Partie A de ce Code.

210.14 Le professionnel comptable exerçant en cabinet aura en général besoin d'obtenir du client, de préférence par écrit, l'autorisation d'engager des discussions avec le professionnel comptable en place. Une fois cette autorisation obtenue, le professionnel comptable en place doit se conformer aux dispositions légales ou autres régissant de telles demandes de renseignements. Lorsque le professionnel comptable en place fournit des informations, il doit le faire honnêtement et sans ambiguïté. Si le professionnel comptable pressenti n'est pas en mesure de communiquer avec le professionnel comptable en place, il doit prendre des mesures raisonnables afin d'obtenir des informations sur d'éventuelles menaces par d'autres moyens, par exemple en posant des questions à des tiers, et en se renseignant sur les antécédents des membres de la direction générale ou des responsables de la gouvernance du client.

SECTION 220 : Conflits d'intérêts

220.1 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit prendre des mesures raisonnables lui permettant d'identifier les circonstances susceptibles de créer un conflit d'intérêts. De telles circonstances peuvent donner lieu à des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, une menace sur l'objectivité peut être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet est en concurrence directe avec le client ou détient une entreprise conjointe ou un contrat similaire avec un concurrent important du

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

client. Une menace sur l'objectivité ou la confidentialité peut également être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet effectue des missions pour des clients dont les intérêts sont en conflit ou lorsque les clients sont en litige l'un avec l'autre sur le sujet ou l'opération en cause.

220.2 Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer ces menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Avant d'accepter ou de poursuivre une relation avec un client ou une mission spécifique, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de toutes les menaces créées par les intérêts ou les liens commerciaux avec ce client ou ce tiers.

220.3 Suivant les circonstances donnant lieu au conflit, l'application d'une des mesures de sauvegarde suivantes est en général nécessaire :

(a) notifier au client les intérêts commerciaux ou les activités du cabinet susceptibles de constituer un conflit d'intérêts et obtenir son consentement pour agir dans ce contexte ;

(b) notifier toutes les parties concernées connues que le professionnel comptable exerçant en cabinet agit pour deux parties ou plus dans un dossier où leurs intérêts respectifs sont en conflit et obtenir leur consentement pour le faire ;

(c) notifier le client du fait que le professionnel comptable exerçant en cabinet n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la fourniture des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et obtenir son consentement à ce qu'il procède ainsi.

220.4 Le professionnel comptable doit également déterminer s'il peut mettre en oeuvre une ou plusieurs des mesures de sauvegarde additionnelles suivantes :

(a) le recours à des équipes de mission distinctes ;

(b) des procédures visant à empêcher l'accès à l'information (par exemple, une séparation physique stricte de ces équipes, un archivage confidentiel et sécurisé des données);

(c) des recommandations précises à l'usage des membres de l'équipe chargée de la mission sur les questions relatives à la sécurité et la confidentialité ;

(d) Le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ;

(e) La revue régulière de l'application des mesures de sauvegarde par un dirigeant qui n'intervient pas dans les missions auprès des clients concernés

220.5 Lorsqu'un conflit d'intérêts fait peser une menace sur le respect d'un ou plusieurs des principes fondamentaux, notamment l'objectivité, la confidentialité ou le comportement professionnel, et que cette menace ne peut pas être éliminée ou réduite à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas accepter une mission spécifique ou doit démissionner d'une ou plusieurs missions en conflit.

220.6 Lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet a sollicité le consentement d'un client pour agir pour le compte d'une autre partie (qui peut être ou ne pas être un client existant) sur un sujet où les intérêts respectifs sont en conflit et que ce consentement a été refusé par le client, le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas continuer d'agir pour le compte d'une des parties sur le sujet créant le conflit d'intérêts.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

SECTION 230 : Deuxièmes avis

230.1 Les situations où un professionnel comptable exerçant en cabinet est invité à fournir un deuxième avis sur l'application de normes ou principes comptables, d'audit, d'information financière ou d'autres normes ou principes à des circonstances ou transactions spécifiques par, ou pour le compte d'une société ou d'une entité qui ne fait pas partie de sa clientèle, peuvent faire peser des menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux. A titre d'exemple, il peut y avoir une menace sur la compétence et la diligence professionnelles dans le cas où le deuxième avis n'est pas basé sur le même ensemble de données que celui dont disposait le professionnel comptable en place ou repose sur des éléments probants insuffisants. L'existence et l'importance de la menace dépendront du contexte de la demande et de l'ensemble des autres faits et hypothèses disponibles pertinents pour l'expression d'un jugement professionnel.

230.2 Lorsqu'il est invité à fournir un deuxième avis, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit évaluer l'importance de ces menaces et mettre en œuvre, le cas échéant les mesures de sauvegarde permettant de les éliminer ou de les réduire à un niveau acceptable. Les mesures de sauvegarde incluent par exemple de demander au client l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place, de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis, et de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.

230.3 Si la société ou l'entité recherchant ce deuxième avis n'autorise pas la communication avec le professionnel comptable en place, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si, eu égard à l'ensemble des circonstances, il est approprié de donner l'avis sollicité.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

CHAPITRE 2 : LA PLANIFICATION DE L'AUDIT

Plan du chapitre :

Section 1 : La compréhension de l'entité et de son secteur d'activité
Section 2 : La compréhension des objectifs, des stratégies et des risques d'affaire
Section 3 : La compréhension des composantes du contrôle interne & des process clés

Section 4 : L'examen analytique préliminaire

Section 5 : La fixation du seuil de signification global

Section 6 : L'appréciation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions & la définition de la stratégie préliminaire d'audit

Section 7 : La formalisation du plan d'audit (Nature/Timing/Etendue)

Normes de référence:

ISA 300 (Révisée) : Planification d'un audit d'états financiers

ISA 315 (Révisée) : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement

ISA 320: Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit.

ISA 330: Réponses de l'auditeur aux risques évalués.

ISA 200 ; ISA 240 ; ISA 250 ; ISA 260 ; ISA 265 ; ISA 450 ; ISA 550 ; ISA 610.

Norme 2106-1 de la CNCC de France.

FASB 2 : Qualitative characteristics of accounting information.

Norme N°4 & Norme N°14 de l'OECT.

La planification est un processus continu et itératif qui commence juste après l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit jusqu'à la mise en œuvre des tests et l'achèvement de l'audit en cours. Il est à préciser que l'ISA 300 concerne les audits récurrents à l'exception des paragraphes A1 à A4 consacrés aux questions relatives à un premier audit.

D'après le §5 de l'ISA 300 : « *l'associé responsable et les autres membres clés de l'équipe affectée à la mission doivent participer à la planification de l'audit, et notamment planifier les entretiens entre les membres de l'équipe et y prendre part* ».

D'après le §2 de l'ISA 300 : «*planifier un audit implique d'établir une stratégie générale d'audit pour la mission et de développer un programme de travail* ».

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Une planification adéquate du travail d'audit permet de s'assurer qu'une attention suffisante a été accordée aux aspects essentiels de l'audit, d'identifier et de résoudre les problèmes potentiels et d'organiser et de piloter la mission pour accomplir d'une manière efficace et efficiente le travail.

Par ailleurs, une planification adéquate facilite l'attribution des tâches aux collaborateurs, facilite le pilotage et la' supervision de l'équipe et la revue des travaux de chaque intervenant en coordination avec le travail effectué par d'autres auditeurs et experts.

La norme 4 de l'OECT intitulée « Principes de base régissant les missions d'audit » stipule que : « *L'auditeur doit organiser l'exécution de sa mission de façon à pouvoir effectuer un audit efficace, d'une manière rationnelle et dans les délais requis. Cette planification doit s'appuyer sur la connaissance des activités de son client.*

La planification de la mission doit être conçue de manière à assurer notamment :

A-l'acquisition de la connaissance du système comptable, des méthodes et des procédures de contrôle interne du client ;

B-l'appréciation du degré de confiance à accorder au contrôle interne ;

C-la définition et la programmation de la nature, du calendrier et de l'entendue des procédures d'audit à mettre en œuvre ;

D-la coordination des travaux à exécuter.

La planification de la mission doit être adaptée et modifiée autant que de besoin pendant le déroulement de l'audit ».

La planification permet de fixer une approche détaillée concernant la nature, le calendrier et l'étendue del'audit. Cette planification a pour objectif de réaliser l'audit efficacement et en temps voulu.

Par ailleurs, la planification doit comporter les aspects logistiques relatifs à l'équipe objectifs d'audit ont été atteints. Cette supervision doit être accentuée si les membres de l'équipe intervenante sont inexpérimentés.

D'après le § 7 de l'ISA 300 révisée et clarifiée : *«L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail ».*

Le § 8 précise que : *« En établissant la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :*

(a) Identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(b) S'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ;

(c) Prendre en compte les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ;

(d) Prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ; et

(e) S'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. (Voir par. A8-A11) ».

Le § 9 précise que: « *L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description :*

a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques déterminées en application de la norme ISA 315

b) De la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminées en application de la Norme ISA 330

c) Des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA. (Voir par. A.12)

D'après le § 5 de l'ISA 315 : « *L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Les procédures d'évaluation des risques ne fournissent toutefois pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit (Réf. : par. A1 à A5)* ».

D'après le § 11 de l'ISA 315 : « *L'auditeur doit prendre connaissance des domaines suivants :*

a. *Secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ; (Voir par. A17-A22 A24-A29)*
b. *Nature de l'entité, notamment :*
   i. *Ses activités ;*
   ii. *La détention du capital et ses structures de gouvernance ;*
   iii. *Les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités ad hoc ; et*
   iv. *La façon dont l'entité est organisée et financée ;*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Voir par. A30-A34)

c. *Choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ; (Voir par. A35)*

d. *Objectifs et stratégies de l'entité et risques y relatifs liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ; (Voir par. A36-A42)*

e. *Mesure et revue de la performance financière de l'entité. (Voir par. A43-A48) ».*

Aux termes de l'ISA 315, acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement est un aspect essentiel de la conduite d'un audit conforme aux normes ISA. En particulier, cette connaissance donne les bases sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour planifier l'audit et exercer son jugement professionnel sur la façon d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives et pour répondre à ce risque tout au long de l'audit pour, par exemple :

- Déterminer un seuil de signification et apprécier s'il reste toujours adapté au cours du déroulement de l'audit ;
- Examiner le bien-fondé des principes comptables suivis et la pertinence des informations fournies dans les états financiers ;
- Identifier les domaines pour lesquels des procédures spécifiques peuvent s'avérer nécessaires ; par exemple, les opérations réalisées avec des parties liées, le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation retenue par la direction, ou le bien-fondé des opérations par rapport à l'activité de l'entité ;
- Déterminer les résultats attendus à utiliser lors de la mise en œuvre de procédures analytiques ;
- Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable ; et
- Evaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, tels que le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci ».

D'après le § A2 de l'ISA 300 : *« La planification n'est pas une phase isolée d'un audit, mais au contraire un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou en relation avec) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit tout au long de la mission jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Toutefois, la planification implique la prise en compte du calendrier de certains travaux et procédures d'audit qui nécessitent d'être effectués avant la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Par exemple, la planification comprend la nécessité de considérer avant l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives, des aspects tels que :*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- *Les procédures analytiques à mettre en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques ;*
- *La prise de connaissance générale du cadre législatif et réglementaire auquel est soumise l'entité et la façon dont cette dernière s'y conforme ;*
- *La détermination du caractère significatif ;*
- *La participation d'experts ;*
- *La réalisation d'autres procédures d'évaluation des risques.*

En conséquence, la planification comprend donc les 7 étapes « pédagogiques » suivantes:

1. **La compréhension de l'entité et de son secteur d'activité;**
2. **La compréhension des objectifs et stratégies et des risques d'affaires et des processus d'appréciation de ces risques;**
3. **La compréhension des composantes du contrôle interne et l'identification des processus clés;**
4. **La fixation du seuil de signification global;**
5. **L'examen analytique préliminaire;**
6. **L'appréciation des risques d'anomalies significatives & la définition de la stratégie préliminaire d'audit;**
7. ***L'établissement et la formalisation du plan d'audit.***

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Cette compréhension est obligatoire aux termes de l'ISA 315. L'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. L'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante de l'entité.

L'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concerné, de l'environnement réglementaire et des autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable. Ces facteurs incluent les éléments sectoriels, tels que le marché et la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients et les développements technologiques; l'environnement réglementaire, parmi d'autres sujets, englobe le référentiel comptable applicable, l'environnement légal et politique et les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et l'entité, ainsi que d'autres facteurs externes tels que des conditions économiques générales. Ainsi, l'auditeur ne doit pas perdre de vue, durant toute la mission, le contexte dans lequel évolue l'entreprise cliente.

Cette compréhension est à la base des travaux relatifs à la phase de planification et sera d'un grand intérêt même lors de l'application des tests d'audit.

En effet, aux termes de l'ISA 315 : « l'obtention d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu et cumulatif de collecte, de mises à jour et d'analyse de l'ensemble des informations aux différents stades de la mission.

Comme décrit dans la Norme ISA 500, les procédures d'audit destinées à acquérir la connaissance de l'entité, sont désignées sous le terme «procédures d'évaluation des risques» car une partie de l'information obtenue en mettant en œuvre de telles procédures peut être utilisée par l'auditeur comme éléments probants pour conforter l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

En outre, en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut recueillir des éléments probants tant au sujet des flux de transactions, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers et des assertions correspondantes, qu'au

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

niveau de l'efficacité des contrôles internes opérés, bien que de telles procédures d'audit n'aient pas été spécifiquement planifiées en tant que contrôles de substance ou comme tests de procédures du contrôle interne. L'auditeur peut également choisir de réaliser des contrôles de substance ou des tests de procédures en même temps que des procédures d'évaluation des risques, dès lors qu'il juge plus efficient de procéder ainsi.

D'après le § 6 de l'ISA 315 : *« Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants :*

(a) Des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; (Voir par. A6-A13)
(b) Des procédures analytiques ; (Voir par. A14-A17)
(c) L'observation physique et l'inspection. (Voir par. A18 ».

L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre toutes les procédures d'évaluation des risques rappelées ci-dessus pour chacun des aspects de la prise de connaissance. Cependant, il est tenu d'exécuter toutes les procédures d'évaluation des risques dans le but d'obtenir la connaissance de l'entité requise.

D'après l'ISA 315 : « L'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concerné, de l'environnement réglementaire et des autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable. Ces facteurs incluent les éléments sectoriels, tels que le marché et la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients et les développements technologiques; l'environnement réglementaire, parmi d'autres sujets, englobe le référentiel comptable applicable, l'environnement légal et politique et les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et l'entité, ainsi que d'autres facteurs externes tels que des conditions économiques générales. Voir la Norme ISA 250 «Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers » qui décrit les exigences supplémentaires liées au cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité.

L'auditeur doit acquérir une compréhension des facteurs pertinents se rapportant au secteur d'activité, au contexte réglementaire et à d'autres éléments externes, y compris le cadre de présentation de l'information financière qui s'applique. Ces facteurs comprennent les conditions dans le secteur d'activité, notamment la concurrence, les relations avec les

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

fournisseurs et les clients, les progrès technologiques; le contexte réglementaire constitué, entre autres éléments, du cadre de présentation de l'information financière qui s'applique, du contexte juridique et politique, et des exigences environnementales touchant le secteur d'activité et l'entité; et d'autres éléments externes tels que les conditions économiques.

À ce stade, l'auditeur peut mener une analyse PEST (Politique, Economique, Sociale et Technologique) afin de déterminer les facteurs clés de succès qui permettent à l'entreprise de faire face aux évolutions du marché. Ainsi, il analysera :

- Les évolutions du cadre politique, c'est à dire le cadre réglementaire régissant l'activité du client. Le cas de nouvelles exigences environnementales qui oblige de fermer une unité de production est un exemple illustrant à quel point le cadre règlementaire pourra influencer les comptes ;
- Les évolutions économiques au sens large: évolution du PIB et poids du secteur, inflation, chômage, taux d'intérêt, taux de change… ;
- Les évolutions sociales: évolutions des modes de vie et de la démographie des clients potentiel mais aussi évolutions du contexte social propre aux salariés du secteur (conventions cadres par exemple) ;
- Les évolutions technologiques que connaît le secteur de l'entité auditée.

1. Les techniques utilisées par l'auditeur pour la compréhension de l'entité et de son secteur d'activité

L'auditeur procèdera à ce stade de la mission à.:

- **l'identification des parties liées ;**
- **l'identification des principes et normes comptables applicables**
- **la compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal.**
- **La mesure et la revue de la performance financière de l'entité.**

1.1. Identification des parties liées et des informations à fournir les concernant

L'auditeur doit identifier les parties liées et les opérations entre celles-ci pour planifier les procédures d'audit qui s'imposent conformément à l'ISA 550.

En effet, d'après le paragraphe 14 de l'ISA 550 : *«L'auditeur doit s'enquérir s'enquérir auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

d'évaluation des risques jugées appropriées, pour acquérir une connaissance des contrôles, s'ils existent, que la direction a mis en place pour : (Voir par. A15 – A20)
(a) Identifier, comptabiliser et communiquer les relations et les transactions avec les parties liées conformément au référentiel comptable applicable ;
(b) Autoriser et approuver les transactions opérations et les accords importants intervenus conclus avec les parties liées ; et (Voir par. A21)
(c) Autoriser et approuver les transactions et les accords importants intervenus qui sortent du cadre normal des activités ».

Dans ce cadre, le paragraphe 10 de l'ISA 550 donne les définitions suivantes : *« Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :*

a. *Transaction conclue à des conditions de concurrence normale – Transaction conclue selon des termes et à des conditions similaires à celle effectuée entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent de manière indépendante l'un par rapport à l'autre et au mieux de leurs intérêts respectifs ;*
b. *Parties liées – Partie qui répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes : (Voir par. A4 – A7)*
   i. *Une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable ; ou*
   ii. *Lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées :*
      a) *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 ;*
      b) *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 ; ou*
      c) *Une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait :*
         i. *D'actionnaires communs les contrôlant ;*
         ii. *De la détention du capital par les membres d'une même famille ; ou*
         iii. *D'une direction générale commune.*

Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un Etat (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 grande échelle ».

Le système comptable des entreprises exige la divulgation, dans les notes aux états financiers, d'informations concernant les transactions avec parties liées : Exemple :

- le montant des achats totalise la somme de X dinars dont un montant B réalisé avec les parties liées Y,

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- le montant des ventes totalise la somme de W dinars dont un montant F réalisé avec les parties liées Z.

Dans le cas ou le référentiel applicable ne préconise pas d'exigence d'informations et de divulgation pour cette notion de « parties liées », la norme donne la définition suivante :

a- une personne ou autre entité qui exerce un contrôle ou une influence notable directement ou indirectement sur l'entité auditée ;

b- une autre entité sur laquelle l'entité auditée exerce un contrôle ou une influence notable directement ou indirectement;

c- une autre entité contrôlée en commun par l'entité auditée et ayant

- un contrôle commun par des mêmes propriétaires ;
- des propriétaires qui ont des parents proches ;
- les mêmes dirigeants clés.

La norme précise dans le §A5 que : « *l'existence des relations suivantes peut indiquer la présence de contrôle ou d'influence notable :*

(a) la participation directe ou indirecte dans le capital ou autres intérêt financier détenu dans l'entité,

(b) la participation direct ou indirecte dans le capital ou autres intérêt financier de l'entité dans d'autres entités,

(c) *faire partie de ceux charges de la gouvernance ou des dirigeants clés.*

(d) être un membre de famille proche de toute personne citée au paragraphe (c).

(e) avoir une relation d'affaire significative avec toute personne citée au paragraphe (c) ».

D'après le paragraphe A.22 de l'ISA 550 : «*Au cours de l'audit, l'auditeur peut examiner des documents comptables ou autres documents qui peuvent fournir des informations sur des relations et des transactions avec les parties liées, par exemple :*

- *Des confirmations de tiers obtenues par l'auditeur (en plus des confirmations des banques ou des avocats) ;*
- *Les déclarations d'impôt sur les bénéfices de l'entité ;*
- *Les informations fournies par l'entité aux autorités de contrôle ;*
- *Le registre des actionnaires pour identifier les actionnaires principaux de l'entité ;*
- *Des états de conflits d'intérêts établis par la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;*
- *Le registre des investissements de l'entité et ceux sur les plans de pension ;*
- *Les contrats et conventions avec les dirigeants clés ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;*
- *Les contrats ou conventions importants qui n'entrent pas dans le cadre normal des activités de l'entité ;*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- *Des factures et des correspondances particulières des conseils de l'entité ;*
- *Des polices d'assurance-vie contractées par l'entité ;*
- *Des contrats importants renégociés par l'entité au cours de la période ;*
- *Des rapports des auditeurs internes ;*
- *Des documents déposés par l'entité auprès d'un organe régulateur d'une bourse de valeurs (par exemple : les prospectus).*
- *Accords conclus qui peuvent pouvant indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées jusque-là non identifiées ou non révélées antérieurement ».*

D'après le paragraphe 15 de la même norme: *« Au cours de l'audit, lors de son examen de la comptabilité et des documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords intervenus et aux autres informations qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement. (Voir par. A22 – A23)*
En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices indiquant l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement :

(a) Confirmations des banques ou des conseils juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;
(b) Procès-verbaux d'assemblées d'actionnaires et des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
(c) Tout autre élément comptable ou document qu'il considère nécessaire en la circonstance.

En pratique, l'auditeur doit donc obtenir :

- la liste des participations de l'entreprise,
- la liste des actionnaires de l'entreprise, et
- la liste des opérations réalisées par l'entreprise auditée avec les sociétés apparentées, les sociétés dépendantes du groupe dont l'entreprise dépend mais indépendantes entre elles et les sociétés ayant des liens avec ses organes de gouvernance et dirigeants.

Un programme de travail spécial doit être prévu pour s'assurer de l'exhaustivité de l'identification et l'audit les transactions entre les parties liées qui peut comprendre :

- L'évaluation des procédures mises en place dans l'entreprise pour identifier et enregistrer les transactions entre parties liées en respect des dispositions du référentiel comptable applicable.
- La vérification que les obligations légales prévues ont été respectées :
    - Notion de groupe au sens de la loi 2001-117 du 6 Décembre 2001 et établissement d'états financiers consolidés conformément à cette loi ;

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Régime d'intégration des résultats institué par la loi 2000-98 du 25 Décembre 2000 portant loi de finances pour la gestion 2001 telle que modifiée par la loi 2003-80 du 29 Décembre 2003 portant loi de finances pour l'année 2004.
- Dispositions du CSC régissant les conventions réglementées et les conventions interdites.

- Revue des dossiers de l'exercice précédent pour déterminer la liste des parties liées connues ;
- La demande d'information sur les nouvelles prises de participation réalisées par l'entreprise durant l'exercice.

Au cours de l'audit, l'auditeur reste attentif aux transactions qui paraissent inhabituelles à l'égard des circonstances et qui peuvent indiquer l'existence de parties liées jusqu'alors non identifiées. Par exemple :

- ✓ transactions effectuées à des conditions commerciales anomalies, tels que des prix, des taux d'intérêt, des garanties ou des conditions de remboursement inhabituels
- ✓ transactions dont l'existence ne semble être justifiée par aucune raison opérationnelle logique;
- ✓ transactions dont la substance diffère de la forme;
- ✓ transactions effectuées selon une voie inhabituelle;
- ✓ volume élevé de transactions, ou transactions significatives, réalisées avec certains clients ou fournisseurs par rapport aux autres ;
- ✓ transactions non enregistrées, telles que l'obtention ou la fourniture de prestations de gestion à titre gratuit.

Une fois identifiée, la liste des parties liées doit être communiquée, depuis la phase de planification, à toute l'équipe d'audit afin d'identifier et de détecter les transactions avec ces parties liées.

En Tunisie, le code des sociétés commerciales permet au commissaire aux comptes de faire des investigations tant auprès de la société mère qu'auprès de ses filiales.

I.2. Identification et validation du cadre de présentation de l'information financière

Dans cette étape, l'auditeur acquiert une connaissance des normes comptables générales et sectorielles, identifié par la direction, à l'effet de déterminer si elles forment un référentiel comptable acceptable au regard à la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

En effet, aux termes de l'ISA 315 : « *L'auditeur doit acquérir une compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées compte tenu de ses activités et si elles sont cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et les méthodes comptables en usage dans le secteur d'activité.*

La compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables de l'entité passe notamment par la prise de connaissance :

- *des méthodes utilisées par l'entité pour comptabiliser les opérations importantes et inhabituelles ;*
- *de l'incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas de règles faisant autorité ou consensus ;*
- *des changements dans les méthodes comptables de l'entité ;*
- *des normes et des textes légaux et réglementaires qui sont nouveaux pour l'entité, ainsi que du moment et des modalités de leur application par l'entité ».*

Parallèlement, selon l'ISA 200 : « *L'auditeur doit déterminer si le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers est acceptable. L'auditeur examine généralement si ce référentiel est acceptable lors de l'acceptation de la mission, ainsi qu'il est précisé dans la Norme ISA 210 «Termes de la mission d'audit ». Un référentiel comptable acceptable est qualifié dans les Normes ISA de «référentiel comptable applicable* ». La même norme ajoute que : « *L'auditeur détermine si le référentiel comptable adopté par l'entité est acceptable au regard de la nature de l'entité (p.ex., s'il s'agit d'une entité commerciale, d'une entité du secteur public ou d'une entité à but non-lucratif) et de l'objectif des états financiers* ».

D'après l'ISA 200, une association de diverses conventions comptables dont le but est de satisfaire des préférences individuelles n'est pas un référentiel comptable acceptable pour l'établissement d'états financiers ayant pour objectif de répondre aux besoins d'une information commune d'un large éventail d'utilisateurs.

La description du référentiel comptable dans les états financiers comprend une information sur les principes suivis pour leur présentation, sur les méthodes comptables sélectionnées et appliquées pour refléter les transactions significatives et sur les événements importants survenus.

L'auditeur peut décider de comparer les conventions comptables aux principes édictés par un référentiel existant et considéré comme acceptable, tel que, par exemple, les normes IFRS

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

promulguées par *l'International Accounting Standards Board* (IASB). Pour l'audit d'une pe entité, il peut décider de comparer ces conventions comptables à un référentiel comptable édicté spécialement à l'intention de ces entités par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu. Lorsque l'auditeur procède à une telle comparaison et qu'il identifie des différences, la décision quant au fait de savoir si les conventions comptables adoptées par la direction constituent un référentiel comptable acceptable repose sur la prise en compte des raisons de ces différences et sur la possibilité qu'elles puissent conduire à la présentation d'états financiers mensongers.

Les textes législatifs et réglementaires déterminent souvent le référentiel comptable applicable devant être utilisé par la direction pour l'établissement des états financiers de l'entité. Dans la plupart des cas, le référentiel comptable applicable sera celui du pays dans lequel l'entité est immatriculée, ou exerce son activité, et où l'auditeur est installé ; ce dernier, ainsi que l'entité, auront une connaissance commune de ce référentiel. Dans certains cas, il peut ne pas exister, dans le pays, de référentiel comptable ; le choix de l'entité sera alors régi par la pratique locale, la pratique sectorielle, les besoins des utilisateurs ou d'autres facteurs. Par exemple, les concurrents de l'entité peuvent appliquer les Normes Internationales d'information Financière (International Financial Reporting Standards, IFRS) et l'entité peut considérer que les Normes IFRS sont également appropriées pour satisfaire à ses propres exigences pour l'établissement de ses états financiers. L'auditeur détermine si des règles locales définissent certaines exigences en matière d'établissement et de présentation des états financiers pour le secteur d'activité dans lequel opère l'entité, dès lors que ceux-ci peuvent contenir des anomalies significatives au regard de ces règles si la direction ne les établit pas en conformité avec celles-ci.

Les principes et normes comptables appliqués par le client sont normalement étayés dans un manuel comptable, rendu obligatoire en Tunisie par la norme comptable générale. Les principales options et choix comptables sont fixés dans ce manuel.

Lorsque l'auditeur conclut que le référentiel comptable adopté par la direction n'est pas acceptable, il s'interroge sur les implications quant à la poursuite de sa mission d'audit (cf Norme ISA 210) et sur son rapport d'audit.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

I.3. Compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal du client

D'après le paragraphe 11 de l'ISA 315 : « *L'auditeur doit acquérir une compréhension :*

a) des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable (Réf. : A24 à A29)...».

Conformément à l'ISA 250 *(Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers) : « Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale :*

(a) Du cadre légal réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle opère ; et

(b) De la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Voir par. A7) ».

L'auditeur doit planifier et conduire son audit avec une attitude de scepticisme professionnel. Cela implique que l'auditeur doit reconnaître qu'il peut exister des circonstances à l'origine du non respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires. L'auditeur doit, en d'autres termes, faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission.

Au sens de l'ISA 200, « *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* ».

Pour prendre connaissance de l'environnement juridique et fiscal de son client, l'auditeur doit :

- Obtenir la documentation juridique nécessaire (statut, PV des assemblées générales des trois derniers exercices, convention collective, matricule fiscale, immatriculation au registre de commerce, affiliation à la CNSS, ...) ;
- Vérifier la conformité de l'activité avec la réglementation et les lois en vigueur ;
- Vérifier la conformité avec le droit de travail en matière de gestion des ressources humaines;
- Se renseigner sur le régime fiscal de l'entité en matière d'impôts directs et d'impôts indirects et vérifier la conformité avec la réglementation fiscale en vigueur.

I.4. Mesure et revue de la performance financière de l'entité

Conformément au § A43 et A44 de la norme ISA 315 : « *La direction et d'autres personnes évaluent et examinent les aspects qu'elles considèrent comme importants. Les indicateurs de*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

performance, qu'ils soient d'origine externe ou interne, créent sur l'entité des pressions qui peuvent avoir pour effet d'inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance ou à présenter des états financiers trompeurs. En conséquence, une compréhension des indicateurs de performance de l'entité est utile à l'auditeur lorsqu'il évalue si des pressions à l'atteinte de cibles de performance peuvent amener la direction à prendre des actions qui augmentent les risques d'anomalies significatives, notamment ceux résultant de fraudes. (Voir Norme ISA 240 précisant les diligences requises et les modalités d'application concernant les risques de fraudes).

A.44 La mesure et l'analyse de la performance financière se distinguent du suivi des contrôles (composante du contrôle interne dont il est question aux paragraphes A106-A117), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- *La mesure et l'analyse de la performance visent à déterminer si la performance de l'entité répond aux objectifs fixés par la direction (ou des tiers) ;*
- *Le suivi des contrôles vise spécifiquement à vérifier l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne ».*

2. Les moyens utilisés par l'auditeur pour la compréhension de l'entité et de son secteur d'activité

La connaissance de l'entité et de son secteur a pour objet d'avoir une connaissance suffisante des activités de l'entité afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entité qui, d'après son jugement professionnel, peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, sur son examen ou sur le rapport d'audit.

D'après le paragraphe 32 de l'ISA 315 : *« L'auditeur doit consigner dans la documentation d'audit :*

(a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission menés conformément aux exigences du paragraphe 10, ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens ;

(b) Les éléments-clés de la compréhension acquise de chacun des aspects de l'entité et de son environnement énumérés au paragraphe 11, et de chacune des composantes du contrôle interne énumérées aux paragraphes 14 à 24 ; les sources d'information ayant permis d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre ;

(c) Les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, selon les exigences du paragraphe 25 ; et

(d) Les risques identifiés et les contrôles y afférents dont l'auditeur a acquis une compréhension conformément aux exigences des paragraphes 27 à 30. (Voir par. A144-A147)

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

D'après le paragraphe 10 de l'ISA 315 : « *L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe de mission doivent s'entretenir des possibilités d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité, ainsi que de l'application du référentiel d'information financière applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens. (Voir par. A21-A23)* ».

A cet effet, la prise de connaissance peut être effectuée notamment par le biais de :

- Revue des dossiers de travail de l'exercice précédent ;
- Collecte de données pertinentes à l'audit sur les affaires du client et sur son secteur d'activité ;
- Visite des lieux ;
- Entretiens avec les personnes chargées de l'audit interne et de l'inspection ;
- Entretiens avec les dirigeants et communication avec la gouvernance.

2.1.Revue des dossiers de travail de l'exercice précédent

D'après les paragraphes 8 et 9 de l'ISA 315 : « *Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions auprès de l'entité, il doit se demander si les informations alors obtenues sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives.*

9. Dans le cas où l'auditeur a l'intention d'utiliser des informations obtenues grâces à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs, il doit déterminer s'il est survenu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours. (Voir par. A19-A20) ».

Lorsqu'il s'agit d'un audit récurrent, l'auditeur va consulter son propre dossier pour déterminer les problèmes et les difficultés passés qui sont susceptibles de se reproduire dans le futur pour faire face à ces problèmes depuis la planification.

Pour un premier audit, le dossier de travail du confrère est d'une utilité certaine. L'auditeur va essayer d'obtenir le dossier de travail de son prédécesseur en demandant l'autorisation du client. Ce procédé s'il est institué en Tunisie, même par des normes s'il le faut, ferait économiser à la profession dans sa globalité des coûts fastidieux de collecte d'informations, de description de procédures (flow-chart), ...

Le code des devoirs professionnels prévoit que les membres de l'ordre se doivent assistance et courtoisie. Sur le plan légal, l'ex-auditeur n'est pas obligé de donner ses propres dossiers, il peut répondre à des questions.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

2.2. Collecte de données pertinentes à l'audit sur les affaires du client et sur son secteur d'activité

Les données sur les affaires du client et sur son secteur d'activité sont obtenues à l'aide :

- de l'exploitation de la documentation interne de l'entité (états financiers, manuel de procédures, organigrammes, notes de services, budgets, site WEB du client, rapports de l'audit interne, rapports de l'inspection, revue des PV des assemblées générales et des organes de direction (Conseil d'administration, Directoire, conseil de surveillance), etc ....) ;
- de l'étude de documents externes sur l'entreprise et sur son secteur d'activité (statistiques, rapports BCT, données sur des entreprises similaires, internet, revues spécialisées, ouvrages professionnels, ...).

2.3. Visite des lieux

La visite des usines, magasins, bureaux, succursales, ...permet à l'auditeur de :

- connaître les caractéristiques opérationnelles de l'activité (le processus de fabrication, les aires de stockage, l'état des lieux et du matériel, la technologie utilisée, ...),
- connaître les habitudes de travail (le sérieux de la direction, la discipline du personnel, ...),
- voir le matériel informatique et les lieux de tenue de la comptabilité.

2.4. Entretiens avec les personnes chargées de l'audit interne

D'après le paragraphe 23 de l'ISA 315 : « *Si l'entité a une fonction d'audit interne, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de son statut au sein de l'organisation et des activités qu'elle a mises ou qu'elle mettra en œuvre (Réf. Par. A109 à A116)* ».

Les entretiens avec les personnes chargées de l'audit interne et de l'inspection permettent d'obtenir la confirmation des forces et des faiblesses des systèmes de contrôle dans l'entreprise tel qu'évalués par ces organes. Ces réunions permettent également à l'auditeur de coordonner les travaux d'audit avec les travaux déjà effectués avec les auditeurs internes et les inspecteurs afin de dégager une synergie et une valeur ajoutée mais l'auditeur reste toujours le maître de la situation. Il conserve, conformément à l'ISA 610, l'entière responsabilité de l'opinion d'audit. Concernant l'audit interne, la CNCC de France rappelle, dans sa norme 2106-1 que « *la responsabilité du commissaire aux comptes étant unique et indivisible lorsqu'il exprime son opinion sur les comptes annuels, il ne saurait être question d'une substitution des travaux entre le commissaire aux comptes et l'auditeur interne* ».

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Lors de la planification, et en vertu de l'ISA précitée, l'auditeur doit procéder à une évaluation préliminaire de la fonction d'audit interne lorsqu'il s'avère que celle-ci peut être utile à certains aspects spécifiques de l'audit externe des états financiers. Laquelle évaluation tient compte notamment de la place de l'audit interne dans l'organisation, de la nature et de l'étendue des travaux des auditeurs internes, de leurs compétences techniques ainsi que de leurs diligences professionnelles.

Les travaux des auditeurs internes sur lesquels l'auditeur compte s'appuyer doivent être évalués et revus par celui-ci pour confirmer leur adéquation avec ses propres objectifs.

Rôle de la fonction d'audit interne de l'entité (Réf. Par. 23)

A109. Si l'entité a une fonction d'audit interne, le fait pour l'auditeur d'acquérir une compréhension de cette fonction favorise sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et plus particulièrement du rôle joué par la fonction d'audit interne dans le suivi que fait l'entité du contrôle interne sur l'information financière. Cette compréhension, ainsi que les informations obtenues grâce aux demandes d'informations mentionnées à l'alinéa 6 a) de la présente norme ISA, peuvent également fournir des informations qui sont directement pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur.

A110. Les objectifs et l'étendue de la fonction d'audit interne, la nature de ses responsabilités et son statut au sein de l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses obligations de reddition de comptes, varient grandement et sont fonction de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. Ces questions peuvent être indiquées dans une charte ou un mandat d'audit interne.

A111. La fonction d'audit interne peut, par exemple, être chargée de mettre en oeuvre des procédures et d'en évaluer les résultats afin de fournir une assurance à la direction et aux responsables de la gouvernance sur la conception et l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. Le cas échéant, la fonction d'audit interne peut jouer un rôle important dans le suivi que fait l'entité du contrôle interne sur l'information financière. Toutefois, les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent se concentrer principalement sur l'évaluation de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité avec lesquelles sont réalisées les activités et, le cas échéant, les travaux de la fonction peuvent n'avoir aucun rapport direct avec l'information financière de l'entité.

A112. Les réponses aux demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne conformément à l'alinéa 6 a) de la présente norme ISA aident l'auditeur à acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne. Si l'auditeur détermine que les responsabilités de la fonction ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il peut acquérir une meilleure compréhension des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne en examinant, le cas échéant, le plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période et en s'entretenant de ce plan avec les personnes appropriées au sein de la fonction.

A113. Si, par leur nature, les responsabilités et les activités d'assurance portant sur la fonction d'audit interne ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il se peut également que

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

l'auditeur puisse s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier de ses propres procédures d'audit à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants, ou pour réduire l'étendue de ces procédures. L'auditeur peut être plus susceptible de pouvoir utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité si, par exemple, l'expérience des audits précédents ou les procédures d'évaluation des risques de l'auditeur semblent indiquer que la fonction d'audit interne de l'entité dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités, et qu'elle relève directement des responsables de la gouvernance.

A114. Si, compte tenu de la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction d'audit interne, l'auditeur compte s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la norme ISA 610 s'applique.

A115. Comme il est expliqué plus en détail dans la norme ISA 610, les activités d'une fonction d'audit interne sont distinctes des autres contrôles de suivi susceptibles d'être pertinents pour l'information financière, comme les examens de l'information comptable de la direction conçus pour contribuer aux moyens que prend une entité pour prévenir ou détecter les anomalies.

A116. La mise en place d'une communication soutenue avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité à un stade initial de la mission et le maintien de cette communication tout au long de la mission peuvent faciliter l'échange efficace d'informations. Le climat ainsi créé fait que l'auditeur peut être informé de toute question importante qui a retenu l'attention de la fonction d'audit interne et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La norme ISA 200 traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur sur de telles informations. L'auditeur peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives.

2.5. Entretiens avec les dirigeants et communication avec la gouvernance

L'auditeur discute avec la direction :

- des récentes évolutions dans le secteur d'activité qui ont un impact significatif sur l'entreprise;
- de la programmation de la mission d'audit en relation avec les délais et les exigences de la direction (le budget temps, les lieux d'exécution des travaux, la date d'inventaire, la date de circularisation des clients et des fournisseurs,...) ;
- des aspects matériels d'exécution de la mission.

Par ailleurs, et en vertu de l'ISA 260 : *« Les objectifs fixés à de l'auditeur sont :*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(a) de communiquer clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui incombent à l'auditeur au regard de l'audit des états financiers, et de donner une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus ;

(b) d'obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit ;

(c) de fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour celles-ci au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ; et

(d) de promouvoir un processus d'échange effectif entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

15. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier prévus des travaux d'audit. (Voir par. A11-A15)

16. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les obligations responsabilités qui lui incombent au regard de l'audit des états financiers, y compris le fait :
(a) qu'il est responsable de se forger et d'exprimer une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
(b) que l'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir par. A9-A10)

17. Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit fournir ou communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
(a) Une déclaration selon laquelle l'équipe affectée à la mission et d'autres membres du personnel du cabinet selon le cas, le cabinet et, le cas échéant, les cabinets membres du réseau, se sont conformés aux règles d'éthique relatives à l'indépendance ; et
(b) (i) Toutes les relations et autres questions entre les cabinets, les cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement apparaître comme portant atteinte à l'indépendance. Ceci doit inclure le montant total des honoraires facturés à l'entité, ou aux composants contrôlés par elle, par le cabinet ou les cabinets membres du réseau durant la période couverte par les états financiers au titre de l'audit ainsi que ceux pour des services rendus autres que l'audit. Ces honoraires doivent être ventilés par nature afin de permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'évaluer l'impact de ces services sur son l'indépendance de l'auditeur ; et
(ii) Les mesures de sauvegarde prises pour éliminer les atteintes identifiées à l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable. (Voir par. A21-A23)

L'auditeur doit prendre en considération les questions apparues lors de l'audit des états financiers et d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et doit communiquer celles jugées utiles à ces personnes. Habituellement, ces questions portent sur : l'approche générale de la démarche d'audit et l'étendue des travaux, en spécifiant, le cas

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

échéant, toute limitation prévue dans la mise en œuvre de ces derniers, ou toutes demandes spécifiques particulières…

A ce stade de la mission, toutes les informations significatives recueillies sont portées aux dossiers de travail (dossier permanent et/ou dossier annuel) et synthétisées dans le plan d'audit.

Parallèlement, la norme ISA 265 consacrée à la communication des déficiences de contrôle interne prévoit :

«§ 9. L'auditeur doit communiquer par écrit et en temps opportun aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déficiences importantes du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit. (Réf. : par. A12 à A18 et A27)

§ 10. L'auditeur doit aussi communiquer en temps voulu à la direction, à un niveau hiérarchique approprié : (Réf. : par. A19 et A27)

a) par écrit, les déficiences majeures relevées dans le contrôle interne qu'il a communiquées ou qu'il entend communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins qu'il ne soit pas approprié de les communiquer directement à la direction en la circonstance; (Réf. : par. A14, A20 et A21)

b) les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas été communiquées à la direction par d'autres parties et qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter l'attention de la direction. (Réf. : par. A22 à A26) »

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 2. LA COMPREHENSION DES OBJECTIFS, DES STRATEGIES ET DES RISQUES D'AFFAIRES ET DES PROCESSUS D'APPRECIATION DE CES RISQUES

D'après le § 11 de l'ISA 315 : *«L'auditeur doit acquérir une compréhension : ...*

d) des objectifs et des stratégies de l'entité ainsi que des risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers; (Réf. : par. A36 à A42) ».

A36. L'entité exerce ses activités dans un contexte caractérisé par des facteurs sectoriels et réglementaires et par d'autres facteurs internes et externes. En réponse à ces facteurs, la direction de l'entité ou les responsables de la gouvernance définissent des objectifs, qui constituent les plans d'ensemble de l'entité. Les stratégies sont les moyens par lesquels la direction compte atteindre ses objectifs. Les stratégies et les objectifs de l'entité peuvent évoluer avec le temps.
A37. Le risque d'entreprise est plus général que le risque d'anomalies significatives dans les états financiers, bien qu'il englobe celui-ci. Le risque d'entreprise peut être attribuable au changement ou à la complexité des activités. Le fait de ne pas reconnaître un besoin de changement peut aussi entraîner un risque d'entreprise. Le risque d'entreprise peut être lié, par exemple :
• au développement de nouveaux produits ou services qui peuvent échouer;
• à un marché qui, malgré le développement réussi d'un produit ou service, est insuffisant pour ce produit ou service;
• à des défauts d'un produit ou service susceptibles d'engendrer des passifs ou un risque de perte de réputation ».

La même norme donne les définitions suivantes :

- les objectifs de l'entité correspondent aux plans d'ensemble de l'entité tels qu'ils sont définis par les responsables de la gouvernance et la direction,
- les stratégies correspondent aux méthodes opérationnelles que la direction compte adopter pour atteindre ses objectifs,
- le risque lié à l'activité (ou risque d'affaire) découle de conditions, de faits, de circonstances ou de mesures importants qui pourraient avoir une incidence négative sur la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies.

Le risque lié à l'activité ou risque d'affaire est donc la menace qu'un objectif stratégique ne puisse être atteint. En effet, d'après l'ISA 200 (révisée) les entreprises déploient des stratégies pour atteindre leurs objectifs et, selon la nature de leurs activités et du secteur auquel elles appartiennent, le cadre réglementaire dans lequel elles exercent leurs activités, ainsi que leur taille et leur complexité, elles sont exposées à divers risques d'affaires. Il incombe à la

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

direction d'identifier ces risques et de prendre des mesures à leur égard. Cependant, ce ne sont pas tous les risques qui sont liés à la préparation des états financiers. **L'auditeur ne se préoccupe que des risques susceptibles d'avoir une incidence sur les états financiers.** Comme il a été précisé dans la présentation de l'approche basée sur les risques liés à l'activité ou risques d'affaires (Business-risk Audit), le risque d'affaire est plus général que le risque d'anomalies significatives dans les états financiers (RI * RC), bien qu'il englobe ce dernier. Le changement et la complexité peuvent être à l'origine du risque d'affaire; le fait de ne pas reconnaître la nécessité du changement peut aussi constituer un risque. Le changement peut découler, par exemple, du développement de nouveaux produits susceptibles d'être voués à l'échec; du caractère inadéquat du marché, même si les produits sont développés correctement ; ou de vices susceptibles de donner lieu à des passifs ou de menacer la réputation de l'entité. La plupart des risques d'affaires finissent par avoir des conséquences financières et, par conséquent, une incidence sur les états financiers. Toutefois, tous ces risques ne constituent pas nécessairement des risques d'anomalies significatives.

Durant cette analyse, l'auditeur devra évaluer si l'entreprise possède des avantages lui permettant de garder sa position actuelle dans le secteur, s'il existe des forces externes qui menacent la position de l'entité dans ce secteur et si les choix comptables sont appropriés à la lumière de sa position stratégique.

L'examen, par l'auditeur, de la question de savoir si un risque lié à l'activité (d'affaires) peut donner lieu à une anomalie significative se fait à la lumière des circonstances propres à l'entité.

Le fait d'avoir une compréhension des risques d'affaire s'avère utile pour l'auditeur et lui permet d'identifier plus facilement les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives.

Compte tenu de l'importance de certains des risques d'affaire, la direction met généralement en place des processus afin d'identifier et de contrôler ces risques. Lorsque des risques sont susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur juge les processus mis en place en termes de capacité à réduire ces risques. Dans ce cadre, l'ISA 315 met à la charge de l'auditeur, dans le cadre de l'évolution de l'approche d'audit vers le B.R., l'obligation de : « *acquérir la connaissance, d'une part, du processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

financière et afin de décider des mesures adéquates à mettre en œuvre pour gérer ces risques et, d'autre part, des résultats de ce processus. Le processus est décrit comme le «processus d'évaluation des risques par l'entité » et constitue la base permettant à la direction d'identifier les risques à gérer ».

Cette compréhension inclut :

- la manière dont la direction identifie les risques,
- estime l'importance des risques,
- évalue la probabilité de leur survenance, et
- détermine les mesures à prendre pour les gérer.

Une fois l'auditeur ait acquis cette compréhension, il sera en mesure d'évaluer les implications des risques d'affaires tant pour l'activité du client que pour son approche d'audit.
Une attention particulière sera aussi accordée à l'adéquation dudit système de gestion des risques afin de s'assurer de l'exhaustivité des risques d'affaires identifiés par la Direction, que les contrôles existant réduisent lesdits risques à un niveau acceptable et que les choix comptables et présentations financières reflètent adéquatement les risques non contrôlés.

Cette compréhension permet à l'auditeur de tirer l'une des conclusions suivantes :
1-L'auditeur est satisfait des processus mis en place par la direction.
2-L'auditeur conclut que le processus d'appréciation des risques de l'entité comporte des lacunes significatives.
Cette conclusion est dégagée par exemple du fait que l'auditeur relève des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas relevé (risque résiduel).
En pareil cas, l'auditeur se demande s'il existait un risque d'affaire qui aurait dû avoir été relevé dans le cadre du processus d'appréciation des risques de l'entité et, dans l'affirmative, pourquoi ce processus n'a pas permis de relever ce risque et si le processus convient à la situation de l'entité.
Lorsque l'auditeur en conclut que le processus d'appréciation des risques de l'entité comporte des lacunes, il communique ses conclusions et informations à la Direction ou encore aux responsables de la gouvernance comme l'exige la norme ISA 260 (Communication de points relatifs à l'audit avec les personnes responsables de la gouvernance), et tient compte des implications de l'existence de ces lacunes sur la suite de la mission.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

Ce volet constitue l'un des apports de la nouvelle approche d'audit permettant ainsi, de fournir une valeur ajoutée très utile à la prestation de l'auditeur.

A l'effet d'illustrer l'utilité de la nouvelle approche pour l'auditeur et le client, et à titre d'exemple, nous citons les trois cas suivants:

1- Une Banque qui s'est fixé parmi ses objectifs d'accroitre le dividende par action, ce qui revient à accroitre d'un niveau conséquent le résultat.
Pour l'évaluation des garanties hypothécaires reçues de la clientèle dans l'activité de l'immobilier. D'un point de vue d'un audit transactionnel, une évaluation de l'hypothèque ou une expertise existant dans le dossier de garantie suffirait pour donner une idée sur la valeur de ladite garantie. En revanche, pour un auditeur « stratégique », qui a collecté des informations sur l'environnement économique lui permettant de conclure que le marché immobilier est en nette regression aura à se poser des questions sur la validité des expertises sus mentionnées et à la valeur réelle des garanties détenues par la Banque ce qui pourrait impacter sérieusement ses objectifs de résultat et de dividendes par actions.
Cette situation pourrait amener l'auditeur aussi à attirer l'attention de la Direction et de ceux chargés de la gouvernance que la Banque gagnerait à revoir l'évaluation des hypothèques qu'elle détient sur le secteur de la promotion immobilière par exemple dans sa lettre de contrôle interne.

2- Le cas des Banques ayant accordées des crédits de financement de stocks au secteur de l'huile d'olive, qui passe par une crise d'écoulement sur le marché national et international et d'un effondrement des prix. Les auditeurs de telles Banques devraient accorder une attention particulière à cet aspect puisque la valeur des stocks ne couvre plus le montant des crédits en principal et intérêts.

3- C'est aussi le cas des auditeurs des Banques fortement engagées avec le secteur avicole qui ont dû revoir l'évaluation des provisions concernées lors de la crise de la grippe aviaire.

L'ISA 315 donne dans l'annexe 2, que nous reproduirons ci-joint, des faits et situations qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ISA 315 (Annexe 2) : Circonstances et événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives

La présente annexe donne des exemples de circonstances et d'événements qui pourraient indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives. Les exemples suivants couvrent un large éventail de circonstances et d'événements, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive :

- activités dans des régions économiquement instables (par exemple, pays dont la monnaie a subi une dévaluation importante ou dont l'économie est fortement inflationniste);
- activités exposées à des marchés volatils (par exemple, marchés à terme);
- activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et très complexe;
- problèmes de continuité de l'exploitation et de liquidité, y compris la perte de clients importants;
- contraction du capital et du crédit;
- changements dans le secteur d'activité de l'entité;
- changements dans la chaîne d'approvisionnement;
- développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou orientation vers de nouvelles branches d'activité;
- expansion vers de nouveaux lieux d'implantation;
- changements au sein de l'entité tels que d'importantes acquisitions ou restructurations ou d'autres événements inhabituels;
- vente probable d'entités ou de branches d'activité;
- existence d'alliances et de coentreprises complexes;
- recours à des opérations de financement hors bilan, à des entités ad hoc ou à d'autres mécanismes complexes de financement;
- opérations importantes avec des parties liées;
- manque de personnel possédant les compétences appropriées en comptabilité et en information financière;
- changements dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants;
- déficiences du contrôle interne, notamment celles que la direction n'a pas cherché à résoudre;
- manque de cohérence entre la stratégie informatique de l'entité et ses stratégies opérationnelles;
- changements dans l'environnement informatique;
- installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'information financière;
- enquêtes sur les activités ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de réglementation ou des organismes publics;
- anomalies et erreurs dans le passé ou volume important d'ajustements en fin de période;
- volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, notamment des opérations intra-groupe et des opérations générant d'importants montants de produits en fin de période;
- opérations enregistrées en fonction des intentions de la direction (par exemple, refinancement de la dette, actifs destinés à la vente et classement des titres négociables);
- application de nouvelles règles comptables;
- évaluations comptables faisant appel à des processus complexes;
- événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude de mesure, y compris les estimations comptables;
- procès en cours et passifs éventuels (par exemple, garanties après-vente, cautionnements financiers et coûts de dépollution).

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

Au terme de cette analyse l'auditeur devrait être en mesure de répondre aux questions suivantes relatives à la stratégie du client, sa structure organisationnelle et les interrelations au sein de son système stratégique:

- Est ce que la stratégie du client et les relations d'affaire établies par le client peuvent faire face aux menaces externes du secteur ?
- Est ce que la structure des processus d'activité du client permet la réalisation de ses objectifs stratégiques ?
- Est ce que la direction a bien évalué les risques d'affaires qui pourraient menacer la réalisation de ses objectifs stratégiques et opérationnels ?
- Est ce que l; évaluation de l'importance de ces risques est raisonnable ?
- Est ce que la direction mesure et surveille les facteurs qui sont critiques pour la réalisation de ses objectifs et la maîtrise des risques d'affaires significatifs ?

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 3 : LA COMPREHENSION DES COMPOSANTES DU CONTROLE INTERNE ET L'IDENTIFICATION DES PROCESSUS CLES

Le paragraphe 12 de l'ISA 315 précise que *«L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit. Bien qu'il y ait des chances que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent l'information financière, ce ne sont pas tous les contrôles liés à l'information financière qui sont pertinents pour l'audit. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit. (Réf. : par. A49 à A72)».*

L'auditeur prend connaissance du contrôle interne pour identifier des types d'anomalies potentielles, pour évaluer les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives et pour définir la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires.

D'après le paragraphe A49 de l'ISA 315 : *« Une compréhension du contrôle interne aide l'auditeur, d'une part, à identifier les types d'anomalies possibles et les facteurs qui influent sur les risques d'anomalies significatives et, d'autre part, à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires ».*

Cette connaissance ne doit ne pas être confondue avec celle de l'évaluation détaillée du contrôle interne et des tests permettant de s'assurer du bon fonctionnement de celui-ci. Il s'agit simplement d'une compréhension des composantes du contrôle interne.

1. Définitions du contrôle interne

La définition, empruntée à l'ISA 315 du contrôle interne est la suivante : *« processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre 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 système comptable des entreprises, dans la norme comptable générale, s'inspire de la norme américaine SAS 55 pour donner la définition suivante : *«Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par la direction, la hiérarchie, le personnel d'une entreprise, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :*

(a) promouvoir l'efficience et l'efficacité,

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(b) protéger les actifs.

(c) garantir la fiabilité de l'information financière, et

(d) assurer la conformité aux dispositions légales et réglementaires ».

2. Les composantes du contrôle interne

D'après l'ISA 315 : « *Le contrôle interne, objet de la présente Norme ISA, est constitué des éléments suivants:*

(a) l'environnement de contrôle;

(b) le processus d'évaluation des risques de l'entité;

(c) le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'information financière et à sa communication;

(d) les activités de contrôle;

(e) le suivi des contrôles.

Le système comptable des entreprises retient les composantes suivantes du contrôle interne :

- l'environnement de contrôle,
- l'évaluation et la maîtrise des risques,
- les activités de contrôle,
- l'information et la communication,
- le pilotage.

Ces composantes sont ceux prévues par la SAS 55 et comportent presque les mêmes éléments que ceux retenus par l'ISA 315 précitée. Les éléments du contrôle interne sont en inter-action et peuvent avoir une influence réciproque, des uns sur les autres.

Des contrôles exercés par le propriétaire-gérant peuvent compenser un manque de séparation des tâches dans une petite entité, de même qu'un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le mode de fonctionnement de la direction dans de plus grandes entités. L'évaluation par l'auditeur de la conception de l'environnement de contrôle de l'entité permet de déterminer la qualité des éléments le composant, pris dans leur ensemble, fournit une base appropriée pour les autres composantes du contrôle interne, et s'ils ne sont pas affaiblis par des faiblesses dans l'environnement de contrôle. Par exemple, les politiques et les pratiques en matière de ressources humaines orientées vers le recrutement de personnel compétent en matière financière et comptable d'une part, et informatique d'autre part, peuvent

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ne pas réduire une forte tendance, au niveau le plus élevé de la direction, à surévaluer les bénéfices.

Des changements apportés à l'environnement de contrôle peuvent affecter la pertinence de l'information obtenue lors des audits précédents. Par exemple, la décision de la direction d'affecter des ressources supplémentaires pour la formation et la sensibilisation des personnes liées à l'élaboration de l'information financière peut réduire le risque d'erreurs dans le traitement de cette information.

Par contre, le fait que la direction n'affecte pas suffisamment de moyens pour traiter les risques de sécurité informatique peut avoir une incidence négative sur le contrôle interne en permettant que des modifications inappropriées soient apportées aux programmes informatiques ou aux données, ou ; en permettant que des opérations non autorisées soient traitées. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives, et comme expliqué à la Norme ISA 330, influence la nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires.

En particulier, ceci peut aider à réduire le risque de fraudes, bien qu'un environnement de contrôle satisfaisant ne permette pas d'éviter totalement ce risque. Inversement, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles et, dès lors, être un facteur négatif dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, en particulier en matière de fraudes.

2.1. L'environnement de contrôle

Au sens du § A76 de l'ISA 315 : *« L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction, ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction relative au contrôle interne et son importance dans l'entité ».*

L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle.

La norme ajoute que :

« A77. Les éléments de l'environnement de contrôle qui peuvent être pertinents los de la prise de connaissance de ce dernier comprennent :
a) la communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique — éléments essentiels qui influent l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles;

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

ne pas réduire une forte tendance, au niveau le plus élevé de la direction, à surévaluer les bénéfices.

Des changements apportés à l'environnement de contrôle peuvent affecter la pertinence de l'information obtenue lors des audits précédents. Par exemple, la décision de la direction d'affecter des ressources supplémentaires pour la formation et la sensibilisation des personnes liées à l'élaboration de l'information financière peut réduire le risque d'erreurs dans le traitement de cette information.

Par contre, le fait que la direction n'affecte pas suffisamment de moyens pour traiter les risques de sécurité informatique peut avoir une incidence négative sur le contrôle interne en permettant que des modifications inappropriées soient apportées aux programmes informatiques ou aux données, ou ; en permettant que des opérations non autorisées soient traitées. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives, et comme expliqué à la Norme ISA 330, influence la nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires.

En particulier, ceci peut aider à réduire le risque de fraudes, bien qu'un environnement de contrôle satisfaisant ne permette pas d'éviter totalement ce risque. Inversement, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles et, dès lors, être un facteur négatif dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, en particulier en matière de fraudes.

2.1. L'environnement de contrôle

Au sens du § A76 de l'ISA 315 : *« L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction, ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction relative au contrôle interne et son importance dans l'entité ».*

L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle.

La norme ajoute que :

« A77. Les éléments de l'environnement de contrôle qui peuvent être pertinents los de la prise de connaissance de ce dernier comprennent :
a) la communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique — éléments essentiels qui influent l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles;

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

b) les exigences de compétence — prise en considération par la direction des niveaux de compétence pour des emplois particuliers et manière dont ces niveaux se traduisent en termes de compétences et de connaissances exigées;

c) la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise — attributs de ces personnes, tels que :

- *leur indépendance vis-à-vis de la direction,*
- *leur expérience et leur réputation,*
- *l'étendue de leur engagement et des informations qu'elles reçoivent, ainsi que l'attention portées aux activités,*
- *le caractère approprié de leurs actions, y compris le degré avec lequel des questions complexes sont soulevées et suivies avec la direction et leur interaction avec les auditeurs internes et externes;*

d) la philosophie et style de la direction — caractéristiques telles que :

- *l'approche de la direction dans la prise de risques lié à l'activité et la gestion de ceux-ci,*
- *le comportement et les actions de la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière,*
- *l'attitude par rapport au traitement de l'information et à la fonction et au personnel comptable ;*

e) la structure de l'organisation — structure au sein de laquelle les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues pour atteindre les objectifs;

f) la délégation de pouvoirs et de responsabilités — façon dont les pouvoirs et les responsabilités touchant aux activités opérationnelles sont délégués, les informations sont communiquées et les niveaux d'autorisation sont établis;

g) les politiques et pratiques en matière de ressources humaines — politiques et pratiques relatives, par exemple, au recrutement, à l'orientation, à la formation, à l'évaluation, à la consultation, à la promotion, aux rémunérations et aux mesures correctives ».

L'environnement de contrôle comprend donc les éléments suivants :

- Communication et maintien de l'intégrité et de valeurs éthiques;
- Engagement à l'égard de la compétence;
- Participation des responsables de la gouvernance;
- Philosophie et style de gestion appliqués par la direction;
- Structure organisationnelle;
- Attribution des pouvoirs et des responsabilités;
- Politiques et pratiques de gestion des ressources humaines.

a. *Communication et maintien de l'intégrité et de valeurs éthiques*

Pour faire adhérer le personnel aux nonnes de l'entité en matière d'éthique et de comportement, la direction doit mener des actions à même d'éliminer ou réduire les situations

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

susceptibles d'inciter le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. Matériellement, la direction doit communiquer des valeurs et des normes de comportement au personnel par l'intermédiaire d'énoncés de politique et de codes de conduite et doit aussi commencer par donner l'exemple.

b. *Engagement à l'égard de la compétence*

La compétence s'entend de l'adéquation entre les connaissances et les compétences d'une personne et le profil requis par le poste qu'occupe cette personne. L'engagement à l'égard de la compétence suppose la prise en compte, par la direction, des niveaux de compétence requis pour occuper des postes particuliers et de la manière dont ces niveaux se reflètent dans les compétences et connaissances requises. Concrètement, les plus compétents doivent évoluer dans l'hiérarchie.

c. *Participation des responsables de la gouvernance*

Les responsables de la gouvernance exercent une influence importante sur la prise de conscience du contrôle au sein d'une entité. La participation des responsables de la gouvernance est fonction de leur indépendance par rapport à la direction, de leur expérience et de leur réputation, de l'étendue de leur intervention et de leur examen des activités, du caractère approprié de leurs actions, de l'information qui leur est communiquée, de la mesure dans laquelle des questions difficiles sont soulevées et soumises à la direction, et de leur interaction avec les auditeurs internes et externes.

L'utilité de la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise vient du fait que les dirigeants sont exposés à des pressions internes et externes qui peuvent les amener à manipuler les comptes.

En ce sens, l'ISA 315 dispose que le mode de rémunération des dirigeants, notamment lorsque la rémunération est fonction de la performance, et les pressions des marchés boursiers imposent aux dirigeants des contraintes qui découlent de la difficulté de présenter fidèlement l'information tout en voulant répondre aux attentes des actionnaires quant aux résultats.

Les responsables de la gouvernance ont donc, entre autres responsabilités, celle d'alléger et de faire contrepoids à ces pressions.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Il est à signaler que l'environnement de contrôle est, tout de même, renforcé par l'existence d'influences externes exercées par les autorités gouvernementales ou par la réglementation. C'est le cas de :

- les banques sont soumises à un contrôle de la B.C.T,
- les entreprises sont soumises à un contrôle fiscal et de la CNSS,
- les agents de changes sont soumis au contrôle de la bourse.

d. Philosophie et style de gestion appliqués par la direction

La direction joue un rôle clef dans l'instauration d'un environnement de contrôle favorable dans l'entité. La direction agit sur l'environnement de contrôle et l'influence notamment par :

- sa façon d'assumer et de gérer les risques d'affaires,
- son attitude et ses décisions à l'égard de l'information financière (sélection prudente ou audacieuse des méthodes comptables, prudence avec laquelle les estimations comptables sont élaborées),
- son attitude vis à vis des systèmes de contrôle interne, c-à-d son attitude à l'égard des fonctions de traitement et comptabilisation de l'information et du personnel y afférent.

e. Structure organisationnelle

La structure organisationnelle est la façon dont s'articulent les fonctions de planification, de mise en œuvre, de contrôle et de revue des activités de l'entité visant l'atteinte de ses objectifs. Cette structure comprend : la fixation de la forme et la nature de ses unités organisationnelles et des relations hiérarchiques et fonctionnelles, et la définition des responsabilités et le pouvoir de chaque unité. La structure organisationnelle d'une entreprise est décrite graphiquement dans un organigramme.

f. Attribution des pouvoirs et des responsabilités

C'est la manière dont sont attribués les pouvoirs et les responsabilités touchant les activités d'exploitation et la manière dont sont établis les liens hiérarchiques et les niveaux décisionnels. Les méthodes de délégation des pouvoirs et de délimitation des responsabilités doivent être clairement établies et communiquées. Les instructions et les procédures doivent être écrites. De même, des fiches de description des postes doivent indiquer les tâches demandées et les relations fonctionnelles.

g. Politiques et pratiques de gestion des ressources humaines

Des politiques doivent exister en matière de recrutement, formation, évaluation, avancement, rémunération du personnel. En effet, le personnel est à la base de tout environnement de

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

contrôle, le personnel doit être compétent et intègre. La compétence et l'intégrité résultent largement de la politique adoptée par l'entreprise en matière des procédures de recrutement, formation, rémunération, évaluation des performances et des promotions.

2.2. Le processus d'appréciation des risques d'affaires

La compréhension de ce processus a fait l'objet du paragraphe A87 l'ISA 315 : *« Le processus d'évaluation des risques par l'entité est le fondement à partir duquel la direction détermine les risques qu'ils convient de gérer. Si ce processus est approprié aux circonstances, y compris à la nature, à la taille et à la complexité de l'entité, il aide l'auditeur dans son identification des risques d'anomalies significatives. Déterminer si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances relève du jugement ».*

Ce processus est celui qu'une entité applique pour identifier et analyser les facteurs susceptibles d'affecter la réalisation de ses objectifs stratégiques. L'évaluation et la maîtrise des risques est un processus continu en raison des changements fréquents de l'environnement dus notamment à :

1. un changement du personnel et dans le système d'information,
2. des changements dans l'environnement externe,
3. un changement dans les normes comptables et d'audit,
4. une croissance et restructuration de l'entreprise.

L'étude de ce processus a déjà été effectuée lors de la présentation de l'approche basée sur le Business-Risk.

2.3. Le système d'information et les processus connexes liés à l'information financière et à la communication (y compris le système comptable)

D'après le paragraphe A89 de l'ISA 315: *«Le système d'information relatif aux objectifs de l'élaboration de l'information financière, qui englobe le système comptable, est constitué des procédures et des documents définis et destinés à :*

- *initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (de même que des événements et des situations) et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres qui leur sont liés;*
- *résoudre les traitements incorrects d'opérations, par exemple les fichiers en suspens automatisés et les procédures suivies pour éclaircir les écritures en suspens en temps voulu;*
- *suivre le processus et justifier les cas où le système a été contourné ou des contrôles ont été outrepassés;*
- *transférer l'information à partir du système de traitement des opérations au grand livre;*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

• saisir l'information pour les besoins de l'élaboration de l'information financière concernant des faits ou des situations autres que des opérations, tels que les provisions et l'amortissement des actifs, et les changements dans le caractère recouvrable des comptes à recevoir ; et
• s'assurer que l'information devant être fournie selon le référentiel comptable applicable est saisie, enregistrée, traitée et récapitulée et présentée de manière appropriée dans les états financiers.».

L'auditeur *doit* acquérir une connaissance suffisante du système comptable en tant qu'élément du système d'information de l'entité pour identifier et comprendre :

(a) les principales catégories de transactions résultant des activités de l'entité;

(b) la source de ces transactions;

(c) l'organisation de la comptabilité dans les domaines significatifs, les documents justificatifs et le contenu des rubriques des états financiers; et

(d) le processus d'établissement des documents comptables et financiers de synthèse, de l'origine des transactions ou autres événements significatifs jusqu'à leur présentation dans les états financiers.

2.4. Les mesures ou procédures de contrôle ou activités de contrôle

D'après le paragraphe A.96 de l'ISA 315 : *« Les mesures de contrôle sont les politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mis en application. Les mesures de contrôle, qu'elles soient intégrées dans un système informatique ou dans un système manuel, ont plusieurs objectifs et sont appliquées à différents niveaux hiérarchiques ou fonctionnels. Des exemples de mesures spécifiques de contrôles comprennent celles relatives à :*
• l'autorisation;
• la revue de la performance;
• le traitement de l'information;
• aux contrôles physiques;
• la séparation des tâches ».

L'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante des activités de contrôle pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques identifiés.

La prise de connaissance des activités de contrôle permet principalement à l'auditeur d'évaluer si, et de quelle manière, une activité de contrôle spécifique, séparément ou en combinaison avec d'autres, prévient ou détecte et corrige des anomalies significatives dans certains flux

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

d'opérations, des soldes de comptes ou dans des informations fournies dans les états financiers. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit sont celles dont il est nécessaire de prendre connaissance afin d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et de concevoir et d'exécuter des procédures d'audit complémentaires répondant à l'évaluation des risques. Un audit n'exige pas de l'auditeur une compréhension de toutes les activités de contrôle liées à chaque flux d'opérations, aux soldes de comptes et/ou aux informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, ou aux assertions sous-jacentes. Ses préoccupations portent sur l'identification et sur la prise de connaissance des activités de contrôle qui affectent les domaines où il considère que des anomalies significatives ont le plus de probabilité de se produire. Lorsque diverses activités de contrôle répondent au même objectif, il est inutile d'acquérir une compréhension de chacune des activités de contrôle interne relative à cet objectif.

a. L'autorisation

Les activités de contrôle doivent être conçues et appliquées conformément à une logique organisationnelle qui requière, au préalable, une série d'autorisation de la direction et des organes de gouvernance.

b. La revue des performances

Les procédures de contrôle incluent des procédures spécifiques pour l'évaluation des performances en comparaison avec le budget ou les années passées, et des sources externes.

c. Le traitement de l'information

a. Vérifier l'exactitude arithmétique des comptes.
b. Tenir et passer en revue les comptes et les balances d'audit.
c. Contrôler les applications et l'environnement informatique, par exemple en établissant des contrôles portant sur:
   - ✓ la modification des programmes informatiques.
   - ✓ l'accès aux fichiers de données.

d. Les contrôles physiques

Les procédures de contrôle concernant les contrôles physiques ont trait à :

- la sécurité physique des actifs,
- les limitations et contrôles d'accès,
- les inventaires périodiques et

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- les comparaisons entre montants comptabilisés et ceux existants physiquement.

Ces contrôles sont généralement des contrôles de détection, les exemples suivants peuvent être cités:

- L'organisation d'inventaires physiques périodiques ou tournants;
- Le contrôle de la caisse.

e. La séparation des tâches

La séparation des tâches incompatibles est le meilleur moyen de contrôle pour prévenir et détecter à temps les anomalies et irrégularités dans l'accomplissement des tâches attribuées. Ces contrôles sont soit des contrôles de prévention ou de détection :

- Par exemple la séparation des taches comptables et financières
- L'établissement mensuel d'un état de rapprochement des comptes bancaires par une personne autre que celle qui est chargée de la tenue des comptes est un contrôle de détection.

Risques liés à l'informatique (Réf. : par. 21)

Pour comprendre les activités de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique. (Réf. Par. A103 à A105).

A103. L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en place. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles sur les systèmes informatiques sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données traitées par ces systèmes, et qu'ils comprennent des contrôles généraux informatiques et des contrôles des applications qui sont efficaces.

A104. Les contrôles généraux informatiques sont des politiques et procédures qui couvrent de nombreuses applications et qui favorisent le fonctionnement efficace des contrôles des applications. Ils s'appliquent dans un environnement de macro-informatique, de mini-informatique ou d'informatique individuelle. Les contrôles généraux informatiques qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données comprennent généralement des contrôles sur :

- le fonctionnement du centre de traitement et du réseau;
- l'acquisition, la modification et la maintenance du système d'exploitation;
- les modifications des programmes;
- la sécurité d'accès;
- l'acquisition, le développement et la maintenance des logiciels d'application.

Ils sont généralement mis en place pour répondre aux risques dont il est question au paragraphe A63 ci-dessus.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

A105. Les contrôles des applications sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent généralement au niveau des processus opérationnels et qui portent sur les traitements d'opérations exécutés au moyen d'applications individuelles. Il peut s'agir de contrôles de prévention ou de détection, et ils sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. Ils sont donc liés aux procédures utilisées pour déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations ou d'autres données financières. Ils contribuent à assurer que les opérations ont eu lieu, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière exhaustive et exacte. À titre d'exemples : les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique avec suivi manuel des relevés des écarts ou correction au moment de la saisie des données.

2.5. La surveillance des contrôles

A106. *Le suivi des contrôles est un processus destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer régulièrement l'efficacité des contrôles et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction réalise le suivi des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. Ce suivi continu est souvent intégré aux activités normales d'une entité et comprend les activités courantes d'encadrement et de supervision.*

Les systèmes de contrôle interne doivent, eux même, être contrôlés afin que la direction puisse se rendre compte de leur efficacité et du moment et de la nécessité de leur révision. L'auditeur doit, conformément à l'ISA 315, acquérir une compréhension des principaux types d'activités dont l'entité se sert pour surveiller le contrôle interne exercé sur l'information financière, y compris les sources de l'information se rapportant à ces activités ainsi que la manière dont l'entité s'appuie sur ces activités pour apporter des correctifs à ses contrôles.

Une des responsabilités qui incombent à la direction est de mettre en place et de maintenir un contrôle interne de façon continue. La surveillance des contrôles par la direction implique que celle-ci détermine s'ils fonctionnent comme prévu et qu'ils soient adaptés au besoin aux nouvelles situations.

La surveillance des contrôles peut comporter notamment les activités suivantes :

- l'examen, par la direction, de la question de savoir si les rapprochements bancaires sont établis en temps opportun;
- l'évaluation, par les auditeurs internes, du respect, par le personnel des ventes, des politiques de l'entité relatives aux conditions des contrats de vente;
- la surveillance, par le service du contentieux, du respect des politiques de l'entité en matière d'éthique ou de pratiques d'affaires.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La surveillance des contrôles est un processus qui vise à évaluer la qualité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Elle suppose l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles en temps opportun et l'apport des correctifs nécessaires.

La surveillance a pour but d'assurer que les contrôles continuent de fonctionner efficacement. Par exemple, si la rapidité et l'exactitude des rapprochements bancaires ne sont pas contrôlées, il est probable que le personnel cessera de les préparer.

La direction assure la surveillance des contrôles au moyen d'activités continues, d'évaluations distinctes, ou d'une combinaison de ces deux éléments.

Dans nombre d'entités, les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions semblables participent à la surveillance des activités de l'entité.

Les activités de surveillance de la direction peuvent comprendre l'utilisation de renseignements communiqués par des tiers tels que les plaintes de clients et les commentaires des autorités de réglementation qui sont susceptibles d'indiquer l'existence de problèmes ou de faire ressortir des aspects à améliorer.

La compréhension des composantes du contrôle interne peut être réalisée à l'aide de guides opératoires, de flow charts, et/ou de questionnaires qui garantissent qu'aucun élément fondamental n'est oublié.

L'utilisation de ces outils présente, toutefois, un risque non négligeable lié à leur caractère standard.

Exemple : Module des ventes

Les éléments suivants sont dégagés par l'Auditeur :

I-Environnement de contrôle :

1-1 La direction exerce une forte pression sur les commerciaux afin d'améliorer le chiffre des ventes.

Pour l'assertion de réalité des enregistrements, l'auditeur tient compte de ce facteur de risque en considérant le risque d'enregistrement de ventes fictives.

II -Système d'information comptable

2-1-Les numéros des factures de ventes ne sont pas portés sur les éditions comptables journal & G.L).

Pour l'assertion d'exhaustivité des enregistrements, l'auditeur tient compte du risque que des ventes réelles ne soient pas enregistrées.

III-Procédures de contrôle

3-1-Les factures de ventes ne sont pas accompagnées des bons de livraison correspondants.

Pour l'assertion de réalité des enregistrements, l'auditeur tient compte du risque de ventes fictives.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3. Identification des processus clés

Compte tenu des analyses précédentes et de la compréhension jusqu'ici acquise de l'entité, son environnement, de sa stratégie, de ses risques d'affaires et de son système de contrôle interne, l'auditeur est en mesure d'identifier les processus d'activité clés qui feront l'objet d'analyse plus détaillée et de tests lors de la phase de mise en œuvre du plan d'audit.

Ces processus peuvent être soit des processus métiers (production, commercial, ...) comme ils peuvent être des processus support (gestion des différentes ressources, ...). La compréhension acquise au terme de ces trois phases de la planification peut être documentée dans ce que l'on appelle « le modèle d'analyse de l'affaire du client » qui pourrait avoir la structure suivante :

<table>
<tr><td rowspan="4">Marchés</td><td colspan="4">Forces externes</td></tr>
<tr><td>Processus de Management stratégique</td><td rowspan="3">Alliés stratégiques</td><td rowspan="3">Produits et services</td><td rowspan="3">Clients</td></tr>
<tr><td>Processus clés d'activité (métier)</td></tr>
<tr><td>Processus de gestion des ressources</td></tr>
</table>

L'auditeur utilise ce modèle d'analyse de l'affaire pour organiser, documenter et intégrer les informations collectées concernant le secteur et l'activité du client.

Il comporte huit composantes à savoir :

- Les forces externes : les facteurs, pressions et forces politiques économiques, sociales et technologiques externes à l'entreprise et menacent la réalisation des objectifs.
- Les marchés : les domaines dans lesquelles l'entreprise choisit d'opérer.
- Le processus de Management stratégique qui est le processus à travers lequel l'entreprise :
  - Développe son activité
  - Définit ses objectifs
  - Identifie les risques d'affaires qui menacent l'atteinte desdits objectifs
  - Etablit les dispositifs de gestion de ces risques
  - Pilote l'évolution de la réalisation des objectifs

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Les processus d'activité métier : ce sont les processus de développement, de production et de commercialisation des produits et services de l'entreprise. Ces processus ne cadrent pas forcément avec l'organisation de l'entreprise mais reflètent plutôt les liaisons entre les différentes activités de la chaîne de création de valeur au sein de celle ci.

- Les processus de gestion des ressources : ce sont les processus à travers lesquels l'entreprise acquiert ses ressources, les développe et les alloue aux processus métier.

- Les alliés: ce sont les partenaires de l'entreprise qui l'aideront à :
  - Réaliser ses objectifs
  - Développer son activité
  - Réduire les risques d'affaires

- Les produits et services : c'est ce que fournit l'entreprise au marché

- Les clients : ce sont les individus et entreprises qui achètent les outputs de l'entité.

Prenons l'exemple d'une société de grande distribution :

- Les forces externes pour ce secteur comprennent la règlementation, la technologie, les concurrents, les nouveaux entrants, le style de vie des consommateurs etc.

- Les marchés comprennent les grandes surfaces et marchés virtuels (ventes sur Internet)

- Les clients comprennent les particuliers, les revendeurs, les sociétés etc.

- Les alliés stratégiques peuvent inclure les autres membres formant avec la société une centrale d'achat, les sociétés de distribution etc.

- Les produits et services comprennent les marchandises, les services après ventes, les services de crédit, les livraisons, les installations etc. Du fait de la perspective de la « chaîne de création de valeur », les processus clés d'activité engloberaient l'image de marque et la qualité de livraison.

- La gestion des ressources comprend la gestion des ressources humaines, la gestion des immobilisations, la gestion financière, la gestion de trésorerie, et la gestion du système d'information.

- De pareils modèles peuvent être préétablis et adaptés à chaque fois aux spécificités des entités auditées.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 4 : L'EXAMEN ANALYTIQUE PRELIMINAIRE

D'après le paragraphe 6 de l'ISA 315, les procédures analytiques sont appliquées en tant que procédure d'évaluation des risques lors de la planification. L'objectif étant de mieux appréhender les activités de l'entité et d'identifier les domaines présentant un risque potentiel, ces procédures aident à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.

L'ISA 520 est ainsi réservée exclusivement à l'utilisation des procédures analytiques en tant que :

- Contrôles substantifs seuls ou en association avec des contrôles de détail ;
- Ainsi qu'à l'utilisation des procédures analytiques à l'achèvement pour tirer une conclusion générale sur la cohérence d'ensemble des E.F.

Les procédures analytiques appliquées en tant que contrôles substantifs utilisent en général un *degré de détail important* et sont réalisées seuls ou en association avec d'autres tests et contrôles de détail.

Ces procédures diffèrent par leurs étendus et leurs objectifs.

Les procédures analytiques appliquées lors de la planification sont globales et ont pour objectif de *mieux appréhender les activités* de l'entité et **d'identifier les domaines présentant un risque potentiel,** ces procédures aident à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.

Nous nous intéressons à ce niveau au recours de l'auditeur, lors de la phase de planification, à l'examen analytique global (ou préliminaire).

D'après le paragraphe A14 de l'ISA 315 : « *Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent identifier des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et peuvent l'aider dans son évaluation des risques d'anomalies significatives dans le but de fournir une base pour définir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent inclure tant des informations tant financières que non financières, par exemple, des corrélations entre les ventes et la surface des espaces de ventes ou le volume des marchandises vendues* ».

A15. Les procédures analytiques peuvent être utiles pour identifier des opérations ou événements inhabituels, des montants, ratios ou tendances pouvant faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit et les états financiers »

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

A16.Cependant, lorsque ces procédures analytiques utilisent des informations agrégées à un niveau global (ce qui peut être le cas avec des procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques), les résultats de ces procédures ne peuvent fournir qu'une indication initiale générale quant à l'existence d'une anomalie significative. En conséquence, dans ces situations, la prise en compte d'autres informations collectées lors de l'identification des risques d'anomalies significatives ainsi que des résultats de ces procédures analytiques peut aider l'auditeur à interpréter et évaluer les résultats des procédures analytiques ».

En conséquence, l'auditeur prend en considération les résultats des procédés analytiques appliqués lors de la planification au même titre que les autres informations qu'il a réunies pour identifier les risques d'anomalies significatives.

Celui-ci constitue un outil qui va aider l'auditeur à parfaire la compréhension des affaires du client et à identifier les zones de risque et les domaines significatifs. Cet examen va utiliser un très haut degré d'agrégation et consistera à positionner les chiffres de l'entreprise pour effectuer des comparaisons dans le temps et dans l'espace. Il s'agit de comprendre et d'orienter l'auditeur vers les zones les plus risquées et de déterminer l'effet des différences inattendues ou inexpliquées sur le plan d'audit.

En conclusion, l'objectif de cette étape d'examen analytique est **d'orienter l'auditeur vers les domaines ou les zones à risque ou sensibles.**

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

SECTION 5 : LA FIXATION DU SEUIL DE SIGNIFICATION GLOBAL

1. Définition et utilité du seuil de signification

La notion du seuil de signification est étroitement liée au principe comptable de l'importance relative.

La norme n°14 de l 'OECT définit le seuil de signification comme étant la limite à partir de laquelle une anomalie contenue dans un élément donné est de nature à influencer la décision des utilisateurs de cet élément.

L'ISA 320 considère que: « *des informations sont significatives si leur omission ou leur anomalie sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers* ».

La définition donnée par le FASB 2 est : «*Materiality est l'aptitude d'une omission ou anomalie contenue dans l'information comptable à modifier ou influencer le jugement d'une personne raisonnable se basant sur cette information* ».

Le seuil de signification, appelé aussi seuil de matérialité *(Materiality)*, apparaît ainsi comme un niveau monétaire à partir duquel une anomalie ou un ensemble d'anomalies contenues dans les états financiers sont de nature à influencer le processus de prise de décisions économiques pour les utilisateurs de ces états. Ces utilisateurs sont supposés être raisonnablement connaisseurs du monde des affaires et de l'économie.

Ce seuil existe du moment que l'auditeur ne donne aux utilisateurs qu'une assurance modérée (raisonnable) (existence d'un risque d'audit) et non absolue.

Le seuil de signification est alors utile tout autant pour les utilisateurs de l'information comptable, qui vont se servir des états financiers en toute connaissance de cause, que pour l'auditeur qui va utiliser ce seuil pour définir l'étendue de ses travaux et pour positionner son avis sur les comptes.

2. Relativité du concept du seuil de signification

Relativité dans l'espace : Un montant significatif, par rapport aux E.F. d'une entité, peut ne pas être significatif pour une autre entreprise différente.

Relativité dans le temps : Un montant qui était significatif au cours d'une période passée N, peut ne plus l'être en N+ l, dans la même entité.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La relativité du concept du seuil de signification est confirmée par l'ISA 320 qui considère que : « *le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évaluée dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son anomalie. Le caractère significatif d'une information constitue donc un seuil ou une démarcation plutôt qu'un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile* ».

Relativité par rapport à l'utilisateur : Un montant significatif pour un utilisateur donné, peut ne pas être significatif pour un autre utilisateur.

Sans être exhaustif, nous proposons dans le tableau suivant une typologie des utilisateurs sur la base de ces critères.

Utilisateurs	Compétence	Degré d'influence	Objectif général	Chiffres prioritaires
Dirigeants	Très élevées	Prépondérant	-Réaliser la stratégie et les objectifs de l'entité -Remplir les obligations légales -Communiquer avec les utilisateurs	Fonction des utilisateurs auxquels ils s'adressent
Actionnaires non dirigeants	Très disparates	Fonction du poids financier	-Maximiser le rendement (dividendes et plus value potentielle) -Assurance de la pérennité	-Bénéfice net par action -Dividendes -Valeur de l'entité
Analystes financiers, Investisseurs, Institutionnels	Très élevées	Fonction du poids financier	Comparabilité des informations avec d'autres sociétés du secteur	-Taux de rentabilité -Taux d'endettement
Banques	Elevées	Fonction du poids financier	S'assurer de la capacité à dégager de la trésorerie dans le futur	-Evolution de l'équilibre financier -Prévisions d'investissements
Clients	Variables	Fonction du % dans le C.A.	Assurer la pérennité des approvisionnements	-C.A. -Perspectives de croissance
Fournisseurs	Variables	Faible sauf si le fournisseur est détenteur d'une ressource rare	-Assurer la sécurité des débouchés -s'assurer de la solvabilité	-Volume d'achats dans le domaine du fournisseur -Trésorerie
Concurrents	Variables	Quasi nul	Connaître la situation financière, les résultats et les perspectives d'un concurrent pour mesurer ses forces et ses faiblesses	-C.A. -Marges et structures des coûts
Salariés	Variables	Fonction de la force syndicale	Pérennité de l'entreprise	-part des salariés dans la V.A. -rémunération des dirigeants
Etat	Elevées	Faible	Développer le rôle citoyen des entreprises	Situation nette
Administration fiscale	Très élevées	faible	S'assurer du respect des obligations fiscales	Bénéfice imposable

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3. Fixation du seuil de signification

Le seuil de signification est déterminé par l'auditeur, conjointement avec l'évaluation du risque d'audit, lors de la phase de planification, L'évolution des circonstances et des connaissances de l'auditeur, au fur et à mesure de l'avancement de ses travaux, peut l'amener à réviser son évaluation initiale du seuil de signification et du risque d'audit. Cette évaluation simultanée du seuil de matérialité et du risque d'audit se justifie, comme il est souligné au niveau de l'ISA 320, par le fait que ces deux variables sont liées par une relation inversement proportionnelles.

En d'autres termes, lorsqu'on estime que le risque d'audit est élevé, on doit abaisser le seuil de signification pour élargir l'étendue des travaux afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. Par contre, lorsqu'on estime que le risque d'audit est faible, on peut se permettre un seuil de signification relativement élevé. Cette dernière situation se traduit par une certaine compression de l'étendue des travaux qui maintient, tout de même, le risque d'audit à un niveau acceptable.

Le seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur qui tient compte dans son évaluation :

- des caractéristiques de l'entreprise et de son environnement,
- des besoins des utilisateurs des états financiers,
- de la stratégie générale du cabinet et la position de la profession (le niveau de confiance généralement escompté qui est arrêté en référence aux normes et aux usages de la profession).

Mais dans tous les cas, l'auditeur doit pouvoir justifier le bien-fondé de ses choix. Tout en restant dans le cadre d'information comptable significative et si l'on se place au niveau des états financiers, pris dans leur ensemble, on parle de **seuil de signification global**. Si l'on se place au niveau des constituants de ces états, c'est-à-dire des soldes, des catégories de transactions et des informations données, on parle **d'erreur tolérable**. Celle-ci est définie par l'IFAC (Lexique) comme étant: « *l'erreur maximale dans la population sélectionnée que l'auditeur peut accepter tout en concluant que les résultats du sondage ont atteint l'objectif d'audit* ».

L'erreur tolérable est, en d'autres termes, le seuil de signification applicable aux rubriques des états financiers (assertions, comptes ou modules). D'une façon générale, l'auditeur s'appuie, pour déterminer le seuil, sur :

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Des critères quantitatifs : résultat, chiffre d'affaires, total bilan, capitaux, ... : Le choix s'effectue en priorité par référence aux utilisateurs de l'information et leurs besoins, il est possible également de retenir une combinaison de plusieurs de ces bases de calcul.

Des critères qualitatifs : ces critères sont liés à l'environnement interne et externe de l'entreprise (systèmes en place, politique comptable, tendances des chiffres clés, secteur d'activité, attentes des utilisateurs des états financiers, ...).

Il est à signaler, à ce niveau, que le caractère significatif peut être influencé par la nature même de certaines opérations (étant donné, par exemple, leur régime légal ou réglementaire). Nous pouvons citer comme exemples de ces opérations : les transactions entre parties liées, les opérations qui remettent en cause l'intégrité des dirigeants et la violation d'obligations légales ou conventionnelles.

La responsabilité de l'auditeur est de déterminer si les états financiers sont affectés par des anomalies significatives. Si les états financiers comportent des anomalies qui ne sont pas significatives, l'existence de ces anomalies n'empêchent pas l'auditeur de certifier les comptes, d'où l'importance de la fixation du seuil de signification.

3.1.Les facteurs quantitatifs de fixation du seuil de signification

Le problème rencontré par l'auditeur à ce niveau réside dans la fixation d'un pourcentage par rapport à une rubrique donnée des états financiers et la fixation d'une base de calcul.

Le seuil de signification est fixé sur la base des indicateurs les plus stables dans le temps et les moins sujets à des variations.

D'après des études effectuées, il a été démontré que le meilleur indicateur susceptible d'influencer le jugement des utilisateurs c'est le résultat. Le bénéfice avant impôt est normalement la base la plus utilisée pour décider de ce qui est significatif, car ce critère est le plus utilisé (retenu) par les utilisateurs et c'est lui qui est souvent susceptible de changer leurs décisions.

Mais ce critère ne doit pas être le seul, notamment si l'entreprise est déficitaire ou n'a pas pour vocation de réaliser des bénéfices (association, service public, ...), une perte n'intéresse pas les utilisateurs.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Le seuil de signification est fixé alors sur la base de la situation nette comptable, puisqu'à défaut de bénéfices, l'utilisateur va s'interroger sur la valeur de ses actions ou participation.

Si la situation nette comptable est négative, l'utilisateur va s'interroger sur la valeur de sa mise initiale et l'auditeur peut retenir comme base le capital social.

Si le capital social n'est pas important (faible et proche de zéro), l'utilisateur cherche tout autre indicateur, par exemple le total des actifs ou le chiffre d'affaires, ...

→ **La règle générale pour fixer la base de calcul du seuil est donc de trouver la base qui affecte le plus la décision des utilisateurs.**

3.2.Les facteurs qualitatifs affectant la fixation du seuil de signification

L'impact de certaines omissions ou erreurs sur les jugements des utilisateurs est souvent plus important que l'impact d'autres omissions ou erreurs bien que leur montant en valeur absolue soit le même. Donc il y a des facteurs qualificatifs qui entrent en ligne de compte. Il s'agit notamment :

1. Les montants dus à des fraudes (détournements) sont considérés comme plus importants (pouvant influencer les jugements des utilisateurs) que les mêmes sommes résultant d'erreurs non intentionnelles. Exemple: une erreur dans la charge d'amortissement de 5.000 DT et une erreur dans la caisse de 5.000 DT dû à un vol ou un détournement n'ont pas le même impact sur la décision de l'utilisateur.

2. Les anomalies dues à un non respect d'une obligation légale sont significatives quel que soit leur montant. Exemple: un compte capital d'une société anonyme inférieur au minimum légal.

3. Une anomalie est significative si elle change un pourcentage habituel ou le trend de l'entreprise. Exemple : Une entreprise réalise une croissance du chiffre d'affaires de 10% par an. Au cours d'une année, il y a une baisse due à une erreur. Cette erreur va casser le trend habituel de l'évolution du chiffre d'affaires même si sa valeur n'est pas significative. C'est-le cas aussi lorsque la direction d'une entreprise présente un faible bénéfice au lieu d'une perte même si l'écart est faible ou éviter une perte supérieure à 50% du capital.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3.3.Appréciation du seuil de signification au niveau des états financiers (phase planification)

Au niveau des états financiers, il existe plus d'un niveau de signification. Chaque état (bilan, état de résultat) admet plus d'un niveau.

Pour l'état de résultat, le seuil de signification est apprécié par référence aux revenus ou résultat avant impôt ou résultat net,... Au niveau du bilan, l'importance relative est basée sur le total des actifs, des actifs courants, capitaux propres, ...

Il existe une relation de cohérence entre les divers postes des états financiers qui sont inter-reliés. De ce fait, la fixation d'un niveau de signification de certains postes des états financiers doit être cohérente car une erreur au niveau des revenus a un effet équivalent sur les comptes clients, actif courant et total actif (comptabilité à partie double).

Exemple : Si l'auditeur considère que 50.000 DT dans les revenus sont significatifs, il doit considérer que ce même montant est significatif au niveau du bilan. La thèse contraire aboutirait à valider la moitié d'une écriture comptable (débit) et à refuser ou exprimer une réserve sur la deuxième moitié (crédit) de la même écriture ; ce qui n'est pas logique.

3.4.Appréciation du seuil de signification au niveau des rubriques des états financiers lors de la mise en œuvre des tests d'audit

Cette appréciation par rubrique est nécessaire car l'auditeur acquiert et accumule une évidence d'audit d'une manière chronologique et non pas globalement dans les états financiers pris dans leur ensemble. L'auditeur doit connaître sa marge d'erreur pour chaque rubrique (erreur tolérable).

3.5.Allocation du seuil de signification global aux différentes rubriques des états financiers

On désigne par « allocation » du seuil de signification global, l'affectation de celui-ci aux différentes rubriques des états financiers. Cette allocation doit être menée de façon à ce qu'il y ait peu de chance que le cumul des anomalies relevées et non relevées dans l'ensemble des constituants des états financiers soit supérieur au seuil de signification global. Une telle opération peut se baser sur l'importance relative des rubriques mais aussi sur le jugement professionnel de l'auditeur et le coût d'audit de chacune de ces dernières.

Généralement cette allocation ne s'effectue que pour les rubriques du bilan et non de l'état de résultat, en raison de la liaison entre elles. En effectuant cette allocation par

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

rubrique, l'auditeur se base, mis à part donc l'importance relative des rubriques, sur les deux critères suivants :

Critère 1 : son jugement professionnel, son expérience et sa connaissance du dossier l'amenant à considérer que certaines rubriques peuvent renfermer des anomalies plus importantes que celles contenues dans d'autres rubriques. En conséquence, il sera alloué aux stocks, par exemple, un montant supérieur d'erreur maximale tolérable du fait que cette rubrique de par sa nature risque de renfermer plus d'erreurs (de prise d'inventaire, d'évaluation, arithmétique, ...) que la rubrique des valeurs réalisables (caisse et banque par exemple).

Critère 2 : le coût des travaux d'audit de chaque rubrique et du coût total de la mission (l'audit des stocks est plus compliqué et demande plus de budget temps que l'audit des immobilisations ou des valeurs réalisables).

Exemple d'allocation d'un taux d'erreur maximale tolérable à chaque rubrique du bilan de la société « X » :

Poste	Montant	Erreur maximale tolérable		
		Plan A	Plan B	Plan C
Immobilisations	1.000.000	10.000	9.000	9.000
Stocks	600.000	6.000	7.000	8.200
Valeurs réalisables	300.000	3.000	3.200	2.000
Liquidités & équivalents	100.000	1.000	800	800
Total	**2.000.000**	**20.000**	**20.000**	**20.000**

Le plan A est basé sur un seuil de signification de 1% du total actif alloué proportionnellement à l'importance de chaque rubrique dans l'actif sans chercher les critères d'allocation ci-dessus étudiés (C l & C2).

Ce raisonnement «linéaire » suppose que les risques et difficultés d'audit de chaque rubrique sont les mêmes, ce qui n'est pas le cas dans la pratique.

Dans le plan B, une plus grande allocation a été attribuée aux stocks et valeurs réalisables parce que, probablement, il est attendu que ces rubriques renfermaient plus d'erreurs et les coûts de leur détection sont plus importants et exigent un examen étendu donc un budget temps plus conséquent.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Chercher une précision extrême pour la rubrique des stocks qui rendrait l'obtention d'une évidence d'audit extrêmement coûteuse à un taux de certitude de 99% (7000/600.000) est plus réalisable avec un échantillon de moindre taille et donc un coût moindre.

Parallèlement, cette économie a été obtenue en acceptant un taux d'erreur moindre ou même nul pour les liquidités et les immobilisations qui peuvent être auditées à un coût moindre et dont le taux d'erreur attendu n'est pas important (les immobilisations sont constituées en majorité par des soldes inchangés provenant d'un report des exercices précédents). L'allocation préliminaire du seuil de signification est sujette à une révision en fonction de l'avancement des travaux.

En conséquence, le plan B pourrait être amélioré et devenir le plan C, si l'auditeur pourrait affirmer statistiquement que les valeurs réalisables renferment un maximum de 2.000 DT d'erreurs.

Lorsque l'auditeur adopte une approche séquentielle lors de la vérification des rubriques des états financiers, les résultats dégagés au fur et à mesure de l'avancement de l'audit serviront de base à une révision des taux d'erreurs maximales tolérables relatifs aux comptes qui n'ont pas encore été audités.

Dans notre exemple, lorsque les valeurs réalisables ont été auditées en premier lieu avant les stocks, il a été possible d'augmenter le taux d'erreur acceptable des stocks et de réduire ainsi les coûts de l'audit sans affecter le seuil de signification global.

Si l'auditeur avait commencé par les stocks, l' « économie » n'aurait pas été possible. Ceci nous amène à poser la question de recherche suivante : Existe-t-il un chemin critique pour la programmation dans le temps des postes à auditer ? Les résultats de l'audit de certains postes influent sur l'audit des postes suivants.

3.6. Relation entre le seuil de signification et l'évidence d'audit

Le seuil de signification est un élément déterminant pour fixer la quantité nécessaire et suffisante d'évidence (éléments probants) d'audit à obtenir pour porter un jugement sur un élément des états financiers. Plus le seuil de signification est faible, plus le niveau de confiance est important et les éléments probants à collecter (évidence d'audit) doivent être importants.

Il est plus facile de collecter des éléments probants (apporter l'évidence) permettant de conclure qu'un compte ne contient pas des erreurs supérieures à 200.000 DT plutôt que 100.000 DT.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3.7. Relation entre le concept d'importance relative et le risque d'audit

a. Relation et exemple

Comme nous l'avons souligné ci-haut, il existe une relation inversement proportionnelle entre l'importance relative et le risque d'audit. Lorsque le seuil de signification acceptable augmente, le risque d'audit diminue. Parallèlement, lorsque le seuil de signification acceptable diminue, le risque d'audit augmente. Pour un niveau de risque donné choisi par l'auditeur, le seuil de signification acceptable correspondant est constant.

En cas de changement du niveau de Risque d'Audit Acceptable (R.A.A.), avec le même niveau du risque d'anomalies significatives R.I. * R.C., les autres variables évoluent en fonction du tableau suivant :

Situation	R.A.A	R.I	R.C	R.N.D.	Evidence
1	Elevé	Faible	Faible	T.Elevé	Faible
2	Faible	Faible	Faible	Elevé	Faible
3	Faible	Elevé	Faible	Moyen	Moyenne

Ces variations sont théoriques mais en pratique le R.A.A. doit être maintenue par hypothèse à un niveau acceptable faible. Le risque mesure l'incertitude et l'importance relative mesure une grandeur ou un volume. Les deux concepts pris ensemble mesurent l'incertitude des chiffres dans une grandeur donnée.

b. Relation entre risque d'audit et importance relative segment par segment :

Le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont jugés pour chaque processus, chaque compte et souvent pour chaque objectif d'audit (assertion) et non pour toute l'entreprise et pour la mission d'audit pris dans sa globalité.

En effet, le risque d'anomalies significatives (RI * RC) pourrait être faible pour le module des stocks par exemple et être élevé pour les ventes. Le RI * RC serait, dans ce cas, différent pour la même société et au cours de la même mission d'audit en fonction de chaque catégorie de comptes. Le risque d'audit acceptable (R.A.A.) fixé à un niveau assez faible suite à un jugement global au cours de la phase de planification est généralement le même pour les principaux processus/comptes.

Cette dernière affirmation est critiquée. Certains professionnels considèrent qu'il est "trop prudent" de fixer le R.A.A. à un niveau faible pour chaque cycle ou assertion, en raison notamment de l'interaction entre les comptes et les transactions et de la synergie qui existe

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

entre les différents tests et objectifs d'audit. Les partisans de cette position moins prudente fixent pour chaque segment des niveaux de R.A.A. plus importants et supérieurs au R.A.A. général.

En conséquence, chaque segment d'audit pris individuellement une fois achevé dégage un R.A.A. donné. Dans la mesure où le R.A.A. du segment achevé est inférieur au niveau global, l'auditeur sera assuré que le risque d'audit pour les états financiers pris dans leur ensemble sera plus réduit. (Il y aura une allocation du R.A.A. entre les segments). L'auditeur se permettra, dans ce cas, de fixer des R.A.A., pour les segments non achevés, plus élevés. Il peut exister alors un processus d'audit optimum, l'auditeur a ainsi intérêt à commencer par les segments dont le R.A.A. est généralement faible.

Les deux approches sont acceptables. La deuxième approche est très attrayante en raison de l'économie de coûts de la mission qu'elle peut engendrer, mais la principale difficulté que pose son application est l'absence d'une pondération relative à chaque segment (cycle, compte, objectif d'audit), qui permettrait à elle seule de combiner les résultats partiels en termes de risques et de calculer un niveau définitif de R.A.A. pour les états financiers pris dans leur ensemble.

3.8. Révision des risques et de l'évidence d'audit

D'après l'ISA 315, l'appréciation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions est fondée sur les éléments probants disponibles et peut changer au cours de l'audit à mesure que d'autres éléments probants sont obtenus.

L'appréciation des risques peut notamment être fondée sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent efficacement de manière à prévenir, ou à détecter et à corriger, une anomalie importante au niveau des assertions. Lorsqu'il applique des tests de contrôles afin de réunir des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement, l'auditeur peut réunir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement à des moments pertinents au cours de l'audit.

De même, lorsqu'il applique des procédés de corroboration, l'auditeur peut détecter des anomalies dont les montants et la fréquence ne sont pas compatibles avec son appréciation des risques. Lorsque, par suite de l'application de ses autres procédés d'audit, l'auditeur réunit des éléments probants qui tendent à contredire les éléments probants sur lesquels il s'est appuyé à l'origine pour apprécier les risques, il revoit son appréciation et modifie les autres procédés d'audit envisagés en conséquence. La fixation des risques doit donc être révisée en fonction de l'avancement des travaux d'audit.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

Le modèle du risque d'audit est par définition un modèle de planification. L'auditeur doit consacrer le temps nécessaire pour réviser les niveaux de risques fixés au préalable.

En effet, si R.I. * R.C. ont été sous-évalués, l'auditeur doit suivre les deux étapes suivantes :

1-Réviser l'application de base sur les risques qui se sont avérés inappropriés.

2-L'auditeur doit considérer l'effet de cette révision sur l'évidence d'audit nécessaire (augmenter les travaux).

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

L'appréciation des risques d'anomalies significatives revient à fixer le produit R.I. * R.C. permettant ainsi de déterminer le R.N.D. conformément au modèle par les risques.

D'après le paragraphe 100 de l'ISA 315 : « *L'auditeur doit identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers.*

A cette fin, l'auditeur :

- *identifie le risque lors de sa prise de connaissance des activités de l'entité et de son environnement, y compris de sa prise de connaissance des contrôles mis en place au regard des risques identifiés, en considérant les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers,*
- *confronte les problèmes potentiels constatés au niveau des assertions aux risques identifiés,*
- *apprécie si les risques sont d'une importance telle qu'ils peuvent entraîner des anomalies significatives dans les états financiers, et*
- *prend en compte la probabilité que les risques puissent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.*

La norme distingue entre :

- les risques d'anomalies significatives liés à des catégories d'opérations, à des soldes de comptes ainsi qu'à des informations fournies dans les états financiers et à des assertions connexes particulières ; et
- les risques d'anomalies liés de manière plus générale aux états financiers pris dans leur ensemble et touchent possiblement de nombreuses assertions.

Des faiblesses telles qu'un manque d'intégrité et de compétence au sein de la direction sont plutôt susceptibles d'avoir une incidence plus généralisée sur les états financiers et de nécessiter la prise de mesures générales par l'auditeur.

Le paragraphe 102 précise que : « *L'auditeur détermine si le risque identifié d'anomalies significatives est lié à des flux spécifiques d'opérations, à des soldes de comptes particuliers, à des informations fournies dans les états financiers ou des assertions les concernant, ou si ce risque concerne les états financiers en général en affectant potentiellement de multiples assertions. Ce dernier peut résulter en particulier d'un environnement de contrôle déficient* ».

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Les contrôles peuvent être liés soit directement soit indirectement à une assertion. Plus ce lien est indirect, et moins le contrôle en cause peut être efficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies présentes dans cette assertion. Par exemple, la revue, par un directeur des ventes, du sommaire des ventes de magasins donnés par région est en général liée indirectement à l'assertion relative à l'exhaustivité des ventes. Par conséquent, pour réduire le risque afférent à cette assertion, il se peut que cette revue soit moins efficace que des contrôles liés plus directement à cette assertion, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Aux termes de l'ISA 315, l'appréciation des risques d'anomalies significatives permet de dégager deux natures de risques:

1-Risques significatifs qui requièrent une démarche d'audit particulière ;

2-Risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

1. Risques significatifs qui requièrent une démarche d'audit particulière

L'auditeur doit déterminer parmi les risques relevés lesquels, à son avis, constituent des risques significatifs qui exigent une attention particulière.

En présence de risques significatifs, et si l'auditeur prévoit s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il doit réunir tous les éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles par la mise en œuvre de tests des contrôles au cours de la période considérée. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus l'auditeur réunit d'éléments probants indiquant que les contrôles fonctionnent efficacement. Par conséquent, l'auditeur ne s'appuie pas sur des éléments probants recueillis au cours d'un audit antérieure en ce qui concerne l'efficacité du fonctionnement des contrôles relatifs à ces risques.

En outre, **si l'auditeur détermine que le risque est significatif, il doit mettre en œuvre des procédés de corroboration qui tiennent compte expressément de ce risque.** Par exemple, si l'auditeur constate que la direction fait l'objet de pressions pour satisfaire les attentes en matière de résultats, il peut exister un risque connexe que la direction gonfle le chiffre d'affaires en concluant des contrats de vente comportant des clauses qui empêchent la constatation de produits ou en facturant des ventes avant livraison. En pareils cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des demandes de confirmation externe non seulement pour obtenir confirmation des montants impayés, mais aussi des conditions des contrats de vente, y

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

compris la date, les droits de retour s'il en est et les conditions de livraison. De plus, l'auditeur peut juger efficace d'obtenir, en guise de complément aux confirmations externes, des renseignements auprès du personnel non financier de l'entité concernant toute modification des contrats de vente et des conditions de livraison.

D'après le paragraphe 108 de l'ISA 315 : *« L'auditeur doit déterminer quels sont les risques identifiés qui, sur la base de son jugement professionnel, requièrent une démarche d'audit particulière (de tels risques sont qualifiés de « risques significatifs»). Par ailleurs, la Norme ISA 330, dans les paragraphes 44 et 51, décrit les conséquences à tirer d'un risque significatif dûment identifié, quant à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit complémentaires.*

Le paragraphe 109 précise que : *« L'identification de risques significatifs, qui intervient dans la plupart des audits, relève du jugement professionnel de l'auditeur. En exerçant ce jugement, l'auditeur exclut l'effet des contrôles spécifiques liés au risque identifié pour déterminer si la nature du risque, l'importance probable d 'anomalies potentielles, y compris la possibilité qu'un risque puisse résulter en de multiples anomalies, et la possibilité que ce risque se concrétise sont telles, qu'elles requièrent une démarche d 'audit particulière. Des opérations courantes ou ne présentant pas par nature de complexité et qui sont sujettes à des traitements systématiques, sont moins susceptibles d'engendrer des risques significatifs car les risques inhérents qui leur sont attachés sont plus faibles. Par ailleurs, les risques qui peuvent engendrer des anomalies significatives proviennent souvent de l'activité elle-même. En considérant la nature des risques, l'auditeur prend en considération un certains nombres de facteurs, et notamment :*

- *si le risque est un risque de fraude ;*
- *si le risque est lié à des faits nouveaux significatifs de nature économique, comptable ou autre, et requiert, en conséquence, une attention particulière ;*
- *la complexité des opérations ;*
- *si le risque résulte de transactions significatives avec des parties liées ;*
- *le degré de subjectivité attaché à l'évaluation des informations financières concernant ce risque, plus particulièrement pour celles qui comportent de différents degrés d'incertitudes ;*
- *si le risque résulte d'opérations significatives sortant du cadre normal de celles couramment traitées par l'entité ou paraissent, par ailleurs, inhabituelles ».*

D'après l'ISA 315, les risques significatifs sont souvent des risques d'affaire significatifs qui peuvent entraîner des anomalies significatives. La direction devrait être au courant de ces risques et en avoir normalement tenu compte en appliquant des contrôles à leur égard. Les

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

risques significatifs sont souvent liés à des opérations non routinières et à des questions de jugement.

1-Les opérations non routinières correspondent à des opérations qui, soit en raison de leur taille ou de leur nature, sont inhabituelles et donc peu fréquentes. La norme donne les exemples suivants de risques liés à des opérations non routinières:

- une intervention accrue de la direction dans la détermination des traitements comptables;
- une intervention humaine plus grande dans la collecte et le traitement des données ;
- la complexité des calculs ou principes comptable;
- la nature des opérations non routinières, qui peut faire en sorte que l'entité a de la difficulté à mettre en application des contrôles efficaces sur les risques ;
- opérations significatives entre apparentés ».

2-Les questions qui font appel au jugement peuvent comprendre l'élaboration d'estimations comptables significatives du fait par exemple :

- que les principes comptables applicables aux estimations comptables ou à la constatation des produits peuvent faire l'objet d'une interprétation différente ;
- que le jugement requis puisse être subjectif, complexe ou nécessiter le recours à des hypothèses quant à l'incidence d'événements futurs, notamment lorsqu'il s'agit de poser un jugement au sujet de la juste valeur.

2. Risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés

D'après le § 115 de l'ISA 315 : « *Lors de l'évaluation du risque, selon la procédure décrite au paragraphe 100, l'auditeur doit également évaluer les systèmes de contrôle et les moyens de leur mise en œuvre, y compris les activités de contrôle, portant sur des risques pour lesquels, selon son propre jugement, il n'est pas possible ou faisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion à un niveau acceptable faible sur la base des éléments probants recueillis à partir des seuls contrôles de substance. Les conséquences à tirer de tels risques sur les procédures d'audit complémentaires sont décrites au paragraphe 25 de l'ISA 330.*

D'après le paragraphe 25 de l'ISA 330 : «*Si, en application du paragraphe 115 de la Norme ISA 315, l'auditeur conclut qu'il n'est pas possible ou réalisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable au moyen d'éléments probants recueillis à partir de contrôles de substance uniquement, il doit réaliser*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

des tests sur les contrôles concernés pour recueillir des éléments probants quant à l'efficacit
de leur fonctionnement. Par exemple, comme indiqué dans le paragraphe 115 de la Norme
ISA 315, l'auditeur peut être dans l'impossibilité de concevoir des contrôles de substance
efficaces qui fournissent par eux-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés au
niveau des assertions lorsqu'une entité conduit son activité en utilisant un système
informatique et qu'aucune documentation des opérations n'est produite ou conservée
autrement que par le système informatique.

Lorsqu'il a déterminé qu'il n'est pas possible ou qu'il est irréaliste de ramener les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau suffisamment faible en s'appuyant sur des éléments probants découlant uniquement de la mise en œuvre de procédés de corroboration, en conformité avec le paragraphe 110 de la norme ISA 315 : l'auditeur doit mettre en œuvre des tests des contrôles afin de réunir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ».

116. La compréhension du système comptable de l'entité relatif à l'élaboration des états financiers permet à l'auditeur d'identifier le risque d'anomalies significatives directement liées à l'enregistrement des opérations courantes ou à des soldes de comptes et à l'établissement des états financiers ; ceci inclut le risque de traitements inexacts ou incomplets. Généralement, de tels risques concernent des flux d'opérations significatifs, tels que les flux des ventes, des achats, des recettes ou des règlements.

117. Les caractéristiques des opérations journalières courantes permettent souvent une automatisation des enregistrements avec peu ou pas d'intervention manuelle. Dans une telle situation, il peut ne pas être possible d'effectuer des contrôles de substance relatifs aux risques identifiés. Par exemple, dans le cas où une masse d'informations est initiée, enregistrée, traitée ou présentée par informatique, comme dans un système intégré, l'auditeur peut juger qu'il n'est pas possible de définir des contrôles de substance efficaces qui permettent à eux seuls de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que le flux d'opérations concerné ou les soldes de comptes en cause ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans un tel cas, les éléments probants peuvent être obtenus seulement sous une forme électronique ; leur suffisance et leur caractère approprié dépendent généralement de l'efficacité des contrôles sur l'exactitude et l'exhaustivité de l'information traitée. De plus, la probabilité que des opérations soient initiées ou modifiées de façon incorrecte et ne soient pas détectées, est plus grande lorsque l'information est initiée,

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

enregistrée, traitée ou présentée exclusivement par informatique et que les contrôles ne sont pas effectués de manière efficace.

118. Des exemples de situations où l'auditeur peut se trouver en face de cas où il lui est impossible de définir des contrôles de substance efficaces qui, par eux-mêmes, apportent des éléments probants suffisants et appropriés permettant de conclure que certaines assertions ne comportent pas d'anomalies significatives, sont donnés ci-après :

-une entité qui gère son activité en utilisant un système informatique pour lancer les commandes d'approvisionnement et réceptionner les marchandises selon des règles prédéterminées sur ce qu'il convient de commander et en quelles quantités, ainsi que pour générer le règlement automatisé des achats sur la base de la confirmation de la réception des marchandises et des conditions de paiement. Dans ce cas, il n'existe aucune documentation matérialisée des commandes d'achat et de la réception des marchandises, autres que celles contenues dans le système informatique ;

-une entité qui rend des services à ses clients par l'intermédiaire de moyens électroniques (p. ex. un fournisseur de services internet ou un opérateur téléphonique) et qui utilise son système informatique pour créer un récapitulatif des services rendus à ses clients, pour initier et gérer la facturation de ces services et pour procéder électroniquement aux enregistrements comptables de ces montants, le tout intégré dans le système informatique utilisé pour l'élaboration des états financiers ».

3. Etablissement de la stratégie préliminaire d'audit par assertion

Le terme stratégie est un terme militaire qui correspond aux choix du moment, des méthodes et moyens qui seront nécessaires pour gagner « la guerre », ce sont les actions que l'on entreprend pour faire en sorte que le combat ne soit engagé qu'en position de supériorité.

D'après les paragraphes 5 & 6 de l'ISA 330 : « *L'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers découle en partie de la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur d'augmenter son niveau de confiance dans le contrôle interne et dans la fiabilité des éléments probants générés au sein de l'entité, et donc, par exemple, lui permettre de mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intercalaire plutôt qu'à la fin de la période. S'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, l'auditeur réalisera en principe davantage de procédures d'audit à la fin de la période qu'à une date intercalaire, recherchera plus d'éléments probants par le biais de contrôles de substance,*

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

modifiera la nature des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants plus convaincants ou augmentera le nombre de sites à contrôler.

6. De telles considérations ont, dès lors, une influence significative sur l'approche globale d'audit retenue par l'auditeur en l'amenant à privilégier, par exemple, une approche principalement fondée sur des contrôles de substance (approche de substance) ou une approche faisant appel aussi bien aux tests de procédures qu'aux contrôles de substance (approche mixte).

Il en découle qu'en audit, et pour chaque assertion, il existe deux stratégies :

- stratégie corroborative (approche substantive), et
- stratégie mixte (approche-systèmes).

3.1.Stratégie corroborative

L'auditeur choisit d'appliquer une approche corroborative, concernant les transactions routinières, quand il estime que :

- les contrôles n'existent pas ou sont inefficaces, ou
- les coûts d'évaluation des systèmes dépassent les coûts des tests substantifs (ex : systèmes compliqués pour des opérations peu nombreuses).

Pour les transactions non routinières et les estimations comptables, on adopte également cette approche corroborative à moins que certains aspects de ces deux catégories de transactions ne soient gérés par les systèmes en place. Ces aspects sont, dans ce cas, assimilées à des transactions routinières et leur audit pourrait être donc effectué moyennant l'approche systèmes.

En optant pour l'approche corroborative, l'auditeur spécifie les quatre composantes suivantes de sa stratégie :

- Utilisation d'un niveau de risque lié au contrôle (d'une manière préliminaire) prévu maximum (100%) ou très proche de ce maximum ;
- Affiner la compréhension des aspects les plus pertinents concernant les systèmes comptables et de contrôle interne (organisation, documentation, système comptable,...) pour faciliter l'accomplissement des tests substantifs ;
- Prévoir un minimum de tests sur les contrôles ;

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Prévoir un maximum de tests substantifs (procédures analytiques et tests de détail) basé sur un niveau de RND faible pour maintenir le risque d'audit à un niveau acceptable compte tenu du fait que le risque lié au contrôle est maximum.

3.2. Stratégie mixte

C'est une stratégie basée principalement sur les systèmes de contrôle avec un minimum de contrôles substantifs.

L'auditeur choisit cette stratégie lors de l'audit des transactions routinières, quand il estime qu'à priori les contrôles relatifs à chaque assertion ou à une assertion donnée existent et sont efficaces.

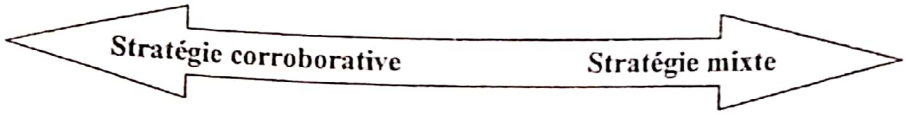
Cette stratégie mixte est généralement retenue lors d'audits récurrents. Suite à l'adoption de cette approche systèmes, l'auditeur va spécifier les trois composantes de sa stratégie, à savoir :

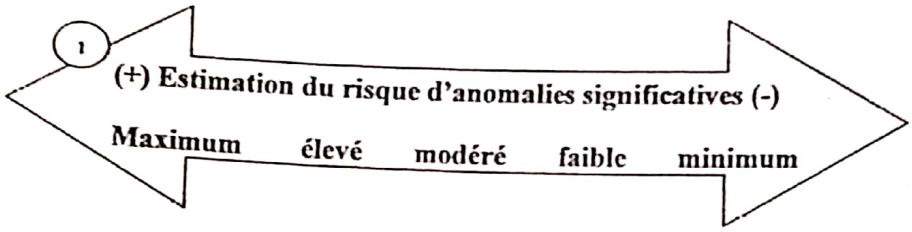
- Prévoir l'obtention d'une compréhension extensive des systèmes relatifs aux modules concernés par l'approche mixte ;
- Prévoir de réaliser des tests de contrôle extensifs ou étendus (tests de conformité et tests de permanence) qui déterminent si les mécanismes de contrôle sont effectivement efficaces et appliqués d'une façon qui justifie le faible niveau du risque lié au contrôle choisi lors de l'appréciation préliminaire ;
- Prévoir des tests substantifs restreints basés sur un niveau de risque de non détection prévu élevé (ou modéré) compte tenu du fait que le risque lié au contrôle est faible et permettant ainsi de maintenir acceptable le niveau du risque d'audit.

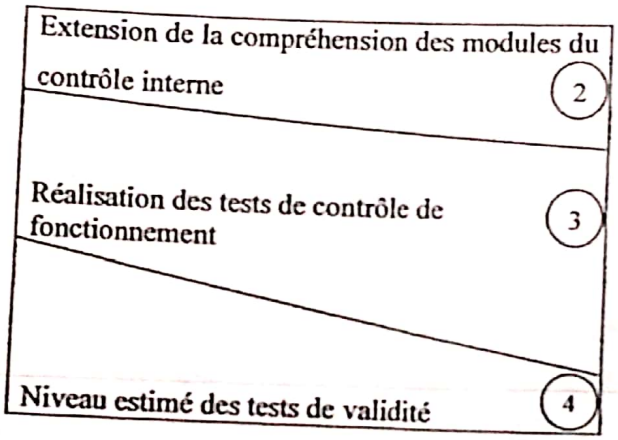
Scanned with CamScanner

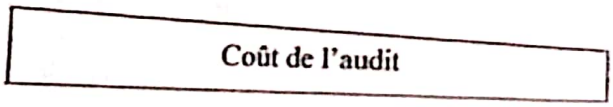
PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

Stratégie préliminaire d'audit pour chaque assertion, illustration schématique









Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 7 : LA FORMALISATION DU PLAN D'AUDIT (NATURE, TIMING, ETENDUE)

A l'issue de la phase de planification, l'auditeur doit rédiger le plan de mission et établir des programmes de travail décrivant les procédures nécessaires à la mise en application de son approche générale d'audit. Le plan d'audit constitue un document de synthèse de la phase de planification. C'est le plan de route de l'auditeur dans l'accomplissement de sa mission, il décrit la nature, l'étendue et le calendrier des travaux d'audit. Son contenu s'articule essentiellement autour des axes suivants :

- Une synthèse des données essentielles sur l'entité et son environnement que l'auditeur a pu collecter lors de la connaissance;
- Une définition de la mission : sa nature, ses objectifs, liste et dates des rapports à émettre, ... ;
- Un aperçu sur les principes comptables du client et sur les particularités des systèmes en place;
- Une évaluation préliminaire du seuil de signification global, du risque d'anomalies significatives RI * RC ;
- Les résultats de l'examen analytique global;
- Une description des domaines significatifs et des zones de risque;
- Une orientation générale de la mission: approche à adopter et principaux contrôles à mettre en œuvre. Le détail permettant la concrétisation de la stratégie d'audit est précisé dans des programmes de travail;
- Un timing d'intervention;
- Une composition de l'équipe intervenante avec indication du budget temps à respecter par chaque membre de l'équipe. Le recours à des spécialistes ou à d'autres experts peut être envisagé;
- Une identification de la nécessité de l'utilisation des travaux des auditeurs internes;
- Un examen de la possibilité d'appliquer les techniques de révision assistée par ordinateur.

Le plan d'audit est destiné à être lu par tous les intervenants afin qu'ils puissent effectuer leurs travaux en ayant à l'esprit les caractéristiques de l'entité et le contexte dans lequel elle évolue ainsi que les objectifs et la stratégie de l'audit.

Signalons, enfin, que le plan d'audit n'est pas figé, il est dynamique et susceptible d'être modifié au fur et à mesure de l'avancement des travaux du fait, par exemple, de l'apparition

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

d'éléments significatifs non relevés auparavant. Les motifs des modifications importantes doivent être consignés.

Par ailleurs, et en ce qui concernent les programmes de travail, ceux-ci sont généralement établis par cycle (Achats/Fournisseurs, Ventes/Clients, Paie/Personnel,...) ou par processus d'activité. Ces programmes de travail servent à :

- définir les objectifs d'audit,
- rappeler les assertions à vérifier,
- décrire les procédures d'audit à appliquer,
- aider en matière de délégation, supervision et revue des travaux,
- coordonner la réalisation des procédures d'audit,
- documenter les résultats des procédures d'audit réalisées.

L'utilité des programmes de travail réside dans le fait qu'ils constituent un guide incontournable pour les auditeurs de terrain. À ce titre, ils devraient être élaborés avec le niveau de détail approprié.

Exemple de programme de travail / Tests sur les contrôles : cf. annexes

Exemple de programme de travail / Tests substantifs : cf. annexes.

Il est à préciser qu'il existe à la destination du public des manuels qui proposent des questionnaires de planification, des plans d'audit et des programmes de travail standards. Par ailleurs, les cabinets d'audit sont souvent en possession de leur propre manuel qui sert de guide pour l'exécution des différentes étapes de l'audit moyennant une adaptation à la mission. On assiste même ces dernières années à l'apparition de systèmes experts (logiciels d'audit) qui aident à planifier l'audit et à préparer les programmes de travail sur la base de questionnaires sur l'entreprise auditée.

Scanned with CamScanner

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

CHAPITRE 3 : LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN D'AUDIT ET LA COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS

Plan du chapitre :

Section 1 : Concepts de base (éléments probants/assertions/tests/procédés d'audit)

Section 2 : L'allocation du seuil de signification global et la fixation de l'erreur tolérable

Section 3 : L'approche générale et procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

Section 4 : Les tests de procédures et l'évaluation des résultats : Application à certains modules de contrôle interne (achats et charges – ventes et produits)

Section 5 : La détermination du R.N.D. et les contrôles de substance (procédés de corroboration ou tests de validation)

Section 6 : Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis

Section 7 : L'échantillonnage statistique

SECTION 1 : CONCEPTS DE BASE

1. Les éléments probants

Aux termes du §6 de l'ISA 500 révisée : *« L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ».(Réf. par. : A1-A25)*

L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

D'après le §A3 de la même norme : *« Comme l'explique la norme ISA 200, l'auditeur obtient une assurance raisonnable dès lors qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible ».*

Les « éléments probants » s'entendent donc de toutes les informations utilisées par l'auditeur pour parvenir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion, et comprennent :

- les documents comptables qui sous-tendent les états financiers ; ainsi que
- d'autres informations.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1.1.Les documents comptables:

Ils comprennent généralement les journaux des écritures et les pièces justificatives telles que:

(a) des écritures comptables de base, ainsi que les pièces ou documents justificatifs, telles que des chèques ou la trace des transferts électroniques de fonds, des factures, contrats, fiches de paie, ...

(b) le grand livre et les livres auxiliaires, les journaux d'écritures comptables et autres ajustements des états financiers qui ne sont pas enregistrés par des journaux d'écritures formelles ; ainsi que

(c) des documents tels que des feuilles de travail et des feuilles de calcul sous-tendant l'allocation des coûts, les calculs d'amortissements, les rapprochements et les informations fournies dans les états financiers.

Les écritures comptables sont souvent initiées, enregistrées, traitées et présentées sous forme électronique. De plus, la comptabilité peut faire partie de systèmes intégrés qui centralisent des données et couvrent tous les aspects de l'entité relatifs aux objectifs d'élaboration de l'information financière, opérationnels et de conformité aux règles fixées.

1.2.Les autres informations

Ce sont les autres informations que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants et qui comprennent:

(a) les procès-verbaux des réunions ;

(b) des confirmations de tiers ;

(c) des rapports d'analystes ;

(d) des données comparables concernant les concurrents *(benchmarking)*;

(e) des manuels portant sur les contrôles internes ;

(f) les informations recueillies par l'auditeur à partir de procédures d'audit comme les demandes d'informations, l'observation et l'inspection ; ainsi que

(g) d'autres informations obtenues par l'auditeur ou mises à sa disposition, lui permettant d'aboutir à des conclusions sur la base d'un raisonnement fondé.

Les éléments probants doivent être **suffisants** et **appropriés**.

Le caractère suffisant des éléments probants a trait à la *quantité* d'éléments réunis.

Le caractère approprié des éléments probants a trait à leur *qualité*, c'est-à-dire à la mesure dans laquelle ils sont pertinents et fiables pour étayer les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, ainsi que les assertions connexes, ou pour permettre de détecter les anomalies.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La quantité d'éléments probants qu'il est nécessaire de réunir est fonction du risque d'anomalies significatives (plus le risque est élevé, plus il faut réunir d'éléments probants) et aussi de la qualité des éléments probants réunis (meilleure est la qualité des éléments probants, moins il en faut). Le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont donc des notions interdépendantes et complémentaires.

D'après le §8 de l'ISA 500 : « *Si des informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur : (Réf. : par. A34 à A36)*

a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert; (Réf. : par. A37 à A43)

b) acquérir une compréhension des travaux de cet expert; (Réf. : par. A44 à A47)

c) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée ». (Réf. : par. A48)

Un expert désigné par la direction est une personne ou organisme possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont le travail dans ce domaine est utilisé par l'entité pour l'assister dans l'établissement des états financiers.

D'après l'ISA 500 (§A31), la hiérarchie des éléments probants dépend des circonstances de la mission. Les principes généraux qui peuvent, en général, aider à établir une telle hiérarchie:

- la fiabilité des éléments probants est accrue lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité;
- les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les contrôles internes y afférents imposés par l'entité, notamment les contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour, sont efficaces;
- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple, l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, une réponse à une demande d'informations sur l'application d'un contrôle);
- les éléments probants sous forme de documents (support papier, électronique ou autre) sont plus fiables que les éléments probants obtenus verbalement (par exemple, un procès-verbal établi au cours d'une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées);

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés, ou que des documents ayant été filmés, numérisés ou autrement convertis sous une forme électronique, la fiabilité de ceux-ci pouvant dépendre des contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour.

Les éléments probants collectés par l'auditeur gagnent en fiabilité lorsqu'ils sont de nature diverse ou proviennent de différentes sources et qu'ils concordent. En pareil cas, l'auditeur peut obtenir un degré d'assurance plus élevé que s'il considère chaque élément probant individuellement. Par exemple, une information corroborante obtenue d'une source indépendante de l'entité peut accroître le degré d'assurance que l'auditeur tire d'une déclaration de la direction. Inversement, lorsqu'un élément probant provenant d'une source ne concorde pas avec un élément provenant d'une autre source, l'auditeur détermine les procédures d'audit supplémentaires qu'il faut mettre en œuvre pour résoudre la contradiction.

En effet, ***d'après le §11 de l'ISA 500***: *« Dans le cas où :*
a) soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,
b) soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,
l'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre le problème, et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit. (Réf. : par. A57) »

Par ailleurs, l'auditeur tient compte de la relation entre le coût d'obtention des éléments probants et l'utilité de l'information obtenue. Cependant, la question de la difficulté ou du coût d'obtention des éléments probants ne constitue pas en soi une raison valable pour s'abstenir de mettre en œuvre une procédure de contrôle lorsqu'il n'existe aucun procédé de remplacement.
Bien que les demandes d'informations puissent fournir des éléments probants importants, et même contribuer à fournir l'évidence d'une anomalie, les demandes d'informations ne fournissent généralement pas à elles seules des éléments probants suffisants démontrant l'absence d'une anomalie significative au niveau de l'assertion, ou l'efficacité de fonctionnement des contrôles.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Parallèlement, l'auditeur doit apprécier des copies de documents avec un esprit critique. Un audit implique rarement l'authentification des documents et l'auditeur n'est ni formé, ni supposé être un expert en la matière. Cependant, il apprécie la **fiabilité** des informations à utiliser comme éléments probants; par exemple des photocopies, des fac-similés, des documents filmés, digitalisés ou autres documents électroniques, y compris, le cas échéant, **contrôle** exercé sur leur établissement et leur mise à jour.

Les assertions:

Il est de la responsabilité de la direction de présenter des états financiers qui reflètent sincèrement la nature et les opérations de l'entité. En déclarant que les états financiers donnent une image fidèle (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) selon le référentiel comptable applicable, la direction fait implicitement ou explicitement des assertions en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de communication des divers éléments des états financiers et des informations fournies y relatives.

L'auditeur prend en considération les assertions dans l'évaluation des risques en tenant compte des différents types d'anomalies éventuelles qui peuvent survenir et, de cette façon, définit des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés. L'auditeur doit utiliser les assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers, de façon suffisamment détaillée pour servir de base à son évaluation du risque d'anomalies significatives ainsi qu'à la définition et à l'exécution de procédures complémentaires.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Rappel assertions :

(a)Assertions concernant les flux d'opérations et les évènements survenus au cours de la période auditée :

(1) Survenance : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;

(2) Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés;

(3) Exactitude : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;

(4) Séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable;

(5) Imputation comptable : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

(b)Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :

(1) Existence : les actifs, les passifs et les fonds propres existent;

(2) Droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;

(3) Exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;

(4) Valorisation et affectation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont portés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.

(c)Assertions concernant la présentation** .et **les informations fournies dans les états financiers

(1) Survenance, droits et obligations : les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité;

(2) Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;

(3) Classification et compréhension : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées ;

(4) Exactitude et valorisation : les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

L'auditeur peut utiliser les assertions telles que décrites ci-avant ou peut les exprimer différemment à condition que tous les aspects décrits ci-avant soient traités. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions concernant les opérations et les événements avec celles concernant les soldes de comptes. Comme autre exemple, il peut ne pas y avoir d'assertion distincte relative à la césure des opérations et des événements en fin de période lorsque les assertions relatives à la survenance et à l'exhaustivité englobent une prise en compte correcte de l'enregistrement des opérations au cours de la période comptable adéquate.

2. Les Procédés d'audit pour l'obtention des éléments probants

L'opinion de l'auditeur doit être fondée sur des éléments probants (preuves d'audit) suffisants et appropriés obtenus à l'aide des procédés d'audit.

Aux termes du §A10 de 1'ISA 500 : *« Comme il est exigé et expliqué plus en détail dans la norme ISA 315 et la norme ISA 330, les éléments probants sur lesquels s'appuie l'auditeur pour parvenir à des conclusions raisonnables qui serviront de fondement à son opinion sont obtenus en mettant en œuvre :*

a) des procédures d'évaluation des risques;

b) des procédures d'audit complémentaires, qui comprennent :

i. des tests des contrôles, lorsqu'ils sont exigés par les normes ISA ou que l'auditeur a choisi de procéder à de tels tests,

ii. des procédures de corroboration, qui comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration ».

Les procédés d'audit sont donc de trois catégories:

- les procédés d'évaluation des risques (P.A.R.) ;
- les tests de procédures (T.P.) ; et
- les contrôles de substance (T.S.) *(tests de détail des catégories d'opérations, soldes des comptes et les procédures analytiques).*

Ces procédures, seules ou de manière combinée, peuvent être utilisées en tant que procédures d'évaluation du risque, comme tests de procédures ou comme contrôles de substance, selon le contexte dans lequel l'auditeur les met en œuvre.

Dans certaines situations, les éléments probants collectés lors d'audits antérieurs peuvent fournir des éléments probants pour période auditée à condition que l'auditeur mette en œuvre des procédures pour s'assurer qu'ils restent pertinents.

La mise en œuvre des procédés d'appréciation des risques s'effectue dans le cadre de la phase de planification et d'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

compris de son contrôle interne ; ce qui permet à l'auditeur d'apprécier les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

L'auditeur met toujours en œuvre des procédures d'évaluation des risques en vue de fournir une base satisfaisante pour l'évaluation des risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Néanmoins, les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas par elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion; elles sont complétées par des procédures d'audit complémentaires sous forme de tests de procédures et, si nécessaire, par des contrôles de substance.

Les tests de procédures sont nécessaires dans **deux situations** :

- Lorsque l'évaluation du risque par l'auditeur anticipe un fonctionnement efficace des contrôles, l'auditeur est tenu de les tester pour étayer son évaluation du risque.
- De plus, lorsque les contrôles de substance ne fournissent pas à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur est tenu de mettre en œuvre des tests de procédures en vue de recueillir des éléments probants relatifs à l'efficacité de leur fonctionnement.

L'auditeur planifie et met en œuvre des contrôles de substance pour répondre à une évaluation spécifique du risque d'anomalies significatives qui prend en compte, le cas échéant, le résultat des tests de procédures réalisés. L'évaluation du risque par l'auditeur repose en toute hypothèse sur son jugement professionnel et elle peut donc ne pas être suffisamment précise pour identifier tous les risques d'anomalies significatives. De plus, il existe des limites inhérentes au contrôle interne, telles que le risque que la direction outrepasse les contrôles, la possibilité d'une erreur humaine et l'impact des modifications dans les systèmes. Pour cette raison, des contrôles de substance des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, sont toujours nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

3. Catégories de transactions et approche d'audit

Les états financiers d'une entité sont le couronnement d'un processus de traitement de différentes catégories de transactions. Celles-ci s'entendent non seulement des transactions avec les tiers mais aussi des estimations comptables, des transferts internes et des affectations. Elles peuvent être classées en trois grandes catégories: Les transactions routinières, les transactions non routinières et les estimations comptables. À chacune de ces catégories de transactions ses spécificités qui peuvent influencer le choix de l'approche d'audit qui lui est applicable.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3.1. Catégories de transactions

a. Transactions routinières

Les transactions routinières résultent des opérations de routine de l'entité. Elles ont généralement les caractéristiques suivantes : nombreuses, de valeur individuelle relativement réduite, répétitives, prévisibles, mesurables de manière objective (elles n'appellent que peu ou pas du tout de recours au jugement), traitées de façon similaire chaque fois qu'elles se produisent. Ces caractéristiques favorisent la mécanisation des transactions routinières et incitent la direction à mettre en place un système rigoureux de traitement et de contrôle de celles-ci. Ainsi, en matière de transactions routinières, le risque lié au contrôle provient essentiellement non pas de l'inefficacité du contrôle interne mais du fait que celui-ci soit **contourné**. **Cela nécessite souvent l'aval de la direction.**

Enfin, pour cette catégorie de transactions, c'est moins la mise en application des procédures de contrôle interne qui génère de risque d'anomalie que la conception de celles-ci. Rappelons, en effet, qu'une **mauvaise conception des systèmes** est source de risque élevé pour ce type de transactions notamment dans un milieu informatisé. Une erreur de conception, concernant les transactions routinières, aura pour effet de générer des erreurs en **cascade** dans la population concernée.

b. Transactions non routinières

Les transactions non routinières résultent des opérations ponctuelles ou exceptionnelles qui se situent hors du cours routinier de l'activité de l'entité. Elles sont inhabituelles en raison de leur taille, de leur nature ou de leur fréquence. Elles ont généralement les caractéristiques suivantes:

- peu nombreuses ;
- de valeur individuelle relativement importante ;
- non prévisibles ;
- subjectives et requièrent souvent le recours au jugement pour la détermination de leur montant ou de la période comptable à laquelle elles doivent être rattachées ;
- soulèvent des interrogations sur l'intention ayant conduit à leur déclenchement ou sur la réalité économique des opérations induites ;
- leur calcul et leur traitement comptable obéissent souvent à des principes et règles complexes ;
- nécessitent souvent l'implication de la haute hiérarchie (autorisation, approbation...).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Étant donné toutes ces caractéristiques, le risque inhérent lié à cette catégorie de transactions est généralement élevé, il est plus important que celui lié aux transactions routinières.

Par ailleurs, il est difficile, en raison de ces caractéristiques, de mettre en place des procédures de contrôle interne efficaces pour les transactions non routinières. Les coûts induits par l'instauration de telles procédures pour des transactions non récurrentes dépassent souvent les gains qui leur sont associés. Puis, pour ce type de transactions, même si des procédures de contrôle interne existent, elles nécessitent fréquemment des traitements manuels puisque leur automatisation est souvent difficile.

c. Estimations comptables

Une estimation comptable désigne, ***aux termes du §7 de l'ISA 540*** : *« une approximation d'une valeur monétaire en l'absence de moyen de mesure précis. Cette expression est employée à la fois pour les montants évalués en juste valeur pour lesquels il existe une incertitude de mesure, et pour les autres montants nécessitant une estimation. Lorsqu'une disposition de la présente norme ISA ne vise que les estimations comptables impliquant une évaluation en juste valeur, c'est l'expression «estimations comptables en juste valeur» qui est utilisée ».*

i. Nature des estimations comptables

Selon le §2 de l'ISA 540 : *« Certains éléments des états financiers sont impossibles à évaluer avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Aux fins de la présente norme ISA, ces éléments portent le nom d'«estimations comptables». La nature et la fiabilité des informations sur lesquelles la direction peut s'appuyer pour procéder aux estimations comptables varient grandement, ce qui influe sur le degré d'incertitude de mesure qui leur est associé. Ce degré d'incertitude de mesure influe à son tour sur les risques d'anomalies significatives associés aux estimations comptables, et notamment sur le risque que les estimations présentent un parti pris volontaire ou involontaire de la part de la direction ». (Réf. : par. A1 à A11)*

L'objectif d'évaluation des estimations comptables peut varier selon le référentiel comptable applicable et le type d'élément financier publié :

- L'objectif d'évaluation pour certaines estimations comptables est de **prévoir** l'issue d'une ou de plusieurs transactions, d'événements ou de circonstances qui sont à l'origine du besoin d'une estimation comptable.
- Pour d'autres estimations comptables, y compris nombre d'estimations comptables en juste valeur, l'objectif d'évaluation est différent puisqu'il s'agit d'**exprimer** la valeur

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

d'une transaction actuelle ou d'un poste des états financiers, sur la base des conditions observées à la date de l'évaluation, par exemple, la valeur de marché estimative pour un type particulier d'actif ou de passif. A titre d'exemple, le référentiel comptable applicable peut demander une évaluation en juste valeur sur la base d'une transaction courante hypothétique présumée entre des parties informées et consentantes (quelquefois désignées comme « *Intervenants sur le marché*» ou un vocable équivalent) dans des conditions normales de marché, plutôt que sur le règlement d'une transaction à une date passée ou future.

Cependant, pour certaines estimations comptables, il peut exister une incertitude relativement élevée attachée à leur évaluation, particulièrement lorsqu'elles reposent sur des hypothèses importantes, par exemple:

- les estimations comptables concernant l'issue d'un procès;
- les estimations comptables en juste valeur relatives aux produits financiers dérivés non cotés;
- les estimations comptables en juste valeur pour lesquelles un modèle hautement spécialisé mis au point par l'entité est utilisé ou pour lesquelles les hypothèses ou les données de base retenues ne peuvent pas être observées sur le marché.

Parmi les postes des états financiers qui requièrent une estimation en juste valeur, tous ne donnent pas lieu à une incertitude attachée à l'évaluation. Par exemple, ceci peut être le cas pour certains postes des états financiers pour lesquels il existe un marché actif et libre qui fournit une information accessible et fiable sur le cours auquel les échanges sont faits. Dans ce cas, l'existence d'une cotation de prix publiés est généralement le meilleur élément probant de la juste valeur. Cependant, une incertitude attachée à l'évaluation peut exister même lorsque la méthode de valorisation et les données utilisées sont bien définies. Par exemple, la valeur de cotation de titres sur un marché actif et ouvert au prix de leur cotation peut demander à être corrigée si la détention majoritaire des titres est importante par rapport au volume traité ou est sujette à des restrictions de marché. En outre, les circonstances économiques générales qui prévalent au moment de l'estimation, par exemple, le caractère non liquide sur un marché particulier, peuvent avoir un impact sur l'incertitude attachée à l'évaluation.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Des exemples complémentaires de situations qui peuvent requérir des estimations comptables, autres que celles en juste valeur, comprennent:

- la provision pour dépréciation de créances douteuses;
- la provision pour dépréciation de stocks obsolètes;
- la provision pour garantie;
- la méthode de dépréciation ou la durée d'utilité d'un actif;
- la provision pour dépréciation de la valeur enregistrée d'un placement lorsqu'il existe une incertitude sur sa valeur de réalisation;
- le dénouement de contrats à long terme;
- les coûts liés au règlement amiable de procès ou à des jugements rendus.

D'autres exemples complémentaires de situations qui peuvent requérir des estimations comptables en juste valeur comprennent:

- des instruments financiers complexes qui ne sont pas commercialisés sur un marché actif et ouvert;
- des paiements fondés sur des actions;
- des biens immobilisés ou des équipements détenus en vue de leur cession;
- certains actifs ou passifs acquis dans le cadre d'un regroupement, y compris le goodwill et les immobilisations incorporelles;
- des transactions impliquant l'échange d'actifs ou de passifs entre des parties indépendantes sans contrepartie monétaire, par exemple, un échange sans contrepartie monétaire d'installations industrielles appartenant à des branches d'activités différentes.

Les estimations comptables en juste valeur ou autres sont donc des **approximations** de certaines rubriques des états financiers. Elles ont pour objet de mesurer les effets de transactions ou d'évènements passés ayant généré un droit ou une obligation actuelle. Elles peuvent aussi avoir comme objet de quantifier l'impact d'un changement intervenu sur un actif ou un passif afin de refléter son état actuel.

Les estimations comptables sont caractérisées souvent par l'absence de méthode de mesure précise pour les raisons suivantes:

- Leur mesure ou évaluation peut dépendre de la survenance (ou non) d'un ou plusieurs évènements futurs incertains qui peuvent ne pas être totalement sous le contrôle de l'entreprise ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Les informations pertinentes relatives aux transactions et évènements concernés ne peuvent être rassemblées dans les délais impartis sans frais excessifs;
- Certains des transactions et évènements concernés nécessitent, de par leur nature, le recours au jugement.

Ces estimations sont souvent effectuées dans des conditions d'incertitudes quant à l'issue d'événements qui se sont produits ou sont susceptibles de se produire et nécessitent l'exercice d'un jugement. En conséquence, les estimations comptables engendrent un risque d'anomalies significatives plus élevé et, dans certains cas, l'auditeur peut considérer que ce risque est important et requiert une attention toute particulière.

D'après le §A8 de l'ISA 540: *« Toute estimation implique des jugements fondés sur l'information disponible au moment de la préparation des états financiers. Dans le cas de nombreuses estimations comptables, ces jugements consistent notamment à faire des hypothèses concernant des faits incertains au moment de l'estimation. Il n'incombe pas à l'auditeur de prédire les conditions, les opérations ou les événements futurs qui, s'ils avaient été connus au moment de l'audit, auraient pu avoir une influence importante sur les actions de la direction ou les hypothèses qu'elle a retenues ».*

ii. Diligences requises

En conséquence, la direction est responsable des estimations comptables contenues dans les états financiers.

Les éléments probants disponibles pour déceler une anomalie significative dans une estimation comptable seront souvent plus difficiles à recueillir et moins convaincants que ceux disponibles pour déceler une anomalie significative dans d'autres éléments des états financiers. La connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'aide à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables faites par l'entité.

L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'entité au regard des circonstances et, lorsque ceci est requis, sur la pertinence de l'information fournie dans les états financiers.

L'auditeur doit suivre les étapes suivantes pour l'audit d'une estimation comptable:

- Mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées ;
- Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

➢ **Procédures d'évaluation des risques et des procédures liées**

D'après le §8 de l'ISA 540 : « Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315, il doit acquérir une compréhension des points suivants afin de disposer d'une base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux estimations comptables : (Réf. : par. A12)

a) les exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables, y compris les informations y afférentes à fournir; (Réf. : par. A13 à A15)

b) la manière dont la direction identifie les opérations, événements et conditions pouvant nécessiter la comptabilisation ou la fourniture en note d'estimations comptables dans les états financiers. Dans le cadre de l'acquisition de cette compréhension, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements de circonstances susceptibles de donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou de nécessiter la révision d'estimations comptables existantes; (Réf. : par. A16 à A21)

c) la manière dont la direction procède aux estimations comptables, et les données sur lesquelles elles sont fondées, y compris : (Réf. : par. A22 et A23)

i. la méthode et, le cas échéant, le modèle utilisés pour établir l'estimation comptable, (Réf. : par. A24 à A26)
ii. les contrôles pertinents, (Réf. : par. A27 et A28)
iii. si la direction a eu recours aux services d'un expert, (Réf. : par. A29 et A30)
iv. les hypothèses qui sous-tendent les estimations comptables, (Réf. : par. A31 à A36)
v. s'il y a eu ou s'il aurait dû y avoir un changement dans les méthodes d'estimation comptable par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, pourquoi, (Réf. : par. A37)
vi. si la direction a évalué l'incidence de l'incertitude de mesure et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation ». (Réf. : par. A38)

Comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels

§9.L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables contenues dans les états financiers de la période précédente ou, le cas échéant, leur révision pour les besoins de la période considérée. La nature et l'étendue de cet examen sont fonction de la nature des estimations comptables et de l'utilité des informations qui devraient résulter de cet examen

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables que comportent les états financiers de la période considérée. Cet examen n'a toutefois pas pour objet de remettre en cause les jugements portés au cours des périodes précédentes à partir des informations alors disponibles. (Réf. : par. A39 à A44)

L'auditeur compare, dans la mesure du possible, les estimations comptables faites au cours des périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes afin:

(a) de recueillir des éléments probants sur la fiabilité globale des procédures et des méthodes d'estimation de l'entité, y compris des contrôles pertinents,

(b) de déterminer s'il est nécessaire de rectifier les règles utilisées pour les estimations et,

(c) de déterminer si les différences entre les résultats réels et les estimations précédentes ont été quantifiées et si, lorsque ceci est nécessaire, les ajustements appropriés ont été effectués ou si des informations ont été fournies dans les états financiers.

- **Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives**

§10.Pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, comme l'exige la norme ISA 315, l'auditeur doit évaluer le degré d'incertitude de mesure associé à une estimation comptable. (Réf. : par. A45 et A46)

§11.L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement, certaines des estimations comptables qu'il a identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure donnent lieu à des risques importants. (Réf. : par. A47 à A51)

- **Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives**

§12.En se fondant sur son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit déterminer : (Réf. : par. A52)

a) si la direction a appliqué de façon appropriée les exigences du référentiel d'information financière applicable qui sont pertinentes pour l'établissement des estimations comptables; (Réf. : par. A53 à A56)

b) si les méthodes utilisées pour l'établissement des estimations comptables sont appropriées et ont été appliquées systématiquement et si, le cas échéant, les changements dans les estimations comptables ou dans les méthodes par rapport à la période précédente sont appropriés dans les circonstances. (Réf. : par. A57 et A58)

§13. Selon les exigences de la norme ISA 330, pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit prendre l'une ou plusieurs des mesures suivantes, compte tenu de la nature de l'estimation comptable : (Réf. : par. A59 à A61)

a) déterminer si les événements qui surviennent jusqu'à la date de son rapport fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable; (Réf. : par. A62 à A67)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

b) vérifier comment la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sur lesquelles celle-ci est fondée. Pour ce faire, l'auditeur doit apprécier : (Réf. : par. A68 à A70)

i. si la méthode d'évaluation suivie est appropriée aux circonstances, (Réf. : par. A71 à A76)

ii. si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables, compte tenu des objectifs d'évaluation du référentiel d'information financière; (Réf. : par. A77 à A83)

c) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'estimation comptable de la direction, et mettre en œuvre les procédures de corroboration appropriées; (Réf. : par. A84 à A86)

d) établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction. À cette fin : (Réf. : par. A87 à A91)

i. si les hypothèses retenues ou les méthodes suivies par l'auditeur sont différentes de celles de la direction, il doit acquérir une compréhension des hypothèses ou des méthodes de la direction qui soit suffisante pour lui permettre de montrer que sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance tient compte de variables pertinentes et d'évaluer tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction, (Réf. : par. A92)

ii. si l'auditeur conclut qu'il est approprié d'avoir recours à un intervalle de confiance, il doit, à partir des éléments probants dont il dispose, réduire cet intervalle aux seuls dénouements considérés comme raisonnables. (Réf. : par. A93 à A95)

Dans le cas de processus d'estimations complexes impliquant des techniques spécialisées, l'auditeur peut juger nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert, par exemple d'ingénieurs, pour évaluer la quantité d'un tas de minerai ou sa teneur. Des modalités d'application concernant l'utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur sont fournies dans la Norme ISA 620 *«Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix ».*

Evaluation des données et appréciation des hypothèses

L'auditeur évalue si les données sur lesquelles l'estimation s'appuie sont correctes, complètes et pertinentes. Si des données produites par l'entité sont utilisées, leur cohérence avec les données traitées par le système relatif à l'élaboration de l'information financière est revue.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Par exemple, pour justifier une provision pour garantie, l'auditeur recueille des éléments probants confirmant que les données relatives aux produits encore couverts par la période de garantie à la fin de la période sont en accord avec les informations sur les ventes contenues dans le système d'élaboration de l'information financière. L'auditeur peut également rechercher des éléments probants provenant de sources externes à l'entité. Par exemple, lorsqu'il examine une provision pour obsolescence des stocks calculée par référence aux ventes futures prévues, l'auditeur peut rechercher des éléments probants à partir des projections de ventes et des analyses de marché effectuées à l'extérieur dans le secteur d'activité, en plus de l'examen des données internes, telles que les ventes antérieures, les commandes en portefeuille et les tendances commerciales.

De même, lorsque l'auditeur examine les estimations de la direction relatives à l'incidence financière de procès ou de contentieux, il entre en contact direct avec lesavocats de l'entité. L'auditeur évalue si les données collectées sont correctement analysées et projetées et constituent une base raisonnable pour procéder àl'estimation comptable. Il peut s'agir par exemple de l'analyse de l'ancienneté des créances clients ou d'une projection du nombre de mois d'approvisionnement d'unarticle en stock en fonction de son utilisation passée et prévue.

L'auditeur déterminesi les principales hypothèses utilisées par l'entité pour une estimation comptable s'appuient sur une base valable. Pour évaluer les hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation, l'auditeur détermine notamment si ces hypothèses sont :

- raisonnables compte tenu des résultats réels des périodes précédentes;
- cohérentes avec celles utilisées pour d'autres estimations comptables ;
- cohérentes avec les plans de la direction jugés raisonnables.

L'auditeur accorde une attention particulière aux hypothèses sensibles aux variations, subjectives ou susceptibles de contenir des anomalies significatives.

Hypothèses retenues par la direction

Les questions que l'auditeur peut considérer pour évaluer le caractère raisonnable des hypothèses retenues par la direction comprennent, par exemple, le fait de savoir si :

- chaque hypothèse prise isolément apparaît raisonnable;
- les hypothèses sont interdépendantes et présentent une cohérence entre elles;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- les hypothèses portant sur l'estimation comptable en question ou sur d'autres estimations comptables apparaissent raisonnables lorsqu'on les considère dans leur ensemble ou en relation avec d'autres;
- dans le cas d'estimations comptables en juste valeur, les hypothèses reflètent des hypothèses observables sur le marché.

Vérification des calculs

L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour vérifier les procédures de calcul appliquées par la direction. La nature, le calendrier et l'étendue de celles-ci dépendent de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, qui est influencée par différents facteurs tels que la complexité du calcul de l'estimation comptable, la connaissance de l'auditeur et son évaluation des procédures et des méthodes, y compris des activités de contrôle y relatives, suivies par l'entité pour procéder aux estimations et du caractère significatif de l'estimation au regard des états financiers.

Revue des procédures d'approbation de la direction

En règle générale, les estimations comptables significatives sont revues et entérinées par la direction. L'auditeur détermine si cette revue est faite et l'approbation donnée par un niveau de direction approprié et que la documentation justifiant du calcul de l'estimation comptable en fait état.

L'auditeur peut effectuer ou obtenir une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction. En utilisant une estimation indépendante, l'auditeur **évalue généralement les données**, **examine les hypothèses** servant de base à cette estimation et met en œuvre des procédures d'audit relatives aux méthodes de calcul appliquées dans le processus d'estimation. Il peut également s'avérer utile decomparer les estimations comptables portant sur des périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes.

Du fait des incertitudes inhérentes aux estimations comptables, l'évaluation des différences d'appréciation est parfois plus difficile que pour d'autres aspects de l'audit. Lorsqu'il existe une différence entre l'estimation par l'auditeur du montant, corroboré au mieux par des éléments probants disponibles, et celui estimé retenu dans les états financiers, l'auditeur détermine si cet écart nécessite un ajustement. Si l'écart est raisonnable (le montant retenu dans les états financiers figure dans une fourchette d'écarts acceptables), un ajustement peut ne pas être nécessaire. En revanche, si l'auditeur estime que l'écart n'est pas raisonnable, il demande à la direction de revoir son estimation. Si la direction refuse de revoir son

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

estimation, la différence est considérée comme une anomalie. Elle est prise en compte avec les autres anomalies pour évaluer l'incidence cumulée sur les états financiers.

Les transactions et les événements qui surviennent après la fin de l'exercice, mais avant la fin de l'audit, peuvent fournir des éléments probants concernant une estimation comptable faite par la direction. L'examen par l'auditeur de ces transactions et événements peut l'exonérer, totalement ou partiellement, de la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit sur la procédure suivie par la direction pour procéder à une estimation comptable, ou de recourir à une estimation indépendante pour évaluer le caractère raisonnable de l'estimation comptable. Pour toutes ces considérations, l'instauration d'un contrôle interne recouvrant tous les aspects des estimations comptables est difficile. Néanmoins, lorsque celles-ci utilisent des données provenant du traitement, par les systèmes en place, de transactions routinières, les procédures de contrôle interne établies pour ces dernières peuvent s'appliquer aux estimations comptables. Par exemple, les provisions pour coûts de garantie futurs peuvent correspondre à un pourcentage du chiffre d'affaires réel ou prévisionnel. Dans ce cas, les procédures afférentes au process « Ventes-Recouvrement » peuvent être utile pour arrêter de telles provisions.

Le risque inhérent aux estimations comptables peut être élevé en raison de :

- les principes comptables applicables aux estimations comptables peuvent être incertains, peu clairs ou sujets à une large interprétation;
- le jugement requis peut être subjectif, complexe ou peut nécessiter la formulation d'hypothèses sur la survenance et l'aboutissement d'évènements incertains.

L'auditeur doit procéder à une évaluation finale du caractère raisonnable des estimations comptables sur la base de sa connaissance de l'entité et son environnement et à une revue de cohérence avec les éléments probants recueillis.

Contrôles de substance complémentaires en réponse aux risques importants

Incertitude attachée à l'évaluation

§15.Dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, en plus des autres procédures de corroboration mises en œuvre afin de se conformer aux exigences de la norme ISA 330, l'auditeur doit évaluer : (Réf. : par. A102)

a) dans quelle mesure la direction a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou comment elle a résolu

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

autrement le problème de l'incertitude de mesure en procédant à son estimation comptable; (Réf. : par. A103 à A106)

b) si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables; (Réf. : par. A107 à A109)

c) si la direction a l'intention de mener des actions particulières et si elle a la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour apprécier le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction ou la conformité au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A110)

§16. Lorsque l'auditeur juge que la direction n'a pas adéquatement résolu le problème des effets de l'incertitude de mesure sur les estimations comptables présentant des risques importants, il doit, si cela lui paraît nécessaire, construire un intervalle de confiance pour évaluer le caractère raisonnable des estimations comptables. (Réf. : par. A111 et A112)

Critères d'enregistrement et d'évaluation

§17.Dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si :

a) la décision de la direction de comptabiliser ou de ne pas comptabiliser les estimations comptables dans les états financiers, (Réf. : par. A113 et A114) et

b) la base d'évaluation retenue pour les estimations comptables (Réf. : par. A115)

sont conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable.

Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies

§18.L'auditeur doit évaluer, à partir des éléments probants, si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent une ou des anomalies. (Réf. : par. A116 à A119)

Informations fournies concernant les estimations comptables

§19.L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité des informations fournies dans les états financiers sur les estimations comptables avec les exigences du référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A120 et A121)

§20. Dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, l'auditeur doit également évaluer, au regard du référentiel d'information financière applicable, l'adéquation

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude de mesure qui leur est associée. (Réf. : par. A122 et A123)

Indices de biais possibles introduits par la direction

§21. L'auditeur doit examiner les jugements que la direction a portés et les décisions qu'elle a prises pour procéder aux estimations comptables afin d'y détecter d'éventuels indices de parti pris. L'indice d'un parti pris possible de la direction ne constitue pas en soi une anomalie aux fins de conclure au caractère raisonnable ou non d'une estimation comptable particulière. (Réf. : par. A124 et A125)

Déclarations écrites

§22. L'auditeur doit obtenir de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites indiquant s'ils considèrent comme raisonnables les hypothèses importantes retenues aux fins de l'établissement des estimations comptables. (Réf. : par. A126 et A127)

ANNEXE ISA 540 : Les évaluations et les informations à fournir en juste valeur selon différents référentiels d'information financière

La présente annexe a seulement pour objet de donner un aperçu général des évaluations et des informations à fournir en juste valeur selon différents référentiels d'informations financières, à des fins d'information générale et de mise en contexte.

1. Les évaluations et les informations à fournir en juste valeur qu'il est obligatoire ou permis d'inclure dans les états financiers varient selon les référentiels d'information financière. Varie également le degré de précision des indications que les référentiels fournissent sur le mode d'évaluation des actifs et des passifs ou sur les informations y afférentes à fournir. Certains référentiels d'information financière fixent des règles strictes, d'autres ne donnent que des principes généraux et certains n'offrent aucune indication à suivre. Par ailleurs, certains secteurs d'activité ont leurs propres pratiques en matière d'évaluations et d'informations à fournir en juste valeur.

2. La définition de la juste valeur peut varier selon les référentiels d'information financière ou, dans un même référentiel, selon le type d'actif, de passif ou d'informations à fournir. Par exemple, la Norme internationale d'information financière IAS 39 définit la juste valeur comme «le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale». La notion de juste valeur suppose habituellement la réalisation immédiate d'une opération, plutôt que son règlement à une date antérieure ou future. En conséquence, évaluer la juste valeur consiste à chercher le prix estimatif auquel l'opération se conclurait. Par ailleurs, même si certains référentiels d'information financière utilisent des termes comme «valeur spécifique à l'entité», «valeur d'utilité» ou des termes similaires, il se peut néanmoins que le concept de juste valeur au sens de la présente norme ISA reste applicable dans leur cas.

3. Le traitement des fluctuations que connaissent les évaluations en juste valeur au fil du temps peut varier selon les référentiels d'information financière. Par exemple, un référentiel d'information financière donné peut exiger que les fluctuations des évaluations en juste valeur de certains actifs ou passifs soient directement enregistrées dans les capitaux propres, tandis qu'elles pourraient être comptabilisées en résultat selon un autre référentiel. Selon certains référentiels, la décision d'évaluer ou non un élément d'actif ou de passif en juste valeur ou la détermination des modalités d'évaluation dépendent notamment de l'intention de la direction de mener à bien certaines actions pour ce qui concerne cet élément.

4. Selon les référentiels d'information financière, il peut être exigé ou permis à des degrés divers de fournir dans les états financiers des évaluations spécifiques en juste valeur ou des informations y afférentes. Il peut arriver que le référentiel d'information comptable :

- formule des exigences en matière d'évaluation, de présentation et d'informations à fournir pour certains éléments figurant dans le corps des états financiers ou dans les notes annexes, ou présentés à titre d'informations supplémentaires;
- permette certaines évaluations en juste valeur soit à la discrétion de l'entité, soit seulement lorsque certains critères sont remplis;
- prescrive une méthode précise pour déterminer la juste valeur, par exemple, le recours à un évaluateur indépendant ou l'adoption de modalités spécifiques pour l'utilisation des flux de trésorerie actualisés;
- laisse le choix entre plusieurs méthodes pour déterminer la juste valeur (certains référentiels soumettant néanmoins le choix de la méthode à des critères);
- ne fournisse aucune indication sur les évaluations en juste valeur ou les informations à fournir à leur sujet, autrement qu'en faisant référence aux usages ou aux pratiques qui vont de soi, par exemple dans un secteur d'activité donné.

5. Certains référentiels d'information financière n'exigent ou ne permettent les évaluations ou les informations en juste valeur que dans les cas où il est présumé que l'évaluation en juste

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

valeur d'actifs ou de passifs sera fiable. Or, dans certains cas, cette présomption peut être écartée lorsque l'actif ou le passif n'est coté sur aucun marché actif et qu'il est clair que toute autre méthode d'estimation raisonnable de la juste valeur serait inadaptée ou inapplicable. Il peut arriver que des référentiels d'information financière établissent une hiérarchie entre les divers types de variables d'entrée à utiliser pour aboutir aux justes valeurs, depuis les variables clairement «observables» fournies par les cours d'un marché actif jusqu'aux variables «inobservables» reposant sur l'idée que l'entité se fait des hypothèses que retiendraient les intervenants du marché.

6. Certains référentiels d'information financière exigent que des modifications ou des ajustements spécifiques soient apportés aux informations concernant la valeur ou que des aspects propres à un type d'actif ou de passif soient pris en compte. Ainsi, pour comptabiliser des placements immobiliers, il peut être nécessaire d'ajuster la valeur de marché fixée par l'expertise, par exemple pour tenir compte, entre autres, des frais de cession estimés ou de l'état du bien et de son emplacement. De même, si le marché d'un actif particulier n'est pas un marché actif, il se peut qu'il faille ajuster ou modifier le prix coté pour obtenir une évaluation en juste valeur plus proche de la réalité. Par exemple, il peut arriver que le prix coté ne reflète pas la juste valeur si les échanges sont rares, si le marché n'est pas bien établi ou si les volumes échangés sont faibles par rapport au nombre total de titres en circulation. En ce cas, il peut être nécessaire d'ajuster ou de modifier le cours du marché, et ce, éventuellement en allant puiser à d'autres sources d'informations de marché. Par ailleurs, il peut arriver qu'il faille tenir compte des biens affectés en garantie (par exemple, des biens affectés en garantie de certains types de titres de créance) pour établir la juste valeur ou la dépréciation possible d'un actif ou d'un passif.

7. Dans la plupart des référentiels d'information financière, l'évaluation en juste valeur repose sur la présomption de la continuité de l'exploitation de l'entité et de l'absenced'intention ou de nécessité de procéder à sa liquidation, de réduire de manière importante l'étendue de ses activités ou de conclure une opération à des conditions défavorables. Dans ce cas, la juste valeur n'est donc pas le montant que l'entité recevrait ou paierait dans le cadre d'une opération forcée, d'une liquidation involontaire ou d'une vente judiciaire. Néanmoins, il peut arriver que la conjoncture économique générale ou les conditions économiques d'un secteur d'activité précis rende le marché illiquide, obligeant ainsi à prendre pour fondement de la juste valeur des prix qui ont baissé, voire se sont effondrés. Une entité peut toutefois devoir prendre en compte sa situation économique ou opérationnelle actuelle pour déterminer la juste valeur de ses actifs et de ses passifs si son référentiel d'information financière le prescrit ou le

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

permet, ce référentiel pouvant, ou non, préciser la manière de le faire. Par exemple, le fait que les plans de la direction prévoient la cession anticipée d'un actif pour répondre à des objectifs opérationnels spécifiques peut avoir une incidence sur la détermination de la juste valeur de ce bien.

Importance grandissante des évaluations en juste valeur

8. Les évaluations en juste valeur et les informations y afférentes à fournir prennent une importance grandissante dans les référentiels d'information financière. Dans les états financiers, les justes valeurs peuvent prendre de nombreuses formes et se traduire par de multiples incidences. Elles peuvent notamment concerner :

- certains actifs ou passifs spécifiques, tels que les titres négociables ou les passifs au titre d'obligations résultant d'instruments financiers, évalués quotidiennement ou périodiquement à la valeur de marché;
- certaines composantes des capitaux propres, par exemple lorsqu'il s'agit de comptabiliser, d'évaluer ou de présenter certains instruments financiers présentant des caractéristiques des capitaux propres, telles les obligations convertibles au gré du porteur en actions ordinaires de l'émetteur;
- certains actifs ou passifs particuliers acquis par voie de regroupement d'entreprises. Par exemple, la détermination initiale de l'écart d'acquisition (goodwill) résultant de l'achat d'une entité dans le cadre d'un regroupement d'entreprises est généralement basée sur l'évaluation en juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis et de la contrepartie versée;
- certains actifs ou passifs ajustés ponctuellement à leur juste valeur. Certains référentiels d'information financière peuvent prescrire un exercice d'évaluation en juste valeur pour quantifier l'ajustement d'un actif ou d'un groupe d'actifs dans le cadre d'un test de dépréciation, par exemple le test de dépréciation d'un écart d'acquisition résultant d'un regroupement d'entreprises réalisé en se basant sur la juste valeur d'une entité ou d'une entité d'exploitation donnée, cette valeur étant ensuite attribuée au groupe d'actifs et de passifs de l'entité ou de l'unité d'exploitation afin d'aboutir à un écart d'acquisition implicite qui sera ensuite comparé à l'écart d'acquisition comptabilisé;
- des groupes d'actifs ou de passifs. Dans certaines circonstances, l'évaluation d'une catégorie ou d'un groupe d'actifs ou de passifs nécessite le cumul des justes valeurs de certains des actifs ou passifs individuels compris dans la catégorie ou le groupe. Ainsi,

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

il peut arriver que le référentiel d'information financière appliqué par l'entité prescrive que l'évaluation d'un portefeuille de prêts diversifiés donné se fasse sur la base de la juste valeur de certaines des catégories de prêts composant le portefeuille;

- des informations fournies dans les notes des états financiers ou présentées à titre d'informations supplémentaires, mais non comptabilisées dans les états financiers.

3.2.Approche d'audit applicable à chaque catégorie de transactions

L'existence d'un contrôle interne fiable concernant les transactions routinières peut compenser le niveau éventuellement élevé de leur risque inhérent. Pour ce genre de transactions, la direction a, en effet, intérêt à concevoir des mécanismes pour maîtriser ce risque. Pour gérer de manière efficace l'activité de l'entreprise, la direction a également intérêt à disposer, en temps utiles, d'informations fiables sur les transactions routinières. Cela n'est possible qu'avec l'instauration d'un contrôle interne efficace pour celles-ci.

Ainsi, le risque d'anomalies significatives (RI X RLC) au niveau des transactions routinières est normalement faible en présence d'un système fiable pour leur traitement. D'où l'approche systèmes leur est généralement applicable.

Par contre, pour les transactions non routinières et les estimations comptables, nous avons vu qu'il leur correspond généralement un risque inhérent élevé et qu'il est difficile de les couvrir par des procédures efficaces de contrôle interne. Cela fait que le risque d'anomalies significatives (RI X RLC) lié aux transactions non routinières et aux estimations comptables est souvent élevé. L'approche substantive leur est alors applicable en général.

Par ailleurs, la technique d'échantillonnage statistique peut être facilement et efficacement utilisée dans l'audit des transactions routinières de par leur nombre et leur homogénéité. Cela n'est pas toujours évident pour les transactions non routinières.

3.3.Considérations relatives à la fraude

L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère **intentionnel ou non** de l'acte qui en est à l'origine.

D'après le §3 de l'ISA 240: *« Bien que la notion juridique de fraude soit très large, aux fins des normes ISA, l'auditeur n'est concerné que par les fraudes entraînant des anomalies significatives dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux catégories d'anomalies intentionnelles :*

- *celles résultant d'informations financières mensongères ; et*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- *celles résultant d'un détournement d'actifs.*

Même si l'auditeur peut suspecter ou, dans de rares cas, détecter l'existence d'une fraude, il ne lui appartient pas de déterminer si, sur le plan juridique, une fraude a été ou non perpétrée ». (Réf. : par. A1 à A6)

La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction. Ceci implique la nécessité de développer une culture d'honnêteté et un comportement éthique qui peuvent être renforcés par une surveillance active par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

D'après le §5 de l'ISA 240 : *« Il incombe à l'auditeur qui réalise un audit conformément aux normes ISA d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ».*

Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant de fraudes est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur car la fraude peut résulter de procédés sophistiqués ou soigneusement organisés destinés à dissimuler les faits comme, par exemple, la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'une transaction ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur.

De tels agissements peuvent être encore plus difficiles à déceler lorsqu'ils s'accompagnent de collusions. Des collusions peuvent conduire l'auditeur à considérer qu'un élément probant est valide alors même qu'il s'agit d'un faux.

La capacité de l'auditeur à détecter une fraude dépend de facteurs tels que l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'ampleur des manipulations, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants en cause ou le niveau hiérarchique des personnes impliquées.

D'après le §7 de l'ISA 240 : *«En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative résultant d'une fraude commise par la direction est plus élevé qu'en cas de fraude commise par les employés, car les dirigeants sont fréquemment à même de manipuler directement ou indirectement les documents comptables, de présenter des informations financières mensongères ou de contourner les procédures de contrôle conçues pour prévenir la perpétration de fraudes semblables par les employés ».*

La Norme ISA 315 requiert une concertation entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que soient déterminés par l'associé responsable de la mission, les sujets devant

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

faire l'objet d'une communication à ceux des membres non impliqués dans la discussion. Cette discussion doit mettre un accent particulier sur la manière et les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit être effectuée et ce abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, il subsiste un risque d'anomalie significative provenant de fraudes et donc un risque important.

Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit apprécier si une telle anomalie constitue un indice de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit et s'interroger, en particulier, sur la fiabilité des déclarations de la direction, gardant à l'esprit qu'il est peu probable qu'un cas de fraude soit un cas isolé.

D'après le §40 de l'ISA 240 : *«Si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première pour la prévention et la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence ». (Réf. : par. A60)*

D'après le § 41 de l'ISA 240: «*À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité, si l'auditeur détecte ou soupçonne une fraude impliquant :*

a) la direction,

b) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,

c) d'autres personnes, dès lors que la fraude est à l'origine d'une anomalie significative dans les états financiers,

il doit leur en faire communication dès que possible. S'il soupçonne une fraude impliquant la direction, l'auditeur doit faire part de ses soupçons aux responsables de la gouvernance et s'entretenir avec eux de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever la mission ». (Réf. : par. A61 à A63)

D'après le §43 de l'ISA 240 : *«Si l'auditeur détecte ou soupçonne une fraude, il doit déterminer s'il est tenu d'en faire communication à un tiers à l'entité. Bien qu'une telle communication puisse être interdite en raison de l'obligation au secret professionnel imposée*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

à l'auditeur, il se peut que ses obligations légales l'emportent sur l'obligation au secret professionnel dans certaines circonstances. (Réf. : par. A65 à A67) »

Le détournement d'actifs peut être perpétré de différentes manières, par exemple:

- le détournement de fonds (par exemple, le détournement sur des comptes bancaires personnels d'encaissements de créances ou de sommes recouvrées sur des créances passées en perte);
- le vol d'actifs corporels ou l'atteinte à la propriété intellectuelle (par exemple, le vol de stocks pour les utiliser personnellement ou pour les revendre, le vol de résidus pour les revendre, la divulgation de renseignements de nature technologique à un concurrent en échange d'argent);
- le paiement par l'entité de biens et de services dont elle n'a pas bénéficié (par exemple, les règlements à des fournisseurs fictifs, les commissions illicites verséespar des fournisseurs aux acheteurs de l'entité en contrepartie d'une augmentation des prix ou les rémunérations versées à des employés fictifs);
- l'utilisation d'actifs de l'entité à des fins personnelles (par exemple, l'utilisation des actifs de l'entité pour garantir un prêt personnel ou un prêt à une partie liée).

Le détournement d'actifs s'accompagne souvent d'écritures ou de documents fictifs ou trompeurs destinés à dissimuler le fait que les actifs sont manquants ou ont été donnés en garantie sans autorisation appropriée.

La présentation d'E.F. mensongers implique le recours à des techniques telles que:

- l'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, dans le but de manipuler les résultats ou d'atteindre d'autres objectifs;
- une révision inappropriée des hypothèses posées et des jugements portés pour l'estimation de certains soldes de comptes;
- l'omission ou la comptabilisation anticipée ou tardive dans les états financiers d'événements ou d'opérations survenus au cours de la période considérée;
- la dissimulation ou la non-mention de faits pouvant avoir une incidence sur les montants inscrits dans les états financiers;
- la réalisation d'opérations complexes, structurées de façon à donner une image inexacte de la situation ou performance financière de l'entité;
- la modification des documents comptables ou des termes et conditions concernant des opérations importantes et inhabituelles.

Annexe 3 de l'ISA 240 : Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité que les états financiers comportent une anomalie significative résultant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, dont les suivantes :

- opérations dont l'enregistrement est incomplet ou tardif, qui sont enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité;
- soldes ou opérations non justifiés ou non autorisés;
- ajustements de dernière minute ayant un effet important sur les résultats financiers;
- preuve que des membres du personnel ont des droits d'accès aux systèmes et aux comptes qui ne cadrent pas avec les tâches qu'ils sont autorisés à accomplir;
- indications ou plaintes concernant une fraude alléguée communiquées à l'auditeur.

Éléments probants contradictoires ou manquants, par exemple :

- documents manquants;
- documents qui semblent avoir été modifiés;
- documents qui ne sont disponibles que sous forme de photocopies ou de fichiers électroniques alors qu'on s'attendrait à trouver des originaux;
- présence d'éléments importants inexpliqués dans les rapprochements;
- changements inhabituels dans le bilan ou encore changements dans les tendances ou les corrélations ou ratios importants des états financiers — par exemple, les comptes clients qui augmentent plus rapidement que les produits d'exploitation;
- réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles obtenues de la direction ou du personnel à la suite de demandes d'informations ou de procédures analytiques;
- divergences inhabituelles entre les documents comptables de l'entité et les réponses aux demandes de confirmation;
- grand nombre de crédits et d'autres ajustements enregistrés dans les comptes clients;
- écarts inexpliqués ou insuffisamment expliqués entre le grand livre auxiliaire des comptes clients et le compte collectif du grand livre ou entre les relevés de comptes clients et le grand livre auxiliaire des comptes clients;
- chèques annulés manquants ou inexistants dans les cas où ils auraient normalement dû être retournés à l'entité avec le relevé bancaire;
- disparition importante de stocks ou d'autres actifs corporels;
- éléments probants électroniques dont l'indisponibilité ou l'absence est contraire aux pratiques ou aux politiques de l'entité concernant la conservation des documents;
- taux de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- incapacité pour l'entité de produire des éléments probants concernant les mises à l'essai des développements des systèmes clés et des modifications de programmes ainsi que les activités d'implémentation pour les changements et déploiements des systèmes effectués au cours de l'exercice considéré.

Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction, par exemple :

- refus de donner accès aux documents comptables et aux installations ou interdiction de communiquer avec certains employés, clients ou fournisseurs, ou avec d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des éléments probants;
- contraintes excessives de délai imposées par la direction pour la résolution de questions complexes ou litigieuses;
- plaintes de la direction au sujet de l'exécution de l'audit ou intimidation exercée par la direction à l'encontre des membres de l'équipe de mission, particulièrement en rapport avec l'appréciation critique des éléments probants par l'auditeur ou avec la résolution d'éventuelles divergences d'opinions entre ce dernier et la direction;
- retards inhabituels mis par l'entité à fournir les informations demandées;
- réticence à faciliter l'accès de l'auditeur aux principaux fichiers électroniques pour y réaliser des sondages à l'aide de techniques d'audit assistées par ordinateur;
- refus de donner accès aux principales installations informatiques et interdiction de communiquer avec le personnel informatique clé, notamment le personnel affecté à la sécurité, à l'exploitation et au développement des systèmes;
- réticence à fournir des informations supplémentaires dans les états financiers ou à réviser les informations fournies pour les rendre plus complètes et plus intelligibles;
- absence de volonté de corriger en temps opportun les déficiences du contrôle interne qui ont été relevées.

Autres situations :

- réticence de la direction à permettre à l'auditeur de rencontrer à huis clos les responsables de la gouvernance;
- méthodes comptables qui semblent s'écarter des pratiques du secteur;
- révisions fréquentes d'estimations comptables qui ne semblent pas dues à des changements de circonstances;
- tolérance de manquements au code de bonne conduite de l'entité.

3.4. Application à certains comptes

a. Comptes de revenus et de charges

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Les tests de substance relatifs à ces comptes sont généralement ceux de **l'examen analytique persuasif plutôt que les tests sur les transactions** et encore moins les tests sur les soldes.

b. *Comptes affectés par des transactions issues de parties liées*

Ce type de transactions intéresse l'auditeur car son exécution risque de ne pas se dérouler dans des conditions normales. **Souvent des tests de détail sont nécessaires**.

c. *Présence à la prise d'inventaire physique des stocks*

D'après le §A1 de l'ISA 501 : « *La direction établit habituellement des procédures pour le comptage des stocks au moins une fois par an, afin que les résultats de ce comptage servent de base pour la préparation des états financiers et, le cas échéant, permettent de vérifier la fiabilité du système d'inventaire permanent de l'entité* ».

Le §4 de la même normeajoute que: *« Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état:*

(a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin (Réf. : par. A1 à A3):

i. *d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité, (Réf. : par. A4)*
ii. *d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction, (Réf. : par. A5)*
iii. *d'inspecter les stocks, (Réf. : par. A6)*
iv. *d'effectuer des comptages par sondages; (Réf. : par. A7 et A8)*

(b) en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks ».

D'après le §5 de l'ISA 501 *: « Si la prise d'inventaire physique se fait à une date autre que la date de clôture, l'auditeur doit, outre les procédures exigées au paragraphe 4, mettre en œuvre des procédures d'audit pour obtenir des éléments probants attestant que les variations des stocks entre la date du comptage et la date de clôture ont été correctement enregistrées ». (Réf. : par. A9 à A11)*

§6.Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur ne peut pas être présent à la prise d'inventaire physique, il doit effectuer ou observer des comptages à une autre date, et mettre en œuvre des procédures d'audit pour vérifier les mouvements de stocks survenus entre les deux dates.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

§7.S'il n'est pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks. Si la mise en œuvre de procédures de remplacement est impossible, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705. (Réf. : par. A12 à A14)

En application du paragraphe précédent, une désignation tardive (après la date de clôture) ne doit pas systématiquement donner lieu à une limitation dans le rapport d'audit (à éviter) dans la mesure où l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures alternatives fournissant des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état des stocks.

§8.Si des stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état de ces stocks en prenant l'une des mesures suivantes ou les deux :
a) demander au tiers une confirmation de la quantité et de l'état des stocks qu'il détient au nom de l'entité; (Réf. : par. A15)
b) procéder à une inspection ou mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées dans les circonstances. (Réf. : par. A16)

Lorsque le stock est en dépôt sous le contrôle d'un tiers, l'auditeur obtient en général une confirmation directe de ce dernier quant aux quantités et à l'état des stocks détenus pour le compte de l'entité. L'auditeur considère également les aspects suivants, selon le caractère significatif des stocks en question :

- l'intégrité et l'indépendance du tiers concerné ;
- la nécessité de sa présence, ou de celle d'un autre auditeur, aux opérations de comptage d'inventaire ;
- la nécessité d'obtenir un rapport d'un autre auditeur sur le caractère adéquat du système de contrôle interne du tiers concerné permettant de s'assurer que les quantités en stock sont correctement comptées et que les stocks sont en sécurité ;
- la nécessité d'examiner la documentation relative aux stocks détenus par des tiers, par exemple: les récépissés d'entrepôt, ou l'obtention d'une confirmation d'autres tiers auprès de qui ces stocks ont été déposés en gage.

d. Demandes d'informations concernant les procès et les contentieux

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Les procès et les contentieux impliquant une entité peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers et, en conséquence, il peut être nécessaire de les mentionner et/ou d'en provisionner l'incidence financière dans ces derniers.

D'après le §9 l'ISA 50l : *« L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'identifier les procès et litiges auxquels l'entité est partie et qui peuvent être à l'origine d'un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Réf. : par. A17 à A19)*

a) les demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, auprès d'autres personnes au sein de l'entité, y compris le conseiller juridique interne;

b) l'examen des procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance, ainsi que de la correspondance échangée entre l'entité et son conseiller juridique externe;

c) l'examen des frais juridiques ». (Réf. : par. A20)

§10.Si, par suite de son évaluation, l'auditeur conclut à l'existence d'un risque d'anomalies significatives associé à des procès ou litiges qui ont été identifiés, ou lorsque les procédures d'audit mises en œuvre indiquent qu'il peut exister d'autres procès ou litiges significatifs, l'auditeur doit, en plus des procédures exigées par les autres normes ISA, chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité. Il doit accomplir cette démarche au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, dans laquelle il est demandé au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur. Lorsque des textes légaux ou réglementaires ou le corps professionnel des avocats interdisent au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement. (Réf. : par. A21 à A25)

§11.L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseiller juridique externe de l'entité ou à le rencontrer, ou encore le conseiller juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière satisfaisante à la lettre de demande d'informations ou il lui est interdit d'y répondre;

b) l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par la mise en œuvre de procédures d'audit de remplacement.

Déclarations écrites

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

§12.L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les procès et litiges actuels ou éventuels venus à leur connaissance et dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers lui ont été communiqués et que le traitement comptable et les informations dont ils ont fait l'objet sont conformes au référentiel d'information financière applicable.

Lorsque l'auditeur a identifié un risque d'anomalies significatives provenant de procès ou de contentieux, ou lorsqu'il soupçonne leur existence, il doit demander à ce que des informations lui soient communiquées directement par les conseils juridiques de l'entité.

La lettre, qui doit être préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, doit demander au conseil juridique de communiquer sa réponse directement à l'auditeur.

Lorsqu'il est peu probable que le conseil juridique réponde à une demande générale, la lettre indique généralement de façon spécifique:

- une liste des procès et des contentieux;
- l'évaluation de la direction sur l'issue du procès ou du contentieux ainsi que son estimation des implications financières, y compris des coûts concernés ;
- une demande à l'attention du conseil juridique pour qu'il confirme le caractère raisonnable des évaluations de la direction et fournisse à l'auditeur des informations complémentaires s'il juge la liste incomplète ou inexacte.

e. Evaluation des participations à long terme et informations fournies les concernant

Lorsque les participations à long terme revêtent une importance significative au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur valorisation et les informations fournies dans les états financiers les concernant. En matière de participations à long terme, les procédures d'audit consistent généralement à recueillir des éléments probants visant à déterminer si l'entité est en mesure de les porter à long terme, à s'entretenir avec la direction pour déterminer si l'entité envisage de conserver lesdits investissements et à obtenir des déclarations écrites à cet effet.

Les autres procédures d'audit consistent généralement à examiner les états financiers des participations détenues et d'autres informations, telles que les cours de bourse, qui donnent une idée de la valeur de ces participations, et à comparer ces valeurs à leur valeur comptable jusqu'à la date du rapport de l'auditeur. Si la valeur est inférieure à la valeur d'usage prévue par le référentiel comptable, l'auditeur s'interroge sur la nécessité d'une provision pour dépréciation. S'il existe un doute sur la valeur réelle de la participation, l'auditeur détermine si

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

les ajustements nécessaires ont été comptabilisés et/ou si une information appropriée a été fournie dans les E.F.

f. Informations sectorielles

D'après le §13 de 1'ISA 501 : *« L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication d'informations sectorielles conformément au référentiel d'information financière applicable : (Réf. : par. A26)*

a) en acquérant une compréhension des méthodes utilisées par la direction pour l'établissement des informations sectorielles, puis : (Réf. : par. A27)

i. en évaluant si ces méthodes sont susceptibles de fournir des informations conformes au référentiel d'information financière applicable,

ii. en testant au besoin l'application de ces méthodes;

b) en mettant en œuvre des procédures analytiques ou d'autres procédures d'audit appropriées dans les circonstances ».

SECTION 2 : L'ALLOCATION DU S.S. GLOBAL ET LA FIXATION DE L'ERREUR TOLERABLE

Cf. chapitre précédent, section 4.

SECTION 3 : L'APPROCHE GENERALE ET PROCEDURES D'AUDIT EN REPONSE AUX RISQUES EVALUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES AU NIVEAU DES ASSERTIONS

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers (*Réf : par A1-A3 de l'ISA 330*). Au titre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, l'auditeur peut notamment :

- insister auprès de l'équipe de mission sur la nécessité de garder un esprit critique;
- affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore faire appel à des experts;
- renforcer la supervision;
- introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre;
- modifier globalement la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit, notamment en mettant en œuvre des procédures de corroboration à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants plus convaincants.

La compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des éléments probants d'origine interne, ce qui peut l'amener par exemple à mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période. L'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle produit l'effet inverse. Par exemple, en réponse à un environnement de contrôle inefficace, l'auditeur peut :

- concentrer davantage les procédures d'audit à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire ;
- chercher à obtenir plus d'éléments probants par la mise en œuvre de procédures de corroboration;
- augmenter le nombre d'établissements à inclure dans le champ de l'audit.

Ces considérations jouent donc un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par l'auditeur qui peut, par exemple, privilégier les procédures de corroboration (stratégie corroborative) ou une combinaison de tests des contrôles et de procédures de corroboration (stratégie mixte).

SECTION 4 : LES TESTS DE PROCEDURES ET LA FIXATION DU R.C

1. Les tests de procédures

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

D'après le §8 de l'ISA 330 : *« L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :*

a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration);

b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions ». (Réf. : par. A20 à A24)

§9.Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles. (Réf. : par. A25)

§A20.Seuls sont soumis à des tests les contrôles que l'auditeur juge correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative concernant une assertion. Lorsque des contrôles substantiellement différents ont été appliqués à divers moments de la période auditée, chacun de ces contrôles est pris en considération séparément.

§A21.Il existe une différence entre tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'une part, et comprendre et évaluer leur conception et leur mise en place, d'autre part. Cependant, les mêmes types de procédures sont appliqués dans les deux cas. L'auditeur peut donc juger efficient de procéder simultanément au test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi qu'à l'évaluation de leur conception et à la vérification de leur mise en place.

§A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test des contrôles à mettre en œuvre conjointement avec un test de détail portant sur la même opération. Bien que le test des contrôles n'ait pas le même objectif que le test de détail, la simultanéité d'exécution est possible, et l'on peut alors parler de test à double objectif. Par exemple, l'auditeur peut concevoir un test et en évaluer les résultats dans le cadre de l'examen d'une facture pour, d'une part, déterminer si elle a été approuvée et, d'autre part, obtenir un élément probant corroborant une opération. Pour concevoir un test à double objectif comme pour en évaluer les résultats, l'auditeur considère chaque objectif séparément.

Donc, l'auditeur est tenu de mettre en œuvre des tests de procédures lorsque, dans son évaluation du risque, il présume que les contrôles fonctionnent efficacement ou lorsque des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. L'objectif de réalisation de ces tests est de réunir des éléments probants

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

suffisants et adéquats indiquant que les contrôles fonctionnaient efficacement aux moments pertinents au cours de la période visée par l'audit. Les tests sur les contrôles, appelés aussi tests de procédures, désignent les tests permettant d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité de la conception et du fonctionnement des systèmes comptables et de contrôle interne.

1.1.Nature des tests de procédures

D'après le §10 de l'ISA 330: *« Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit :*

a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et notamment :

i. la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période auditée,

ii. s'ils ont été appliqués systématiquement,

iii. par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués; (Réf. : par. A26 à A29)

b) déterminer si les contrôles à tester sont tributaires d'autres contrôles (contrôles indirects) et, dans l'affirmative, s'il est nécessaire de réunir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles indirects ». (Réf. : par. A30 et A31)

§A26.Les demandes d'informations ne permettent pas à elles seules de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En conséquence, d'autres procédures sont mises en œuvre en association avec elles. À cet égard, l'association de demandes d'informations et de procédures d'inspection ou de réexécution peut fournir un niveau plus élevé d'assurance que l'association de demandes d'informations et de procédures d'observation physique, car celles-ci ne valent que pour le moment où elles sont réalisées.

§A27.Le type de procédure requis pour obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle est fonction de la nature de celui-ci. Par exemple, lorsque l'efficacité du fonctionnement est documentée, l'auditeur peut décider d'inspecter les documents pour obtenir des éléments probants attestant cette efficacité. Il arrive en revanche que certains contrôles ne fassent l'objet d'aucune documentation, du moins pertinente. Par exemple, il se peut que ne soit consigné nulle part le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou de certains types d'activités de contrôle, telles que celles qui sont exécutées par un ordinateur. En

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

pareille situation, les éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement peuvent être obtenus par des demandes d'informations en association avec d'autres procédures d'audit, comme l'observation ou les techniques d'audit assistées par ordinateur.

§12 ISA 315.L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit. Bien qu'il y ait des chances que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent l'information financière, ce ne sont pas tous les contrôles liés à l'information financière qui sont pertinents pour l'audit. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit. (Réf. : par. A49 à A72)

§13 ISA 315.Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Réf. : par. A73 à A75)

Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (et autres événements) et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres correspondants. Les systèmes de contrôle comportent le système de contrôle interne et le système comptable. Ces derniers leur correspondent les deux définitions suivantes :

- Le système comptable est l'ensemble des procédures et des documents d'une entité permettant le traitement des transactions aux fins de leur enregistrement dans les comptes. Ce système identifie, rassemble, analyse, calcule, enregistre, récapitule et fait la synthèse des transactions et autres évènements.
- Le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures (contrôles internes) mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières fiables.

Les tests sur les contrôles sont effectués lorsque l'auditeur estime, d'après l'appréciation des risques qu'il a effectuée, que des systèmes de contrôle existent, sont théoriquement valables et fonctionnent convenablement ou bien s'il estime que les tests de substance sont insuffisants

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

pour fournir des éléments probants suffisants et appropriés. En effet, et pour un contrôle donné prévu par les systèmes en place de l'entité auditée, l'intérêt de l'auditeur sera porté sur :

- **L'existence et la validité théorique (conceptuelle) du contrôle ;**
- **L'efficacité du fonctionnement du contrôle ;**
- **La permanence dans l'application du contrôle.**

Ces trois points devraient être cumulativement vérifiés pour pouvoir se servir du contrôle en question dans le cadre d'une « Approche systèmes ».

De même, lorsque l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives dans les états financiers que l'entité n'a pas contrôlés ou pour lesquels le contrôle pertinentn'est pas adéquat, ou lorsque, selon le jugement de l'auditeur, le processus d'appréciation des risques de l'entité comporte une lacune importante, l'auditeur fait mention de ces lacunes du contrôle interne dans la communication des questions de gouvernance soulevées au cours de l'audit*(Voir la norme ISA 265 : « Communication des déficiences du contrôle interne auxresponsables de la gouvernance et à la direction »).*

En effet, lorsque l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que l'entité n'aurait pas sous contrôle ou pour lesquels les contrôles mis en place sont inadéquats, ou si, selon son jugement, il existe une faiblesse majeure dans le processus d'évaluation des risques par l'entité, il inclut cette question dans sa communication des faiblesses apparues à l'occasion de sa mission et intéressant les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

La communication à la direction des déficiences procédurales s'effectue en général par écrit dans le cadre d'un rapport dit « **Lettre au conseil ou à la direction** ». Cette lettre ne se limite pas, en principe, à décrire les anomalies mais aussi à recommander les améliorations à coût raisonnable.

En Tunisie, les commissaires aux comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) sont tenus légalement, en vertu du décret n°87-529 du 1er Avril 1987, de remettre une lettre. En pratique, la remise d'une lettre de direction est plus ou moins généralisée à toutes les missions de commissariat aux comptes. De même, aux termes de l'article 15 de la loi sur la sécurité financière modifiant l'article 3 de la loi n°94-117 : *« Le commissaire aux compte doit présenter dans ses rapports une évaluation générale du contrôle interne ».*

1.2.Calendrier d'application des tests de procédures

Le calendrier d'application désigne le moment de la mise en œuvre des procédés d'audit ou encore la période ou la date à laquelle les éléments probants se rapportent.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

En effet, ***d'après le §A6 de l'ISA 330*** : *« Le calendrier d'une procédure d'audit a trait au moment de sa mise en œuvre, ou à la période ou à la date à laquelle se rapportent les éléments probants ».*

D'après le §11 de l'ISA 330: *«L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour le moment précis ou pour l'ensemble de la période où il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des dispositions des paragraphes 12 et 15 ci-dessous, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles ». (Réf. : par. A32)*

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire

§12.Si l'auditeur obtient des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'une période intermédiaire, il doit :

a) obtenir des éléments probants concernant tout changement important survenu dans ces contrôles après la période intermédiaire;

b) déterminer les éléments probants additionnels à obtenir pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice. (Réf. : par. A33 et A34)

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents

§13.Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents et, lorsque c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit tenir compte des éléments suivants :

a) l'efficacité des autres éléments du contrôle interne, notamment l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité;

b) les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il est manuel ou automatisé;

c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques;

d) l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans l'application du contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements de personnel ayant une incidence importante sur l'application du contrôle;

e) l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré. (Réf. : par. A35)

L'auditeur **peut** mettre en œuvre des tests de procédures à une date intercalaire. Par ailleurs, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier des problèmes significatifs très tôt au cours de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à développer une approche d'audit efficace en réponse à ces problèmes. Lorsque l'auditeur met en œuvredes tests de procédures avant la fin de la période, il apprécie la nécessité de recueillir des éléments probants additionnels pour le restant de la période.
Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de mettre en œuvre des procédures d'audit, il prend également en compte les points suivants:

- l'environnement de contrôle;
- le moment où l'information pertinente est disponible (p. ex., des fichiers informatiques peuvent être effacés par la suite, ou des contrôles physiques peuvent avoir lieu seulement à certains moments) ;
- la nature du risque (un risque de surévaluation des produits d'exploitation pour satisfaire les prévisions, de bénéfices, par la création postérieure de faux contrats de vente, l'auditeur peut souhaiter examiner les contrats en cours au dernier jour de la période);
- la période ou la date sur laquelle portent les éléments probants.

Parallèlement, ***le §14 de l'ISA 330*** apporte une grande nouveauté: *« Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors d'un audit précédent et concernant l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles, il doit établir si ces éléments probants sont toujours pertinents en recueillant des éléments probants attestant si des changements importants sont survenus ou non dans ces contrôles depuis l'audit précédent. Il obtient ces éléments probants au moyen de demandes d'informations en association avec des observations physiques ou des inspections, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles, et :*
a) lorsque les éléments probants obtenus lors de l'audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours; (Réf. : par. A36)
*b) **lorsqu'aucun changement n'est survenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits**, mais doit tester une partie des contrôles lors de chaque audit afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

cours d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles ». (Réf. : par. A37 à A39)

La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants recueillis lors d'audits précédents pour d'autres contrôles est une question de jugement professionnel. De plus, la durée de la période pouvant s'écouler avant de re-tester ces contrôles est aussi une question de jugement professionnel, mais ne peut pas excéder deux ans.

En pratique, l'auditeur se fixe un plan de rotation lui permettant de tester annuellement une partie de ces contrôles pour ne pas se trouver dans la situation de tester tous les contrôles au cours d'une même période et de ne rien faire durant les deux années suivantes. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit recueillir des éléments probants pour savoir si des changements dans des contrôles spécifiques ont eu lieu postérieurement à l'audit précédent. Il doit recueillir des éléments probants montrant que de tels changements se sont produits, au moyen de demandes d'informations en association avec une observation ou une inspection, afin de confirmer la compréhension de ces contrôles spécifiques. L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour établir le caractère permanent de la pertinence des éléments probants recueillis au cours des périodes précédentes lorsqu'il prévoit d'utiliser ces éléments probants pour la période en cours.

Par exemple, lors de l'audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il recueille des éléments probants pour déterminer si des modifications dans ce contrôle automatisé ont eu lieu qui affecteraient son fonctionnement efficace et continu, par exemple, par une demande d'informations auprès de la direction et par l'inspection des journaux d'intervention (logs) indiquant les contrôles qui ont été modifiés.
Le fait de prendre en considération les éléments probants portant sur ces modifications peut entraîner soit une augmentation, soit une diminution des éléments probants à recueillir durant la période en cours relatives à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Des changements peuvent affecter la pertinence des éléments probants recueillis au cours des périodes précédentes de manière telle qu'ils ne peuvent plus servir de base sur laquelle s'appuyer valablement. Par exemple, des modifications de système qui permettent à une entité de recevoir un nouveau rapport édité par le système n'affecteront probablement pas la

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

pertinence des éléments probants de la période précédente. A l'inverse, une modification du système, qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment, l'affectera.

Enfin,***le §15 de l'ISA 330***ajoute que: *« Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des contrôles liés à un risque qu'il a jugé important, il doit tester ces contrôles dans la période sur laquelle porte sa mission ».*

1.3.Etendue des tests de procédures

L'étendue désigne l'aspect quantitatif d'un procédé d'audit particulier à appliquer, par exemple, la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations dans le cadre d'un procédé de contrôle. L'étendue d'un procédé d'audit est déterminée par le jugement de l'auditeur, après prise en compte de l'importance relative, du risque évalué et du degré d'assurance que l'auditeur prévoit obtenir. En particulier, l'auditeur augmente habituellement l'étendue des procédés d'audit lorsque le risque d'anomalies significatives s'accroît. Plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité dufonctionnement des contrôles pour son appréciation des risques, plus l'étendue de ses tests des contrôles sera grande. De plus, lorsque le taux de dérogation prévue pour un attribut donné augmente, l'auditeur augmente l'étendue du test de contrôle.

L'utilisation de techniques de contrôle assistées par ordinateur (TCAO) peut permettre des tests plus poussés des transactions électroniques et des fichiers électroniques des comptes. Cependant, en raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, il se peut que l'auditeur n'ait pas besoin d'augmenter l'étendue des tests portant sur un contrôle informatique donné. Pour réaliser ces tests, l'auditeur pose, en général, trois questions :

1-Qui? : Qui effectue le contrôle?

2-Quand? : Quand ce contrôle est effectué ? / Quand il n'est pas appliqué ?)

3-Comment? : Comment le contrôle est effectué ? Ces tests comprennent:

- Inquiring: interroger le personnel pour savoir qui exécute la procédure.
- Observing : observer le personnel concernant l'application effective des procédures.
- Inspecting : vérifier les documents et rapports pour déterminer comment la procédure est exécutée et les performances de contrôle.
- Reperforming : refaire certains travaux et calculs par l'auditeur pour s'assurer que la procédure est correctement appliquée.

1.4.Types des tests de procédures

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

a. *Les tests de cheminement ou de conformité*

Ces tests consistent à parcourir le circuit des documents depuis la naissance d'un document jusqu'à son enregistrement et son classement définitif. (Walking through procedures ou Reconstitution d'opérations). **Pour la compréhension des procédures de contrôle, l'auditeur utilise des questionnaires ouverts**.

Ces tests permettent ainsi de :

- S'assurer de la bonne description des procédures ;
- S'assurer que les contrôles, visa,... existent et sont matériellement apposés sur les différents documents.

b. *Les tests de permanence*

Ces tests viennent en deuxième lieu. Une fois l'auditeur a bien compris les procédures et estime à priori qu'elles sont efficaces, il va tester alors l'application de ces points forts à l'effet d'évaluer ces procédures. Ces tests répondent aux questions :

Question 1 : Est ce qu'un CI a existé et a fonctionné comme nous l'avons compris?

Question 2 : Est ce que ce CI a été effectué en temps opportun (Timing) ?

Question 3 : Est ce que ce CI a été fondé sur des informations fiables?

Question 4 : Est ce que ce CI a permis de corriger les éventuelles erreurs ?

Question 5 : Est ce que ce Cl a concerné l'ensemble de la période (Permanence) ?

Il existe 2 types de C.I. :

- **C.I. préventifs**: c'est l'ensemble de sécurités mises en œuvre pour empêcher que des erreurs se produisent. Ce contrôle fonctionne en même temps que la réalisation des opérations, il est matérialisé par des visas, signatures, ... *Exemple: rapprochement facture/BL pour détecter des ventes fictives ou livraisons non facturées.*
- **C.I. de détection**: l'objectif de ce contrôle est de détecter les erreurs résiduelles éventuelles malgré les C.I. préventifs qui pouvaient exister. Ce contrôle fonctionne après la réalisation des opérations. Il est matérialisé par des états, tableaux, études, rapprochement... *Exemple : rapprochement mensuel entre quantités livrées et celles facturées.*

Pour l'évaluation des procédures, l'auditeur utilise des questionnaires fermés avec des réponses *« oui »* ou *« non »*. Les réponses négatives indiquent l'existence de faiblesse. A l'issue des tests, l'auditeur détermine les écarts par rapport à la procédure. Ces écarts peuvent être classés en deux catégories:

- Faiblesses de conception;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Failles d'application.

1-Faiblesses de conception : ces faiblesses concernent la cohérence des systèmes. A titre d'exemples:

- conception générale du C.I. inadéquate ;
- absence de séparation des tâches;
- dispositif inadéquat pour la sauvegarde des actifs.

2-Failles d'application : ces faiblesses concernent une mauvaise application des procédures. Généralement, elles revêtent l'une des formes suivantes:

- Le contrôle est effectué par une personne non autorisée.
- Le contrôle n'a pas été effectué pendant un temps déterminé.
- Le contrôle est mal effectué.

A l'issu de ces tests, l'auditeur dégage des écarts à la procédure, qui sont appelés exceptions. Ces expressions « écart »et« exception » sont préférables aux termes erreurs, car ces écarts n'indiquent qu'une possibilité d'existence d'erreurs dans les E.F.

*Exemples de test :*Processus « Ventes-recouvrements » :

1-Test: Sélectionner un échantillon de 50 B.L. et s'assurer que tous les B.L. sont facturés. Ce test permet de s'assurer de l'assertion d' « Exhaustivité » des ventes.

2-Test: Sélectionner un échantillon de 50 factures de ventes et s'assurer que toutes les factures sont appuyées de B.L. acceptés par les clients.

La réalisation de ce test permet, en même temps, de s'assurer de l'assertion d'« Existence » des ventes et de l'assertion des « Droits et obligations ». Donc, un seul contrôle peut fournir des éléments probants pour une ou plusieurs assertions.

2. La fixation définitive du Risque lié au Contrôle

Pour fixer ce niveau, il est nécessaire que l'auditeur :

- Identifie les risques d'anomalies potentielles ;
- Identifie les contrôles préventifs ou de détection relatifs à ces anomalies;
- Obtenir l'évidence que ces contrôles sont efficaces;
- Evaluer cette évidence et fixer définitivement le R.L.C.

2.1.Identifier les risques d'anomalies potentielles

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Pour chaque processus, il existe des check-lists énumérant les anomalies potentielles. L'auditeur utilise ces listes et sa connaissance de l'entité y compris son contrôle interne pour se fixer définitivement sur les anomalies qui peuvent avoir lieu. Par exemple :

Anomalies Potentielles	Contrôles nécessaires	Test de contrôle
Marchandises livrées mais non facturées	-Séparation des tâches ; -Les B.L. doivent être pré numérotés ; -Rapprochement individuel entre facture et B.L. qui doivent être joints.	-Observer la séparation ; -Vérifier que les B.L. sont pré-numérotés ; -Examiner la correspondance.
Factures non comptabilisées	-Les factures sont pré-numérotées ; -Les factures doivent être classées par ordre numérique.	-Vérifier que les factures sont pré-numérotées ; -S'assurer que le journal comprend la séquence numérique.

2.2.Identifier les contrôles mis en œuvre pour prévenir et détecter ces anomalies

Pour chaque processus, il existe des check-lists énumérant les contrôles nécessaires pour prévenir et détecter chaque anomalie. Si l'auditeur estime qu'un contrôle nécessaire n'existe pas ou n'est pas effectué, il doit d'abord et avant de conclure à l'existence de faiblesses, chercher s'il existe des contrôles compensatoires dont l'effet pourrait prévenir ou détecter l'anomalie. Dans l'exemple ci haut, même s'il n'y a pas un rapprochement individuel (C.I. préventif), l'entreprise peut disposer d'un contrôle de détection équivalent en termes d'efficacité et consistant à la réalisation d'un rapprochement global mensuellement entre quantité livrée et quantité facturée.

2.3.Obtenir l'assurance que ces contrôles sont efficaces

L'auditeur effectue un test (généralement par sondage) sur les documents et s'assurer que les contrôles sont effectués réellement (Voir colonne 3 de l'exemple, Tests de contrôle).

2.4.Evaluer cette évidence et fixer le R.L.C.

Les procédures d'audit utilisées fournissent différents niveaux d'évidence d'audits ou d'éléments probants. Par exemple :

- vérifier les documents fournit une évidence documentaire ;
- réaliser un entretien fournit une évidence orale ;
- observer fournit une évidence physique.

Si les différentes sources d'évidence convergent sur le fait que les contrôles sont effectifs, le degré d'assurance augmente. Si non (divergent), le degré d'assurance diminue.

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

Si le nombre d'exceptions dégagées par les tests de contrôle excède le nombre toléré, le contrôle sera considéré comme non efficace.
S'il est inférieur, le contrôle serait considéré comme efficace.
La fixation définitive du R.L.C. fait appel au jugement professionnel de l'auditeur basé sur une analyse prudente des éléments probants obtenus à partir des tests de contrôle.
La fixation du R.L.C. tiendra compte également des composantes du contrôle interne car ces composantes sont en interactions et neutralisent les effets réciproques.

Une activité de contrôle peut être neutralisée par un mauvais environnement de contrôle. De même, une mauvaise procédure ou un mauvais système comptable peuvent être corrigés par un bon environnement de contrôle.

SECTION 5 : LA DETERMINATION DU R.N.D. ET LES CONTROLES DE SUBSTANCE (PROCEDES DE CORROBORATION OU TESTS DE VALIDATION)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1. Détermination du R.N.D.

Les tests de substance constituent la deuxième réponse possible aux risques évalués. Ils constituent la conséquence du niveau du R.N.D. Le niveau du R.N.D. acceptable est lui-même fonction de la fixation définitive du niveau du R.L.C. suite aux tests de contrôle. Le R.I. étant fixé depuis la phase de planification.

R.I. ===>Fixé depuis la planification

En principe définitivement sauf exception

R.L.C. ===>Jugement préliminaire

Depuis la planification → Hypothèse 1 (élevé) → Stratégie corroborative

Hypothèse 2 (faible) → Stratégie mixte

↓

Tests de contrôle → Fixation définitive du R.L.C.

$$R.N.D. = \frac{R.A.}{R.I.*R.L.C.}$$

ou qualitativement:

- Si R.N.D. acceptable est élevé →les procédés de corroboration seraient limités et moins coûteux.
- Si R.N.D. acceptable est faible → les procédés de corroboration seraient étendus et plus coûteux.

2. Les contrôles de substance ou procédés de corroboration

L'auditeur planifie et met en œuvre des contrôles de substance pour tenir compte de son appréciation du risque d'anomalies significatives.

Plus il évalue que le risque est élevé, plus il est probable que les procédés de corroboration seront mis en œuvre vers la fin de la période, et l'étendue de ces procédés augmente, et la nature des procédés de corroboration revêt de l'importance.

2.1. Calendrier d'application des procédés de corroboration

D'après le §4 de l'ISA 330 : *« Dans les Normes ISA, on entend par :*

(a) ***procédure de corroboration****: une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent:*

i. *des tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un soldede comptes ou à uneinformation fournie) ;*
ii. *des procédures analytiques de corroboration ».*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

D'après le §22 de l'ISA 330 : *« Si des procédures de corroboration sont réalisées à une date intermédiaire, l'auditeur doit, pour couvrir le restant de la période, mettre en œuvre :*
a) soit des procédures de corroboration en association avec des tests des contrôles,
b) soit uniquement des procédures de corroboration complémentaires, s'il juge que cela suffit,
afin d'avoir une base raisonnable permettant d'extrapoler que les conclusions de l'audit à la date intermédiaire sont toujours valables à la fin de la période. (Réf. : par. A54 à A57) »

Il est donc possible d'appliquer des procédés de corroboration à une date intercalaire (avant la clôture). Toutefois, l'auditeur doit mettre en œuvre, pour la période restante, des procédés de substance supplémentaires ou une combinaison de procédés de substance et des tests de contrôle procurant un fondement raisonnable à l'extension des conclusions d'audit à la période comprise entre la date intermédiaire et la date de clôture.

Parallèlement, lorsque des procédés de corroboration sont appliqués à une date intermédiaire, cela augmente le risque que des anomalies pouvant exister à la fin de la période ne soient pas détectées par l'auditeur. Ce risque croît avec la durée de la période restante. Lorsqu'il se demande s'il y a lieu de mettre en œuvre des procédés de corroboration à une date intermédiaire, l'auditeur tient compte de :

- l'environnement de contrôle,
- les autres contrôles pertinents,
- l'objectif du procédé de corroboration,
- l'appréciation du risque d'anomalies significatives,
- la nature de la catégorie d'opérations ou du solde de compte et des assertions connexes,
- sa capacité de réduire le risque grâce à la mise en œuvre de procédés de corroboration adéquats ou de procédés de corroboration combinés à des tests de contrôle pour couvrir la période restante.

2.2. Nature des contrôles de substance

D'après le §18 de l'ISA 330: *« Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs ». (Réf. : par. A42 à A47)

Quelle que soit l'appréciation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit planifier et mettre en œuvre des procédés de corroboration.

L'auditeur planifie et met en œuvre des contrôles de substance pour répondre à une évaluation spécifique du risque d'anomalies significatives qui prend en compte, le cas échéant, le résultat des tests de procédures réalisés. L'évaluation du risque par l'auditeur repose en toute hypothèse sur son jugement professionnel et elle peut donc ne pas être suffisamment précise pour identifier tous les risques d'anomalies significatives. De plus, il existe des limites inhérentes au contrôle interne, telles que le risque que la direction outrepasse les contrôles, la possibilité d'une erreur humaine et l'impact des modifications dans les systèmes. Pour cette raison, **des contrôles de substance** des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, **sont toujours nécessaires** pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Les contrôles de substance permettent à l'auditeur de détecter des erreurs monétaires ou des anomalies dans les transactions, informations et les soldes plutôt que les exceptions ou les écarts d'application des contrôles.

Les tests de substance fournissent à l'auditeur une évidence sur le respect et la sincérité relative aux assertions significatives sous tendant l'établissement des E.F.

La norme distingue entre:

a. *Contrôles de substance portant sur le processus d'arrêté des comptes*

D'après le §20 de l'ISA 330: *«Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre les procédures suivantes liées au processus de finalisation des états financiers :*

a) vérification de la concordance ou rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents;

b) examen des écritures de journal significatives et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers ». (Réf. : par. A52)

b. *Contrôles de substance répondant aux risques importants*

D'après le §21 de l'ISA 330: *«Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est important, il doit mettre en œuvre des*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail ». (Réf. : par. A53)

On peut procéder à un seul type de tests ou par une combinaison en fonction de R.N.D. prévu et donc du risque d'anomalies significatives.

Selon le §A9 de l'ISA 330: *« L'évaluation des risques faite par l'auditeur peut influer tant sur les types de procédures d'audit à mettre en œuvre que sur leur association. Par exemple, lorsqu'il évalue le risque à un niveau élevé, l'auditeur peut se faire confirmer l'exhaustivité des clauses d'un contrat par l'autre partie au contrat, en plus d'inspecter lui-même le document. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent convenir davantage à certaines assertions qu'à d'autres. Ainsi, dans le cas des produits, des tests des contrôles peuvent représenter la réponse la plus adaptée à l'évaluation d'un risque d'anomalies concernant l'assertion sur l'exhaustivité, tandis que des procédures de corroboration peuvent être la meilleure réponse à l'évaluation d'un risque d'anomalies concernant l'assertion sur la réalité.*

§A10.*Les raisons qui ont conduit l'auditeur à évaluer un risque comme il l'a fait sont pertinentes pour la détermination de la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un niveau de risque est considéré comme faible en raison des caractéristiques particulières d'une catégorie donnée d'opérations, indépendamment des contrôles les concernant, l'auditeur peut décider que la mise en oeuvre de procédures analytiques de corroboration est suffisante pour l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. En revanche, si le niveau de risque est considéré comme faible en raison de certains contrôles internes, et que l'auditeur a l'intention de concevoir des procédures de corroboration sur la base de cette évaluation, il exécute alors des tests de ces contrôles, comme l'exige l'alinéa 8 a). Ce peut être le cas, par exemple, pour une catégorie d'opérations dotées de caractéristiques raisonnablement homogènes, dénuées de complexité et qui sont systématiquement traitées et contrôlées par le système informatique de l'entité ».*

Rappelons que selon ***le §4 de l'ISA 330***:*« Dans les Normes ISA, on entend par :*

(a) ***procédure de corroboration****: une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent:*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

i. ***des tests de détail*** *(relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de comptes ou à une information fournie) ;*

ii. ***des procédures analytiques de corroboration*** *».*

➔ Les procédés de corroboration comprennent selon chaque famille d'assertion:

1-des tests détaillés des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers, et

2- des procédures analytiques de substance.

i. Les tests détaillés des catégories d'opérations et des soldes

Les tests de détail s'entendent des contrôles portant sur le détail des opérations, soldes, et informations. Ce sont donc des contrôles visant à justifier la validité du contenu des états financiers sur la base de pièces comptables ou de tout autre élément probant. L'auditeur conçoit des tests de détail qui tiennent compte de l'appréciation des risques dans le but de réunir des éléments probants suffisants et adéquats pour obtenir le niveau d'assurance prévu au niveau des assertions.

Lorsqu'il conçoit des procédés de corroboration visant les assertions relatives à l'existence ou à la réalité, l'auditeur choisit certains des éléments pris en compte dans la détermination d'un montant figurant dans les états financiers pour y trouver des éléments probants pertinents.

En revanche, lorsqu'il conçoit des procédés d'audit visant l'assertion relative à l'exhaustivité, l'auditeur choisit des éléments probants parmi ceux qui indiquent qu'un élément devrait être pris en compte dans la détermination du montant en cause figurant dans les états financiers et fait enquête pour savoir si cet élément est bien pris en compte. Par exemple, l'auditeur pourrait examiner les décaissements subséquents pour déterminer si certains achats ont été omis.

L'auditeur s'assure en effectuant ces tests si les transactions enregistrées existent et que l'ensemble des transactions effectuées sont enregistrées et concernent la période, si elles sont correctement classées, totalisées et reportées sur les fiches et balances. Les coûts de ces tests sont plus importants que ceux de l'examen analytique. Par exemple, l'auditeur circularise:

- les banques pour confirmer le solde en comptabilité,
- les clients pour confirmer les comptes à recevoir.

L'auditeur s'assure de l'existence des immobilisations et stocks par inspection physique. L'exemple suivant montre la manière progressivede concevoir les tests sur les soldes des Banques. L'étendu du test est fonction du niveau du R.N.D. :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Situations	R.A. constant	R.I. * R.L.C.	R.N.D.
1	Faible	T. Faible	Elevé
2	Faible	Moyen	Moyen
3	Faible	Elevé	Faible
4	Faible	T. Elevé	Très faible

Tests à effectuer sur les soldes Banques dans chaque situation de risque

1-Vérifier 1'état de rapprochement (E.R.) et refaire les totaux arithmétiques.

2-Revoir l'établissement de l'E.R. et vérifier exhaustivement les montants en suspens.

3-Refaire l'établissement de l'E.R. par l'Auditeur et vérifier exhaustivement les suspens.

4-Obtenir les relevés bancaires directement de la banque et refaire l'E.R. en vérifiant exhaustivement les montants en suspens.

D'après l'ISA 500 révisé, les moyens utilisés comprennent notamment:

1- Inspection des comptes ou des documents,
2- Inspection des actifs corporels,
3- Observation,
4- Prise de renseignements,
5- Confirmation,
6- Reprise des calculs,
7- Reprise des contrôles,
8- Procédés analytiques.

- ***Inspection des comptes ou des documents***

L'inspection consiste à examiner des enregistrements dans les livres comptables ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports. L'inspection des enregistrements et documents fournit des éléments probants dont lafiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité du système de contrôle interne.

- ***Inspection des actifs corporels***

L'inspection des actifs corporels consiste en un contrôle physique de ces actifs. Elle fournit des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations détenus par l'entité ou quant à leur propriété ou leur valorisation.

- ***Observation physique***

L'observation consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. Elle fournit des éléments probants concernant l'exécution d'un

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

processus ou d'une procédure, mais elle se limite au moment où elle a lieu. Elle est aussi limitée parce que le fait qu'une personne se sent observée peut influencer la façon dont elle exécute la procédure ou le processus. Cette procédure est envisageable surtout pour tester les contrôles.

- ***Demandes d'informations***

La demande d'informations consiste à se procurer des informations, aussi bien financières que non financières, auprès de personnes bien informées, ayant des responsabilités financières ou non, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité.

La demande d'informations est un procédé largement utilisé tout au long de l'audit qui sert souvent de complément à l'application d'autres procédés.

Les demandes d'informations englobent les demandes écrites formelles et les demandes orales informelles.

Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations qu'il ne connaissait pas au préalable, ou des éléments probants corroborants. A l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent significativement des autres informations que l'auditeur peut avoir recueillies; par exemple, des informations sur la possibilité pour la direction de contourner les contrôles.

Sur certains aspects, l'auditeur obtient des déclarations écrites de la part de la direction pour confirmer les réponses données aux demandes d'informations orales. Par exemple, l'auditeur obtient généralement des déclarations écrites de la direction sur des aspects significatifs lorsqu'aucun autre élément probant suffisant et approprié ne peut raisonnablement être recueilli, ou lorsque les autres éléments probants recueillis sont de qualité moindre. *(Voir la Norme ISA 580 « Déclarations écrites » pour plus d'informations).*

Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent également fournir à l'auditeur un motif pour modifier ses procédures d'audit ou exécuter des procédures d'audit supplémentaires.

- ***Demandes de confirmation (ISA 505)***

La confirmation, qui constitue un type particulier de prise de renseignements, consiste à obtenir directement d'un tiers une déclaration concernant des informations ou l'existence d'une situation. C'est donc une réponse à une demande d'informations visant à corroborer des informations contenues dans les documents comptables. *Exemple : Circularisation des tiers*.

Les demandes de confirmation sont fréquemment utilisées pour vérifier les soldes de comptes et leurs composants, mais ne sont pas limitées à ces éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation des termes d'accords conclus ou d'opérations qu'une entité a

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

réalisés avec des tiers afin de savoir si des modifications ont été apportées à l'accord initial et, s'il en est ainsi, quelsen sont les points importants. Les demandes de confirmation sont aussi utilisées pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple, l'absence d'accordsparallèles qui peuvent avoir un effet sur la comptabilisation des produits.

Les confirmations externes des tiers permettent de s'assurer des assertions : existence, droits et obligations, exhaustivité et rattachement, mais pas des assertions d'évaluation, ou de présentation.

Pour se prononcer sur un compte, il faut vérifier l'ensemble des assertions. En conséquence, le procédé de confirmation externe n'est pas suffisant pour se prononcer sur les comptes. Ce procédé peut être combiné avec d'autres.

- **L'application des confirmations externes est-elle nécessaire ?**

D'après le §19 1'ISA 330: *«L'auditeur doit se demander s'il convient de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe en tant que procédures de corroboration ».*

D'après le §7 l'ISA 505: *« Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle des demandes de confirmation, ce qui implique notamment ... ».*

En conséquence, le recours à cette procédure constitue un choix pour l'auditeur qui détermine si l'utilisation des confirmations externes est nécessaire. Cette évaluation est fonction de :

- caractère significatif de l'élément,
- résultat de son évaluation de R.I.et R.L.C.,
- la façon dont les éléments probants obtenus par d'autres procédures réduiront le risque relatif à l'assertion.

En conclusion, l'application des confirmations externes est nécessaire si le compte à circulariser est significatif, le R.I. et R.L.C. est élevé et il n'y a vraisemblablement pas de procédures alternatives.

- **Confirmations positives ou négatives ?**

L'ISA 505 donne une description des types de confirmation avec des conditions d'utilisation.

Une demande de confirmation négative (*confirmation tacite*) est une demande priant le tiers confirmant de ne répondre directement à l'auditeur que s'il est en désaccord avec l'information mentionnée dans la demande. Une demande de confirmation positive (*confirmation expresse*) est une demande priant le tiers confirmant de répondre directement à l'auditeur, soit en précisant son accord ou son désaccord avec l'information mentionnée dans la demande, soit en fournissant l'information demandée.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

L'utilisation des demandes de confirmation négatives n'est pas appropriée notamment s'il est confirmé que R.I.*R.L.C. est élevé en raison des faiblesses dans son environnement de contrôle et des risques du secteur. Les confirmations négatives fournissent des éléments probants moins convaincants que ne le font les confirmations positives.***(ISA 505.§15)**.

- **Le recours aux nouvelles technologies pour la confirmation**

Le §A12 de 1'ISA 505dispose que: *« Les réponses transmises électroniquement, par exemple par télécopie ou par courrier électronique, comportent des risques quant à leur fiabilité, car il peut être difficile d'établir l'origine du document et l'autorité du répondant, ou de détecter les altérations. L'utilisation par l'auditeur et le répondant d'un processus créant un environnement sécurisé pour les réponses transmises électroniquement peut atténuer ces risques. Si l'auditeur est convaincu que ce processus est sécurisé et contrôlé de manière adéquate, la fiabilité des réponses est accrue. Le processus de confirmation électronique peut englober diverses techniques de validation de l'identité de l'expéditeur de l'information par voie électronique, par exemple le chiffrement, les signatures numériques et les procédures de vérification de l'authenticité des sites Web ».*

En conséquence, le recours aux nouvelles technologies pour la confirmation est possible. Toutefois, l'auditeur considère l'authenticité des réponses et procède aux investigations qu'il juge utile en cas de doute.

Il doit rester attentif à la validité des sources de réponses reçues par des voies autres que postales.

- ***Contrôle arithmétique***

Il s'agit d'une vérification de l'exactitude arithmétique des documents justificatifs ou d'enregistrements comptables. Elle peut être effectuée à l'aide des technologies de l'information, par exemple, en obtenant un fichier électronique de l'entité et en se servant de TCAO (techniques de contrôle assistées par ordinateur) pour contrôler l'exactitude de la synthèse du fichier.

- ***Ré-execution (reprise des contrôles)***

La reprise des contrôles est l'exécution indépendante par l'auditeur, de façon manuelle ou à l'aide de TCAO, de procédures ou de contrôles initialement mis en œuvre dans le cadre du contrôle interne de l'entité, par exemple, la reprise du classement chronologique des débiteurs (classement par âge des créances clients).

ii. Les procédures analytiques de substance

D'après le §A21 de l'ISA 500: *« Les procédures analytiques consistent à évaluer des informations financières en étudiant des corrélations plausibles entre des données aussi bien*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

financières que non financières. Elles englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. Voir la norme ISA 520 pour de plus amples indications ».

Les procédures analytiques consistent à évaluer l'information financière par l'étude des relations plausibles entre des données, tant financières que non financières. Les procédés analytiques comprennent aussi l'enquête au sujet des fluctuations qui ont été relevées et des relations qui ne cadrent pas avec les autres informations pertinentes ou qui s'écartent significativement des montants prévus.

L'examen analytique consiste, d'après la CNCC de France (Norme 2103, Septembre 1987), à :

- effectuer des rapprochements entre des données actuelles, telles qu'elles apparaissent au niveau des états financiers, avec des données antérieures, postérieures et prévisionnelles émanant de l'entreprise même ou des firmes similaires (des relations sont à établir entre les diverses données examinées) ;
- analyser les fluctuations et les tendances;
- étudier et analyser les éléments inhabituels (de par leur nature ou leur montant) résultant de ces comparaisons.

Cette institution française, dans sa note d'information n°6 de Février 1986, classe les procédures analytiques en quatre catégories :

- La revue de vraisemblance : cette technique consiste, pour un solde ou une opération, de procéder à un examen critique qui peut à priori indiquer l'existence d'anomalie (compte caisse créditeur, écritures comptables sans libellés, ...) ;
- La comparaison des données absolues : cette technique consiste à faire des tests de cohérence des données de l'exercice en les comparant avec celles des périodes antérieures, des budgets et des entreprises comparables;
- La comparaison de données relatives : il s'agit de déterminer et de commenter des ratios significatifs;
- L'analyse des tendances : il s'agit d'analyser les résultats issus de la comparaison des données absolues ou relatives pour se forger une idée sur l'évolution des chiffres clés et tirer des conclusions sur les conséquences des tendances.

Les procédures analytiques peuvent être utilisées tout au long de la mission d'audit:

1-Lors de la planification, la revue analytique globale peut efficacement servir à faciliter la prise de connaissance et à définir les zones de risque ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

2-Lors du contrôle des comptes, les procédures analytiques détaillées peuvent aider à la collecte des éléments probants;

3-A la fin de la mission, l'examen analytique global peut être utilisé pour s'assurer de la cohérence des travaux d'audit avec les états financiers.

Par ailleurs, les procédures analytiques sont appliquées aux comptes de situation comme aux comptes de gestion. Elles sont, toutefois, plus efficaces pour ces derniers. En effet, **les soldes des comptes de résultat sont prévisibles et leur tendance a plus de sens que celle des comptes de situation** qui sont plutôt affectés par des modifications de politiques financière ou commerciale,...

Enfin, il y a lieu de s'interroger sur la force probante des procédures analytiques. En effet, les tests sur les contrôles ne renseignent que sur la réunion ou non des conditions nécessaires pour que les comptes reflètent fidèlement la réalité de l'entreprise. À l'inverse, les procédures analytiques donnent, au même titre que les tests de détail, une assurance sur les montants comptabilisés. Néanmoins, à la différence des tests de détail qui sont à même de donner une assurance sur chaque opération contrôlée et de permettre ainsi de quantifier avec précision les anomalies relevées, les procédures analytiques ne permettent généralement que la détection d'anomalies. Elles ne permettent tout de même pas d'apporter par elles-mêmes de preuves de ces anomalies. Ainsi, la force probante de l'examen analytique n'est que corroborative. Elle ne peut être persuasive que si des tests de détail viennent confirmer les écarts attendus dégagés par cet examen.

D'après le §5 de l'ISA 520 : *« Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures analytiques de corroboration, seules ou en association avec des tests de détail, en tant que procédures de corroboration conformément à la norme ISA 3303, il doit : (Réf. : par. A4 et A5)*

a) établir la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières pour des assertions données, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail se rapportant à ces assertions; (Réf. : par. A6 à A11)

b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation; (Réf. : par. A12 à A14)

c) définir ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios et évaluer si les valeurs attendues sont suffisamment précises pour permettre de déceler une anomalie

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

qui,seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers; (Réf. : par. A15)

d) déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues qui est acceptable sans entreprendre les investigations complémentaires exigées au paragraphe 7 ». (Réf. : par. A16)

Généralement, l'E.A. n'est pas à lui seul une procédure de validation, il est appelé examen analytique à assurance limitée. En effet, la littérature de la profession a, surla base de recherches menées aux USA, déterminée les % suivants sur la capacité de l'E.A. à détecter des anomalies.

	Après l'E.A.	**Avant l'E.A.**	**Différentiel**
% des erreurs totales	19,0%	45,6%	26,6%
% des erreurs répandues	24,0%	54,9%	30,9%
% des erreurs très répandues	27,0%	69,0%	42,0%

Ainsi, on peut affirmer que l'E.A. élimine/couvre le R.N.D. à concurrence du % différentiel.

La mise en œuvre des procédures analytiques de validation comprend ces étapes:

1. Identifier les calculs et les comparaisons à effectuer

Il s'agit d'effectuer:

- Une comparaison des données dans l'absolu: comparer le solde d'un compte avec un montant attendu ou prévisible.
- Une analyse verticale: calculer des pourcentages par rapport au total de certaines composantes des états financiers.
- Une analyse par les ratios: calculer les principaux ratios, par exemple les ratios de solvabilité, de rentabilité, d'efficacité, ...
- Une analyse des tendances: comparer dans le temps des indicateurs, par exemple, le chiffre d'affaires, le résultat d'exploitation, ...

Généralement, dans cette étape, l'auditeur réalise ces techniques de manière moins globale. Il faudrait, également, tenir compte de la saisonnalité de l'activité.

2. Développer les estimations prévisibles

Ces estimations sont basées sur l'hypothèse selon laquelle les relations entre les différentes données continuent à être les mêmes en l'absence de preuve du contraire. Elles découlent des sources suivantes:

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Une source temporelle future qui est le budget approuvé;
- Une source temporelle passée: ce sont les performances historiques de l'entreprise (comparaison avec les chiffres de l'année dernière);
- Relation entre les éléments des états financiers (exemple : revenu et coût des marchandises vendues, immobilisations et charges d'amortissement) ;
- Comparaison avec les données du secteur: les performances de l'entreprise devraient normalement évoluer **conformément** au secteur d'activité;
- Relation avec les éléments extracomptables (exemple : relation entre l'évolution de l'effectif du personnel et les charges du personnel).

3. Analyser les données et identifier les différences significatives

Il s'agit de comparer les chiffres présentés par l'entreprise avec les données passées, les estimations prévisibles, les données sectorielles ou le budget permettant ainsi de dégager des écarts. Ces écarts sont présentés en valeur et en pourcentage à l'effet de se prononcer sur leur caractère significatif.

D'après le §A16 de 1'ISA 520: *« La détermination par l'auditeur du montant de l'écart par rapport aux valeurs attendues qui est acceptable, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des investigations complémentaires, dépend du seuil de signification et du niveau d'assurance recherché, compte tenu de la possibilité qu'une anomalie, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, puisse constituer une anomalie significative dans les états financiers. La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé8. Par conséquent, plus le risque est évalué à un niveau élevé, plus le montant de l'écart acceptable sans que des investigations soient nécessaires est réduit de façon à obtenir le niveau souhaité d'éléments probants convaincants ».*

4. Faire les investigations concernant les différences inattendues

Ces investigations donnent lieu généralement soit à une remise en cause de l'estimation soit à une explication de la part de la direction. Ces différences sont, généralement, appréciées comme des facteurs augmentant les risques d'erreurs dans les comptes.

En effet, ***d'après le §7 de l'ISA 520*** : *« Si les procédures analytiques mises en œuvre conformément à la présente norme ISA révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces écarts:*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

a) en faisant des demandes d'informations auprès de la direction et en obtenant des éléments probants appropriés corroborant les réponses qu'elle a fournies;

b) en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit adaptées aux circonstances ». (Réf. : par. A20 et A21)

En conséquence, lors de la mise en œuvre des tests d'audit, l'auditeur prévoit des tests plus étendus sur les comptes présentant des différences inattendues et inexpliquées, alors que pour les comptes ne présentant pas de différence, l'auditeur prévoit des tests allégés.

Il existe deux types d'E.A. :

- Examen analytique persuasif;
- Examen analytique corroboratif.

Examen analytique persuasif: il consiste à :

- estimer ce que devrait être le solde du compte (extracomptable),
- comparer l'estimation avec le solde comptable réel,
- apprécier le caractère significatif de l'écart éventuel,
- conclure sur la fiabilité du compte.

Le solde estimé doit se situer dans l'intervalle: Solde comptable ± Erreur Tolérable.

Exemple:

1-D'après les normes sectorielles, le coût moyen par salarié = 5000 **D**, l'entreprise auditée emploie 100 salariés =>Les frais du Personnel estimés= 500.000 **D**.

Si le solde comptabilisé est de 550.000 **D** et que l'erreur tolérable (E.T.) est supérieure à 50.000 **D** =>le compte est considéré comme fiable.

Si l'erreur tolérable est de 20.000**D** =>le compte n'est pas fiable: il est surévalué de 30.000 **D**.

2-*§A8 de l'ISA 520*: « *Des procédures analytiques consistant, par exemple, à prévoir le montant total des revenus locatifs d'un immeuble d'appartements, en prenant en considération le taux des loyers, le nombre d'appartements et le taux d'inoccupation, peuvent fournir des éléments probants convaincants et éliminer la nécessité d'autres vérifications au moyen de tests de détail, à condition que tous ces éléments aient été correctement vérifiés.*

3-*A l'inverse, le calcul et la comparaison de ratios de la marge brute pour confirmer un montant de produits peuvent se révéler moins convaincants, même s'ils peuvent être utiles à des fins de corroboration lorsqu'ils sont combinés à d'autres procédures d'audit. »*

Examen analytique corroboratif (E.A.C.)

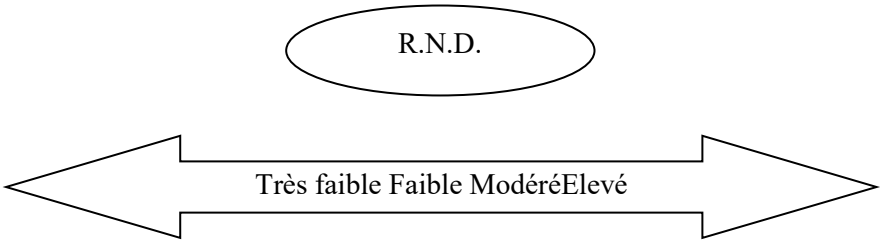
Ce test est utilisé en association avec les autres tests. Il a pour objectif de confirmer les conclusions issues des autres tests. Il permet ainsi de juger si les autres tests ont été suffisants ou non: l'E.A.C. corrobore les autres contrôles.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

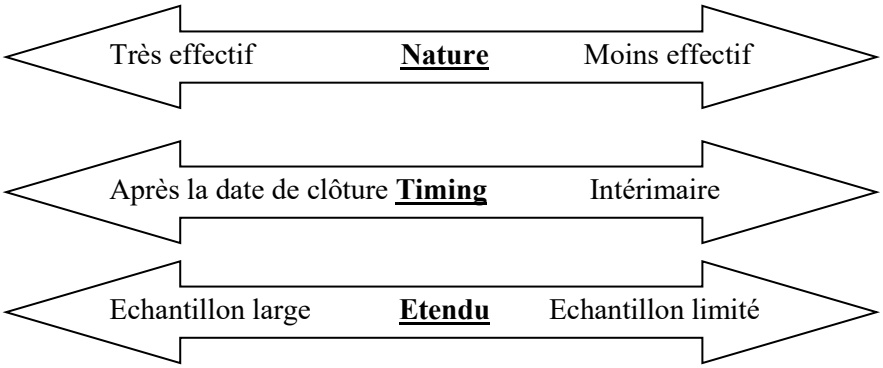
Il est à noter l'importance du chemin de révision concernant spécialement les tests de détail (mais aussi les tests sur les contrôles). Sans ce fil conducteur, l'auditeur risquerait de contrôler des opérations isolées, sans faire de lien entre celles-ci et les états financiers (Simons, 1987).

L'auditeur doit, en effet, tantôt partir de la comptabilité pour descendre aux justificatifs, (généralement dans les tests pour surévaluation), tantôt partir d'une pièce justificative ou d'une information (interne ou externe) pour voir sa traduction comptable (généralement dans les tests pour sous-évaluation).

Aussi, il vaut mieux que la validité d'une opération soit vérifiée en même temps sur les plans comptable, juridique et fiscal qui sont généralement interdépendants. Précisons, enfin, que les tests de détail comportent un grand nombre de travaux matériels alors que les tests sur les contrôles et les procédures analytiques nécessitent beaucoup plus d'expérience et de qualification. Les travaux matériels peuvent, alors, être confiés dès le niveau d'assistant débutant sous la supervision du responsable de la mission (Senior). Les niveaux hiérarchiques plus élevés prennent en charge les tests de détail particulièrement délicats ayant trait aux opérations exceptionnelles (consolidation, fusion, ...), problèmes juridiques et fiscaux, estimations comptables, ...



TESTS DE SUBSTANCE



PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 6 : EVALUATION DU CARACTERE SUFFISANT ET APPROPRIE DES ELEMENTS PROBANTS REUNIS

L'auditeur doit évaluer si les appréciations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédés d'audit prévus, les éléments probants recueillis peuvent l'amener à modifier la nature, le calendrier d'application ou l'étendue d'autres procédés qu'il avait prévus.

Il se peut que soient portés à l'attention de l'auditeur certains renseignements qui diffèrent sensiblement de ceux sur lesquels sont fondées ses appréciations des risques. L'auditeur ne peut supposer qu'un cas de fraude ou d'anomalie est un cas isolé. En conséquence, avant la fin de l'audit, il évalue si le risque de mission d'audit a été ramené à un niveau suffisamment faible et s'il lui faut revoir la nature, le calendrier d'application et l'étendue des procédés d'audit.

Par exemple, l'auditeur réexamine:

- la nature, le calendrier d'application et l'étendue des procédés de corroboration;
- les éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, y compris le processus d'appréciation des risques suivi par l'entité.

L'auditeur tient compte de tous les éléments probants pertinents, sans égard au fait qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. Le caractère suffisant et adéquat des éléments probants qui servent à appuyer les conclusions dégagées par l'auditeur tout au long de l'audit est affaire de jugement professionnel. Les facteurs suivants influent sur ce qui, selon le jugement de l'auditeur, constitue des éléments probants suffisants et adéquats:

- l'importance d'une anomalie potentielle dans une assertion et la probabilité qu'elle ait une incidence significative, prise individuellement ou combinée avec d'autres anomalies potentielles, sur les états financiers;
- l'efficacité des mesures et des contrôles mis en œuvre par la direction pour tenir compte des risques ;
- l'expérience acquise à l'occasion des vérifications précédentes, relativement à des anomalies potentielles similaires;
- les résultats des procédés d'audit mis en œuvre, y compris le fait qu'ils ont ou non mis en lumière des cas précis de fraude ou d'erreur;
- la provenance et la fiabilité des renseignements disponibles;

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

- le caractère convaincant des éléments probants réunis;
- la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Si l'auditeur n'a pas réuni d'éléments probants suffisants et adéquats au sujet d'une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit tenter de réunir des éléments probants supplémentaires. Si l'auditeur n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et adéquats, il doit exprimer une opinion avec réserve ou se récuser. L'auditeur doit consigner en dossier les mesures générales prises pour tenir compte des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, ainsi que la nature, le calendrier d'application et l'étendue des autres procédés d'audit, les liens entre ces procédés et les risques évalués au niveau des assertions, et les résultats découlant de l'application de ces procédés. La façon de consigner ces éléments en dossier relève du jugement professionnel de l'auditeur.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 7 : L'ECHANTILLONNAGE STATISTIQUE

Références : - SAS 39 : « Audit sampling »

- ISA 530 : « Sondages en audit »

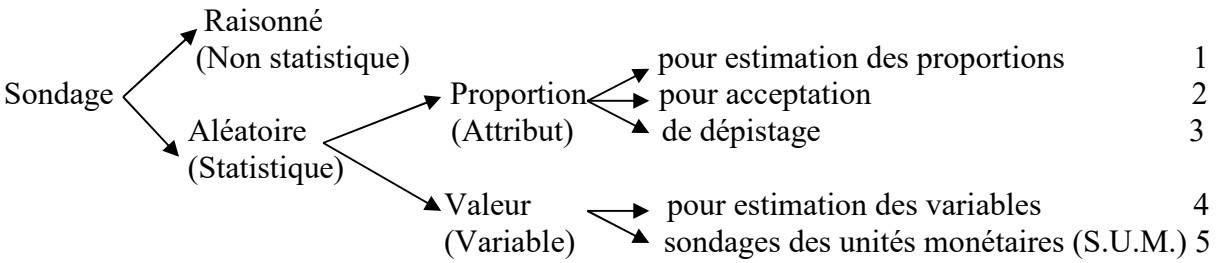
En 1956, l'A.I.C.P.A. a désigné un comité pour étudier l'application des méthodes statistiques à l'échantillonnage en audit. Depuis, plusieurs recherches ont été engagées pour l'élaboration d'un modèle statistique adapté à la profession d'auditeur.

Un sondage en audit est l'application d'une procédure d'audit à une proportion inférieure à 100% de la population. La population étant des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie de transactions.

L'emploi des sondages est expressément prévu par les instances professionnelles. Dans l'ouvrage intitulé: *« L'exercice du commissariat aux comptes dans le cadre de la nouvelle législation des sociétés commerciales* » de l'Ordre des Experts Comptables Français, il y est précisé ce qui suit: *« L'utilisation des méthodes de contrôle par sondages dans l'exercice d'une mission censoriale est une nécessité absolue. L'obligation d'attestation de sincérité et l'impossibilité matérielle d'entreprendre une révision intégrale de la comptabilité imposent qu'il y soit largement fait recours ».*

1. Méthodes statistiques de sondage

Il existe cinq méthodes élémentaires de sondages statistiques:



– Sondage pour estimation des proportions ou des attributs

Ces sondages permettent d'estimer la proportion réelle des individus d'une population possédant un certain caractère.

– Sondage pour acceptation

Ces sondages permettent de vérifier que, dans une population, la proportion des individus possédant un caractère ne dépasse pas un seuil au delà duquel on refuse le lot (Hypothèses H0-H1).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

– **Sondage de dépistage**

Ces sondages constituent une forme simplifiée du sondage pour acceptation et permettent de s'assurer que la proportion des individus possédant un caractère donnée ne dépasse pas un certain seuil.

– **Sondage pour estimation des variables**

Ces sondages cherchent à estimer les variables à partir des grandeurs statistiques des variables attachées à la population (moyenne, valeur totale ...).

– **Sondage des unités monétaires S.U.M.**

Ces sondages constituent une méthode statistique spécifique à l'Audit conçus par un Auditeur et un staticien, tous deux Américains. Le mérite de la découverte de cette méthode revient à K.STINGER (auditeur dans un cabinet) qui a fait appel au professeur F.STEPHAN (Staticien) pour mener des recherches sur les sondages en audit, et ce en 1961.

Ces différentes méthodes sont dérivées des deux grandes familles suivantes:

1.1.Les sondages aléatoires d'attributs ou de proportion ;

1.2. Les sondages aléatoires de variables ou de valeur.

1.1. Les sondages aléatoires d'attributs ou de proportion

Dans les sondages d'attributs, l'attribut n'est mesurable que selon deux possibilités mutuellement exclusives: existence ou non d'une propriété dans la population.

Les réponses sont du type « **oui** »/ « **non** », « **conforme** »/ « **non conforme** », ...

Le sondage d'attribut est basé sur la loi binomiale: B (n, p) →Sondage avec remise.

Le sondage d'attributs s'applique plus facilement aux tests de contrôle pour vérifier le fonctionnement d'une procédure de contrôle, mais il peut également être utilisé dans le cadre des sondages de corroboration.

1.2.Les sondages aléatoires de variables ou de valeur

Les variables ou valeurs étudiées par l'auditeur sont constituées par les soldes et montants des comptes annuels (solde des comptes clients, valeur des stocks, montant des factures de ventes ...). Les sondages de variables ou de valeur sont principalement utilisés dans le cadre des tests substantifs.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

2. L'échantillonnage statistique et les risques pour l'auditeur

- *Risque lié au sondage*

Lorsque l'auditeur décide de recourir aux sondages, il décide en fait de s'exposer à un risque lié au sondage. Ce risque est mesuré par la probabilité que l'échantillon sélectionné ne soit pas représentatif de la population.

La réalisation de ce risque conduit à la situation selon laquelle les conclusions basées sur le sondage seraient différentes des conclusions qui résulteraient de l'examen de toute la population. Ce risque concerne aussi bien les tests de procédures ou les contrôles substantifs.

- *Risque hors sondage*

Ce risque n'est pas dû à l'examen d'une proportion inférieure à 100 % de la population mais aux sources suivantes:

- ✓ erreur humaine : incapacité de reconnaître une erreur dans un document,
- ✓ application de procédure d'audit inappropriée à l'objectifrecherché,
- ✓ mauvaise interprétation des résultats du sondage.
- ✓ se baser sur des informations erronées reçues de parties tierces.

Le risque hors sondage ne peut pas être mesuré mathématiquement. Ce risque est négligeable du fait que les procédures d'audit sont généralement bien appliquées et conduites avec qualité. R.N.D. = R.S.* R.H.S.

- *Risque lié aux autres procédés*

C'est le risque que les autres procédures (procédure analytique et autres vérifications) n'ont pas permis de détecter une erreur. Cette situation est généralement due aux limites inhérentes à chaque procédure d'audit. R.N.D. = R.S. * R.A.P.

Graphique 1 : Risque lié au sondage dans les tests de contrôle

Qualité réelle Résultat des S.C. du sondage	**Efficace**	**Non efficace**
Efficace	Bonne décision	Erreur de seconde espèce : risque **(β)** : Risque de sur confiance
Non efficace	Erreur de la 1ère espèce : risque **(α)** : Risque de sous confiance	Bonne décision

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Graphique 2 : Risque liés au sondage dans les tests substantifs

Résultat du sondage sur le compte / Etat réel ducompte	**Fiable**	**Non fiable**
Fiable	Bonne décision	Risque d'une acceptation incorrecte **(β)** (Audit inopérant)
Non fiable	Risque d'un rejet incorrect **(α)** (Audit inefficient)	Bonne décision

Les conséquences des deux risques ne sont pas les mêmes :

- la conséquence du risque **(β)** est de rendre un avis erroné sur les comptes dont l'Audit serait inopérant.
- la conséquence du risque **(α)** est de devoir effectuer un travail additionnel etcoûteux ; donc l'audit serait inefficace.

En effet, pour les sondages dans les tests de contrôle, l'auditeur effectue des tests substantifs étendus d'une manière inutile alors que des tests restreints auraient été suffisants. En dépit de cette inefficacité, l'auditeur arrive finalement à la bonneconclusion et l'audit serait opérant. Donc, le risque **(α)** est moins grave que **(β)**.

Dans les tests substantifs, le risque lié aux sondages prend les deux formes:

1-Le risque d'une acceptation incorrecte

C'est le risque de conclure, sur la base d'un sondage, que les comptes ne renferment pas des anomalies significatives alors que réellement ils renferment des erreurs significatives.

2-Le risque d'un rejet incorrect

C'est le risque de conclure, sur la base d'un sondage, que les comptes renferment des anomalies significatives alors que réellement ils ne sont pas affectés par ces anomalies.

3. Les sondages dans les tests de contrôle

Les sondages dans les tests de contrôle sont des sondages d'attributs réalisés pour s'assurer qu'effectivement le niveau du R.C. est faible. Les étapes de réalisation des sondages statistiques lors des tests de contrôle sont:

1-Déterminer les objectifs du test d'Audit ;

2-Définir la population et l'unité d'échantillonnage ;

3-Spécifier les attributs de contrôle nécessaires ;

4-Déterminer la taille de l'échantillon ;

5-Déterminer la méthode de sélection ;

6-Réaliser le sondage ;

7-Evaluer les résultats.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3.1.Déterminer les objectifs du test d'Audit

L'objectif général des tests de contrôle est de s'assurer que le contrôle est effectif dans un module donné et relatif à une ou plusieurs assertions données.

Ces sondages peuvent être effectués pour s'assurerde :

- Autorisation des transactions ;
- Documentation des enregistrements ;
- Contrôles indépendants.

Un seul test dans un module donné peut permettre de s'assurer que le contrôle est effectif pour une ou plusieurs assertions.

3.2.Définir la population et l'unité d'échantillonnage

La définition de la population objet du sondage est importante pour atteindre l'objectif d'audit recherché.

Par exemple, si l'objectif du test est de s'assurer de l'exhaustivité des achats, des éléments probants suffisants et adéquats doivent être obtenus permettant de s'assurer que tous les Bons de Commande (B.C.) approuvés sont comptabilisés. Dans ce cas, la population serait l'ensemble des B.C. approuvés et non l'ensemble des B.C. comptabilisés.

La définition de la population se rapporte également aux aspects relatifs à l'homogénéité de la population en relation avec les objectifs de contrôle à tester:

Par exemple, les chèques émis doivent être stratifiés en plusieurs strates si les procédures sont différentes pour chaque groupe homogène.

(Chèques> 10.000 →double signature)

(Chèques < 10.000 → une seule signature→population non homogène)

Si le client dispose de plusieurs établissements avec des procédures différentes → population à stratifier par groupes homogènes relatifs à chaque région.

Des changements dans les procédures de contrôle en cours d'année font que l'ensemble des documents de l'exercice ne constituent plus une population homogène → population à stratifier par période homogène (avant le __(avant changement)/ après le__).

Dans les sondages d'attributs, il y a peu d'intérêt à connaître la taille globale de la population afin de fixer la taille de l'échantillon.

L'unité d'échantillonnage est un élément individuel de la population. Il peut être un document (facture, B.L., B.C....), une ligne dans un document, une inscription dans un registre, journal ou listing informatique. La fixation de cette unité est importante.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Par exemple, en testant la conformité des prix de vente avec le catalogue des prix, si l'unité de sondage est la facture de vente et que la taille fixée est de 200 factures, ce nombre suppose que chaque facture comprend un seul article vendu. Si en moyenne chaque facture comporte 5 lignes, l'auditeur aura testé 200 x 5 = 1000 prix de vente.

3.3.Spécifier les attributs de contrôle nécessaires

L'auditeur doit identifier les attributs de contrôle nécessaires qui permettent de réduire le R.C. pour chaque assertion.

Par exemple, dans le module des ventes, si le contrôle nécessite l'approbation du service crédit préalablement à la livraison, le contrôle nécessaire serait « *Approbation du crédit par le personnel autorisé du service crédit*».

Le tableau suivant relate les attributs de contrôle nécessaires à spécifier dans le plan de sondage relatif aux assertions d'existence et d'évaluation du module des ventes.

L'entreprise « X » prépare un ordre de vente à la réception de la commande client.

N° attribut	Description de l'attribut
1	Existence d'un original de la facture de vente avec une copie du B.L., de l'ordre de vente et de la commande client.
2	Autorisation de la vente par un responsable commercial matérialisée par le visa de l'ordre de vente.
3	Le responsable commercial vérifie la conformité de l'ordre de vente avec la commande client en ce qui concerne la quantité, la désignation de l'article et le prix de vente.
4	Autorisation du crédit par le personnel autorisé du service crédit.
5	Vérification de la livraison avec l'ordre de vente.
6	Le service facturation vérifie la conformité de la facture avec le B.L. et l'Ordre de vente.
7	Le service facturation vérifie la conformité des prix avec catalogue autorisé.
8	Le service facturation vérifie la conformité des calculs arithmétiques.
9	Comptabilisation au journal« Ventes ».

Chaque attribut de contrôle nécessaire fera l'objet d'une évaluation de R.C. jugé faible. Les attributs n'ont pas toujours le même degré d'importance.

3.4.Déterminer la taille de l'échantillon

Pour déterminer la taille de l'échantillon de chaque attribut de contrôle à tester, l'auditeur devrait fixer une valeur pour les facteurs suivants:

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

a-Le risque de juger le R.C. comme faible ou niveau de confiance désiré.

b-Le taux d'écart tolérable (erreur tolérable = ISA 530)

c-Le taux d'écart attendu dans la population (erreur escomptée = ISA 530)

a. *Le risque de juger le RC comme faible (risque B) ou niveau de confiance désiré*

Ce risque mesure la probabilité que les conclusions statistiques de l'auditeur soient incorrectes. Le niveau du risque que le R.C. est plus faible que prévu est inversement proportionnel à la taille de l'échantillon.

Si le niveau du risque passe de 5% à 10%, en supposant constant le taux maximum d'écart tolérable de 5% et un taux d'écart attendu de 1%, la taille de l'échantillon passe de 93 à 77 unités.

Risque %	Taille échantillon
10%	77
5%	93

b. *Le taux d'écart acceptable*

Ce taux est le pourcentage d'écart que l'auditeur est prêt à accepter tout en ayant confiance dans les systèmes de contrôle du client.

D'après l'A.I.C.P.A., les taux d'écart tolérable dans les tests de contrôle sont fonction de l'appréciation du R.C. : plus l'auditeur s'appuie sur le C.I. de l'entreprise, plus ce taux est bas ; comme le montre les donnés de la table suivante:

R.C. planifié	Fourchette d'écart tolérable
Elevé	11% à 20%
Moyen	6% à 12%
Faible	2% à 7%

Le taux maximum d'écart acceptable est égal au taux d'écart attendu dans la population plus ou moins la précision exigée du sondage.

Si le taux d'écart attendu de la population est de 1%,

Si le taux de précision est de +- 5%, alors le taux maximum d'écart tolérable est 6%.

Plus ce taux est élevé, plus la taille de l'échantillon sera petite puisque l'auditeur accepte une précision de moindre importance.

c. *Le taux d'écart attendu dans la population*

Ce taux est déterminé en fonction du jugement et de l'expérience de l'auditeur.

Ainsi, il peut être déterminé à partir de :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- le taux d'erreur dégagé lors de l'audit de l'exercice précédent en tenant compte des changements dans les systèmes de contrôle.
- une estimation basée sur la qualité des systèmes de contrôle de l'exercice.

L'A.I.C.P.A. recommande de sélectionner un échantillon de 25 articles pour déterminer ce taux si l'auditeur n'est pas en mesure de l'estimer correctement.

Le taux a un effet direct sur la taille de l'échantillon.

Supposons constants:- le niveau du R.C. fixé à 5% ;

- le taux maximum d'erreur tolérable fixé à 5%.

Si la population contienne beaucoup d'écarts (taux d'erreur élevé) → il examinera un échantillon plus grand.

Plus le taux d'écart attendu de la population augmente et s'approche de l'erreur tolérable, plus la précision de l'information est donnée et donc une taille d'échantillon plus importante est exigée.

Si le taux d'écart attendu égalise ou dépasse l'erreur tolérable, l'auditeur ne peut réaliser le test sur les contrôles.

L'erreur escomptée doit toujours être inférieure à l'erreur tolérable.

La détermination de la taille de l'échantillon est pratiquement indépendante de la taille de la population.

Pour un niveau de confiance de 95 %, une erreur tolérable de 5%, un taux d'écart attendu de 1%, la taille de l'échantillon dépend de la taille de la population ainsi:

Taille de la population	Taille de l'échantillon
100	64
500	87
1 000	90
2 000	92
5 000	93
10 000	93

Donc, au delà d'une taille de population de 5000 (tend vers 00), la taille de l'échantillon n'augmente plus et devient totalement indépendante de la taille de la population.

En conséquence, dans la suite nous allons supposer que la taille de la population est supérieure ou égale à 5 000 pour ne pas avoir à tenir compte de cette variable (la taille de l'échantillon se détache ainsi de la taille de la population).

La détermination de la taille de l'échantillon va tenir compte uniquement des 3 variables (niveau de R.C., taux d'écart tolérable, taux d'écart attendu). Elle sera dégagé par l'utilisation d'une table, il est alors nécessaire de :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Sélectionner la table qui correspond au niveau de confiance désirée.
- Sélectionner la colonne correspondante au taux d'écart maximum tolérable.
- Lire la taille de l'échantillon qui correspond à l'intersection ligne / colonne.

Les exemples suivants sont présentés:

β	Taux d'écart toléré	Taux attendu	Taille de l'échantillon
5%	4	1	156
5%	6	2	127
10%	5	1	77
10%	6	2	88

Ces tables fondées sur une distribution binomiale basée sur un tirage avec remise.

3.5.Déterminer la méthode de sélection

La sélection de l'échantillon doit être effectuée de manière à ce que l'échantillon soit représentatif de la population. Ceci implique que chaque élément de la population doit avoir la même probabilité d'être sélectionné, donc le tirage doit être au hasard en utilisant les deux techniques:

a-Usage des tables de nombres au hasard ;

b-Tirage systématique suivant un pas.

a. Usage des tables de nombres au hasard

Il existe des tables de nombres au hasard ou des logiciels informatiques de génération de nombres au hasard. Ces tables fournissent une succession de chiffres tirés au hasard. Un seul chiffre peut se répéter. Dans ce cas, l'auditeur écarte les doublons de l'échantillon, ce qui est fondamentalement contraire à la loi binomiale qui suppose un tirage avec remise.

En pratique, bien qu'il s'agit en fait d'un tirage sans remise, les résultats ne sont pas fondamentalement très différents.

b. Tirage systématique suivant un pas

Ce tirage consiste à sélectionner tous les N ème éléments de la population à partir d'un point de départ sélectionné au hasard.

En pratique, un intervalle de tirage (I) est déterminé en divisant la taille de la population par la taille de la l'échantillon.

Exemple: T échantillon (T.E.) = 60

T population (T.P.) = 3 000

$$I = \frac{T\ P}{TE} = \frac{3000}{60} = 50$$

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Sélectionner une facture chaque 50 factures en commençant par un nombre au hasard. L'avantage de cette méthode est sa rapidité et l'absence de doublons. L'utilisateur de cette méthode doit être averti sur la possibilité d'avoir un **caractère cyclique** dans la population qui coïncide avec l'intervalle de sondage (phénomène de fin du mois, d'avoir le même client…). Dans ce cas, l'échantillon n'est plus représentatif de la population et il faut choisir une autre méthode.

3.6.Réaliser le sondage

Le sondage est réalisé à l'effet de déterminer la nature et la fréquence des exceptions à la procédure de contrôle. Les exceptions comprennent:

- absence de documents ;
- absence de visa apposé sur le document ;
- application de prix non autorisé ;
- erreur arithmétique ;
- non conformité entre documents...

Généralement, l'auditeur sélectionne un nombre légèrement supérieur à la taille théorique de l'échantillon. Le nombre en plus est utilisé en remplacement d'éléments pour lesquels le test serait éventuellement inapplicable.

Par exemple, si l'attribut examiné est « Existence d'un Bon de Réception pour les factures d'achat », les factures STEG ou SONEDE peuvent ne pas avoir des B.R.

Dans ce cas, l'auditeur remplace ces factures par les éléments sélectionnés en plus.

3.7.Evaluation des résultats du sondage

Un taux d'écart pour chaque contrôle testé est déterminé en divisant le nombre d'exceptions dégagé par la taille de l'échantillon. Ce taux permet, à partir de la table par intersection des taux d'écart et de la taille de l'échantillon utilisé, de déterminer un taux maximum acceptable d'erreurs qui peuvent exister dans toute la population compte tenu du niveau du « β »choisi. On peut affirmer avec une probabilité de 95% (RRC = 5%) que la population ne renferme pas plus de __% d'erreurs % (intersection ligne (échantillon)/colonne (% d'erreur échantillon).

Le pourcentage ainsi déterminé est comparé au taux d'écart acceptable fixé avant de réaliser le sondage. S'il le dépasse, l'auditeur ne peut accorder sa confiance à cette procédure de contrôle. S'il ne le dépasse pas, la procédure de contrôle est fiable compte tenu du niveau de confiance donné.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Exemple :

Situations	R/RC	Taux d'écart acceptable	Taux d'écart attendu	Taille de l'échantillon
1	5%	4	1	156
2	5%	6	2	127
3	10%	5	1	77
4	10%	6	2	88

Dans la situation « **1** », l'auditeur trouve un taux d'écart effectif de 2% à partir d'un échantillon de 156 articles.

Par lecture de l'intersection ligne/colonne, l'auditeur détermine le taux maximum d'erreurs dans toute la population soit = 4,2%.

L'auditeur compare 4,2% au taux d'écart acceptable (4%) → l'auditeur ne peut accorder sa confiance à cette procédure de contrôle. Si l'auditeur trouve des exceptions de 1%, il conclu que dans 95% des cas, la population étudiée ne renferme pas plus de 3,2% d'exceptions.

4. Les sondages dans les tests substantifs : S.U.M.

4.1.Hypothèse de base :

1.1-L'individu étudié est le dinar : « Le dinar étudié est-il entaché d'erreur ?»

1.2-La proportion d'erreurs est faible alors le caractère est distribué suivant une loi de poisson.

$$P(x = K) = e^{m} * \frac{m^{k}}{K!} = 5\%$$

$$M = n.p \rightarrow P = \frac{m}{n}$$

n : nombre d'épreuves

p : probabilité d'apparition de l'événementou proportion d'erreurs

m : moyenne et variance d'unedistribution qui suit la loi de poisson

Si S.T. est le seuil fixé, nous nous attendons à :

$V * \frac{m}{N} <= S.T.$ avec V : taille de la population et m : F.F.

Aux bornes :

$V * \frac{m}{N} = S.T. \rightarrow V*m = S.T.*n \rightarrow N = \frac{V*m}{S.T.}$

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1.3-Le facteur de fiabilité F.F. peut être le paramètre « m » de la loi de poisson pour lequel P (x = 0) (contrôle fondamental : erreur nul). Pour m = 3, nous avons :

$$P(x = 0) = e^{-3} * \frac{3^{\circ}}{0!} = 5\%$$

Pour un niveau de confiance = 95%, le FF = m = 3

S.U.M.

Estimation de valeur:

V = Taille de la population (solde client, valeur des stocks ...)

S.S.= le montant en dinars de l'erreur acceptable dans le compte soumis au sondage

S.T. = seuil de travail = S.S retenu pour le sondage

S.T < S.S S.S – S.T. = A >= 0 <marge de sécurité >

F.F. = Facteur de fiabilité : estimation de la confiance dans le C.I.

I. = Intervalle d'échantillonnage

E. = Taille de l'échantillon

I. = S.T.E. = V E. = V * F.F.
F.F. I S.T.

4.2.Méthodologie des sondages des unités monétaires (S.U.M.)

La méthode de S.U.M. est considérée comme étant la plus adaptée aux besoins de l'audit. **Elle est utilisée principalement dans les tests de validation**. La spécificité de cette méthode consiste à ne pas analyser la population par rapport à un nombre de transactions (exemple les factures), mais par rapport aux unités monétaires qui la composent (le dinar). Chaque dinar est considéré comme un élément de la population qui a autant de probabilités d'être sélectionné que les autres.

Les conditions d'utilisation du S.U.M. sont celles de l'application statistique de la loi de poisson ou la loi des évènements rares:

1. Population suffisamment large ;
2. Individus homogènes ;
3. Faible fréquence des erreurs ;
4. Classement des individus ;
5. Respect des lois de probabilité lors du prélèvement.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

a. Définition de la population et du seuil de signification à retenir

i. La taille de la population

La taille de la population (N) est définie par la valeur cumulée des éléments qui la composent (exemple le solde du compte collectif client). **Cette population ne comprend que les soldes positifs**. Elle ne comprend pas les valeurs négatives et les soldes nuls qui doivent faire l'objet de contrôles distincts. De même, il faut rendre la population homogène en éliminant les éléments clefs (exemple: un client avec un solde très important ou des soldes avec des parties liées).

ii. Le seuil de signification

Le seuil de signification est le montant en dinars de l'erreur acceptable dans le compte soumis au sondage. Ce seuil est défini par rapport:

- au seuil de signification global,
- à la valeur relative du compte soumis au sondage par rapport à l'ensemble des comptes annuels et aux caractéristiques de ce compte (erreur tolérable).

Du seuil de signification retenu, il possible de déterminer le seuil de travail (S.T.). Le seuil de travail sera légèrement inférieur au seuil de signification alloué au compte. L'auditeur travaille avec un écart entre 20% et 30% par rapport à l'erreur tolérable. Il prend une marge de sécurité pour éviter le rejet de la population si une erreur même non significative existe car l'extrapolation des résultats du sondage aboutit obligatoirement à un dépassement de l'erreur maximale acceptable.

b. Définition de la population et du seuil de signification à retenir

La taille de l'échantillon est fonction de :

- facteur de fiabilité
- la taille de la population
- seuil de travail

Le facteur de fiabilité (F.F.) est la matérialisation chiffrée de la confiance que l'auditeur a dans le contrôle interne de l'entreprise. A chaque facteur de fiabilité va correspondre un niveau de confiance rattaché à la qualité des systèmes de contrôle.

La table 1 fournit les trois facteurs principaux « l,5 »,« 2 » et « 3 » qui correspondent à une confiance «grande », «moyenne» ou «très faible» équivalent à un niveau de confiance respectivement de 95%, 85% et 75%.

Après avoir fixé le facteur de fiabilité, l'auditeur détermine la taille de l'échantillon (n) et l'intervalle d'échantillonnage (I).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

On suppose que le caractère est distribué suivant une loi de poisson, ce qui signifie qu'on suppose que la fréquence d'erreurs est faible dans la population soumise au contrôle. L'espérance mathématique et la variance de la variable qui suit la loi de poisson sont égales au paramètre λ (m = λ).

$$\boldsymbol{P}[X = \lambda] = \frac{e^{-m} * n^{\lambda}}{\lambda!}$$

Avec λ= np

n = taille de l'échantillon

p = proportion d'apparition des erreurs dans la population

On a : p = $\frac{\lambda}{n}$

La proportion d'erreur dans la population multipliée par la taille de la population ne doit pas dépasser le seuil de travail:

N $\frac{\lambda}{n}$ =< ST

Travaillons aux limites :

N $\frac{\lambda}{n}$ = ST

Donc :

n = $\frac{N*\lambda}{ST}$

Et :

$$I = \frac{N}{n} = \frac{ST}{\lambda}$$

Conclusion :

$$I = \frac{Seuil\ de\ travail}{Facteur\ de\ fiabilité} = \frac{ST}{FF}$$

$$n = \frac{Taille\ de\ la\ population}{Intervalle\ d'échantillonnage} = \frac{N}{I}$$

c. Sélection de l'échantillon

Pour sélectionner l'échantillon, l'auditeur doit présenter la population d'une manière individuelle et cumulée. Le point de départ est fixé en prenant au hasard un chiffre entre 1 et I.Les autres éléments sont sélectionnés en appliquant l'intervalle d'échantillonnage.

Exemple:

Soit un poste clients d'une valeur de 600.000 DT. Le seuil de signification (erreur tolérable) de ce poste a été fixé à 20.000 DT et le seuil de travail retenu est de 15.000 DT.

Le système de contrôle interne du client étant moyen, on utilise le facteur de fiabilité F.F.= 2.

L'intervalle d'échantillonnage I = $\frac{\text{ST}}{\text{FF}} = \frac{15\,000}{2}$ =7 500

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La taille de l'échantillonn= $\frac{N}{I} = \frac{600\,000}{7\,500}$ =80

Le tirage **au hasard** donne un point de départ de 5000.

Extrait du tableau de sélection de l'échantillon :

Valeur unitaire des soldes	Valeur cumulée des soldes	Seuil de sélection	Echantillon retenu
3 555	3 555	5 000	-
2 458	6 013	5 000	2 458
8 725	14 738	12 500	8 725
1 022	15 760	20 000	-
7 682	23 442	20 000	7 682
11 700	35 142	27 500	11 700
-	-	35 000	-
4200	39 342	42 500	-
Total	**600 000**		

Il est à remarquer que:

- chaque dinar sélectionné draine avec lui les autres dinars constitutifs du solde ;
- l'échantillon final (en nombre de soldes sélectionnés) sera inférieur à la taille théorique de l'échantillon dans la mesure où les soldes importants sont sélectionnés plusieurs fois ;
- plus les valeurs sont importantes plus elles ont de chances d'être sélectionnées. Ce qui peut être un inconvénient de la méthode car les éléments n'ont pas la même chance d'être sélectionnés (la sélection n'est pas équiprobable). Pour l'auditeur, c'est un avantage car il accorde plus d'importance aux soldes importants.

d. Extrapolation des résultats

Après la sélection de l'échantillon et la réalisation des contrôles, l'auditeur procède à l'extrapolation des résultats à l'ensemble de la population.

1. **Si l'échantillon ne fait apparaître aucune anomalie** (en dinars), l'auditeur peut conclure, dans l'exemple ci-dessus et avec un degré de confiance de 85%, que le poste client ne renferme pas d'erreurs supérieures au seuil de travail, soit à 15.000 dinars.
2. **Si des erreurs sont décelées**, l'extrapolation se fait de la façon suivante:

- Les erreurs constatées sont séparées entre erreurs de sous-évaluation et de surévaluation, pour permettre une saisie distincte des deux natures d'erreurs.
- Chaque erreur, sauf celles qui sont supérieures ou qui portent sur des éléments dont la valeur est supérieure à l'intervalle d'échantillonnage, est ramenée à sa valeur estimée par application de la formule :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

$$c = b * \frac{I}{a}$$

avec c = valeur estimée

b = montant de l'erreur

a = valeur de l'élément

I = intervalle d'échantillonnage

On considère donc que chaque intervalle d'échantillonnage est surévalué ou sous-évalué dans la même proportion que l'élément qui le représente.

- Les valeurs estimées sont classées par ordre décroissant et chacune est multipliée par un facteur d'ajustement de précision (f) qui est donné par la table 1 en fonction du facteur de fiabilité choisi.
- Les valeurs estimées et ajustées sont additionnées au seuil de travail pour déterminer l'erreur sur la population.

Exemple : L'exemple ci dessous illustre le processus d'extrapolation: 1= 7500; N = 600000; ST = 15 000

Valeur de l'élément (a)	Montant de l'erreur (b)	Valeur estimée (c) = b*I/a	Rang de l'erreur	Facteur d'ajustement (f)	Valeur estimée ajustée C*f
I.Surévaluation					
12 025	7 512	(1)	-	-	7 512,000
3 200	40	93,750	2	1,35	126,562
7 304	105	107,818	1	1,48	159,570
Erreurs majorantes					**7 797,132**
II.Sous-évaluation					
12 855	(1 530)	(1)	-	-	(1 530,000)
5 027	(502)	(748,950)	2	1,35	(1 011,090)
6 920	(824)	893,063)	1	1,48	(1 321,734)
Erreurs minorantes					**(3 862,824)**
Erreur nette					**3 934,308**

(1) Sans extrapolation car l'élément est supérieur à 1.

Conclusion :

Le poste client n'est pas surévalué de plus de : 15000 + 4 114,308 = 19 114,308 < 20.000. L'erreur nette ajoutée au seuil de travail reste donc inférieure au seuil de signification alloué. Il convient d'accepter la population: le compte est fiable. L'auditeur peut conclure, avec un degré de confiance de 85%, que le poste client n'est pas surévalué de plus de 19.114,308 dinars. L'erreur déterminée est l'erreur maximale possible, mais n'est pas nécessairement la plus probable.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Si l'erreur est proche de ou supérieure du seuil de signification (20000 dans notre exemple), l'auditeur doit vérifier si le facteur de fiabilité du contrôle interne retenu est justifié ou si son seuil de signification est réaliste. Si l'un de ces deux paramètres est modifié, il doit augmenter l'étendue de son sondage ou accepter un degré de confiance moindre dans ses résultats.

Si la direction corrige les erreurs minorantes uniquement, la conclusion serait que 15.000 + 7.797,132 = 22 797,132 > 20.000,000→ le compte n'est pas fiable alors que la direction a fait un effort de correction? Il ya-t-il paradoxe?

Cette méthode appelle les remarques suivantes:

1.Les erreurs détectées dans des éléments dont la valeur est égale ou supérieure à l'intervalle d'échantillonnage ne sont ni estimées ni ajustées et extrapolées.

2.L'extrapolation des erreurs portant sur des éléments dont la valeur est supérieure à l'intervalle d'échantillonnage donnerait des résultats absurdes. Si dans l'exemple précédent l'erreur de sous-évaluation portant sur l'élément de 10855 était estimée, on obtiendrait: 1 530 $* \frac{7\,500}{12\,855}$= 892.649 donc un montant qui même multiplié par le facteur d'ajustement qui lui correspond (892,64 *1,35 = 1 205,076) est inférieur à l'erreur initiale.

3.L'extrapolation des erreurs de sous-évaluation doit être effectuée avec prudence.

4.3.Avantages et limites du S.U.M

a. Avantages du S.U.M.

- La méthode est conforme à la démarche de l'audit externe (tests substantifs).
- Elle est parfaitement en phase avec la notion d'importance relative. En effet, tous les éléments dont la valeur est supérieure à un certain seuil sont sélectionnés et les autres ont une chance de figurer dans l'échantillon proportionnelle à leur taille.
- Elle peut être utilisée pour les tests de procédures et pour les contrôles substantifs.
- Le S.U.M. permet d'obtenir des échantillons de taille plus limitée par rapport à d'autres méthodes.

b. Limites du S.U.M.

- Le S.U.M. nécessite une faible fréquence des erreurs.
- Le S.U.M.exige de connaître la valeur cumulée après chaque élément d'où la nécessité de recourir aux techniques d'audit assistées par ordinateur.
- Les soldes négatifs et nuls sont à auditer de manière séparée.
- La méthode est prudente et conduit très souvent à rejeter des populations acceptables.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

LES RAPPORTS DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

CHAPITRE 4 : L'ACHEVEMENT DE LA MISSION D'AUDIT ET LE RAPPORT

Section1 : L'achèvement de la mission

Section 2 : Le rapport d'audit standard

Section 3 : Le rapport d'audit modifié

Section 4 : Cas particuliers : Données comparatives—Soldesd'ouverture—Evénements postérieurs

CHAPITRE 5 : LES RAPPORTS SUR DES MISSIONS RELEVANT DES DOMAINES SPECIALISES

Section 1 : Le rapport sur des missions d'audit spéciales

Section 2 : Le rapport sur des informations financières prévisionnelles

CHAPITRE 6 : LE RAPPORT SUR LA MISSION D'EXAMEN LIMITE D'ETATS FINANCIERS

CHAPITRE 7 : LE RAPPORT DE L'AUDITEUR SUR DES MISSIONS RELEVANT DE SERVICES CONNEXES

NORMES DE REFERENCE

SAS 58 : Rapports sur les E.F. audités
ISA 510 : Audit initial- Soldes d'ouverture
ISA 540 : Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir
ISA 550 : Parties liées
ISA 560 : Evènements postérieurs à la date de clôture
ISA 570: Continuité de l'exploitation
ISA 580 : Déclarations écrites
ISA 600 : Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières
ISA 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes
ISA 620 : Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix
ISA 700 : Opinion et rapport sur des états financiers
ISA 701 :Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 705 : Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 706 : Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 710 : Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ISA 720 : Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités

DOMAINES SPECIALISES

ISA 800 :Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier - Considérations particulières

ISA 805 : Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier - Considérations particulières

ISA 810 : Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés

NORMES INTERNATIONALES D'EXAMEN LIMITE

ISRE 2400 : Missions d'examen d'états financiers historiques

ISRE 2410 : Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité

NORMES INTERNATIONALES DE MISSIONS D'ASSURANCES

ISAE 3000 : Missions d'assurances autres l'audit ou la revue des informations financières historiques (Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information)

ISAE 3400 : Examen d'informations financières prévisionnelles

ISAE 3402 :Rapports d'assurance sur les contrôles d'une société de services(Assurance Reports on Controls at a Service Organization)

ISAE 3410 : Missions d'assurance relatives aux bilans des gaz à effet de serre(Assurance Engagements on Greenhouse Gas (GHG))

ISAE 3420 : Missions d'assurance sur les informations financières pro-forma incluses dans le prospectus(Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro-Forma Financial Information)

NORMES INTERNATIONALES DE SERVICES CONNEXES

ISRS 4400 : Mission de procédures convenues relatives aux informations financières

ISRS 4410 : Mission de compilation

NORMES DE L'OECT :

N° 15 : Le rapport du réviseur indépendant

N° 04: Diligences du C.C. en matière de rapport sur les comptes sociaux

Le besoin des utilisateurs (investisseurs, bailleurs de fonds, gestionnaires ...) en information décisionnelle justifie la présentation d'un rapport accompagnant l'information financière.

Les utilisateurs exigent que l'information soit fiable, pertinente, compréhensible et comparable, afin qu'ils puissent prendre leurs décisions. C'est un fait bien connu que le premier élément qu'examinent les décideurs est le rapport de l'auditeur joint à l'information financière. La raison en est simple : ce rapport leur indique le niveau de fiabilité des données fournies et, donc, l'usage qu'ils peuvent en faire. La certification de l'auditeur accroît ainsi la

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

crédibilité de l'information financière. Lorsqu'un auditeur s'associe à des informations financières ou non financières, cela ne signifie pas automatiquement qu'il les a vérifiées et a exprimé une opinion d'audit. Selon la mission qui lui est confiée, il peut avoir simplement procédé à un examen limité ou à une compilation ou à toute autre mission connexe.

Sa responsabilité professionnelle se situe alors à un autre niveau, et le degré d'assurance fournie est moindre. Toutefois, il ne peut s'associer à des informations qu'il savait trompeuses. Dans sa déclaration, l'auditeur rappelle clairement la nature et l'ampleur de son intervention, ainsi que le niveau d'assurance exprimé, de façon à permettre à l'utilisateur du rapport de définir le degré de crédibilité de l'information financière. L'ISA 700 révisée, prévoit dans son paragraphe 20 que le rapport de l'auditeur doit être sous une forme écrite. **Le paragraphe A13 de la même norme considère qu'un rapport écrit comprend aussi bien un rapport en format imprimée qu'un rapport émis sur un support électronique**. Les rapports produits par les auditeurs varient en fonction de la nature de la mission et du niveau d'intervention exigé. De ce fait, les rapports peuvent être classés en quatre catégories:

- les missions d'audit d'informations financières historiques (assurance élevée) normalisées par les ISA,
- les missions d'examen limité d'informations financières historiques (assurance modérée) normalisées par les ISRE,
- les autres missions d'assurance élevée ou modérée normalisées par les ISAE,
- les services connexes (examen sur la base de procédures convenues et missions de compilation) normalisées par les ISRS.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

CHAPITRE 4 : L'ACHEVEMENT DE LA MISSION D'AUDIT ET LE RAPPORT

Après la réalisation des tests et avant de préparer son rapport, l'auditeur doit achever la mission.

SECTION 1 -L'ACHEVEMENT DE LA MISSION

Cet achèvement comprend les étapes suivantes:

1-Revue des évènements postérieurs à la date de clôture ;

2-Examen des P.V des réunions du Conseil d'administration ;

3-Procédures analytiques comme moyen pour fonder une conclusion générale ;

4-Jugement final du Seuil de Signification et du Risque d'Audit ;

5-Revue finale des papiers de travail ;

6-Obtenir une lettre d'affirmation du client (Voir Modèle ISA 580) ;

7 -La formulation de l'opinion ;

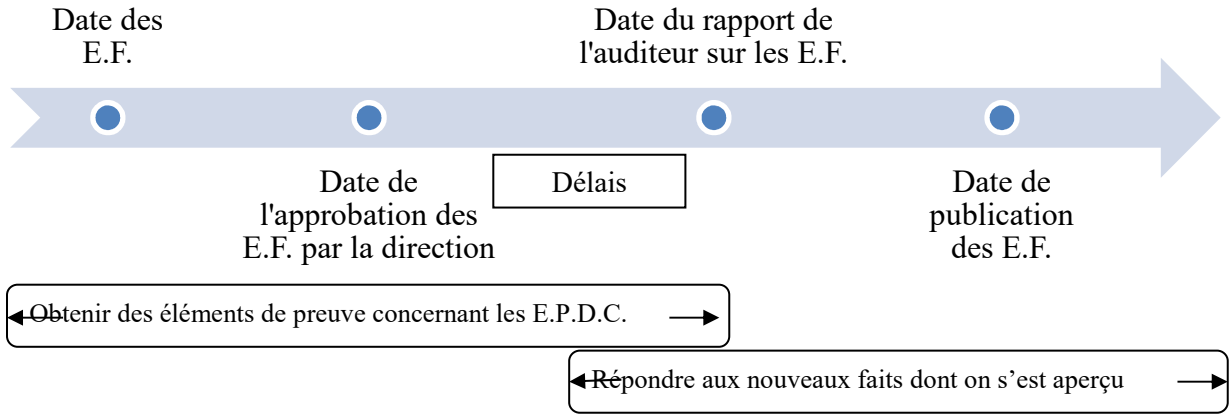
8-La communication avec les organes de gouvernance au sujet du rapport.

1. Revue des évènements postérieurs à la date de clôture

Cette revue est normalisée par l'ISA 560 et par l'application des traitements comptables préconisés par le référentiel comptable applicable.

En audit, les événements postérieurs à la date de clôture n'ont pas la même signification qu'en matière comptable. Ces événements ont une portée temporelle plus large qui dépasse la date de publication/approbation des E.F. et s'étend jusqu'à la date de remise du rapport et même après la date d'approbation des E.F.

La norme ISA 560 fournit des directives sur la responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne les événements postérieurs à la date de clôture. Les événements postérieurs à la date de clôture surviennent après la date de clôture des états financiers (date de fin de période). Les autres dates clés relatives à la préparation, à l'audit et à la publication des états financiers sont décrites dans le schéma ci-dessous.



PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La norme pose les problématiques relatives aux aspects suivants :

1-Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur ;

2-Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers ;

3-Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers.

Date des états financiers	Date de clôture de la dernière période couverte par les E.F.
Date d'établissement des états financiers	Date à laquelle tous les états constituant les E.F., 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 de l'auditeur	Date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les E.F. conformément à la norme ISA 700.
Date de publication des états financiers	Date à laquelle le rapport de l'auditeur et les E.F. audités sont mis à la disposition des tiers.

1.1.Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur

1. Identifier tous les événements postérieurs à la date de clôture ;

2. Déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ;

3. Obtenir une déclaration écrite de la direction.

Le §6 de l'ISA 560 dispose que : *« L'auditeur* ***doit mettre en œuvre des procédures d'audit*** *conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci. On ne s'attend toutefois pas à ce que l'auditeur mette en œuvre des procédures d'audit additionnelles pour les éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant abouti à des conclusions satisfaisantes ». (Réf. : par. A6)*

§7.L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures requises au paragraphe 6 de façon à ce qu'elles couvrent la durée depuis la date de clôture jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ou une date aussi rapprochée que possible de celle-ci. Il doit tenir compte de son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de ces procédures, qui doivent consister notamment à : (Réf. : par. A7 et A8)

a) acquérir une compréhension des procédures mises en place par la direction pour identifier les événements postérieurs;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

b) faire, auprès de la direction et, le cas échéant, auprès des responsables de la gouvernance, des demandes d'informations concernant la survenance d'événements postérieurs susceptibles d'avoir des incidences sur les états financiers; (Réf. : par. A9)

c) lire les procès-verbaux des assemblées des propriétaires de l'entité et des réunions de la direction et des responsables de la gouvernance tenues après la date de clôture, le cas échéant, et s'enquérir des questions abordées lors des assemblées ou réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles; (Réf. : par. A10)

d) prendre connaissance, le cas échéant, des derniers états financiers intermédiaires de l'entité établis postérieurement à la date de clôture.

§8.Si les procédures mises en œuvre selon les exigences des paragraphes 6 et 7 permettent à l'auditeur d'identifier des événements devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, **il doit déterminer si chacun de ces événements a fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.**

Déclarations écrites

§9.L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la norme ISA 580, confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.

1.2.Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers

§10.__L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport.__

Au cours de cette période, la direction est tenue d'informer l'auditeur de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers, dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers.***(ISA 210.A23)***

§10.Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit : (Réf. : par. A11)

a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;

b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;

c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

§11. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

a) mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;

b) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :

i. étendre la mise en œuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date de son nouveau rapport ;

ii. délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport de l'auditeur ne doit pas être antérieure à la date d'approbation des états financiers modifiés.

§13.**Si la direction refuse de modifier les états financiers** alors que l'auditeur considère qu'une modification s'impose, l'auditeur doit : (Réf. : par. A13 et A14)

a) **si son rapport n'a pas encore été délivré à l'entité**, modifier son opinion conformément à la norme ISA 705 avant de le délivrer;

b) **si son rapport a déjà été délivré à l'entité**, demander à la direction et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, aux responsables de la gouvernance de ne pas procéder à la diffusion des états financiers aux tiers avant d'y apporter les modifications nécessaires. Si les états financiers sont malgré tout publiés sans que les modifications nécessaires n'aient été apportées, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport. (Réf. : par. A15 et A16)

1.3. Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

§14.**L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après leur publication**. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :

a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;

b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;

c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.

§15.**Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit** : (Réf. : par. A17)

a) mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

b) examiner les dispositions prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement et le rapport de l'auditeur sur ces états sont informées de la situation;

c) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :

i. étendre la mise en œuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date de son nouveau rapport et apposer sur son nouveau rapport une date qui n'est pas antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés ; et

ii. délivrer son nouveau rapport sur les états financiers modifiés;

d) dans les circonstances décrites au paragraphe 12, modifier son rapport ou délivrer un nouveau rapport selon les exigences de ce paragraphe.

§16. L'auditeur **doit inclure dans son nouveau rapport ou dans son rapport modifié un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans lequel il fait référence à une note des états financiers** qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent qu'il a délivré.

§17. Si la direction ne prend pas les dispositions nécessaires pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement sont informées de la situation et qu'elle ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur croit qu'une modification s'impose, celui-ci doit aviser la direction et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité6, les responsables de la gouvernance qu'il tentera de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport à l'avenir. Si, après avoir été ainsi informés, la direction ou les responsables de la gouvernance ne prennent pas ces dispositions nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport. (Réf. : par. A18)

Double datation du rapport d'audit (Paragraphe 12)

Les événements postérieurs à la date de clôture, qui n'auraient été connus qu'après la date du rapport d'audit, donnent lieu souvent à des travaux d'audit complémentaires qui vont, de ce fait, être requis et affecter les soldes de comptes, les estimations comptables, les provisions et les autres informations à fournir dans les états financiers. Dans de telles situations, un nouveau rapport d'audit sera émis et il ne devrait pas comporter une date antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Toutefois, pour certains événements postérieurs à la date de clôture :

- le travail d'audit complémentaire requis peut être limité uniquement à une modification des états financiers, décrite dans la note concernée. Dans de telles situations (en supposant que les textes législatifs et réglementaires locaux le permettent), la date initiale du rapport d'audit serait maintenue mais une nouvelle date serait ajoutée (double datation) afin d'informer les lecteurs que les procédures de l'auditeur, effectuées après la première date du rapport, ont été limitées aux modifications subséquentes.
- soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, **dans un paragraphe d'observations** ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.

Exemple d'une situation de double datation :

- Le rapport d'audit initial était daté du 15 Septembre 20xx ;
- Le 22 Octobre 20xx, l'entité a annoncé la vente d'une partie importante de son activité. Une nouvelle note « Y » décrivant l'événement a été préparée par la direction pour être incluse dans les états financiers;
- Les travaux d'audit effectués sur le contenu de la note « Y » ont été achevés le 3 novembre 20xx.

La phrase suivante donne un exemple de cette double datation:

Le 15 Septembre 20xx (Date du rapport d'audit), à l'exception de la note « Y » qui est au 03 Novembre 20xx (date de l'achèvement des procédures d'audit limitées à la modification apportée et décrite dans la Note « Y »).

2. Examen des P.V. des réunions du Conseil d'administration

Cet examen comprend notamment le PV de la réunion qui a arrêté les comptes ou approuvé les conventions prévues par les articles 115 ou 200 et 475 du code des sociétés commerciales.

3. Procédures analytiques comme moyen pour fonder une conclusion générale (Examen analytique de cohérence d'ensemble des E.F.)

D'après le §6 de l'ISA 520 : *« L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité ». (Réf. : par. A17 à A19)*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Cette approche aide l'auditeur àaboutir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

Il se peut que les résultats de ces procédures analytiques permettent d'identifier l'existence d'un risque d'anomalies significatives non détecté jusqu'alors. En pareil cas, la norme ISA 315 exige de l'auditeur qu'il révise son évaluation des risques d'anomalies significatives et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues. ***(ISA 520.A18)***

Les procédures analytiques mises en œuvre conformément au paragraphe 6 peuvent être semblables à celles qui seraient utilisées comme procédures d'évaluation des risques. ***(ISA 520.A19)***

4. Jugement final du seuil de signification et du risque d'audit

Il s'agit de tenir compte notamment de la variation du seuil déterminée définitivement après l'arrêté des états financiers.

Cependant, une variation importante du seuil n'est pas habituelle. Il faut revoir, dans ce cas, les bases de calcul du seuil qui peuvent ne pas être adéquates. C'est le cas des grandeurs soumises à une grande volatilité et qui ne sont pas stables dans le temps.

Toutefois, si l'auditeur arrive à démontrer que la variation est expliquée par un déclin ou un essor des activités du secteur et de l'entreprise et que cette dernière va se stabiliser dans ce dernier niveau, il peut considérer la variation à la baisse du seuil comme étant normale. L'impact de la variation du seuil est une variation inversement proportionnelle du risque d'audit.

5. Revue finale des papiers de travail

(Voir la partie y afférente et les normes sur le Contrôle Qualité ISA 220, 230 et ISQC 1)

6. Obtenir une lettre d'affirmation du client

L'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations jugées nécessaires.

§7. de l'ISA 580 :**Déclaration écrite** : une affirmation écrite fournie à l'auditeur par la direction pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Dans ce contexte, les déclarations écrites ne comprennent ni les états financiers, ni les assertions qu'ils contiennent, ni les livres et autres documents comptables.

Ces déclarations, écrites sur les aspects significatifs, sont obtenues lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et adéquats. C'est le cas des évaluations fondées principalement sur l'intention (placements à long terme ou à court terme, continuité de l'exploitation, ...), l'exhaustivité de la communication des documents et accords contractuels, ...

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

L'auditeur corrobore ces déclarations par des éléments probants pour s'assurer de leur cohérence et de leur caractère plausible et déterminera si les personnes qui font ces déclarations connaissent bien les questions sur lesquelles elles se prononcent.

Ces déclarations ne remplacent pas les autres éléments probants auxquels l'auditeur pourrait normalement collecter.

S'il y a des erreurs significatives non découvertes par l'auditeur, est ce que cette lettre dégage sa responsabilité?

Les confirmations de la direction contenues dans la lettre d'affirmation atténuent la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et adéquats (assertions relatives à l'intention, informations confidentielles non divulguées, ...). C'est le cas lorsque des erreurs relèvent de questions affirmées par la direction et ne pouvaient être détectées par les tests d'audit classiques.

Par contre, cette lettre ne serait probablement d'aucun secours et n'atténue pas la responsabilité de l'auditeur si des erreurs pouvaient être détectées par l'application des procédés d'audit. Par conséquent, l'auditeur ne peut utiliser cette lettre pour remplacer les tests et diligences d'audit classiques. **L'auditeur a une obligation de diligence: obtenir cette lettre**. Cette lettre doit porter la même date que le rapport d'audit.

En Tunisie, et jusqu'au 18 octobre 2005, cette lettre était obligatoire en tant que:

- **diligence que met à la charge de l'auditeur, mais pas de la direction, une norme internationale d'audit (ISA 580),**
- **dispositionréglementaire prévues par le dernier paragraphe de l'article 26 du Code des Devoirs Professionnels qui stipule que : « l'auditeur fait signer à son client une lettre de représentation »**(traduction littéraire du terme anglais : « management representation »).

La loi n°2005-96 du 18 octobre 2005, relative au renforcement de la sécurité des relations financières a ajouté au code des sociétés commerciales un article 13 quinter qui oblige, les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables mais uniquement des sociétés soumises à l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie, à signer une déclaration annuelle pour attester qu'ils ont fourni les diligences nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable.

Le contenu de cette déclaration a été fixé par l'arrêté du ministre des finances du 07/06/2006.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Les diligences requises de l'auditeur

6.1.Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées

§9.L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées par rapport aux états financiers et qui sont bien au fait des questions devant faire l'objet des déclarations. (Réf. : par. A2 à A6)

6.2.Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction

Etablissement des états financiers

§10.L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit2, quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22)

Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions

§11.L'auditeur doit demander à la direction de lui remettre une déclaration écrite affirmant :

a) qu'elle lui a fourni toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les termes et conditions de la mission d'audit;

b) que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22)

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

§12.La description des responsabilités de la direction figurant dans les déclarations écrites exigées aux paragraphes 10 et 11 doit être conforme à celle donnée dans les termes et conditions de la mission d'audit.

6.3.Autres déclarations écrites

§13.D'autres normes ISA exigent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si l'auditeur estime nécessaire d'obtenir, en sus de ces déclarations obligatoires, une ou plusieurs déclarations écrites afin d'étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques qu'ils contiennent, il doit procéder à ces autres demandes de déclarations écrites. (Réf. : par. A10 à A13, A14 et A22)

§A10.L'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander, en plus des déclarations écrites exigées par le paragraphe 10, d'autres déclarations écrites concernant les états

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

financiers. Celles-ci peuvent compléter les déclarations écrites exigées par le paragraphe 10, mais en sont distinctes. Il peut s'agir de déclarations indiquant :

- si le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés;
- si les éléments énumérés ci-après, lorsqu'ils sont pertinents par rapport au référentiel d'information financière applicable, ont été comptabilisés, évalués, présentés ou communiqués conformément à ce référentiel :
    - les plans ou intentions qui pourraient avoir une incidence sur la valeur comptable ou le classement des actifs et des passifs,
    - les passifs, tant certains qu'éventuels,
    - les titres de propriété ou le contrôle sur les actifs, les privilèges ou charges grevant les actifs et les actifs affectés en garantie,
    - les aspects des textes légaux et réglementaires et des engagements contractuels pouvant avoir une incidence sur les états financiers, y compris les cas de non-conformité.

6.4. Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites

§14. La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, **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 de l'auditeur. (Réf. : par. A15 à A18)

6.5. Forme des déclarations écrites

§15. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation **adressée à l'auditeur**. Lorsque la direction est tenue par des textes légaux ou réglementaires de rendre publiques des communications écrites concernant ses responsabilités, et que l'auditeur détermine que ces communications contiennent tout ou partie des déclarations exigées aux paragraphes 10 ou 11, les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la lettre d'affirmation. (Réf. : par. A19 à A21)

6.6. Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues

a. Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

§16. Lorsque l'auditeur a des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, il

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

doit déterminer l'incidence potentielle de ces doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général. (Réf. : par. A24 et A25)

§17.En particulier, lorsque des déclarations écrites sont incompatibles avec d'autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour tenter de résoudre le problème. Lorsque la résolution du problème s'avère impossible, l'auditeur doit reconsidérer l'évaluation de la compétence, de l'intégrité, des valeurs éthiques ou de la diligence de la direction, ou de l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, et il doit déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Réf. : par. A23)

§18.Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, notamment en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705, compte tenu de l'exigence du paragraphe 20 de la présente norme ISA.

b. Déclarations écrites demandées non obtenues

§19.Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

a) s'en entretenir avec la direction;

b) revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général;

c) prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705, compte tenu des exigences du paragraphe 20 de la présente norme ISA.

c. Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction

§20.L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 :

a) s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables;

b) si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11. (Réf. : par. A26 et A27)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises en matière de déclarations écrites

Cette annexe identifie les paragraphes des autres Normes ISA, qui requièrent des déclarations écrites sur des sujets spécifiques. Cette liste ne dispense pas l'auditeur de prendre en considération les diligences requises ainsi que leurs modalités d'application et autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

Norme ISA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers, paragraphe 39

L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant :

a) qu'elles reconnaissent être responsables de la conception, de la mise en place et du maintien du contrôle interne destiné à prévenir et à détecter les fraudes;

b) qu'elles lui ont communiqué les résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes;

c) qu'elles lui ont signalé tous les cas de fraudes avérées ou suspectées, dont elles ont eu connaissance, concernant l'entité et impliquant :

i. la direction,
ii. des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,
iii. d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers;

d) qu'elles lui ont signalé toutes les allégations ou tous les soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à leur connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Réf. : par. A58 et A59)

Norme ISA 250, Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers, paragraphe 16

L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance, de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les cas **avérés ou suspectés de non-conformité** aux textes légaux et réglementaires dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers lui ont été communiqués. (Réf. : par. A12)

Norme ISA 450, Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit, paragraphe 14

L'auditeur doit obtenir de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance une déclaration écrite indiquant **s'ils sont d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative** par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Un sommaire des anomalies non corrigées doit figurer dans la déclaration écrite ou y être joint. (Réf. : par. A24)

Norme ISA 501, Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points, paragraphe 12

L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les procès et litiges actuels ou éventuels venus à leur connaissance et dont les incidences devraient être prises en compte lors

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

de la préparation des états financiers lui ont été communiqués et que le traitement comptable et les informations dont ils ont fait l'objet sont conformes au référentiel d'information financière applicable.

Norme ISA 540, Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir, paragraphe 22
L'auditeur doit obtenir de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites indiquant s'ils considèrent comme raisonnables **les hypothèses importantes** retenues aux fins de l'établissement des estimations comptables. (Réf. : par. A126 et A127)

Norme ISA 550, Parties liées – paragraphe 26
Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant : (Réf : par. A48 et A49)
a) qu'elles ont communiqué à l'auditeur **l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elles ont connaissance;**
b) qu'elles ont correctement comptabilisé et communiqué ces relations et opérations conformément aux exigences du référentiel.

Norme ISA 560, Evénements postérieurs à la date de clôture – paragraphe 9
L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la norme ISA 580, confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.

Norme ISA 570, Continuité de l'exploitation – alinéa 16(e)
Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (ci-après désignée par l'expression «incertitude significative») en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en considération les facteurs qui réduisent cette incertitude. Ces procédures doivent notamment consister : (Réf. : par. A16)
e) à demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance au sujet de leurs plans d'action pour l'avenir et de la faisabilité de ces plans. (Réf. : par. A20)

Norme ISA 710, Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs, paragraphe 9
Comme l'exige la norme ISA 580, l'auditeur doit demander des déclarations écrites pour toutes les périodes dont il est question dans son opinion. Il doit également obtenir une déclaration écrite particulière concernant tout retraitement effectué afin de corriger une

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

anomalie significative dans les états financiers de la période précédente, qui a une incidence sur les informations comparatives. (Réf. : par. A1)

Norme ISA 720, Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations– paragraphe 13(c)
L'auditeur doit : (Réf. : par. A11 à A22) ….
c)dans le cas où une partie ou la totalité du ou des documents déterminés en a) ne sera disponible qu'après la date du rapport d'audit, demander à la direction de produire une déclaration écrite attestant que la version définitive du ou des documents lui sera fournie lorsqu'elle sera disponible, et avant sa publication par l'entité, afin qu'il puisse parachever la mise en œuvre des procédures exigées par la présente norme ISA. (Réf. : par. A22)

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre qui suit comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la présente norme ISA et d'autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010. Il est présumé, dans cet exemple, que les Normes internationales d'information financière constituent le référentiel d'information financière applicable, que l'exigence de la norme ISA 570 concernant l'obtention d'une déclaration écrite ne s'applique pas et que les déclarations écrites demandées sont fournies sans exception. Lorsqu'il existe des exceptions, les déclarations doivent être modifiées en conséquence.

(Papier à en-tête de l'entité)

(A l'auditeur) (Date)

La présente lettre d'affirmation vous est fournie dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément aux Normes internationales d'information financière.

Nous confirmons *(, au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, ayant fait toutes les demandes d'informations que nous avons jugées nécessaires pour être adéquatement informés,)* que :

États financiers

- Nous nous sommes acquittés de nos responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit portant la date du [insérer la date], quant à la préparation des états financiers conformément aux Normes internationales

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

d'information financière; en particulier, les états financiers donnent une image fidèle conformément à ces normes.

- Les hypothèses importantes que nous avons utilisées pour établir les estimations comptables, y compris les estimations en juste valeur, sont raisonnables. (Norme ISA 540).
- Les relations et opérations avec des parties liées ont été correctement comptabilisées et ont été communiquées conformément aux exigences des Normes internationales d'information financière. (Norme ISA 550)
- Tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels les Normes internationales d'information financière exigent un ajustement ou la fourniture d'informations ont été ajustés ou ont fait l'objet d'informations. (Norme ISA 560)
- L'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Une liste des anomalies non corrigées est jointe à la lettre d'affirmation. (Norme ISA 450)
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger appropriée (voir le paragraphe A10 de la présente norme ISA).]

Informations fournies

- Nous vous avons fourni :
  - un accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information;
  - les informations additionnelles que vous nous avez demandées aux fins de l'audit;
  - un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il fallait, selon vous, obtenir des éléments probants.
- Toutes les opérations ont été comptabilisées dans les documents comptables et sont reflétées dans les états financiers.
- Nous vous avons communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes. (Norme ISA 240)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Nous vous avons communiqué toutes les informations sur les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance, qui concernent l'entité et impliquent :
  - la direction;
  - des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne;
  - d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers. (Norme ISA 240)
- Nous vous avons communiqué toutes les informations relatives aux allégations ou aux soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à notre connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Norme ISA 240)
- Nous vous avons communiqué tous les cas effectifs ou potentiels de non-conformité par rapport aux textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers. (Norme ISA 250)
- Nous vous avons communiqué l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec des parties liées dont nous sommes au courant. (Norme ISA 550)
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger nécessaire (voir le paragraphe A11 de la présente norme ISA).]

Dirigeant… ***Dirigeant…***

7. La formulation de l'opinion

La formulation de l'opinion comprend les étapes suivantes:

- Evaluation du caractère suffisant et adéquat des éléments probants collectés par l'auditeur. L'auditeur doit évaluer les conclusions tirées des éléments probants recueillis pour fonder son opinion sur les états financiers. Pour fonder son opinion sur les états financiers, l'auditeur évalue si, sur la base des éléments probants recueillis, il existe une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. Ceci implique d'apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers à un niveau faible acceptable ;
- Evaluation de l'impact sur l'opinion des éventuelles anomalies quantitatives identifiées et non corrigées, ainsi que des aspects qualitatifs y afférents ;
- Evaluation du degré de conformité des états financiers après ajustements d'audit au référentiel comptable applicable.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

8. La communication avec les organes de gouvernance au sujet du rapport

L'ISA 260 traite de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Cette communication présente un double objectif:

- clarifier les faits relevés (informer la société des réserves sur ses comptes) et leurs conséquences,
- donner à la direction la possibilité de fournir des informations complémentaires (permettre à la direction d'apporter des éléments probants suffisants et adéquats au dernier moment permettant de lever ces réserves).

Diligences requises

8.1.Personnes constituant le gouvernement d'entreprise

§11.L'auditeur doit déterminer quelles sont, dans la structure de gouvernance de l'entité, les personnes avec lesquelles il convient de communiquer. (Réf. : par. A1 à A4)

Communication avec un sous-groupe desresponsables de la gouvernance

§12.Si l'auditeur communique avec un sous-groupe des responsables de la gouvernance, par exemple un comité d'audit, ou même une seule personne, il doit déterminer s'il lui faut également communiquer avec l'organe de gouvernance. (Réf. : par. A5 à A7)

Cas où tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité

§13.Dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité, par exemple lorsqu'une petite entité est dirigée par un propriétaire unique et que personne d'autre n'est investi de fonctions de gouvernance. En pareils cas, lorsque certaines questions à communiquer selon la présente norme ISA sont portées à la connaissance d'une ou de plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction et que cette ou ces personnes assument également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de communiquer de nouveau les mêmes questions à ces personnes en leur qualité de responsables de la gouvernance. Les questions qu'il n'est pas nécessaire de communiquer de nouveau sont mentionnées à l'alinéa 16 c). L'auditeur doit néanmoins s'assurer que la communication faite à une ou plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction est suffisante pour que soient adéquatement informées toutes les personnes avec lesquelles il communiquerait, en leur qualité de responsables de la gouvernance, en d'autres circonstances. (Réf. : par. A8)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

8.2. Questions à communiquer

Responsabilités de l'auditeur par rapport à l'audit des états financiers

§14. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les responsabilités qui lui incombent par rapport à l'audit des états financiers, et notamment indiquer :

a. qu'il a la responsabilité de formuler et d'exprimer une opinion sur les états financiers qui ont été préparés par la direction sous la surveillance des responsables de la gouvernance;
b. que l'audit des états financiers ne dégage pas la direction ou les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités. (Réf. : par. A9 et A10)

Étendue et calendrier prévus des travaux d'audit

§15. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit, en précisant les risques importants qu'il a identifiés. (Réf. : par. A11 à A16)

Constatations importantes découlant de l'audit

§16. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance : (Réf. : par. A17 et A18)

a. son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, en ce qui concerne entre autres les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux responsables de la gouvernance pourquoi il juge qu'une pratique comptable importante, qui est par ailleurs acceptable selon le référentiel d'information financière applicable, n'est pas la plus appropriée par rapport aux circonstances particulières de l'entité; (Réf. : par. A19 et A20)
b. les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit, s'il y en a; (Réf. : par. A21)
c. à moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité :
    i. le cas échéant, les questions importantes apparues au cours de l'audit et ayant fait l'objet d'échanges ou d'une correspondance avec la direction, (Réf. : par. A22)
    ii. les déclarations écrites demandées par l'auditeur;
d. le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur; (Réf. : par. A23 à A25)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

e. toute autre question importante apparue au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, est pertinente pour la surveillance du processus d'information financière. (Réf. : par. A26 à A28)

Indépendance de l'auditeur

§17.Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :

a. une déclaration précisant que l'équipe de mission et d'autres personnes du cabinet s'il y a lieu, le cabinet et, le cas échéant, les autres cabinets membres du réseau se sont conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance;

   i. toutes les relations et les autres liens entre le cabinet, les autres cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur l'indépendance. Doit notamment être communiqué le total des honoraires que le cabinet et les autres cabinets membres du réseau ont facturés au cours de la période couverte par les états financiers pour les services d'audit et les services autres que d'audit fournis à l'entité et aux composantes sous son contrôle. Ces honoraires doivent être ventilés par catégories appropriées de manière à aider les responsables de la gouvernance à évaluer les incidences des services fournis sur l'indépendance de l'auditeur;

   ii. les sauvegardes pertinentes mises en place afin d'éliminer ou de ramener à un niveau acceptable les menaces à l'indépendance qui ont été identifiées. (Réf. : par. A29 à A32)

8.3.Processus de communication

Mise en place du processus de communication

§18.L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance de la forme, du calendrier et du contenu général prévu des communications. (Réf. : par. A37 à A45)

Forme des communications

§19.L'auditeur doit communiquer par écrit aux responsables de la gouvernance les constatations importantes découlant de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication de vive voix n'était pas adéquate. Il n'est pas nécessaire que les communications écrites contiennent toutes les questions apparues au cours de l'audit. (Réf. : par. A46 à A48)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

§20.L'auditeur **doit communiquer par écrit aux responsables de la gouvernance les informations relatives à l'indépendance** lorsque cette communication est exigée par le paragraphe 17.

Calendrier des communications

§21.L'auditeur doit communiquer en temps opportun avec les responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A49 et A50)

Caractère adéquat du processus de communication

§22.L'auditeur doit évaluer si la communication bilatérale entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance a été adéquate aux fins de l'audit. Dans la négative, l'auditeur doit évaluer l'incidence, le cas échéant, que cela pourrait avoir sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et sur sa capacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A51 à A53)

8.4.Documentation

§23.Lorsque des questions dont la présente norme ISA exige la communication sont transmises de vive voix, l'auditeur doit les consigner dans la documentation de l'audit, en indiquant quand et à qui elles ont été communiquées. Dans le cas des questions communiquées par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de la communication dans la documentation de l'audit. (Réf. : par. A54)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 2 - LE RAPPORT D'AUDIT STANDARD

Le rapport standard est un rapport non modifié qui ne comprend ni réserves, ni paragraphes d'observation. L'auditeur doit exprimer « Une opinion non modifiée » lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Le standard en audit est donc un rapport de certification pure et simple. Ce rapport est normalisé par l'ISA 700 révisée et doit comprendre :

1. Intitulé ;
2. Destinataire ;
3. Paragraphe d'opinion ;
4. Paragraphe sur le fondement de l'opinion ;
5. Paragraphe sur la continuité d'exploitation (selon ISA 570) ;
6. Paragraphe sur les questions clés de l'audit (selon ISA 701) ;
7. Paragraphe sur les autres informations (selon ISA 720) ;
8. Paragraphe sur la responsabilité pour les états financiers ;
9. Paragraphe sur la responsabilité de l'auditeur pour l'audit des états financiers ;
10. Paragraphe sur les autres obligations en matière de rapport (notamment les autres obligations légales et réglementaires qui concordent avec les obligations du référentiel comptable) ;
11. Nom de l'associé responsable de la mission, la signature, l'adressede l'auditeuret la date.

1. Intitulé

Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant.

Un titre indiquant que le rapport est celui d'un auditeur indépendant, par exemple « *Rapport de l'auditeur indépendant* »distingue le rapport d'un auditeur indépendant des rapports délivrés par d'autres personnes. (Réf. : par. A15)

2. Destinataire

Le rapport de l'auditeur doit mentionner le destinataire du rapport selon les exigences de la mission.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

§A16.Les textes légaux ou réglementaires, ou les termes et conditions de la mission, peuvent spécifier le destinataire du rapport de l'auditeur dans le pays concerné. Il s'agit normalement du groupe à l'intention duquel le rapport est délivré, souvent :

- les actionnaires ; ou
- les responsables de la gouvernance de l'entité dont les états financiers sont audités.

Dans le cas particulier d'un rapport d'expertise judiciaire, le rapport sera destiné au juge qui a ordonné l'expertise. Donc en règle générale, le rapport doit être adressé àla personne ou l'organe qui a confié la mission.

L'auditeur devrait déterminer préalablement à l'acceptation de la mission les utilisateurs de son rapport conformément au cadre conceptuel des missions d'assurance et à l'ISA 200.

3. Paragraphe d'opinion

§23.L'opinion de l'auditeur doit figurer dans la première section du rapport de l'auditeur, laquelle doit être intitulée «Opinion».

§24. La section «Opinion» du rapport de l'auditeur doit également :

a) identifier l'entité dont les états financiers ont été soumis à l'audit;

b) indiquer que ces états financiers ont été audités;

c) mentionner l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu d'états financiers;

d) mentionner les notes, notamment le résumé des principales méthodes comptables suivies;

e) préciser la date ou la période couverte par chaque état compris dans le jeu d'états financiers. (Réf. : par. A17 et A18)

Le rapport d'audit doit clairement exprimer l'opinion de l'auditeur comme suit :

- **À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de […] conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (*lorsqu'il donne un avis selon un référentiel d'image fidèle).***
- **« A notre avis les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, […]conformément [au référentiel d'information financière applicable] » (*lorsqu'il donne un avis selon un référentiel de conformité).***

§27.Si le référentiel d'information financière applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les IFRS ou les IPSAS**, l'opinion de l'auditeur doit faire mention du pays (ou autre collectivité territoriale) d'où émane le référentiel utilisé.**

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Une opinion non qualifiée ou sans réserve est exprimée dans la mesure où les états financiers ne renferment pas des inexactitudes ou que des inexactitudes existent mais n'affectent pas les décisions des utilisateurs n'étant pas significatives.

4. Paragraphe sur le fondement de l'opinion

§28.Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section «Opinion» et intitulée «Fondement de l'opinion» qui : (Réf. : par. A27)

a) indique que l'audit a été effectué selon les Normes internationales d'audit; (Réf. : par. A28)

b) renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des normes ISA;

c) **comprend une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à l'audit**, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA); (Réf. : par. A29 à A34)

d) indique s'il estime que les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

5. Paragraphe sur la continuité d'exploitation (selon ISA 570) (Réf. : par. 29)

Lorsque malgré l'existence d'une incertitude significative, l'entreprise a appliqué d'une manière appropriée le principe comptable de continuité d'exploitation en fournissant les informations adéquates dans les états financiers à propos de l'incertitude significative, **l'auditeur doit inclure un paragraphe spécifique sur la continuité d'exploitation.**

Dans ce cas, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport doit inclure une section distincte intitulée «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation» qui :

a) attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit les informations dont il est question au paragraphe;

b) précise que les événements ou situations en cause indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point. (Réf. : par. 22 de l'ISA 570)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

6. Paragraphe sur les questions clés de l'audit (ISA 701)

L'objectif de la communication des questions clés de l'audit est de rehausser la valeur communicationnelle du rapport de l'auditeur en offrant une transparence accrue quant à l'audit réalisé.

§30.Dans le cas de l'audit du jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, l'auditeur doit communiquer dans son rapport les questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701.

§31.Lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport, ou qu'il décide de le faire pour une autre raison, il doit le faire conformément à la norme ISA 701. (Réf. : par. A31 à A38)*(Outre les sociétés cotées)*

§A35. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires exigent la communication des questions clés de l'audit dans le cas des audits d'entités autres que des entités cotées, notamment des entités qui sont considérées, dans ces textes légaux ou réglementaires, comme des entités d'intérêt public.

§A36. L'auditeur peut également choisir de communiquer les questions clés de l'audit pour d'autres entités, notamment celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple parce que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Il peut s'agir, par exemple, d'institutions financières (comme des banques, des compagnies d'assurance et des caisses de retraite) ou d'autres entités comme des organismes de bienfaisance.

7. Paragraphe sur les autres informations (ISA 720)

Le cas échéant, l'auditeur doit communiquer dans son rapport d'audit conformément à la norme ISA 720 (Révisée).

ISA 720.§22. Lorsque l'auditeur est tenu, notamment par un texte réglementaire ou légal, d'inclure dans son rapport une section intitulée «Autres informations ». Cette section doit comprendre :

a) un énoncé précisant que la responsabilité des autres informations incombe à la direction;

b) la désignation :

i. des autres informations, le cas échéant, obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport ;

ii. dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité cotée, des autres informations, le cas échéant, que l'auditeur s'attend à obtenir après la date de son rapport;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

c) un énoncé précisant que l'opinion de l'auditeur ne porte pas sur les autres informations et qu'en conséquence, l'auditeur n'exprime pas (ou n'exprimera pas) une opinion d'audit ni quelque autre forme d'assurance que ce soit sur ces informations;

d) une description des responsabilités qui incombent à l'auditeur, selon la présente norme ISA, de lire et d'apprécier les autres informations et de faire rapport sur celles-ci;

e) lorsque les autres informations ont été obtenues avant la date du rapport de l'auditeur :

i. soit un énoncé précisant que l'auditeur n'a rien à signaler ;

ii. soit, si l'auditeur a conclu à la présence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations, un énoncé décrivant cette anomalie.

ISA 720.§24.Si un texte légal ou réglementaire en vigueur dans le pays oblige l'auditeur à employer une présentation ou un libellé particuliers pour faire mention des autres informations dans son rapport, ce rapport ne doit faire référence aux Normes internationales d'audit que s'il comprend, au minimum, chacun des éléments suivants :

a) la désignation des autres informations obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport;

b) une description des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations;

c) un énoncé traitant expressément du résultat des travaux réalisés par l'auditeur à leur égard.

8. Paragraphe sur la responsabilité pour les états financiers

§33.Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction en ce qui concerne : (Réf. : par. A40 à A43)

a) la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;

b) l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation13, la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et la communication d'informations sur les questions concernant la continuité de l'exploitation, le cas échéant. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des cas où l'application du principe de continuité d'exploitation est appropriée. (Réf. : par. A43)

§34. Cette section du rapport de l'auditeur doit aussi indiquer les personnes qui sont responsables de la surveillance du processus d'information financière lorsqu'elles diffèrent de celles qui doivent s'acquitter des responsabilités mentionnées au paragraphe 33. Dans ce cas,

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

l'intitulé de la section doit également faire mention des «responsables de la gouvernance», lesquels peuvent être désignés d'une autre façon qui est appropriée dans le contexte juridique du pays. (Réf. : par. A4)

A titre d'exemple, ce paragraphe peut être rédigé ainsi : *« **La direction est responsable de l'établissement et de la présentation fidèle des états financiers** conformément aux IFRS, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ».*

En Tunisie pour la mission légale, le conseil d'administration établit, sous sa responsabilité, les E.F de la société conformément à la loi relative au système comptable des entreprises (Article 201 du C.S.C.).

9. Paragraphe sur la responsabilité de l'auditeur pour l'audit des états financiers

§37. Cette section du rapport de l'auditeur doit : (Réf. : par. A45)

a) indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :

i. d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; et

ii. de délivrer un rapport de l'auditeur contenant son opinion. (Réf. : par. A46)

b) préciser que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister;

c) indiquer que les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et :

i. soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;

ii. soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative) conformément au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A47)

§38. Dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers» de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A45)

a) indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

b) donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :

i. identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

ii. acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées dans les circonstances, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a la responsabilité supplémentaire d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité en conjonction avec l'audit des états financiers, l'auditeur ne doit pas indiquer que « La prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité » ;

iii. apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;

iv. tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener l'entité à cesser son exploitation ;

v. apprécier, dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la présentation d'ensemble, la

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

forme et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et évaluer si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle ;

c) lorsque la norme ISA 600 s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans un audit des états financiers de groupe, en prenant soin d'indiquer que :

i. les responsabilités de l'auditeur consistent à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités et activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers du groupe ;

ii. l'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de groupe ;

iii. l'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

§39. Dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers» de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A45)

a) indiquer qu'il communique aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et ses constations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne qu'il aurait relevée au cours de son audit;

b) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance ainsi que les sauvegardes connexes, s'il y a lieu;

c) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les questions clés de l'audit sont communiquées conformément à la norme ISA 701, indiquer que, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, il détermine quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Il décrit ces questions dans son rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, il détermine qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public. (Réf. : par. A48).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

§40. La description des responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers exigée par les paragraphes 38 et 39 doit : (Réf. : par. A49)

a) se trouver dans le corps du rapport de l'auditeur;

b) être fournie en annexe du rapport de l'auditeur, auquel cas l'emplacement de cette annexe doit être mentionné dans le rapport de l'auditeur; ou (Réf. : par. A49 et A50)

c) être fournie dans le rapport de l'auditeur par renvoi au site Web d'une autorité compétente, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. (Réf. : par. A49, A51 et A52)

Dans le cadre de la mission légale, le commissaire aux comptes doit déclarer expressément dans son rapport qu'il a effectué un contrôle conformément aux normes d'audit d'usage (Article 269 nouveau du C.S.C.).

10. Paragraphe sur les autres obligations en matière de rapport (notamment les autres obligations légales et réglementaires qui concordent avec les obligations du référentiel comptable)

§42. Si, dans son rapport sur les états financiers, l'auditeur satisfait à d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe selon les normes ISA, ces autres obligations doivent être traitées dans une section distincte du rapport de l'auditeur qui doit être précédée du sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires», ou d'un autre sous-titre approprié à son contenu, à moins que ces autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que les obligations en matière de rapport énoncées dans les normes ISA, auquel cas elles peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA. (Réf. : par. A53 à A55)

§43. Si d'autres obligations en matière de rapport sont présentées dans la même section que les éléments connexes à inclure dans le rapport selon les normes ISA, l'auditeur doit clairement différencier ces autres obligations de celles qui lui incombent en vertu des normes ISA. (Réf. : par. A55)

§44. Si le rapport de l'auditeur comporte une section distincte dans laquelle sont traitées les autres obligations en matière de rapport, les éléments exigés par les paragraphes 20 à 39 de la présente norme ISA doivent figurer dans une section intitulée «Rapport sur l'audit des états financiers». La section «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» doit suivre la section «Rapport sur l'audit des états financiers». (Réf. : par. A55)

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

En Tunisie, les autres obligations spécifiques consistent, pour le commissaire aux comptes, à rendre compte notamment sur :

- **le respect des articles 12 à 16 du C.S.C,**
- **l'exactitude des informations données sur les comptes dans le rapport du conseil d'administration,**
- **l'obligation de procéder à une évaluation générale du contrôle interne,**
- **les résultats de la vérification périodique de l'efficacité du système de contrôle interne (Article 266 nouveau du C.S.C),**
- **la comptabilité des titres, ...**

11. Nom de l'associé responsable de la mission, la signature, l'adresse de l'auditeur et la date

11.1. Nom de l'associé responsable de la mission

§45.Dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général **d'une entité cotée**, le rapport de l'auditeur doit inclure le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. Dans les rares circonstances où il n'a pas l'intention d'inclure dans son rapport le nom de l'associé responsable de la mission, l'auditeur doit s'entretenir de son intention avec les responsables de la gouvernance de manière à étayer son appréciation de la probabilité qu'il y ait un risque important pour la sécurité d'une personne, et de la gravité de ce risque. (Réf. : par. A56 à A58)

11.2. Signature de l'auditeur

§46.Le rapport de l'auditeur doit être signé.*(Réf. : par. A59 et A60)*

§A59.La signature de l'auditeur est donnée soit au nom du cabinet d'audit, soit en son nom personnel, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné. En plus d'apposer sa signature, danscertains pays, l'auditeur peut être tenu d'indiquer dans son rapport son titre professionnel ou le fait que lui-même ou le cabinet auquel il appartient, selon le cas, est autorisé à exercer par les autorités compétentes chargées de la délivrance des permis d'exercice dans le pays en question.

§A60. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent permettre l'utilisation des signatures électroniques dans le rapport de l'auditeur.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

11.3. Adresse de l'auditeur

§47. Le rapport de l'auditeur doit indiquer le lieu, dans le pays concerné, où l'auditeur exerce son activité.

11.4. Date du rapport de l'auditeur

§48. Le rapport de l'auditeur doit porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, y compris des éléments qui attestent : (Réf. : par. A61 à A64)

a) que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés;

b) que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

§A61. La date du rapport de l'auditeur informe les utilisateurs que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui. La responsabilité de l'auditeur à l'égard des événements et des opérations après la date de son rapport est traitée dans la norme ISA 560.

En Tunisie, dans le cadre de la mission légale, le conseil d'administration établit les E.F. qui sont remis au commissaire aux comptes pour vérification. Ce dernier dispose d'un délai d'un mois pour exprimer son opinion et présenter son rapport (Article 269 du C.S.C.).

Le rapport devrait désigner le pays ou la juridiction où l'auditeur pratique.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Exemple de rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC *[ou autre destinataire approprié]*

Rapport sur l'audit des états financiers

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la «société»), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément au Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) ainsi qu'aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays ou collectivité territoriale], et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles et le code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux IFRS, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;

- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la forme et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Nous décrivons ces questions dans notre rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport, prescrites par les textes légaux ou réglementaires propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les questions couvertes par ces textes légaux ou réglementaires ou ces normes (c'est-à-dire les «autres obligations en matière de rapport») sont traitées dans cette section, sauf si les autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que ceux dont les normes ISA exigent la présentation dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers». En pareils cas, les autres obligations en matière de rapport peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers», sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport et les éléments du rapport requis par les normes ISA, le cas échéant.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est *[nom]*.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 3 - LES QUESTIONS CLES DE L'AUDIT (ISA 701)

La communication des questions clés de l'audit fournit de l'information supplémentaire permettant aux utilisateurs visés par les états financiers de comprendre les questions qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. La communication des questions clés de l'audit peut :

- aider les utilisateurs visés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants ;
- fournir aux utilisateurs visés un point de départ pour engager plus avant le dialogue avec la direction et les responsables de la gouvernance au sujet de certaines questions liées à l'entité, aux états financiers audités ou à l'audit réalisé.

1. Distinction entre questions clés et les autres opinions de l'auditeur

La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur :

a) ne remplace pas les informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle;

b) ne remplace pas l'expression, par l'auditeur, d'une opinion modifiée lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent, conformément à la norme ISA 705 (révisée) ;

c) ne remplace pas l'obligation de faire rapport conformément à la norme ISA 570 (révisée) lorsqu'une incertitude significative existe relativement à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;

d) ne constitue pas une opinion distincte sur des questions prises individuellement.

2. Interdiction à l'auditeur de communiquer des questions clés

La norme ISA 705 (révisée) interdit à l'auditeur de communiquer les questions clés de l'audit lorsqu'il formule une **impossibilité d'exprimer une opinion** sur les états financiers, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent.

3. Nature des questions clés à communiquer

L'auditeur doit déterminer, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, celles ayant nécessité une attention importante de sa part au cours de l'audit. Ce qui suppose que les questions clés ont déjà fait l'objet de communication au gouvernement de l'entreprise conformément aux normes ISA 260 et ISA 265.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Pour déterminer quelles sont les questions clés qui doivent faire l'objet de communication, l'auditeur doit prendre en considération les critères suivants :

a) les aspects qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315;

b) les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure;

c) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée.

Exemples[1] *:*

Au vu des critères énoncés dans le paragraphe précédent, on peut citer les exemples suivants parmi les éléments à insérer sous la section «Questions clés de l'audit » si selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée et s'ils répondent aux conditions énoncées par le paragraphe 9de la norme ISA 701 :

- Nouveau fait qui asuscité un jugement de la part de la direction conduisant à l'application de diligences d'audit particulières; comme par exemple:
  - Un fait économique: conjoncture défavorable qui a touché une catégorie de clientèle engendrant l'application d'une provision collective minimale ;
  - Un fait réglementaire : l'instauration d'une nouvelle provision pour les banques;
  - Un fait comptable : approbation d'une nouvelle norme présentant plusieurs options de traitement liées à la première application ;
  - Un fait sectoriel: jugement portant sur la continuité d'exploitation pour une société exerçant dans un secteur touché par une crise grave ;
  - Autres faits: changement de méthode comptable pour un poste important des états financiers...
- Les opérations importantes qui sont inhabituelles de par leur nature ou leur montant :
  - Opération d'un montant significatif par rapport à la rubrique dans laquelle elle est représentée mais qui ne fait pas partie des activités habituelles de la société;

[1] OECT - Note d'orientation sur les nouvelles normes d'opinion - Février 2017

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Opération d'un montant inhabituel pour la catégorie d'opérations selon l'historique de la société ou bien pour les sociétés semblables...

- Les opérations importantes avec des parties liées:

  Il y a lieu de savoir si les opérations avec les parties liées faisant l'objet d'un rapport spécial, tel que dans le cadre d'un audit légal, doivent être mentionnées au même titre que les autres opérations importantes avec les parties liées. Dans ce cadre, il convient de préciser que les opérations avec les parties liées ne sont pas toutes concernées par le rapport spécial. De même, les opérations mentionnées dans le rapport spécial ne sont pas de la même importance. Afin d'éviter toute confusion, l'auditeur doit insérer les questions clé de l'audit dans le rapport général indépendamment de ce a été inséré dans le rapport spécial; quitte à mentionner les mêmes opérations dans les deux rapports.

- Les opérations avec traitement comptable complexe :
  - Transactions ponctuelles sur des instruments financiers dérivés ;
  - Détermination du périmètre de consolidation ;
  - Les opérations en monnaies étrangères significatives et inhabituelles ;
  - Les avantages au personnel post-emploi…

- Estimations comptables critiques de par leur nature et leur montant et nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur:
  - Provisions importantes ;
  - Provisions inhabituelles ;
  - Estimations dont le degré d'incertitude est jugé élevé au vu des informations disponibles ;
  - Estimation inhabituelle de la durée de vie économique d'une immobilisation ;
  - Détermination de la juste valeur d'un actif ou d'un passif dont le montant est important...

- Application d'une méthode comptable ayant une incidence significative sur les états financiers et qui est adéquate pour la société mais diffère des méthodes appliquées dans son secteur ;

- Les questions importantes ayant fait l'objet de désaccords avec la direction et qui n'ont pas été résolues mais qui ne donnent pas lieu à une modification du rapport d'audit.

La description d'une QCA doit faire référence à:

✓ Une note explicative contenue dans les notes aux états financiers (si le cas se présente);

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- ✓ Une explication des raisons qui ont conduit l'auditeur de considérer les questions comme les plus importantes ;
- ✓ Comment la question a été adressée par les travaux de l'auditeur.

4. Questions clés ne faisant pas l'objet de communication dans le rapport de l'auditeur

L'auditeur n'est pas tenu de communiquer sur les questions clés de l'audit dans les cas suivants:

a) des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication;

b) l'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cettequestion dépassent les avantages pour l'intérêt public. Toutefois, la présente disposition ne s'applique pas si l'entité a déjà communiqué au public des informations sur le point ;

c) la question clé qui donne lieu à la modification du rapport de l'auditeur conformément à la norme ISA 705 (révisée) ou qui relève d'une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation selon la norme ISA 570 (révisée).

Egalement, lorsque l'auditeur n'a pas identifié de questions clés pour les quelles une communication doit être effectuée dans son rapport ou que les questions clés sont abordées dans son opinion modifiée, il mentionne cela dans ce paragraphe. En d'autres termes, ce paragraphe doit toujours exister même s'il ne contient aucunequestion clés.

5. Nécessité de communiquer avec la gouvernance des questions clés préalablement à leur communication dans le rapport

Dans tous les cas et préalablement à la rédaction de son rapport, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :

a) les questions qu'il considère comme des questions clés de l'audit;

b) s'il y a lieu, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 4 - LE RAPPORT D'AUDIT MODIFIE

Le rapport modifié est un rapport autre que standard qui comprend soit :

a) un paragraphe d'observation etparagraphes sur d'autres points sans incidence sur l'opinion (ISA 706) ;

b) une opinion autre que sans réserve ISA 705 (opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable).

1. Un paragraphe d'observationset paragraphes sur d'autres points sans incidence sur l'opinion

1.1.Paragraphe d'observation

Dans certains cas, le rapport d'audit peut être modifié en ajoutant soit un descriptif d'autres questions, soit un paragraphe d'observation pour mettre en lumière un élément affectant les états financiers et qui fait l'objet d'une note annexe explicative plus détaillée.

Paragraphe d'observations : un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;

Paragraphe sur d'autres points : un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un ou de plusieurs points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

L'auditeur doit modifier son rapport en ajoutant un paragraphe d'observation dans les deux cas suivants :

a) soit d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou plusieurs points qui sont présentés ou font l'objet d'informations dans les états financiers et qui revêtent une importance telle qu'ils sont fondamentaux pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;

b) soit d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou des points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui sont pertinents pour leur compréhension de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

Le §A5 de l'ISA 706 donne des exemples de situations où l'auditeur peut considérer nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- incertitude quant au dénouement ultérieur d'un litige ou d'une mesure réglementaire hors de l'ordinaire;
- événement postérieur important survenu entre la date de clôture et la date de son rapport;
- application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable qui a une incidence significative sur les états financiers;
- catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence importante sur la situation financière de l'entité.

§A6. Une trop grande utilisation des paragraphes d'observations peut toutefois diminuer l'efficacité des observations communiquées par l'auditeur.

Une incertitude est une question dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui échappent au contrôle direct de l'entité mais qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers.

Il n'est plus donc possible d'émettre des réserves ou de conclure à une impossibilité d'exprimer une opinion, motivées par des incertitudes sauf dans des cas exceptionnels d'existence d'une multitude d'incertitudes significatives.

Cette incertitude est sans incidence sur l'opinion dans la mesure où elle est correctement présentée dans les comptes.

Ainsi dès que l'auditeur est d'accord avec l'information divulguée sur l'incertitude et qu'en conséquence les comptes donnent une image fidèle, il apparaît logique que le paragraphe d'observation n'a aucune incidence sur l'opinion.

Lorsque l'auditeur 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 fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que ce point n'est pas présenté de manière significativement erronée dans les états financiers.

Toutefois, lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur doit justifier qu'il n'a pas déterminé que ce point constituait une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport, au quel cas cette question est plutôt exposée dans le paragraphe relatifs aux questions clés de l'audit.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation, il doit :

(a) l'inclure immédiatement après le paragraphe relatif au fondement de d'opinion (sous ses différentes formes) ou après le paragraphe relatif aux questions clés de l'audit ;

(b) indiquer un sous-titre « Paragraphe d'observations »;

(c) mentionner dans le paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les états financiers où cette information qui donne une description détaillée de la question est fournie; et

(d) indiquer que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue.

Concernant l'emplacement de ce paragraphe et selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observations peut être présenté soit directement avant soit directement après la section sur les questions clés de l'audit, lorsqu'une telle section est incluse dans le rapport de l'auditeur.

L'auditeur peut aussi ajouter des précisions contextuelles au titre «Observations» et intituler le paragraphe d'observations «Observations – Événement postérieur», par exemple, afin de distinguer ces observations des questions traitées individuellement dans la section «Questions clés de l'audit».

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes d'observation

Certaines normes ISA exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines situations, un paragraphe d'observations dans son rapport. Il s'agit des normes ISA suivantes :

- Norme ISA 210, Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit, alinéa 19 b) c'est-à-dire que le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit;
- Norme ISA 560, Événements postérieurs à la date de clôture, alinéa 12 b) et paragraphe 16, c'est-à-dire que l'auditeur prend connaissance de certains faits après la date de son rapport et délivre un nouveau rapport ou un rapport modifié ;
- Norme ISA 800, Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières, paragraphe 14, c'est-à-dire que l'auditeur veut avertir les lecteurs que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1.2.Paragraphes sur autres points

Lorsque l'auditeur considère nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit de la responsabilité de l'auditeur ou de son rapport d'audit et que ceci n'est pas interdit par la loi ou la réglementation, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'audit, sous l'intitulé « Paragraphe sur d'autres points », ou autre sous-titre approprié.

Toutefois, lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur doit justifier qu'il n'a pas déterminé que ce point constituait une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport, auquel cas cette question est plutôt exposée dans le paragraphe relatifs aux questions clés de l'audit.

L'auditeur peut juger utile d'ajouter un paragraphe traitant des questions relatives à la planification et à la délimitation de l'étendue des travaux d'audit ou encore lorsque cela est exigé par des textes légaux ou réglementaires.

Egalement, lorsque l'auditeur ne peut démissionner, même si l'incidence éventuelle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction est généralisée, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe sur un autre point dans son rapport afin d'expliquer pourquoi il ne peut démissionner.

Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers

Il arrive qu'une entité prépare un jeu d'états financiers conformément à un référentiel à usage général (par exemple, selon le système comptable des entreprises en Tunisie) et un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général (par exemple, les Normes internationales d'information financière), et confie à l'auditeur la mission de délivrer un rapport sur les deux jeux d'états financiers.

Si l'auditeur a déterminé que les référentiels sont acceptables, dans leurs contextes respectifs, l'auditeur peut inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport pour indiquer que l'entité a préparé un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général et qu'il a délivré un rapport sur ces états financiers.

Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport de l'auditeur

Lorsque le rapport de l'auditeur est destiné à des utilisateurs particuliers (généralement ceux qui lui ont demandé la mission d'audit), l'auditeur peut considérer comme nécessaire dans les

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

circonstances d'ajouter un paragraphe sur d'autres points pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties.

Forme du paragraphe descriptif d'autres points

Ce paragraphe est soit immédiatement inséré après le paragraphe du fondement de l'opinion (selon ses différentes formes) ou le paragraphe d'observations, lorsqu'il concerne les états financiers, ou à un autre endroit approprié dans son rapport si le contenu de ce paragraphe d'autres points concerne la partie du rapport relative aux autres obligations de communication. Lorsqu'il est pertinent pour toutes les responsabilités de l'auditeur ou pour la compréhension du rapport de celui-ci par les utilisateurs, le paragraphe sur d'autres points peut faire l'objet d'une section distincte et figurer après la section «Rapport sur l'audit des états financiers» et la section «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires».

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes d'observation

Certaines normes ISA exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines situations, un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. Il s'agit des normes ISA suivantes :

- Norme ISA 560, Événements postérieurs à la date de clôture, alinéa 12 b) et paragraphe 16 ;
- Norme ISA 710, Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs, paragraphes 13, 14, 16, 17 et 19 ;
- Norme ISA 720, Responsabilité de l'auditeur portant sur les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Exemple de rapport de l'auditeur comportant une section sur les questions clés de l'audit, un paragraphe d'observations et un paragraphe sur d'autres points

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la «société»), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observations

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la société. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

Autre point

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est *[nom]*.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

2. Une opinion autre que sans réserve

(Opinion avec réserve, impossibilité d'exprimer une opinion, ou opinion défavorable).

1.1.Une opinion avec réserve

D'après le §7 de l'ISA 705 : *« L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :*

a) lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies sont ***significatives****, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles* ***n'ont pas d'incidence généralisée*** *sur les états financiers;*

b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être ***significatives mais non généralisées*** *».*

a. *Définitions*

La norme ISA 450 définit une « **Anomalie** »comme un écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes.

Exemples d'anomalies (Réf. : A1 de l'ISA 450) :

a) une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données ayant servi à préparer les états financiers;

b) l'omission d'un montant ou d'une information à fournir;

c) une estimation comptable incorrecte en raison de l'oubli ou d'une interprétation manifestement erronée de certains faits;

d) les jugements de la direction concernant des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées.

La norme ISA 705 définit le terme «**Généralisées**» comme la caractéristique servant à décrire dans certains contextes les incidences des anomalies sur les états financiers ou, le cas échéant, les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Sont

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

considérées comme généralisées les incidences sur les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, tombent dans l'une ou l'autre des catégories suivantes :

i) elles ne sont pas circonscrites à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers ;

ii) tout en étant ainsi circonscrites, elles affectent ou pourraient affecter une partie substantielle des états financiers ;

iii) compte tenu des informations fournies, elles affectent de manière fondamentale la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

b. *Motifs de l'opinion avec réserve*

Cette opinion doit être exprimée lorsque l'auditeur estime ne pas pouvoir donner une opinion sans réserve, et que cette réserve, portant sur un désaccord avec la direction ou une limitation de l'étendue des travaux d'audit, est significative **mais pas « généralisée »**, qu'elle entraînerait une opinion défavorable.

Une opinion avec réserve est exprimée lorsque les états financiers pris dans leur ensemble sont fiables, mais certains postes renferment des inexactitudes significatives qui affectent les décisions spécifiques des utilisateurs se basant sur les informations contenues dans ces postes. A titre d'exemple, les immobilisations peuvent renfermer des erreurs qui remontent à des exercices antérieurs, qui affectent la décision d'un utilisateur particulier « le bailleur de fonds » qui se base sur le montant porté au bilan pour garantir le prêt par lui consentis. Ces erreurs n'affectent pas les autres composantes des états financiers (revenus, charges, situation nette, résultats…) qui sont considérés comme fiables.

c. *Forme de l'opinion avec réserve*

Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, **il doit indiquer que, à son avis, à l'exception des incidences du ou des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve»** :

a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, **les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de […], conformément aux [référentiel d'information financière applicable];**

b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, **les états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].**

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé «**à l'exception des incidences éventuelles du problème [ou des problèmes]**…» pour exprimer l'opinion modifiée.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1.2.Une impossibilité d'exprimer une opinion

a. Motifs de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion

D'après le §9 de l'ISA 705 : *« L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il* ***n'est pas en mesure de recueillir des éléments probantssuffisants et appropriés*** *sur lesquels fonder son opinion, et qu'il conclut que les incidences possibles sur les états financiers d'anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées ».*

§10.L'auditeur doit indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion lorsque, dans des circonstances extrêmement rares caractérisées par des incertitudes multiples, et bien qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de chacune des incertitudes, il conclut qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible des incertitudes et de leur éventuelle incidence cumulative sur les états financiers.

Cette opinion doit être formulée par l'auditeur lorsque la conséquence possible d'une **restriction (limitation)** de l'étendue des travaux d'audit est **si importanteetgénéralisée**(concerne un nombre important de rubriques) que l'auditeur n'est pas parvenu à obtenir des éléments probants suffisants et adéquats pour pouvoir se prononcer sur les états financiers.

Une limitation de l'étendue des travaux d'audit pourrait avoir trois origines:

a) de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité ;

b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur ;

c) de limitations imposées par la direction.

Si cette impossibilité est circonscrite, elle donne lieu à une opinion avec réserve et si elle est généralisée, elle donne lieu à une impossibilité d'exprimer une opinion d'audit.

L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'audit **si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement.**

a) Circonstances indépendantes de la volonté de l'entité

C'est le cas notamment, lorsque :

- les documents comptables de l'entité ont été détruits ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- les documents comptables d'une composante importante ont été saisis indéfiniment par les pouvoirs publics.

b) Circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur

C'est le cas notamment, lorsque :

- l'entité est tenue d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser une entité associée, mais l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés sur l'information financière de cette entité qui lui permettraient d'évaluer si la méthode de la mise en équivalence a été appliquée de façon appropriée ;
- la désignation de l'auditeur a été effectuée après la date de clôture, rendant ainsi l'assistance à l'inventaire physique impossible.
- l'auditeur détermine que la mise en œuvre de procédures de corroboration seules ne suffit pas, mais les contrôles de l'entité ne sont pas efficaces.

c) Limitations imposées par la direction

C'est le cas notamment, lorsque :

- la direction empêche l'auditeur d'observer le dénombrement des stocks ;
- la direction empêche l'auditeur de procéder à des demandes de confirmation externe de soldes de comptes particuliers sans raisons objectives.

Les limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres incidences sur l'audit, par exemple, sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraude et sur son examen de l'opportunité de poursuivre la mission.

Dans le cas également où la direction refuse de signer une lettre d'affirmation, ce refus constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit, l'auditeur doit évaluer l'impact de ce refus sur les états financiers, ce qui le conduit normalement à formuler une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

D'après le §11 de l'ISA 501 :*« L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705, lorsque les conditions suivantes sont réunies :*

a) la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseiller juridique externe de l'entité ou à le rencontrer, ou encore le conseiller juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière satisfaisante à la lettre de demande d'informations ou il lui est interdit d'y répondre;

b) ...

Cependant, lorsque cette limitation prévue par les termes de la mission est telle que l'auditeur considère qu'elle est de nature à entraîner une impossibilité d'exprimer une opinion, cette mission limitée ne sera pas acceptée en tant que mission d'audit, sauf si l'auditeur y est

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

légalement tenu. De même, un auditeur légal remplissant une mission légale n'accepte pas une telle mission d'audit lorsque la limitation est contraire àses obligations légales.

b. *Forme de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion*

§19. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

a) indiquer qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints;

b) indiquer que, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section «*Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion*», il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers;

c) modifier la déclaration exigée selon l'alinéa 24 b) de la norme ISA 700 (révisée), qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

c. *Responsabilité de l'auditeur pour les états financiers*

En cas d'impossibilité d'exprimer une opinion,le paragraphe portant sur la « *Responsabilité de l'auditeur pour les états financiers* » ne doit inclure que les éléments suivants:

- une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes internationales d'audit et à délivrer un rapport d'audit ;
- il doit indiquer que « En raison cependant de la (des) question(s) rappelée(s) dans le paragraphe de fondement de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit » ;
- la déclaration au sujet de l'indépendance de l'auditeur et des autres responsabilités d'ordre déontologique exigée selon l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée).

d. *Responsabilité de l'auditeur pour les états financiers*

§29.À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre de section sur les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701ni de section sur les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée). (Réf. : par. A26)

e. *Conséquences de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion*

L'auditeur doit dans ce cas (Réf. : par. 13) :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

a) soit démissionner, dans la mesure où cela est faisable en pratique et possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;

b) soit, s'il n'est pas faisable en pratique ni possible de démissionner avant la délivrance de son rapport, formuler dans celui-ci une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Si l'auditeur démissionne, il doit, avant de démissionner, informer les responsables de la gouvernance de tout problème lié aux anomalies détectées au cours de l'audit qui l'aurait amené à exprimer une opinion modifiée.

Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de démissionner en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit, il se peut qu'il soit tenu, en vertu d'une exigence professionnelle, légale ou réglementaire, de communiquer les problèmes à l'origine de sa démission à des autorités de réglementation (procureur de la république et/ou BCT pour une banque par exemple) ou aux propriétaires de l'entité.

En Tunisie, les sources réglementaires ne reconnaissent pas aux Commissaires aux Comptes (Article 269 du C.S.C) et aux Réviseurs Comptables, la possibilité d'exprimer cette quatrième opinion d'impossibilité.

Toutefois, l'article 268 du C.S.C. semble reconnaître des situations dans lesquelles le commissaire se trouve dans l'impossibilité d'exécuter sa mission. Ce même article met à la charge du commissaire, dans le mois, d'avertir la société ..., et de restituer les documents accompagnés d'un rapport motivé.

A notre avis, ce rapport ne peut être assimilé à un rapport d'audit exprimant une impossibilité. En effet, la situation d'impossibilité, visée par le législateur tunisien, ne porte pas sur l'expression d'une opinion mais porte sur une impossibilité d'exécution matérielle de la mission.

Parallèlement, et à notre avis, rien n'empêche en Tunisie les auditeurs d'envisager d'exprimer une impossibilité dans une mission d'audit contractuel et dans des missions d'expertise judiciaire (cas de limitations, restrictions ...).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1.3.Une opinion défavorable

a. Motifs de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion

D'après le §8 de l'ISA 705 : *« L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois* ***significativesetgénéralisées*** *sur les états financiers ».*

L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois **significatives et généralisées** sur les états financiers. Par conséquent, une réserve ne suffirait pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états financiers.

Cette opinion est exprimée si la majorité ou toutes les décisions des utilisateurs se basant sur les états financiers seraient affectées.

b. Forme de l'opinion défavorable

Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer que, à son avis, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'opinion défavorable» :

a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, **les états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle** de […], conformément aux [référentiel d'information financière applicable];

b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints **n'ont pas été préparés**, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Description des anomalies relevées

L'auditeur doit chaque fois qu'il exprime une opinion autre que sans réserve, décrire clairement dans le rapport les raisons substantielles qui la motivent et quantifier, chaque fois que c'est possible, les incidences sur les états financiers.

Cette information figurera dans un paragraphe à insérer immédiatement après le paragraphe d'opinion et l'auditeur pourra inclure un renvoi à la note annexe des états financiers, si elle existe, décrivant le problème plus en détail.

- En cas d'anomalie concernant des postes des états financiers :

Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans ceux-ci (y compris dans les informations chiffrées fournies), l'auditeur doit inclure dans le paragraphe de justification de « l'opinion modifiée » une description et la quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable. Lorsqu'il n'est pas faisable de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit alors l'indiquer dans ledit paragraphe.

- En cas d'anomalies ayant le caractère d'informations explicatives:

Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait aux informations explicatives fournies comportant des informations erronées, il doit donner, dans le paragraphe de fondement de « l'opinion modifiée » une explication des raisons pour lesquelles ces informations sont erronées.

- En cas d'anomalies ayant le caractère d'informations omises :

L'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, donner les informations à fournir omises, pour autant où cela est raisonnablement faisable et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations omises. Il doit également donner les raisons qui lui ont permis de conclure que les informations omises sont significatives. Mais il doit, au préalable, s'entretenir de cette omission avec les responsables de la gouvernance.

- En cas d'impossibilité d'exprimer une opinion :

L'auditeur doit indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité dans le paragraphe de fondement de l'opinion modifiée.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Le rapport modifié à émettre dépend du caractère significatif et du nombred'anomalies dans les états financiers.

Le tableau qui suit,figurant au niveau du ***§A1 de l'ISA 705***, montre comment le jugement de l'auditeur quant à la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée et quant au caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers détermine le type d'opinion qui sera exprimée.

Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée	*Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles sur les états financiers*	
	Incidences significatives mais non généralisées	*Incidences significatives et généralisées*
Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Adaptation du paragraphe intitulé « Responsabilité de l'auditeur pour les états financiers »

Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il **doit** modifier la description de sa responsabilité afin de préciser qu'il considère que les éléments probants qu'il a recueilli sont suffisants et appropriés pour fonder une opinion avec réserve ou défavorable.

Nécessité de communiquer avec les responsables de la gouvernance

Selon le ***§14 de l'ISA 260***, l'auditeur doit communiquer aux organes de la gouvernance, le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur, c'est-à-dire lorsqu'il envisage d'émettre une opinion modifiée.

Le fait d'informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine d'une modification prévue de l'opinion de l'auditeur et du libellé de l'opinion modifiée permet :

a) à l'auditeur d'aviser les responsables de la gouvernance de la ou des modifications prévues et des raisons (ou des circonstances) qui en sont à l'origine;

b) à l'auditeur de chercher à obtenir des responsables de la gouvernance qu'ils reconnaissent les faits constituant le ou les problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues, ou qu'ils confirment leurs points de désaccord avec la direction;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

c) aux responsables de la gouvernance d'avoir l'occasion, le cas échéant, de fournir des informations ou des explications supplémentaires à l'auditeur au sujet du ou des problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues.

Exemple de Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers

Opinion avec réserve

……..

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans la section «*Fondement de l'opinion avec réserve*» de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Les stocks de la société ont été comptabilisés pour xxx à l'état de la situation financière. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux IFRS. Les documents comptables de la société indiquent que, si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le résultat net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx, respectivement.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu ces normes sont plus amplement décrites dans la section «*Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers*» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme «Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états»]

[Faire rapport conformément aux exigences en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section «Autres informations» de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.]

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section «*Fondement de l'opinion avec réserve*», nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est *[nom]*.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

SECTION 5 - CAS PARTICULIERS : DONNEES COMPARATIVES-SOLDES D'OUVERTURE-EVENEMENTS POSTERIEURS

1. ISA 710: Les données comparatives

La norme pose la problématique des informations données en annexes ou présentées sous forme de plusieurs colonnes, chacune étant relative à une période comptable. La certification de l'auditeur des comptes du dernier exercice emporte t'elle certification individuelle de chaque colonne comparative ainsi que des informations données en annexe? Pour cela la norme distingue entre:

-Chiffres correspondants : les montants et autres informations données en notes annexes pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours non pas en tant qu'E.F. complets et autonomes, mais sont à lire en correspondance avec les chiffres de la période en cours.

-Etats financiers comparatifs: les montants et autres informations données en notes annexes pour la période précédente sont présentés avec les E.F. de la période en cours à des fins de comparaison, mais ne font pas partie intégrante de ces derniers.

La norme apporte la solution de base suivante :

- Lorsque les données comparatives sont présentées en tant qu'états financiers comparatifs, l'auditeur doit identifier spécifiquement les données comparatives dans son rapport car son opinion porte sur les états financiers de chaque période présentée. Comme le rapport de l'auditeur sur les états financiers comparatifs porte sur les états financiers de chaque période, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, ou inclure dans son rapport un paragraphe d'observation concernant les états financiers d'une ou plusieurs période, tout en rédigeant un rapport différent sur les états financiers des autres périodes. En conséquence, l'auditeur peut émettre une opinion différente pour chaque période.
- Dans le cas de chiffres correspondants, et du fait que les chiffres des périodes précédentes ne sont pas présentés en tant qu'E.F. complets et autonomes, l'auditeur ne

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

peut émettre qu'une seule et unique opinion. L'auditeur doit alors vérifier les chiffres correspondants car ils font partie intégrante des E.F. de la période.

La problématique est encore plus complexe notamment dans le cas où les données comparatives ont été auditées par un autre auditeur ou n'ont pas été auditées ?

En Tunisie, le système comptable des entreprises prévoit :

1-deux colonnes (N) et (N-l) pour les états financiers annuels,

2-trois et cinq colonnes dans certains cas pour les états financiers intermédiaires au sens de la norme NCT 19.

S'agit-il de chiffres correspondants ou d'états financiers comparatifs ? ou d'un système hybride? Le S.C.E. ne le prévoit pas explicitement ! A notre avis, il s'agirait d'états financiers comparatifs qui satisfont à toutes les exigences du référentiel comptable identifié.

2. ISA 510 : Missions d'audit initiales - Soldes d'ouverture

La norme pose la problématique suivante:

Dans un premier audit ou une mission initiale, l'auditeur doit t'il auditer ou accepter et confirmer les données de l'exercice précédent (N-1) intégrées directement dans les soldes initiaux des comptes ?

La norme apporte la solution suivante:

L'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants permettant de s'assurer que:

(a) les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours;

(b) les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris ou ajustés rétroactivement;

(c) les mêmes méthodes d'évaluation et les mêmes politiques d'arrêté des comptes sont appliqués de manière constante et que les modifications sont correctement enregistrées et décrites dans les notes.

La problématique est plus complexe si le rapport d'audit de la période précédente contenait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable et que le fait motivant la modification est non résolue et entraîne une modification du rapport de l'auditeur?

3. ISA 600 : Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe

La norme pose la problématique rencontrée par l'auditeur du groupe si les composantes ont été auditées par d'autres auditeurs?

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

En effet et en application de la norme ISA 220, il est requis de l'associé responsable de l'audit du groupe de s'assurer que les collaborateurs qui réalisent la mission d'audit du groupe, y compris des auditeurs des composants, ont collectivement les compétences et les aptitudes appropriées. L'associé responsable de l'audit du groupe est également responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit du groupe.

D'après le § 8 de l'ISA 600 : *« Les objectifs de l'auditeur sont :*

a) de déterminer s'il peut agir en qualité d'auditeur des états financiers du groupe;

b) s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe :

i. *de communiquer clairement avec les auditeurs des composantes au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux sur les informations financières relatives aux composantes et au sujet de leurs constatations,*
ii. *d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des composantes et le processus de consolidation pour exprimer une opinion indiquant si les états financiers du groupe ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable ».*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

CHAPITRE 5 - LES RAPPORTS SUR DES MISSIONS RELEVANT DES DOMAINES SPECIALISES

Les missions d'audit spéciales portent essentiellement sur :

(a) des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier ;

(b) des états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier ;

(c) des états financiers résumés.

En Tunisie, il est possible d'inclure une autre mission spéciale :

(d) rapport spécial sur les bases de calcul retenues par le conseil d'administration lors d'une augmentation du capital en numéraire (Audit légal, article 300 du code des sociétés commerciales) et suppression de D.P.S.

Avant d'accepter une mission d'audit spéciale, l'auditeur doit s'assurer de l'existence d'un accord avec le client sur la nature précise de la mission ainsi que sur la forme et le contenu du rapport à émettre.

SECTION 1 : LE RAPPORT SUR DES MISSIONS D'AUDIT SPECIALES

1. Le rapport sur des états financierspréparés conformément à un référentiel à usage particulier

« Référentiel à usage particulier» :c'est un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité. (Réf. : par. A1 à A4)

Les états financiers préparés selon de tels cadres de reporting financiers peuvent également être les seuls états financiers préparés par une entité et, dans de telles circonstances, sont souvent employés par des utilisateurs en plus de ceux pour qui le cadre de reporting financier est conçu.

En outre, bien que des utilisateurs spécifiques puissent ne pas être identifiés, des états financiers qui sont préparés selon un cadre qui n'est pas conçu pour réaliser la juste présentation sont également considérés être préparés selon un autre référentiel à usage particulier.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Différents référentiels comptables à usage particulier:

Parmi les autres référentiels comptables, nous pouvons citer :

- référentiel reposant sur des règles fiscales pour un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale d'une entité;
- comptabilité des encaissements et décaissements pour des informations concernant les flux de trésorerie que l'entité peut être tenue de préparer à la demande de créanciers;
- dispositions en matière d'information financière qu'une autorité de réglementation établit en fonction de ses propres exigences ;
- dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat, tel qu'un acte de fiducie relatif à une émission d'obligations, un contrat de prêt ou une subvention pour un projet.

Inclusion d'un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général

L'auditeur peut considérer comme approprié d'inclure, dans un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur les états financiers à usage particulier, un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général ou à des points qui y sont présentés.

Par exemple, il peut juger approprié d'inclure, dans son rapport sur les états financiers à usage particulier, un renvoi à la section «*Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*» du rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général.

Attirer l'attention des lecteurs sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel à usage particulier

Le rapport de l'auditeur sur des états conformément à un référentiel à usage particulier doit inclure un paragraphe d'observation pour attirer l'attention des utilisateurs du rapport d'audit que les états financiers sont établis conformément à un référentiel à usage particulier et, qu'en conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir à d'autres fins.

L'auditeur doit inclure ce paragraphe sous un titre approprié.

Restriction de l'utilisation de l'opinion

En plus, l'auditeur peut considérer approprié d'indiquer dans son rapport d'audit que celui-ci est à caractère exclusif d'utilisateurs particuliers. En fonction de la loi ou de la réglementation d'une juridiction particulière, ceci peut être fait en restreignant la distribution ou l'utilisation

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

du rapport de l'auditeur. Dans ces situations, le paragraphe sur d'autres questions peut être développé pour y inclure ces autres questions et son titre modifié en conséquence.

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC(la «société»), qui comprennent le bilanau 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-jointsde la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1ont été préparés dans tous leurs aspects significatifs, conformément auxdispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat conclu le 1erjanvier 20X1 entre la société et la société DEF (le «contrat»).*[La section «Opinion» figure en premier, comme l'exige la norme ISA 700 (révisée).]*

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur pourl'audit des états financiers» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquentà l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit. *[Les première et dernière phrases de cette section se trouvaient auparavant dans la section «Responsabilité de l'auditeur». De plus, la section «Fondement de l'opinion» figure immédiatement après la section «Opinion», comme l'exige la norme ISA 700 (révisée).]*

Observations ─ Référentiel comptable et restriction à la diffusion et à l'utilisation

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre à la société ABC de se conformer aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat susmentionné. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. **Notre rapport est destiné uniquement à la société et à la société DEF** et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties que la société et la société DEF. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation des états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

2. Rapports sur des états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier

«Elément d'un état financier» ou «élément» : c'est un «élément, un compte ou un poste d'un état financier»;

Exemple : Certifier le montant d'un compte courant associé qui servira à augmenter le capital, les créances clients, les stocks, le calcul d'une participation aux bénéfices versée à un employé ou une provision pour impôt sur les bénéfices.

«Etat financier isolé» ou «élément spécifique d'un état financier» : l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier ainsi que les informations et lesnotes annexes. (Réf. : par. A2)

Pour définir l'étendue de sa mission, l'auditeur doit prendre en compte les rubriques des états financiers interdépendantes, susceptibles d'avoir une incidence significative sur les informations sur lesquelles portera son opinion. En effet, de nombreuses rubriques des états financiers sont liées entre elles, par exemple les ventes et les créances clients, les stocks et les dettes fournisseurs. En conséquence, lorsque l'auditeur examine une rubrique prise isolément, l'auditeur pourra également avoir à prendre en considération d'autres rubriques.

Détermination du seuil de signification

L'auditeur doit fixer un seuil de signification eu égard à la rubrique des états financiers sur laquelle portera son opinion. Par exemple, un solde de compte particulier entraînera un seuil de signification moins élevé que celui portant sur les états financiers pris dans leur ensemble.

En conséquence, l'examen de l'auditeur sera plus approfondi que dans la situation où cet élément serait vérifié dans le cadre de l'audit de l'ensemble des états financiers.

Rapport sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier isolé ou un élément spécifique de ces états financiers

§12. Si l'auditeur entreprend une mission visant à délivrer un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier concurremment à une mission portant sur l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion distincte pour chacune de ces missions.

§15.Si l'auditeur conclut à la nécessité d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet des états financiers de l'entité

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

pris dans son ensemble, la norme ISA 705(révisée)ne lui permet pas d'inclure dans le même rapport une opinion non modifiée sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique de ces états financiers. L'inclusion d'une telle opinion non modifiée dans le même rapport entrerait en effet en contradiction avec l'opinion défavorable de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans son ensemble. (Réf. : par. A28)

§16. Si l'auditeur conclut à la nécessité d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans son ensemble, mais que, dans le contexte d'un audit distinct portant sur un élément spécifique de ces états financiers, il considère néanmoins qu'il est approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, il n'exprimera une telle opinion que si :

a) les texteslégaux ou réglementaires ne lui interdisent pas de le faire;

b) cette opinion est exprimée dans un rapport de l'auditeur qui n'est pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion;

c) l'élément ne constitue pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

L'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier isolé faisant partie d'un jeu complet d'états financiers s'il a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers pris dans son ensemble. Cette interdiction est valable même dans le cas où le rapport de l'auditeur sur un état financier isolé ne serait pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion, car un état financier isolé est considéré comme constituant une partie importante du jeu complet d'états financiers.

Exemples d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier

- Les créances, la provision pour créances douteuses, les stocks, le passif au titre des prestations constituées d'un régime de retraite privé, la valeur comptabilisée des actifs incorporels identifiés ou le passif au titre des sinistres «*survenus mais non déclarés*» dans un portefeuille de contrats d'assurance, y compris les notes annexes.
- Un tableau des actifs gérés à l'externe et desproduits d'un régime de retraite privé, y compris les notes annexes.
- Un tableau des actifs corporels nets, y compris les notes annexes.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Un tableau des décaissements relatifs à une immobilisation louée, y compris les notes explicatives.
- Un tableau de la participation au résultat ou des primes des employés, y compris les notes explicatives.

3. Rapports sur des états financiers condensés

« Etats financiers résumés» :sont des informations financières historiques qui sont tirées d'états financiers, qui sont moins détaillées que ces derniers, mais qui fournissent néanmoins une représentation structurée, en cohérence avec celle fournie par les états financiers, des ressources économiques et des obligations de l'entité à un moment précis ou de leur évolution au cours d'une période. Les termes utilisés pour désigner ces informations financières historiques peuvent varier d'un pays à l'autre.

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable utilisé pour la présentation des états financiers annuels audités. En effet, les notes aux E.F. et d'autres informations plus détaillées et pertinentes font notamment défaut.

En conséquence, les expressions « *image fidèle* » ou « *présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs* » ne sont pas utilisés par l'auditeur pour exprimer une opinion sur ces états.

ISA 810.§5.L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, **que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.**(Réf : par. A1)

Nature des procédures

ISA 810.§8.Pour fonder son opinion sur les états financiers résumés, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, ainsi que toute autre procédure qu'il peut considérer comme nécessaire :

a) Évaluer si les états financiers résumés indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés.

b) Lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils décrivent clairement :

i) auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ii) le texte légal ou réglementaire qui précise qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et qui établit les critères pour la préparation des états financiers résumés.

c) Évaluer si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués.

d) Comparer les états financiers résumés avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités pour déterminer s'ils concordent avec ces informations ou peuvent être recalculés à partir de ces informations.

e) Évaluer si les états financiers résumés ont été préparés conformément aux critères appliqués.

f) Évaluer, au regard de l'usage prévu des états financiers résumés, si ces derniers contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.

g) Évaluer si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés auront accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, sauf si un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de les mettre à leur disposition et établit des critères pour la préparation des états financiers résumés. (Réf. : par. A8)

Si les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou s'ils ne donnent pas une agrégation sincère de ceux-ci, conformément aux critères appliqués, et que la direction refuse de procéder aux modifications nécessaires, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable sur les états financiers résumés.

Lorsque son opinion sur les états financiers non résumés est un refus ou une impossibilité d'exprimer une opinion, l'auditeur doit indiquer qu'en conséquence de l'opinion défavorable ou de l'impossibilité d'exprimer une opinion, il n'est pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés.

Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés peut être à une date postérieure à celle de son rapport sur les états financiers audités.

Dans un tel cas, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit indiquer que ces états et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'événements survenus postérieurement à la date de son rapport sur les états financiers audités et qui pourraient

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

nécessiter des ajustements dans les états financiers audités ou des informations à mentionner dans ceux-ci.

Enonciations obligatoires dans le rapport

Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit inclure les éléments suivants :

(a) un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ;

(b) un destinataire ;

(c) un paragraphe d'introduction qui :

- identifie les états financiers résumés sur lequel l'auditeur émet son rapport, y compris l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers résumés;
- identifie les états financiers audités;
- fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, à la date de ce rapport et au fait qu'une opinion non modifiée a été formulée sur les états financiers audités; ou encore rappeler son opinion avec réserve, le paragraphe d'observation ou le paragraphe descriptif d'autres questions et sa justification ou encore le refus de certification ou l'impossibilité d'exprimer une opinion avec sa justification ;
- si la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à celle du rapport sur les états financiers audités, indique que les états financiers résumés et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'événements survenus postérieurement à la date du rapport sur les états financiers audités; et
- inclut une mention indiquant que les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir aux termes du référentiel comptable suivi pour l'établissement des états financiers audités, et que la lecture seule des états financiers résumés ne peut se substituer à la prise de connaissance des états financiers audités ;

(d) une description des responsabilités de la direction pour les états financiers résumés, rappelant que la direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués ;

(e) une mention selon laquelle l'auditeur est responsable d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés sur la base des procédures requises par la présente Norme ISA ;

(f) un paragraphe exprimant clairement une opinion ;

(g) la signature de l'auditeur ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(h) la date du rapport de l'auditeur ;

(i) l'adresse de l'auditeur.

Exemple de Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères établis. La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2. Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités conformément aux [décrire les critères établis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «*Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*».

Opinion

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, conformément aux [*décrire les critères établis*].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

SECTION2 : LE RAPPORT SUR DES INFORMATIONS FINANCIERES PREVISIONNELLES

D'après l'ISAE 3400 [ex ISA 810], dont le texte n'a point été modifié mais la numérotation a été reformatée, les informations financières prévisionnelles comprennent aussi bien des prévisions (basées sur des hypothèses les plus plausibles) que des projections (basées sur des hypothèses théoriques).

Le terme **« prévisions »** désigne des informations financières futures élaborées sur la base d'hypothèses relatives à des événements futurs escomptés par la direction et en fonction des actions que celle-ci envisage de prendre à la date de préparation de ces informations (hypothèses ou estimations les plus plausibles).

Le terme **« projection »** désigne des informations basées sur :

(a) des hypothèses théoriques relatives à des événements futurs et à des actions de la direction

(b) la combinaison d'estimations les plus plausibles et d'hypothèses théoriques.

En Tunisie, l'établissement d'information financière prévisionnelle est très courante (procédure budgétaire notamment pour le secteur public, prospectus d'émission ou d'introduction en bourse, étude prévisionnelle de rentabilité d'un investissement pour obtenir un agrément ou un crédit, plan de sauvetage d'entreprises en difficultés, ...). Toutefois, le vide normatif et réglementaire en la matière est édifiant.

Les informations financières prévisionnelles peuvent comprendre des états financiers ou un ou plusieurs éléments de ces derniers et peuvent être préparés :

(a) en tant qu'instrument de gestion interne, par exemple pour faciliter l'évaluation d'un investissement envisagé ; ou

(b) pour être diffusées aux tiers, par exemple :

- Prospectus d'information sur les prévisions futures à l'intention des investisseurs potentiels ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Rapport annuel fournissant des informations aux actionnaires, aux autorités de tutelle et autres parties intéressées ;
- Document d'information à l'intention des bailleurs de fonds contenant, par exemple, des prévisions de trésorerie.

La direction est responsable de la préparation et de la présentation des informations financières prévisionnelles ainsi que de l'identification de la description des hypothèses sur lesquelles elles reposent. L'auditeur peut être appelé à examiner et à présenter un rapport sur les informations financières prévisionnelles afin de renforcer leur crédibilité, qu'elles soient destinées à des tiers ou à un usage interne. L'auditeur n'est donc pas en mesure d'émettre une opinion quant à la réalisation des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles.

Dans une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats lui permettant d'apprécier si :

(a) les hypothèses les plus plausibles retenues par la direction ne sont pas déraisonnables ;

(b) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière satisfaisante ;

(c) les informations financières prévisionnelles sont correctement présentées ;

(d) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière cohérente avec les états historiques.

L'auditeur ne doit pas accepter une mission, ou ne pas la poursuivre, lorsqu'il est évident que les hypothèses sont clairement irréalistes ou que l'auditeur estime que les informations prévisionnelles ne seront pas adaptées à l'usage qui en sera fait.

Lorsque l'auditeur définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen, il doit prendre en compte :

(a) la probabilité d'anomalies significatives ;

(b) les connaissances acquises lors des missions précédentes ;

(c) la compétence de la direction concernant la préparation des informations financières prévisionnelles ;

(d) l'impact du jugement de la direction sur les informations financières prévisionnelles ; et

(e) l'adéquation et la fiabilité des données sous-tendant leur préparation.

L'auditeur doit obtenir une lettre d'affirmation de la direction concernant l'utilisation prévue des informations financières prévisionnelles, l'exhaustivité des hypothèses

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

significatives retenues par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité concernant les informations financières prévisionnelles présentées.

Le rapport de l'auditeur sur l'examen d'informations financières prévisionnelles doit comprendre les informations suivantes :

(a) un intitulé ;

(b) le destinataire ;

(c) l'identification des informations financières prévisionnelles présentées ;

(d) la référence aux Normes Internationales d'Audit ou aux normes ou pratiques nationales applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles ;

(e) le rappel que la direction est responsable des informations financières prévisionnelles et des hypothèses sur lesquelles elles reposent ;

(f) la référence, le cas échéant, à la diffusion restreinte des informations financières prévisionnelles ;

(g) **l'expression d'une assurance négative** que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées ;

(h) une opinion indiquant si les informations prévisionnelles ont été correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et si elles sont présentées conformément à un référentiel comptable reconnu ;

(i) un avertissement sur les risques de non réalisation des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles ;

(g) la date du rapport coïncidant avec la date de fin des travaux ;

(k) l'adresse de l'auditeur ; et (l) la signature.

1-Exemple de rapport non modifié sur une prévision :

« Nous avons examiné les prévisions, selon les Normes Internationales d'Audit applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles. Ces prévisions et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elles ont été établies, relèvent de la responsabilité de la direction.

Sur la base de notre examen des éléments corroborant ces hypothèses, rien ne nous est apparu qui nous conduit à penser que celles-ci ne constituent pas une base raisonnable pour les prévisions. A notre avis, les prévisions sont correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et sont présentées conformément à ...

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

S'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations sont susceptibles d'être différentes des prévisions, parfois de manière significative, dès lors que les événements ne se produisent pas toujours comme prévu. »

2-Exemple de rapport non modifié sur une projection :

« Nous avons examiné la projection selon les Normes Internationales d'Audit applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles. Cette projection et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elle a été établie, relèvent de la responsabilité de la direction.

Cette projection a été préparée pour (indiquer l'objet). Du fait que l'entité est en phase de démarrage, la projection a été préparée sur la base d'un ensemble d'éléments comprenant des hypothèses sur des événements futurs et des actions de la direction qui ne se produiront peut-être pas. En conséquence, les lecteurs sont avertis que cette projection ne peut pas être utilisée à d'autres fins que celles indiquées ci avant.

Sur la base de notre examen des éléments corroborant les hypothèses retenues, rien ne nous est apparu qui nous conduit à penser que celles-ci ne constituent pas une base raisonnable pour la projection, étant toutefois rappelé qu'elle repose sur (indiquer ou se référer au caractère aléatoire des hypothèses théoriques).

A notre avis, cette projection est correctement préparée sur la base des hypothèses décrites et est présentée conformément à ... »

Lorsque l'auditeur estime que la présentation des informations financières prévisionnelles et les notes annexes qui les accompagnent ne sont pas appropriées, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable dans son rapport sur ces informations ou ne pas poursuivre sa mission.

Lorsque l'auditeur estime qu'une ou plusieurs hypothèses significatives ne constituent pas une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles préparées sur la base d'estimations les plus plausibles ou qu'une ou plusieurs hypothèses théoriques significatives

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

retenues ne sont pas réalistes, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable dans son rapport sur les informations prévisionnelles ou ne pas poursuivre sa mission.

Lorsque l'examen est entravé par des conditions qui empêchent l'application d'une ou de plusieurs procédures jugées nécessaires en la circonstance, l'auditeur doit, soit ne pas poursuivre sa mission, soit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion et décrire la limitation de l'étendue des travaux dans son rapport sur les informations financières prévisionnelles présentées.

CHAPITRE 6 : LE RAPPORT SUR LA MISSION D'EXAMEN LIMITE D'ETATS FINANCIERS

1. Définition

D'après l'ISRE 2400 (ex ISA 910), qui n'a point été modifié mais la numérotation reformatée, l'objectif d'une mission d'examen limité est de permettre à l'auditeur de conclure, sur la base de procédures ne mettant pas en œuvre toutes les diligences requises pour un audit, qu'aucun fait d'importance significative n'a été relevé lui laissant à penser que les états financiers n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié (**Assurance négative**).

En plus du respect du cadre conceptuel des missions d'assurance en général, l'auditeur devrait se conformer au code d'éthique de l'IFAC.

L'auditeur devrait mettre également en application les procédures de contrôle de la qualité qui sont applicables aux engagements individuels selon la norme ISQC1.

2. Principes généraux d'une mission d'examen limité

Les règles d'éthique régissant la responsabilité professionnelle de l'auditeur sont celles d'une mission d'audit, soit:

(a) indépendance;

(b) intégrité;

(c) objectivité;

(d) compétence et diligence professionnelles;

(e) confidentialité;

(f) professionnalisme; et

(g) respect des normes techniques et professionnelles :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- L'auditeur doit planifier et exécuter l'examen limité en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines circonstances peuvent exister qui conduisent à des anomalies significatives.
- Afin d'exprimer une assurance négative dans son rapport d'examen limité, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats, essentiellement sur la base de demandes d'informations ou d'explications et de procédures analytiques, en vue de fonder ses conclusions.
- Une mission d'examen limité fournit un niveau d'assurance modéré que les informations examinées ne comportent pas d'anomalies significatives, et se traduit par une assurance négative.
- L'auditeur et le client doivent s'entendre sur les termes et les conditions de la mission. Les termes et conditions convenus seront consignés dans une lettre de mission ou dans tout autre document en tenant lieu.

3. Détermination du seuil de signification

En matière de seuil de signification, l'auditeur doit appliquer les mêmes principes que si une opinion d'audit devait être formulée sur les états financiers.

Bien que les risques de non détection d'anomalies soient plus élevés lors d'un examen limité que d'un audit, le seuil de signification se détermine par rapport aux informations qui font l'objet du rapport de l'auditeur et aux besoins des utilisateurs de ces informations, et non pas en fonction du niveau d'assurance fourni.

4. Les procédures d'examen limité d'états financiers (Réf. : Annexe 2 ISRE 2400)

Ces procédures comportent en général les étapes suivantes:

- Prise de connaissance des activités de l'entité et du secteur dans lequel elle opère ;

- Revue des principes et pratiques comptables suivis par l'entité ;

- Analyse des procédures appliquées par l'entité pour la comptabilisation, la classification et préparation des documents de synthèse, ...

- Discussions de toutes les assertions significatives sous-tendant l'établissement des états financiers ;

- Mise en œuvre de procédures analytiques destinées à identifier les variations et les éléments individuels qui semblent inhabituels, notamment:

- Comparaison des E.F. avec ceux des exercices précédents,
- Comparaison des E.F. avec les résultats budgétés,

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Etude des écarts.

- Demandes d'informations concernant des décisions prises lors des assemblées d'actionnaires, des réunions du conseil d'administration...

- Lecture des états financiers pour déterminer, sur la base des informations dont l'auditeur a connaissance, si ceux-ci semblent avoir été établis conformément au référentiel comptable identifié ;

- Si nécessaire, obtention du rapport d'auditeurs qui ont procédé à l'audit ou à l'examen limité des états financiers de sous-groupes de l'entité ;

- Demandes d'informations auprès de personnes assumant des responsabilités comptables et financières, portant par exemple sur :

- l'enregistrement exhaustif des opérations,
- la préparation des états financiers conformément au référentiel identifié,
- les changements intervenus dans l'activité de l'entité et ses pratiques comptables,
- les éléments ayant suscité des questions lors de l'application des procédures,
- l'obtention d'une lettre d'affirmation de la direction, si nécessaire.

5. Le rapport d'examen limité d'états financiers

Le rapport d'examen limité d'états financiers doit inclure les éléments essentielssuivants, généralement présentés ainsi :

(a) un intitulé ;

(b) le destinataire ;

(c) un paragraphe de présentation ou d'introduction comportant :

i. l'identification des états financiers objet de l'examen limité ; et
ii. un rappel des responsabilités respectives de la direction de l'entité et de l'auditeur ;

(d) un paragraphe sur l'étendue de l'examen limité comportant :

i. une référence à la présente Norme Internationale d'Audit relative aux missionsd'examen limité, ou aux normes ou pratiques nationales applicables ;
ii. une mention indiquant que l'examen se limite essentiellement à des entretiens et à desprocédures analytiques ; et
iii. une mention précisant qu'aucun audit n'a été réalisé, que les procédures mises en œuvrefournissent un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit et qu'aucune opinion d'auditn'est exprimée ;

(e) l'expression d'une assurance négative ;

(f) la date du rapport ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(g) l'adresse de l'auditeur ; et

(h) la signature de l'auditeur.

Le rapport d'examen limité doit exprimer l'une des opinions suivantes :

(a) exprimer une assurance négative en indiquant que l'auditeur n'a pas relevé de faits lors de l'examen limité laissant à penser que les états financiers ne donnent pas une « image fidèle » (ou « ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs »), conformément au référentiel comptable identifié; ou

(b) si l'auditeur a relevé des faits qui affectent « *l'image fidèle* » (ou la « *présentation sincère, dans tous leurs aspects significatifs* »), conformément au référentiel comptable identifié, décrire ces faits ainsi que, dans la mesure du possible, quantifier leur incidence possible sur les états financiers, et:

i. soit assortir l'assurance négative d'une réserve;
ii. soit, lorsque l'incidence de ces faits est si significative sur les états financiers ou concerne de nombreuses rubriques que l'auditeur conclut qu'une réserve ne suffirait pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états financiers, donner une conclusion défavorable indiquant que les états financiers ne donnent pas une « image fidèle » (ou « ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs »), conformément au référentiel comptable identifié; ou

(c) s'il existe une limitation importante à l'étendue de l'examen limité, décrire cette limitation et:

i. soit assortir l'assurance négative d'une réserve concernant les ajustements éventuels qui auraient pu s'avérer si cette limitation n'avait pas existé;
ii. soit, si l'incidence potentielle de la limitation est si significative et concerne de nombreuses rubriques que l'auditeur conclut qu'aucune assurance négative ne peut être fournie.

Exemple de lettre de mission d'examen limité d'états financiers

A l'attention du conseil d'administration (ou du représentant de la direction générale concerné) :

Cette lettre a pour objet de vous confirmer les termes et les objectifs la mission que vous nous avez confiée, ainsi que la nature et les limites de celle-ci.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Notre mission consistera en un examen limité du bilan de la société ABC au 31 décembre 20XX, ainsi que de l'état de résultat et de l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, selon la Norme Internationale d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables) relative aux missions d'examen limité. Nous ne procéderons pas à l'audit de ces états financiers et par conséquent, nous n'exprimerons pas d'opinion sur ces derniers. Nous pensons que notre rapport prendra la forme suivante.

La direction de la société reste responsable de la préparation des états financiers et des informations données. Cette responsabilité implique la tenue de livres comptables et la mise en œuvre de contrôles internes appropriés, ainsi que le choix et l'application de politiques d'arrêté des comptes. Dans le cas de notre examen limité, nous vous demanderons une lettre d'affirmation concernant les assertions retenues et sous-tendant l'établissement des étatsfinanciers et la confirmation d'autres questions importantes.

Cette lettre de mission reste en vigueur pour les exercices futurs, saufs'il devait être mis fin à notre mission ou en cas de modification ou d'annulation de notre mission ....

Notre mission n'aura pas pour but la recherche systématique de fraudes, d'erreurs oud'actes illégaux. Toutefois, nous vous informerons de tout fait important dont nous pourrions avoir connaissance.

Nous vous serions gré de signer et de nous retourner un exemplaire de cette lettre pour marquer votre accord avec les termes et conditions de notre mission d'examen limité des états financiers.

Acceptation

Société ABC par

(Signature)

Nom et fonction

Date

Exemple de rapport d'examen limité sans réserve

DESTINATAIRE

« Nous avons procédé à l'examen limité du bilan ci-joint de la société ABC au 31 décembre 20XX, ainsi que de l'état de résultats et de l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. Ces états financiers relèvent de la responsabilité de la direction de la société. Notre responsabilité consiste à émettreun rapport sur ces états financiers sur la base d'examen limité.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Nous avons effectué notre examen limité selon les Normes Internationales d'Audit (ou les normes et pratiques nationales). Ces normes requièrent que l'examen limité soit planifié et réalisé en vue d'obtenir une assurance modérée que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un examen limité comporte essentiellement des entretiens avec le personnel de la société et des procédures analytiques appliquées aux données financières; il fournit donc un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit. Nous n'avons pas effectué un audit, en conséquence, nous n'exprimons donc pas d'opinion d'audit.

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que les états financiers ci-joints ne donnent pas une « image fidèle » (ou « ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs ») ..., conformément au système comptable des entreprises (référentiel comptable). »

Date,

Adresse,

Signature de l'auditeur

Exemple de rapport d'examen limité autres que sans réserve

DESTINATAIRE

« Nous avons procédé à l'examen limité du bilan ci-joint de la société ABC au 31 décembre 20XX, ainsi que le compte de résultats et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. Ces états financiers relèvent de la responsabilité de la direction de la société. Notre responsabilité consiste à émettre un rapport sur ces états financiers sur la base d'un examen limité.

Nous avons effectué notre examen limité selon les Normes Internationales d'Audit (ou les normes et pratiques nationales). Ces normes requièrent que l'examen limité soit planifié et réalisé en vue d'obtenir une assurance modérée que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un examen limité comporte essentiellement des entretiens avec le personnel de la société et des procédures analytiques appliquées aux données financières; il fournit donc un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit. Nous n'avons pas effectué un audit, en conséquence, nous n'exprimons donc pas d'opinion d'audit.

La direction nous a informé que les stocks ont été évalués à leur coût d'achat, qui excède leur valeur nette de réalisation. L'impact de cette pratique est une majoration de XXX dinars du résultat de l'exercice et de YYY dinars des capitaux propres.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Sur la base de notre examen limité, sous réserve de l'effet de la surévaluation des stocks décrite au paragraphe précédent, nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que les étatsfinanciers ci-joints ne donnent pas une image fidèle (ou « ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs ») ..., conformément au système comptable des entreprises (référentiel comptable). »

Date,

Adresse,

Signature de l'auditeur

CHAPITRE 7 : LE RAPPORT DE L'AUDITEUR SUR DES MISSIONS RELEVANT DE SERVICES CONNEXES

SECTION 1 : MISSION D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES SUR LA BASE DE PROCEDURES CONVENUES

1. Définition

D'après l'ISRS 4400 (ex ISA 920 reformatée), l'objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues est, pour l'auditeur, de mettre en œuvre des procédures faisant appel aux techniques d'audit, définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité, et éventuellement, les tiers concernés et de communiquer les constatations résultant de ses travaux.

Une mission d'examen sur la base de procédures convenues peut conduire l'auditeur à mettre en œuvre certaines procédures concernant des rubriques particulières de données financières (par exemple: les comptes fournisseurs, les comptes clients, les achats réalisés auprès de parties liées ou le chiffre d'affaires et les bénéfices d'une branche d'activité de l'entité), un document de synthèse (par exemple un bilan) ou même des états financiers complets.

Dés lors que le rapport de l'auditeur ne concerne que les constatations issues des procédures convenues, **aucune assurance n'est expriméecar l'auditeur n'a pas été libre dans le choix et la mise en œuvre des procédures de vérification**. Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties concernées, car d'autres parties, ignorant les raisons qui ont motivé leur mise en œuvre risqueraient de mal interpréter les résultats.

2. Principes généraux de la mission

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

-Les règles d'éthique régissant la responsabilité professionnelle de l'auditeur sont celles d'une mission d'audit à l'exception de l'indépendance, qui n'est pas exigée pour cette mission. Lorsque l'auditeur n'est pas indépendant, il convient d'en faire état dans le rapport. Ces règles sont donc:

(a) .... ; (b) intégrité; (c) objectivité; (d) compétence et diligence professionnelles; (e) confidentialité; (f) professionnalisme; (g) respect des normes techniques & professionnelles.

-Nécessité d'une lettre de mission et une compréhension de la mission des parties.

-Nécessité de planifier les travaux.

-L'auditeur devrait mettre également en application les procédures de contrôle de la qualité qui sont applicables aux engagements individuels selon la norme ISQC1.

3. Les procédures d'examen sur la base de P.C.

Ces procédures comportent en général les étapes suivantes:

- Demandes d'informations et d'explications et des analyses;
- Une vérification et une comparaison des résultats des calculs ainsi que d'autres contrôles d'exactitude ;
- Des observations;
- Des inspections;
- Des demandes de confirmation.

4. Le rapport d'examen sur la base de P.C.

Le rapport doit comporter:

(a) un intitulé;

(b) un destinataire (en général le client qui a engagé l'auditeur pour effectuer la mission);

(c) l'identification des informations financières ou non financières spécifiques qui ont été soumises aux procédures convenues;

(d) une mention précisant que les procédures appliquées étaient celles convenues avec le destinataire du rapport;

(e) une mention confirmant que la mission s'est déroulée selon la Norme Internationale d'Audit applicable aux missions d'examen sur la base de procédures convenues ou les normes ou pratiques nationales applicables;

(f) le cas échéant, l'indication que l'auditeur, n'est pas indépendant de l'entité;

(g) l'objectif de la mission;

(h) la liste des procédures spécifiques mises en œuvre ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(i) la description des constatations de l'auditeur, incluant le détail des clients et des exceptions relevées;

(j) une mention précisant que les procédures mis en œuvre ne constituent ni un audit ni un examen limité et qu'en conséquence, aucune assurance n'est donnée;

(k) une mention indiquant que si l'auditeur avait mis en œuvre des procédures complémentaires, effectué un audit ouun examen limité, d'autres points auraient pu être relevés;

(l) une mention précisant que la diffusion du rapport est limitée aux seules parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre;

(m) une mention (le cas échéant) précisant que le rapport ne concerne que les éléments, comptes, rubriques ou informations financières on non financières identifiées et qu'il ne se rapporte pas aux états financiers de l'entité pris dans leur ensemble;

(n) la date du rapport;

(o) l'adresse de l'auditeur; et

(p) la signature de l'auditeur.

Exemple de lettre de mission d'examen sur la base de procédures convenues

« Cette lettre a pour objet de vous confirmer les termes et les objectifs de notre mission tels que nous les comprenons ainsi que la nature et les limites de celle-ci. Notre mission sera effectuée selon la Norme Internationale d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables) relative aux missions d'examen sur la base de procédures convenues et ceci sera rappelé dans notre rapport.

Nous avons convenu de mettre en œuvre les procédures suivantes et de vous faire-part dans notre rapport des constatations issues de nos travaux :

(Décrire la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre et préciser le cas échéant, les livres comptables ou documents à consulter, les personnes à contacter et les parties à qui des confirmations seront demandées).

Les procédures que nous mettrons en œuvres visent uniquement à vous aider à (indiquer l'objectif). Notre rapport ne pourra donc être utilisé à d'autres fins et est réservé à votre seul usage personnel.

Les procédures que nous mettrons en œuvre ne constitueront ni un audit ni un examen limité effectué selon les Normes Internationales d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables) et, par conséquent aucune assurance ne sera donnée dans notre rapport.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition tous les documents, livres comptables et autres informations nécessaires qui nous permettront de mener à bien notre mission.

Nos honoraires, facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, sont calculés sur la base du temps passé par chaque collaborateur, plus les frais et les débours divers. Les taux horaires varient en fonction des responsabilités, de l'expérience et des compétences requises.

Veuillez signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'indiquer votre accord avec les conditions de la mission et les procédures spécifiques que nous avons convenu de mettre en œuvre ».

Exemple de rapport relatant les constatations résultant de l'examen des comptes fournisseurs

DESTINATAIRE

« Nous avons mis en œuvre les procédures convenues et indiquées ci-dessous relatives à l'examen des comptes fournisseurs de la société ABC au (date) présentés dans les documents ci-joints (non reproduits dans cet exemple). Notre examen a été effectué selon la Norme Internationale d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables) relative aux missions d'examen sur la base de procédures convenues.

Les procédures suivantes ont été mises en œuvres dans le seul but vous aider à déterminer la validité des comptes fournisseurs:

1-Nous avons obtenu et vérifié l'addition de la balance générale des comptes fournisseursétablis par la société ABC en date du (date) et avons comparé le total au solde de la balancegénérale des comptes.

2-Nous avons comparé la liste ci-jointe (non reproduite dans cet exemple) des principaux fournisseurs et des montants dus au (date) aux noms et aux montants figurant dans la balance auxiliaire.

3-Nous avons obtenu des relevés de comptes de fournisseurs ou leur avons demandé de confirmer les soldes dus au (date).

4-Nous avons comparé ces relevés de compte ou ses confirmations aux montants de la balance auxiliaire mentionnée au point 2. Lorsque les montants ne concordaient pas, nous avons obtenu de la société ABC un état de rapprochement. Pour chaque rapprochement, nous avons identifié et dressé la liste des factures et des avoirs non reçus ainsi que les chèques non présentés d'un montant unitaire supérieur à XXX dinars.

Les travaux effectués nous conduisent aux constatations suivantes :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

a) Les vérifications relatées aux points 1 et 2 n'ont pas révélé d'erreurs.

b) Les vérifications visées au point 2 n'ont pas révélé d'anomalies.

c) Nous avons obtenu des relevés de comptes de tous les fournisseurs concernés.

d) Concernant les procédures relatées au point 4, nous avons vérifié la concordance des soldes et, pour ceux qui présentaient des différences, nous avons constaté que la société ABC avaitpréparé des rapprochements et que les notes de crédit, les factures non reçues et leschèques non présentés d'un montant supérieur à € xxx étaient bien identifiés commeéléments de réconciliation,à l'exception des éléments suivants :

(Détailler les exceptions)

Compte tenu du fait que les procédures mentionnées ci-dessus ne constituent ni un audit, ni un examen limité, nous ne donnons aucune assurance sur les comptes fournisseurs arrêtés au...

De même, nous ne pouvons nous donner l'assurance que les problèmes qui auraient pu être décelés par la mise en œuvre de procédures complémentaires ou par un audit ou un examen limité ont tous été identifiés.

Notre rapport n'a que pour seul objectif que celui indiqué dans le premier paragraphe et est réservé à votre usage personnel. Il ne peut être utilisé à d'autres fins, ni diffusé à d'autres parties.

Ce rapport ne concerne que « les comptes fournisseurs » et ne s'étend pas à l'un quelconque des éléments des états financiers de la société ABC pris dans leur ensemble.

Date

Auditeur

Adresse

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 2 : MISSION DE COMPILATION D'INFORMATIONS FINANCIERES

D'après l'ISRS 4410 (ex ISA 930 (qui n'a pas été modifiée mais la numérotation a été reformatée)) : La mission de compilation consiste essentiellement à utiliser des compétences comptables et non celles d'audit à l'effet de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Cette mission consiste en général à préparer les E.F.

Cette mission est accomplie à partir des données fournies par la direction d'une organisation, sans toutefois évaluer les assertions retenues et sous-tendant l'établissement de ces informations.

L'objectif d'une mission de compilation est, pour le comptable, d'utiliser ses compétences comptables, et non celles d'audit, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Il n'exprime pas d'avis quant à la fiabilité des états financiers ou des autres informations financières. Il ne procède à aucun examen ni aucune recherche d'information probante. Il ne formule donc pas de conclusion relativement aux informations compilées. Ce type de mission porte sur des états financiers périodiques ou sur une information préparée à des fins particulières.

Le service de compilation n'étant pas destiné au public, l'indépendance du comptable n'est pas requise.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

SECTION 3 : LES RAPPORTS DERIVES ET LES RAPPORTS SUR LE CONTROLE INTERNE

1. Rapport sur le contrôle interne

Ces rapports ou lettre de contrôle interne peuvent êtres utiles aux fins de l'appréciation des contrôles internes et du respect des normes comptables ou législatives.
Cependant, leur utilité est limitée du fait que l'auditeur ne conclut pas que toutes les opérations ou situations pertinentes ont été relevées dans le cadre de sa mission de certification.

D'ailleurs, l'évaluation du système de contrôle interne et notamment les procédures de contrôle, n'est pas un objectif de la mission d'audit. Elle est effectuée dans un souci d'efficacité dans la conduite de la mission.
Dans son rapport ou sa lettre, l'auditeur ne fait que signaler certains éléments qu'il a relevés dans le cadre de sa mission. Il ne fournit aucune assurance quant au fait qu'il s'agirait des seuls éléments qui pourraient présenter un intérêt pour la direction, le comité d'audit ou les autorités de réglementation.

En Tunisie, le C.S.C. ne reconnaît pas explicitement la lettre au conseil ou lettre de contrôle interne et n'oblige nullement le commissaire aux comptes à la présenter.
Toutefois, le commissaire aux comptes est tenu de vérifier périodiquement le système de contrôle interne (article 266 nouveau du C.S.C.).
D'autres sources législatives et réglementaires en font référence (Décret n°87-529, arrêté portant promulgation du barème, normes de l'OECT, ...).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Dans ce cadre, l'article 3 (nouveau modifié par la loi sur la sécurité des relations financières) de la loi n°94-117 applicable pour les sociétés qui font appel public à l'épargne (A.P.E.), précise que : « Les rapports des commissaires aux comptes doivent contenir une évaluation générale du contrôle interne ».

2. B-sceau de certification Webtrust & commerce électroniques

Dans le cas des normes de certification et dans le but d'accroître la confiance des consommateurs à l'égard du commerce électronique, certains organismes comptables étrangers ont approuvé les principes et critères WebTrust et le sceau de certification WebTrust.

Le commerce électronique couvre un ensemble d'opérations commerciales réalisées de manière électronique, sans document papier, à l'aide d'ordinateurs et de réseaux de télécommunication. La mission WebTrust est fondée sur une information déclarative de l'entité affirmant qu'elle respecte les principes WebTrust (transparence des pratiques en matière de commerce et de confidentialité de l'information, intégrité des transactions et protection de l'information).
Le sceau de certification WebTrust est une représentation graphique d'un rapport sans réserve délivré par un auditeur. Ce sceau peut être affiché sur le site Web avec des liens donnant accès au rapport de l'auditeur et à d'autres renseignements pertinents permettant de sécuriser les utilisateurs du site web.

Cette mission est classée dans le cadre conceptuel parmi les missions d'audit des informations non financière. Elle vise à obtenir une assurance raisonnable sur la conformité des procédures de l'entité aux principes et critères WebTrust afin de pouvoir conforter la crédibilité de l'affirmation faite à cet égard par l'entité.
L'assurance obtenue par l'expert-comptable est exprimée sous une forme adaptée aux objectifs de la mission (procédures garantissant la transparence des pratiques, l'intégrité des transactions et la protection de l'information).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Au Canada, le vérificateur qui a conclu un contrat de licence avec l'ICCA est en mesure d'offrir ce service de certification visant à évaluer et à contrôler dans quelle mesure un site Web donné respecte ces principes et ces critères. Ceux-ci concernent la transparence des pratiques commerciales, à l'intégrité des opérations et à la protection de l'information.

En France, l'opération WebTrust a été lancée depuis l'année 2000. C'est ainsi que l'Ordre des Experts-Comptables et la Compagnie des Commissaires aux Comptes ont signé, en date du 14/01/2000, avec les institutions d'auditeurs nord américains (AICPA & CICA) un accord portant sur la mise en œuvre de ce concept en France. A l'instar de la France, l'implication de la profession dans la mise en place de ce concept en Tunisie est attendue.

TROISIEME PARTIE: ETUDES SPECIFIQUES

CHAPITRE 1 : AUDIT DES SYSTEMES DE TRAITEMENT ELECTRONIQUE DES DONNEES (S.T.E.D.)

Les STED constituent l'une des plus importantes évolutions technologiques de la deuxième moitié du 20ème siècle. Cette évolution technologique fait que même les plus petites entreprises clientes des cabinets d'audit utilisent des STED.

En conséquence, l'environnement d'intervention de l'auditeur se trouve profondément et inévitablement modifié, ce qui impacte le niveau des risques et focalise l'attention sur une nouvelle catégorie de risques : les manipulations et fraudes informatiques.

Parallèlement, la formation des comptables doit s'adapter avec ce changement.De nouvelles compétences sont demandées notamment:

- capacité à fonctionner en équipe et en réseau (les informations sont en interaction et en temps réel) ;
- maîtrise de l'outil informatique et capacité d'adaptation;
- polyvalence technique entre les différents métiers de la comptabilité;
- réactivité pour comprendre l'ensemble des systèmes et des interactions.

Les ERP sont des progiciels de gestion capables de couvrir l'ensemble des activités de l'entreprise à travers un système informatique unique et cohérent tel que: ADONIX, BAAN, ORACLE, SAGE, SAP, ...

Il est possible de citer en exemple d'impact des systèmes électroniques intégrés de traitement des données sur la structure du contrôle interne dans le module "achats-fournisseurs", le cas d'une entreprise moyenne qui dispose d'un système de suivi automatique des stocks. Dans ce système intégré, une formule de calcul du stock minimum permet le déclenchement automatique d'une nouvelle commande lorsque le stock atteint un seuil minimum. L'ordinateur connaît (par connexion internet) la liste des fournisseurs susceptibles de satisfaire la commande ainsi que leurs adresses électroniques. La consultation et la collecte des

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

réponses peut se faire via messagerie électronique. Il en est de même de la sélection de la meilleure offre du fait que les critères de choix sont fixés. Un bon de commande par messagerie électronique peut être envoyé au moins disantet toutes les fonctions classiques du module sont traitées dans « un monde virtuel » sans intervention humaine ou presque et avec des cumuls de tâches souvent inévitables. Quelques jours après, et dans notre monde physique, un camion arrive au magasin de l'entreprise pour livrer les marchandises commandées !

Comment l'auditeur peut collecter une assurance d'audit et vérifier les assertions d'audit pour ce module ?

SECTION 1 : LES COMPOSANTS DES STED

Les composantes suivantes forment les STED :

- Le Hard ware (matériel),
- Le Soft ware (logiciel), et
- L'organisation des données et méthodes de traitement.

1. Le hard ware

La configuration de base comprend en général deux composantes : une unité centrale de traitement et des unités périphériques d'entré/sortie.

2. Le software

Il est constitué par l'ensemble des programmes et logiciels permettant de faire fonctionner le matériel. L'auditeur s'intéresse particulièrement au software et notamment aux programmes système et aux programmes d'application.

Les programmes systèmes comprennent généralement:

- les systèmes opérateurs ou d'exploitation,
- les programmes utilitaires,
- les compileurs (assembleurs) qui traduisent en langage machine,
- les systèmes de gestion des bases de données.

Les programmes d'application comprennent des programmes de traitement de l'information (logiciel de gestion commerciale, comptabilité, ...).

Dans les systèmes modernes, les programmes d'application sont intégrés à la comptabilité et les journaux comptables sont générés automatiquement comme des sous-produits de ces programmes.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3. Organisation des données et méthodes de traitement

3.1. Méthode d'organisation des données

Ce terme se réfère au chemin d'organisation des données dans les fichiers informatiques. Deux méthodes d'organisation:

a. Les méthodes traditionnelles

Ces méthodes prédominent en comptabilité et utilisent deux types de fichiers : un fichier maître, qui contient le plan des comptes on en général les informations permanentes, et un deuxième fichier qui contient les transactions classés par date, journée, mois.

Ces fichiers sont organisés pour permettre un accès direct ou un accès séquentiel. Dans les fichiers permettant un accès séquentiel, les données sont classées en séquence suivant un ordre particulier. Pour retrouver un enregistrement, on doit suivre cet ordre (classement journalier des recettes). Dans les fichiers permettant un accès direct, les enregistrements ne sont pas classés suivant un ordre mais suivant une adresse. L'inconvénient de ces méthodes est qu'elles empêchent l'intégration des fichiers et crée souvent une redondance de l'information.

b. Les méthodes modernes : base de données

Ces méthodes assurent la création et la maintenance d'un seul fichier commun utilisé pour toutes les applications. Chaque donnée est stockée une seule fois sans redondance d'où une économie d'espace mémoire, une rapidité de traitement, ...

L'inconvénient est que les données sont saisis une seule fois et il n'ya pas possibilité de recoupement.

3.2. Les méthodes de traitement des données

Ces méthodes se réfèrent au chemin suivant lequel les données sont entrées et traitées par l'ordinateur. Il y a plusieurs possibilités de traitement, soit en temps réel soit en différé.

a- 1ère méthode = entrée en batch et traitement en batch

b- 2ème méthode = entrée en temps réel et traitement en batch

c-3ème méthode = entrée et traitement en temps réel.

a. Entrée en batch et traitement en batch

Les données sont accumulées et entrées d'une manière différée selon une cadence à définir (mensuelle, hebdomadaire ...). La piste d'audit classique existe en général pour ces systèmes.

b. Entrée en temps réel et traitement en batch

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Les données sont entrées directement dans l'ordinateur via un terminal comme elles sont traitées par lots en batch suivant une cadence souvent journalière. C'est à ce moment que les fichiers maîtres (BD) sont mis à jour.

c. *Entrée et traitement en temps réel*

Les données sont entrées et traitées en temps réel. Le fichier maître (BD) est mis à jour instantanément après chaque transaction (système de réservation des billets d'avion, guichets de banques,...). La piste d'audit classique n'est pas sauvegardée.

SECTION 2 : L'IMPACT DES STED SUR LA STRUCTURE DU CONTROLE INTERNE

La norme ISA 315 prévoit dans les paragraphes A61, A62, A63 et A64 :

§A61. L'utilisation des éléments manuels ou automatisés de contrôle interne a également une incidence sur la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées :

- Les contrôles existants dans un système manuel peuvent inclure des procédures telles que des autorisations et des revues d'opérations, ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments en rapprochement. Inversement, une entité peut avoir recours à des procédures informatisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; dans ce cas les enregistrements sous forme électronique remplacent les documents papier ;
- Les contrôles dans des systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles informatisés (par exemple des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. De plus, les contrôles manuels peuvent être indépendants des systèmes informatiques et utiliser l'information produite par le système informatique ou se limiter à assurer le suivi du fonctionnement efficace du système et des contrôles automatisés, ainsi qu'à traiter les cas particuliers. Lorsque le système informatique est utilisé pour initier, enregistrer, traiter ou présenter des opérations ou d'autres données financières devant être incluses dans les états financiers, les systèmes et les programmes peuvent inclure des contrôles portant sur les assertions correspondantes pour les postes significatifs ou peuvent être essentiels pour un fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent du système informatique.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Dans une entité, le poids relatif d'éléments manuels et automatisés de contrôle interne dépend de la nature et de la complexité du système informatique utilisé.

§A62.Généralement, un système informatique procure des avantages en termes d'efficacité du contrôle interne d'une entité en lui permettant :

- D'appliquer de manière permanente des règles prédéfinies touchant à son activité et de réaliser des calculs complexes en traitant un volume important d'opérations ou de données ;
- D'améliorer les délais, la disponibilité et l'exactitude de l'information ;
- De faciliter des analyses supplémentaires de l'information ;
- D'améliorer la capacité à suivre la performance de ses activités ainsi que de ses politiques et procédures ;
- De réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et
- D'augmenter la possibilité d'assurer de manière effective la séparation des tâches en mettant en œuvre des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

§A63.Un système informatique crée aussi des risques spécifiques au regard du contrôle interne d'une entité, par exemple :

- L'utilisation de systèmes d'exploitation ou de programmes traitant de manière incorrecte des données, ou traitant des données incorrectes, voire les deux à la fois ;
- L'accès non autorisé aux données pouvant entraîner la destruction des données ou leur modification inappropriée, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées, voire inexistantes, ou encore l'enregistrement incorrect des opérations. Des risques particuliers peuvent survenir lorsque des utilisateurs multiples accèdent à une base de données commune ;
- La possibilité pour le personnel du service informatique d'obtenir des accès privilégiés au-delà de ceux nécessaires à l'exercice de leur fonction, annihilant ainsi la séparation des tâches ;
- Des changements non autorisés de données dans des fichiers maîtres ;
- Des changements non autorisés apportés aux systèmes ou aux programmes ;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Le fait de ne pas procéder aux changements nécessaires dans les systèmes ou les programmes ;
- Des interventions manuelles inappropriées ;
- La perte potentielle de données ou l'incapacité à accéder à certaines données tel qu'exigé.

§A64.Les aspects manuels du contrôle interne peuvent s'avérer plus appropriés lorsque le jugement et le discernement sont exigés, par exemple dans les situations suivantes :

- Opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes ;
- Circonstances où il est difficile de déterminer, d'anticiper ou de prévoir des erreurs ;
- En cas de situations changeantes qui requièrent un contrôle spécifique en dehors du champ d'application d'un contrôle informatisé existant ;
- Pour assurer le suivi de l'efficacité des contrôles internes informatisés.

1. Les principales différences entre traitements manuels et ceux par les STED

Ces différences peuvent être résumées dans les notes suivantes:

1-1-Les STED laissent une piste de transactions à des fins d'audit uniquement pour un temps très court (il faudrait presque être présent pour pouvoir affirmer que la transaction s'est déroulée normalement). C'est l'exemple de retirement de l'argent d'un distributeur automatique puisque ce dernier doit reconnaître la carte et le code confidentiel mais ne va laisser aucune pièce justificative établis et signés par le client. En conséquence, la délivrance d'une carte doit être entourée de la plus grande sécurité (code, possibilité limitée de se tromper sur le code, montant retiré plafonné, aviser la banque lors de la perte de la carte, ...).

1-2-Il y a moins d'évidence écrite sur les points de contrôle dans les STED que dans les systèmes classiques.

1-3-Dans un système manuel, l'information est visible, elle existe sur des supports physiques alors que dans les STED, l'évidence est virtuelle.

1-4-Les STED impliquent de moins en moins de moyens humains, ce qui risque de créer une obscurité sur des erreurs qui étaient visibles dans un système manuel.

1-5-Dans les STED, les informations sont plus vulnérables et peuvent être affectés par des incidents physiques (coupure de courant, incendie ...) ou logiques (mauvais fonctionnement, virus ...).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1-6-Dans les STED, plusieurs fonctions sont cumulées par les mêmes personnes alors que les systèmes manuels respectent plus la séparation des tâches.

l-7-Dans les STED, il y a plus de rigueur dans les traitements du fait de la réalisation automatique des mêmes contrôles.

2. Les contrôles dans les STED

On définit deux natures de contrôles: généraux et d'application.

2.1. Les contrôles généraux

Il existe cinq types de contrôles généraux:

a. Les contrôles sur l'organisation et la gestion

Ces contrôles se rapportent à l'organisation des services chargés de la conception, du traitement et de la maintenance des traitements. Les règles suivantes doivent être observées :

- tests des programmes par les opérateurs et non les programmeurs,
- les programmeurs ne doivent pas avoir accès aux fichiers de donnés,
- le personnel du service informatique ne doit pas être autorisé à décider des transactions ni à conserver les actifs et les espèces.

b. Les contrôles sur le développement et la gestion des applications

Les nouveaux projets doivent inclure dans les équipes de travail des représentants des services utilisateurs et bien entendu des comptables et des auditeurs internes.

Toute modification dans les programmes doit être approuvée par la direction et les services d'utilisateurs d'une manière formalisée par écrit.

Tous les systèmes de fonctionnement doivent être correctement documentés (guide d'utilisation, logique de traitement, simulation des données ...).

c. Les systèmes de contrôle du Software

Ces vérifications portent sur le contrôle de répétition, comparaison entre programme source et copie à effectuer périodiquement, ce qui permet d'assurer une lecture parallèle (effectuer une double lecture et un double traitement et comparaison des résultats).

d. Les contrôles d'accès

A partir de ces contrôles, il est possible de s'assurer et de se prémunir contre les accès non autorisés au système. Ces contrôles d'accès incluent un double niveau de contrôle: un premier physique et un deuxième logique.

Pour le premier niveau, il s'agit d'isoler l'accès au système physiquement dans un local séparé avec des accès limités. Pour le deuxième niveau, il s'agit d'inclure des niveaux de contrôle logique (mots de passe, systèmes de reconnaissance optique ou vocale, ...).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

e. Les données et les contrôles procéduraux

Ces contrôles font partie des méthodes mises en place par la direction pour assurer la capacité de maintenir la continuité et la sauvegarde des informations dans le système.

Les principaux moyens utilisés sont:

- système de conservation des plus importants fichiers,
- protection physique contre les risques de l'environnement,
- système d'enregistrement-reconstitution des données (plan de secours informatique),
- la double sauvegarde déposée dans un lieu différent.

2.2. Les contrôles d'application

Il existe trois types de contrôles d'application:

a. Les contrôles sur les données entrées

Ces contrôles permettent d'obtenir une assurance raisonnable de :

- existence d'un système d'autorisation-validation des opérations entrées dans le système,
- la saisie correcte de l'ensemble des données (se sont des contrôles dans le système exemple: les écritures comptables débit = crédit),
- enregistrement et conservation directe des données dans les fichiers adéquats,
- les transactions ne sont pas perdues, dupliquées ou indument modifiées,
- les transactions incorrectes sont rejetées pour subir un nouveau traitement.

b. Les contrôles sur les traitements et les fichiers de données

Ces contrôles doivent permettre de fournir l'assurance raisonnable que:

- les données ne subissent pas, au cours du traitement, des pertes des dédoublements ou des altérations,
- le traitement correcte par le système de toutes les transactions y compris celles générés automatiquement. (lorsqu'il y a émission d'une facture de vente, il devra y avoir une reconnaissance du code client, code produit, taux de la TVA...),
- les anomalies et erreurs de traitement sont détectées et corrigées en tempsvoulu.

c. Les contrôles sur les sorties et les résultats

Ces contrôles doivent permettre de fournir l'assurance raisonnable que:

- les résultats des traitements sont vérifiés avant leur diffusion,
- seules les personnes autorisées reçoivent les résultats,
- cette diffusion doit s'effectuer en temps voulu.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ISA 315.§A90.Le système d'information d'une entité inclut en général l'utilisation d'écritures de journal standard utilisées de façon récurrente pour enregistrer les opérations. Des exemples de ces écritures concernent les écritures de centralisation au grand livre des ventes, des achats et des dépenses, ainsi que celles relatives aux estimations comptables qui sont périodiquement faites par la direction, telles que les modifications dans l'estimation des créances irrécouvrables.

ISA 315.§A91.Le processus d'élaboration de l'information financière d'une entité inclut également l'utilisation d'écritures de journal non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Des exemples de telles écritures comprennent les retraitements de consolidation, celles relatives à un regroupement d'entreprises, à une cession, ou à des estimations non récurrentes telles qu'une dépréciation d'actif. Dans des systèmes comptables où le grand livre est tenu manuellement, les écritures non standard peuvent être identifiées par la revue de ce grand livre, des journaux auxiliaires ou de la documentation y afférente. Cependant, quand des traitements informatisés sont utilisés pour tenir le grand livre et préparer les états financiers, de telles écritures sont susceptibles d'exister uniquement sous forme électronique et peuvent donc être plus facilement identifiées par l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur.

Processus opérationnel

ISA 315.§A92.Le processus opérationnel d'une entité désigne les mesures destinées à :

- Développer, acheter, produire, vendre et distribuer les produits ou les services de l'entité ;
- Assurer la conformité des opérations avec les textes législatifs et réglementaires ;
- Enregistrer l'information, y compris celle relative à la tenue de la comptabilité et à l'élaboration de l'information financière.

Le processus opérationnel donne lieu à des opérations qui sont enregistrées, traitées et présentées par le système d'information. Prendre connaissance du processus opérationnel de l'entité, qui comprend la façon dont les opérations sont initiées, aide l'auditeur dans sa prise de connaissance du système d'information de l'entité relatif à l'élaboration de l'information financière en le situant dans le contexte de l'entité.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Aspects particuliers concernant les petites entités

A93. Le système d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les petites entités, y compris les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires, est probablement moins sophistiqués que dans les plus grandes, mais son rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active à la gestion peuvent ne pas avoir besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière de l'entité peut en conséquence être plus facile dans un audit de petites entités et être fondée davantage sur des demandes d'informations que sur la revue de la documentation. Le besoin d'acquérir cette connaissance reste cependant important.

SECTION 3 : LA METHODOLOGIE D'AUDIT DANS LES STED

1. Obtenir une compréhension du système de contrôle interne

Lorsque les STED sont utilisés dans les applications comptables, l'auditeur doit obtenir une compréhension des systèmes de contrôle. Cette compréhension doit inclure l'ensemble des éléments du système de contrôle (environnement de contrôle, système comptable, procédures de contrôle, ...). Cette procédure doit s'intéresser aux contrôles généraux et aux applications précédemment définis. La nature et l'étendue des procédures à réaliser pour obtenir cette compréhension varient selon:

- la taille et la complexité des STED utilisées par l'entreprise,
- la stratégie préliminaire adoptée par assertion affectée par les STED.

L'auditeur reçoit la documentation du système (diagramme d'application, manuels d'utilisation, architecture ...). Dans les systèmes complexes, l'auditeur aura besoin d'un spécialiste en traitement électronique des données. L'auditeur utilise des questionnaires de C.I. adoptés aux STED. Ces questionnaires conviennent aussi bien pour les contrôles généraux que pour les contrôles d'application.

Exemple de question pour les contrôles généraux : l'auditeur s'assure de la compréhension des aspects suivants : (Si oui → point fort)

- Séparation des tâches : les tâches suivantes sont à séparer dans les STED : programmation//entrée et saisie des données//documentation//contrôle des données.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Est-ce-que les tâches suivantes sont effectuées par des services autres que les services de traitement électronique ? //autoriser les transactions//détention d'actifs.
- Est-ce-que les changements système & programme sont dûment autorisés et documentés ?
- Est-ce-que l'accès aux fichiers et programmes est limité par des protections logiques ?
- Est-ce-qu'il ya une fonction de contrôle des données entrées, traitements et éléments de sortie ?
- Est-ce-qu'il y a un plan d'urgence permettant la continuité des opérations en cas d'incident?
- Est-ce-qu'il y a une conservation des copies de sauvegarde des fichiers dans un autre local?

2. La fixation du risque lié au contrôle

Le processus de fixation du R.C. dans les STED est identique au processus général et comprend trois étapes:

1-Identifier les erreurs potentielles dans chaque assertion ;

2-Identifier les procédures de contrôle mis en place pour prévenir et détecter les erreurs ;

3-Réaliser des tests de contrôle.

3. La réalisation des tests de procédures

Les tests de contrôle sont réalisés avec ou sans utilisation de l'ordinateur.

3.1. Les tests sans utilisation de l'ordinateur

Ces tests sont également appelés contrôles autour de l'ordinateur et consistent à considérer l'ordinateur comme une boite noire et voir uniquement les entrées et les sorties sans connaître ce qui se passe à l'intérieur. Il y a au moins deux avantages:

- l'auditeur utilise des procédures avec lesquelles il est familiarisé,
- le recours à des connaissances et à des programmes informatiques complexes n'est pas exigé.

Les inconvénients sont:

- on peut appliquer cette approche uniquement pour vérifier le fonctionnement des contrôles généraux, mais dès qu'il s'agit de contrôles d'application, cette approche devient inadaptée;
- Sous-utilisation des capacités de l'ordinateur.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3.2. Les tests avec l'ordinateur

Ces tests utilisent l'ordinateur pour réaliser l'audit (les tests à travers l'ordinateur). On distingue trois techniques d'audit pour effectuer ces tests:

a. Simulation parallèle

Ces tests consistent à simuler le retraitement des données en utilisant un programme de contrôle mis à la disposition de l'auditeur (pour voir si ces données conduisent aux mêmes résultats). L'auditeur doit veiller à ne pas interférer en contaminant lesdonnées de l'entreprise, pour cela cette simulation doit être réalisé en utilisant un matériel indépendant de celui de l'entreprise.

b. Tests sur les données

Ces tests consistent à vérifier le programme pour s'assurer de la présence et du fonctionnement des contrôles. L'auditeur accède aux données de l'entreprise et s'assure que des contrôles nécessaires prévus dans le programme fonctionnent effectivement. C'est une technique simple, rapide et peu coûteuse. Cependant, elle présente deux inconvénients:

- les tests réalisés sont ponctuels et ne couvrent pas l'exercice,
- le champ du test est limité à l'imagination de l'auditeur.

c. Les tests intégrés ou jeux d'essais

Ces techniques consistent à introduire des données fictives dans les STED du client et comparer les résultats obtenus avec les résultats attendus par l'auditeur. L'utilisateur de ces jeux doit être avertit sur les risques d'introduire définitivement les jeux d'essais dans les données du client.

3.3. Les Techniques de Contrôle Assistés par Ordinateur: T.C.A.O.

Il existe des logiciels standards d'audit et de révision standards qui peuvent être utilisés aussi bien pour les tests de procédures que pour les contrôles de substance.

Pour les tests de procédures : ces logiciels seraient performants pour tester l'application d'une procédure et ce à partir des données du client.

Est ce que les prix de ventes sont conformes au catalogue général des prix?

Pour réaliser ce test, il est possible de mettre la liste des prix dans un fichier et on peut lire toutes factures et les comparer avec la référence en obtenant à la fin du traitement une liste exhaustive des exceptions, ce qui permet à l'auditeur de tester l'efficacité du contrôle avec certitude et sans recours à l'échantillonnage.

Pour les contrôles de substance : Ces logiciels pourraient servir principalement à :

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- trier les données du client et sélectionner à partir de critères prédéfinis des données pour des objectifs d'audit ;

  Exemple : assertion Valorisation des créances clients: trier les créances par ancienneté et comparer cette liste avec les délais convenus ou la balance par âge des créances établie par le client, ce qui permet d'obtenir la liste des impayés et de se prononcer sur les provisions ;
- Refaire des calculs et réaliser des contrôles arithmétiques ;
- Réaliser des calculs et des modèles d'examen analytique.

CHAPITRE 2 : LE COMMERCE ELECTRONIQUE ET L'AUDIT

Le commerce électronique désigne une nouvelle manière de faire des affaires, basée sur l'utilisation de moyens électroniques pour échanger de l'information, mener à bien des activités et effectuer des transactions[2]. Une méthode tellement avantageuse qu'elle est devenue incontournable et qu'un retour en arrière semble impossible.

Cette nouvelle approche commerciale entraîne des réductions de coûts, des gains en précision ou en temps, ainsi que d'autres avantages concurrentiels. En effet, grâce au commerce électronique, les entreprises peuvent jouir d'une visibilité mondiale et d'un accès direct et peu coûteux aux marchés internationaux. Elles peuvent personnaliser des produits ou des services pour chacun de leurs clients et bénéficier ainsi des avantages concurrentiels. Elles économisent du temps grâce aux informations électroniques disponibles à toute heure. Le consommateur bénéficie d'un plus grand choix de produits et de serviceset de prix moins élevés. Le fait qu'entreprises et consommateurs y trouvent chacun leur compte renforce encore l'intérêt et contribue ainsi à l'essor de ce moyen d'échange révolutionnaire.

Le commerce électronique recouvre une vaste gamme d'applications financières et non financières comme, par exemple, la diffusion et l'échange d'informations numériques, les transferts électroniques de fonds, les activités boursières électroniques, les enchères commerciales, la conception en collaboration etl'ingénierie, les soumissions électroniques, la

[2] Définition proposée par plusieurs organismes et acceptée par une vaste majorité d'entreprises (OECD/ICPP, 1999).

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

vente directe aux consommateurs ou les services après-vente. Toutes ces activités peuvent désormais emprunter la voie des fibres optiques.

Le commerce électronique repose sur des infrastructures physiques nationales et mondiales[3] qui ont fait et font encore l'objet d'efforts intensifs et d'investissements considérables de la part de nombreux pays. Il s'appuie aussi sur une infrastructure dite de l'information, qui comprend l'information elle-même, mais aussi les applications ou les logiciels qui permettent de traiter ou transmettre les données et d'assurer les transactions électroniques, ainsi que les normes et protocoles qui assurent l'inter-exploitabilité et l'interconnexion des réseaux.
Entre l'entreprise qui ignore tout du monde électronique et celle dont les activités sont totalement virtuelles, il existe une multitude de façons d'exploiter cette nouvelle manière de faire des affaires, mais aussi, des enjeux et des défis.
En effet, dans un contexte électronique, la comptabilité est passée d'un traitement manuscrit à l'usage de l'outil informatique avec des systèmes classiques à des systèmes d'informations intégrés. L'évolution s'est encore poursuivie avec le passage de l'écrit papier à l'écrit électronique, et l'on parle à présent de la dématérialisation des factures, de la signature électronique, des télé-déclarations, télétransmissions diverses et d'espaces de travail collaboratif.

Les caractéristiques de l'économie actuelle ont amené la profession d'expert comptable à modifier profondément ses pratiques. D'une part, les méthodes d'organisation de travail ont dû intégrer les nouvelles technologies et par conséquentun remodelage des anciennes missions, et d'autre part, il a fallu s'adapter aux exigences des besoins de l'économie qui sont apparus, créant ainsi de nouvelles missions. De nouvelles compétences s'imposent car toutes ces évolutions nécessitent des ressources adaptées face à une concurrence que le phénomène de mondialisation rend encore plus acérée.

Les Langages XML et XBRL

La production numérique de l'information financière devient une nécessité via la nouvelle spécification «eXtensible Business Reporting Language» (XBRL) pour les états financiers, les données à valeur ajoutée sur la performance financière et commerciale et la présentation de l'information en temps réel. Selon Wikipedia, XBRL est «un standard émergent basé sur XML pour définir de l'information financière performante. Le standard est dirigé par un

[3]NII-National Information Infrastructures et GII -Global Information Infrastructure

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

consortium international sans but lucratif (XBRL International Incorporated) de plus de 300 organisations, reprenant des régulateurs, des agences gouvernementales et des vendeurs de logiciels. XBRL International est soutenu par ses juridictions indépendantes organisées sur une base nationale, qui travaille pour promouvoir l'adoption de XBRL et le développement de taxonomies qui définit les besoins d'échange d'informations de leurs domaines propres.

XBRL a été rapidement adopté pour remplacer à la fois les données financières électroniques légales ou sur papier par un grand nombre de régulateurs. Il est maintenant utilisé pour la délivrance d'informations financières performantes, entre autre dans le programme de la SEC aux Etats-Unis.
La nécessité d'intégrer des systèmes et des données est un enjeu qui implique l'utilisation d'applications d'intégration (les systèmes ERP) et de technologies d'intégration (les langages XML et XBRL). XBRL est un exemple probant de la méthode d'étiquetage adoptée par la SEC et d'autres autorités de réglementation. Il donne la possibilité d'étiqueter, d'extraire et de présenter des données individuelles ou groupées.

XBRL va révolutionner la pratique de la comptabilité dans ses moindres aspects. On tape les données une seule fois et celles-ci s'inscrivent automatiquement où il convient. Les petits praticiens n'auront aucune difficulté à importer des données du logiciel comptable de leurs clients quelle que soit l'application utilisée au départ. XBRL pourra servir par la suite à ajouter des services comme la vérification en temps réel. Par ailleurs, on consacrera moins de temps à la cueillette, au tri et à l'agencement de l'information et davantage à son analyse.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

CHAPITRE 3 : LE CONTROLE DE QUALITE DES TRAVAUX D'AUDIT

Plan du chapitre

Section 1 : Le concept de qualité

Section 2 : Nécessité de la qualité dans les cabinets d'audit (spontané ou contraignant)

Section 3 : Le contrôle de qualité dans les cabinets d'audit

1. Les mesures générales (contrôle horizontal)

2. Les mesures lors d'une mission isolée (contrôle vertical)

Section 4 : Les mesures de contrôle qualité dans les cabinets d'audit

1. Les mesures générales

2. Les mesures lors d'une mission d'audit prise d'une manière isolée

Section 5 : Guide et questionnaires pratiques de contrôle qualité

Normes de référence : ISA 220 & ISA 230

SECTION 1 : LE CONCEPT DE QUALITE

Fréquemment utilisé mais rarement définit, le terme « qualité » revêt une signification différente d'une personne à une autre.

Le dictionnaire Larousse donne la définition suivante de la qualité : *« aspect suscitant un jugement favorable ou défavorable sur quelque chose et qui se fonde sur l'ensemble des caractères et propriétés qui font qu'il correspond bien ou mal à sa nature et à ce qu'on attend ».*

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

L'AFNOR (Association Française de Normalisation) donne la définition suivante de la qualité: *« l'aptitude à satisfaire les besoins des utilisateurs ».*

Certains auteurs et hommes d'affaires ont donné des définitions à ce concept de qualité. C'est le cas de Webster qui considère que: *« la qualité serait un rang, un degré d'excellence, de valeur »*.Mr H. FORD estime que : *« la qualité est lepremier des devoirs »*.

La norme ISO 9004 donne la définition suivante du système qualité: *« l'ensemble de la structure organisationnelle, des responsabilités, des procédures et procédés, des ressources pour mettre en œuvre la gestion de la qualité ».*

SECTION 2 : NECESSITE DE LA QUALITE DANS LES CABINETS D'AUDIT

Le contexte de l'exercice de la profession impose que les cabinets d'audit disposent de cette aptitude à satisfaire les besoins des utilisateurs qu'est la qualité.

En effet, la profession d'auditeur assume de multiples responsabilités envers le public en général.

La diversité des utilisateurs, la divergence de leurs intérêts et la complexité de leurs décisions fait que la qualité des services offerts par ces professionnels devrait être véritablement le premier des devoirs ou le minimum des devoirs. La nature, le calendrier et l'étendue des politiques et procédures de contrôle qualité d'un cabinet d'audit dépendent de nombreux facteurs tels que l'importance et la nature de ses activités, sa dispersion géographique, son organisation ainsi que des considérations de coûts. Les politiques et les procédures mises en œuvre par chaque cabinet d'audit reflètent donc ces différences, tout comme l'étendue de leur documentation.

PDF-XChange Editor
Click to BUY NOW!
www.pdf-xchange.com

SECTION 3 : LE CONTROLE DE QUALITE DANS LES CABINETS D'AUDIT

La profession comptable utilise le terme « contrôle de la qualité » pour désigner : *« toutes les mesures prises par les cabinets ou la corporation pour évaluer la conformité aux normes professionnelles. Ces mesures permettent de garantir un niveau optimum de la qualité de l'audit et du rapport et, si nécessaire, à l'améliorer ».*

L'objet de la norme internationale d'audit (ISA 220) est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant le contrôle qualité et notamment :

(a) les politiques et procédures d'un cabinet relatifs aux travaux d'audit en général, et

(b) les procédures relatives aux travaux confiés aux collaborateurs dans la mission d'audit.

Des politiques et des procédures de contrôle qualité doivent être définies et mises en œuvre tant au niveau du cabinet d'audit que d'une mission d'audit prise isolément.

L'ensemble des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet doit être communiquées au personnel de manière à fournir une assurance raisonnable que ces dernières sont comprises et appliquées.

Ces mesures sont prises soit:

- d'une manière spontanée par les cabinets, soit
- d'une manière contraignante par des régulateurs.

1. Mesures de contrôle qualité prises d'une manière volontaire par les cabinets

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Ces mesures consistent à mettre en place, au sein du cabinet, d'une manière volontaire et spontanée un système de contrôle de la qualité qui fonctionne efficacement.

Le cabinet qui dispose d'un tel système peut bénéficier d'un bon nombre d'avantages économiques. Par exemple, il sera davantage assuré que les contrôles en place font baisser le risque d'erreurs. De même, un système de contrôle de la qualité formalisé favorise la formation du personnel et l'innovation et améliore le fonctionnement général du cabinet. Le maintien d'une bonne réputation professionnelle permettrait au cabinet de conserver ses clients, mais également d'en attirer de nouveaux. En effet, dans un marché transparent, la réputation d'un cabinet repose uniquement sur la qualité de ses services. Dans cette logique, le cabinet gagnerait à instaurer un système de contrôle qualité en tant qu'élément fondamental de ses procédures et de son organisation interne.

2. Mesures de contrôle qualité obligatoires prises par les régulateurs

Ces mesures consistent à mettre en place, par la corporation professionnelle (Examen de l'Activité Professionnelle) ou des régulateurs externes à la profession (C.M.F, Banque Centrale, ...) d'une manière obligatoire et souvent contraignante des contrôles périodiques pour s'assurer du bon fonctionnement des cabinets. En Tunisie, ce contrôle est consacré par des textes et consiste à assurer, par la commission de contrôle, au moins une fois tous les trois ans un contrôle qualité.

La tenue d'un registre de diligences professionnelles et d'une comptabilité spéciale constituent des obligations mises à la charge des professionnels assurant une mission légale de certification. Néanmoins, la forme et le contenu des informations devant y figurer n'ont pas fait l'objet d'une normalisation permettant leur précision et leur contrôle. Pour répondre aux prescriptions légales et dans un souci d'harmonisation, la commission de contrôle a confectionné un modèle de registre, après consultation de tous les membres de l'Ordre. Elle prévoit la tenue d'un registre standard côté et paraphé selon le (modèle A) et des fiches analytiques de diligences (modèle B) se référant au registre et dont la substance doit y être versée.

Le registre des diligences devra comporter dans une première partie une légende de toutes les abréviations utilisées (références, codes, sigles, etc ...) tout en faisant le lien avec le manuel d'audit et/ou le document d'organisation du cabinet.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

La deuxième partie doit comporter la définition des abréviations identifiant les personnes effectuant les contrôles et/ou la supervision et la planification ainsi que leur grade et qualité tout en se référant aux fiches d'identification du personnel.

Dans la troisième partie, seront consignées les diligences elles-mêmes telles qu'elles ressortent des fiches analytiques.

Une référence croisée entre les dossiers de travail et les éléments du registre, particulièrement les fiches analytiques, doit être opérée pour permettre l'accès direct aux données. Chaque cabinet est tenu de mettre en place une procédure adéquate de classement et d'archivage à même de permettre le contrôle ultérieur de la conformité aux exigences d'indépendance et de diligences.

Cabinet contrôlé	**Contrôle qualité** Fait par : Le :	REGISTRE DES DILIGENCES Page : …..	Réf. Class.

Client : Date d'acceptation :

Exercice clos le (1) : Date de notification à l'Ordre :

Nature de l'intervention		Identification des intervenants								Total réalisé	Budget	Référence fiches Analytiques
		(4)	(4)	(4)	(4)	(4)	(4)	(4)	(4)			
INTITULE (2)	Abr (3)											
		(5)	(5)	(5)	(5)	(5)	(5)	(5)	(5)	(7)		
Total réalisé		(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)			
Budget												
Ecart												

Honoraires mission (Montant et référence de facturation)

Base de calcul et montant correspondant

Missions prévues par les articles 2 et 3 de l'arrêté fixant le barème (8)

-Date d'acceptation – honoraires – date de notification à la commission de contrôle.

-Justification des missions

Remboursement de frais (montant et réf. – base de facturation)

Nature et date des rapports émis

-Lettre(s) au Conseil…….Rapport sur les états financiers……

Rapport spécial…….Autres rapports (à spécifier)……

(1) En cas d'intervention simultanée sur plusieurs exercices indiquer les dates de clôture.

(2) Indiquer dans l'intitulé la nature de l'intervention en se référant à la phase, par exemple Intérim.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(3) Indiquer les mêmes abréviations que ceux figurant sur les fiches analytiques par exemple : A : diligences à l'acceptation. F : Final. DS : Diligences Spécifiques.
(4) Utiliser les abréviations identifiant les intervenants ainsi que leur niveau et qualité conformément à la légende et la fiche identifiant le personnel du cabinet.
(5) Nombre d'heures d'intervention de chaque intervenant par nature d'intervention
(6) Total par intervenant.
(7) Total par nature d'intervention.
(8) Indiquer les références légales ou le cadre de la mission et date d'approbation de l'organe délibérant.

(Annexe 1)

MODELE DE REGISTRE DES DILIGENCES	 Réf. Class. :

(Annexe 2)

RENSEIGNEMENTS : CONCERNANT CHAQUE ENTREPRISE CONTROLEE

Identification de l'auditeur au …../…../…..
Durée du mandat……
(exercices concernés)……..……..
Date d'acceptation de la mission……
Date de notification à l'Ordre……..……
Co-commissaire éventuel……..
Dénomination de l'entreprise contrôlée……

Forme juridique……..……..
Siège social……..
Registre de Commerce……...……..
Identifiant fiscal……..……..
Groupe d'appartenance (éventuel)……..
Société cotée : Oui……. Non……..
Institution financière : Oui…… Non……..……..
Nature de l'activité : ……..……..
Entreprise publique : Oui…… Non……...……..
Répartition géographique des activités : ……..……..
Date de clôture de l'exercice : ……..
Eléments caractéristiques du dernier exercice clos le : …….

	N	N-1	N-2
Total produits HT			
Total produits + TVA			
Total brut du bilan			
Total des capitaux propres			
Capital Social			
Résultat net de l'exercice			
Effectif			
Nombre d'actionnaires			

Dates d'interventions et rapports produits (dernier exercice clos)

- Contrôles intérimaires : …….Contrôles finaux : …….

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Autres contrôles (préciser particulièrement les contrôles relatifs à des missions spécifiques et leurs dates de réalisation) : ……
- Evénements survenus au cours de la mission (dénonciation, entrave, etc…) :……..
- Date d'émission de la lettre au Conseil : …….Date d'émission des rapports : ……
- Autres rapports (indiquer la nature et les dates) : …….
- Signature : ……..Directeur de mission : ……..Superviseur Chef d'Equipe :……..
- Assistant(s) : …….
- Nombre total d'heures réalisées pour la mission : ……
    - Mission normale : ……Missions spécifiques :…….
- Nombre total budgétisées pour effectuer la mission : ……..
    - Mission normale : ……Missions spécifiques :…….

Honoraires et remboursement des frais :

- Normal : ……Honoraires diligences prévues aux articles 2 et 3 de l'arrêté du barème : ……
- Remboursements des frais : ……..Autres (à préciser) : ……

SECTION 4 : LES MESURES DE CONTROLE QUALITE DANS LES CABINETS D'AUDIT

1. Les mesures générales

Ces mesures générales doivent toucher à tous les aspects de l'organisation générale des cabinets. Les objectifs des politiques générales de contrôle qualité à adopter par un cabinet d'audit comportent les éléments suivants:

(a) Exigences professionnelles

(b) Aptitudes et compétences

(c) Affectation

(d) Délégation

(e) Consultation

(t) Acceptation et conservation des clients

(g) Contrôle

(a) Exigences professionnelles

Le personnel du cabinet sera tenu de se conformer aux principes d'indépendance, d'intégrité, d'objectivité, de confidentialité et de professionnalisme.

(b) Aptitudes et compétences

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Le niveau de formation du personnel du cabinet répondra aux Normes Techniques et de Compétences Professionnelles afin qu'il soit en mesure de s'acquitter correctement de ses responsabilités.

(c) Affectation

Les travaux d'audit seront confiés au personnel disposant de la formation technique et de l'expérience requises par les circonstances.

(d) Délégation

La direction, la supervision et la revue des travaux réalisés à tous les échelons permettront d'obtenir une assurance raisonnable que les travaux effectués répondent aux normes de qualité définies.

(e) Consultation

Chaque fois que cela s'avérera nécessaire, les personnes compétentes à l'intérieur ou à l'extérieur du cabinet seront consultées.

(f) Acceptation et conservation des clients

Il conviendra d'évaluer périodiquement la liste des clients potentiels et celle des clients existants. Avant de décider d'accepter ou de conserver un client, il sera nécessaire d'évaluer l'indépendance du cabinet, sa capacité à satisfaire les demandes du client ainsi que l'intégrité de la direction de ce dernier.

(g) Contrôle

Il conviendra de contrôler en permanence l'adéquation et l'efficacité des politiques et des procédures de contrôle qualité.

2. Les mesures lors d'une mission d'audit prise d'une manière isolée

L'auditeur doit appliquer les procédures de contrôle qui, dans le cadre des politiques et des procédures du cabinet, sont adaptées à une mission d'audit prise isolément. L'auditeur et les collaborateurs investis de pouvoirs de supervision évaluent la compétence professionnelle des collaborateurs auxquels ils confient certains travaux, lorsqu'ils déterminent l'étendue des pouvoirs de direction, de supervision et de revue des travaux qu'ils délèguent.

Toute délégation de travaux aux collaborateurs est effectuée de manière à fournir une assurance raisonnable que les travaux en question seront exécutés correctement par les personnes disposant des compétences professionnelles requises à cet effet.

Les objectifs des politiques de contrôle qualité à adopter par un cabinet comportent les éléments suivants:

- Direction;

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

- Supervision;
- Revue des travaux.

Direction

Il convient de diriger de manière adéquate les collaborateurs auxquels sont déléguées des tâches. Il faut notamment informer ces collaborateurs de leurs responsabilités et des objectifs des procédures qu'ils mettent en œuvre. Il convient également de les entretenir de certains sujets, tels que la nature des activités de l'entité de des éventuels problèmes comptables ou d'audit susceptibles d'influencer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit auxquelles ils participent. Le programme d'audit est un outil important de communication des orientations de l'audit. Le budget d'heures et le plan d'audit sont également très utiles à cet égard.

Supervision

La supervision est étroitement liée aux activités de direction et de revue des travaux et englobe fréquemment ces deux composantes.

Le personnel investi de responsabilités de supervision exerce les fonctions suivantes lors de l'audit:

(a) il suit le déroulement de l'audit et détermine si:

i. les collaborateurs disposent des aptitudes et des compétences nécessaires pour mener à bien les tâches qui leur sont confiées;
ii. les collaborateurs comprennent les orientations de l'audit; et
iii. les travaux sont réalisés conformément au programme de travail et plan d'audit;

(b) il se tient informé et étudie les problèmes comptables importants et les problèmes d'audit qui se posent durant la mission, en évaluant leur répercussion et en modifiant, le cas échéant, le programme de travail et le plan d'audit; et

(c) il tranche les divergences d'appréciation du personnel et détermine le niveau de consultation nécessaire.

Revue des travaux

Les travaux réalisés par chaque collaborateur sont revus par un professionnel d'un niveau de compétences au moins équivalent pour déterminer si :

(a) ils ont été réalisés conformément au programme de travail;

(b) les travaux réalisés et les conclusions en résultant ont été correctement documentés ;

(c) tous les problèmes d'audit significatifs ont été résolus ou sont relatés dans les conclusions de l'audit ;

(d) les objectifs des procédures d'audit ont été atteints; et

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(e) les conclusions formulées recoupent le résultat des travaux et étayent l'opinion.

Les éléments suivants sont de même examinés périodiquement:

(a) le programme de travail et le plan d'audit;

(b) les évaluations combinées des risques inhérents et des risques liés au contrôle, notamment les résultats des sondages de procédures et les modifications éventuelles apportées en conséquence au programme de travail et au plan d'audit;

(c) la documentation des éléments probants obtenus par des contrôles substantifs et des conclusions qui en découlent, incluant les résultants des consultations; et

(d) les états financiers, les propositions d'ajustements résultat de l'audit et le rapport d'audit envisagé.

Le processus de revue des travaux d'audit peut également nécessiter, notamment en cas d'audits complexes et de grande envergure, l'intervention de personnels non concernés par l'audit, chargés de mettre en œuvre certaines procédures complémentaires avant la signature du rapport d'audit.

SECTION 5 : GUIDE ET QUESTIONNAIRES PRATIQUES DE CONTROLE QUALITE

L'ISA 220 donne les exemples suivants de procédures de contrôle qualité pour un cabinet d'audit. Dans cette norme, les termes ci-dessous recouvrent les significations suivantes:

(a) « l'auditeur » désigne la personne à qui incombe la responsabilité finale de l'audit;

(b) « le cabinet d'audit » désigne, selon le cas, les associés d'un cabinet fournissant des services d'audit ou un auditeur indépendant rendant les même services;

(c) « le personnel » désigne l'ensemble des associés et des professionnels prenant part aux missions d'audit réalisées par le cabinet; et

(d) « les collaborateurs » désignent le personnel professionnel participant à un audit en dehors de l'auditeur.

Les procédures présentées constituent un inventaire de l'ensemble des moyens à mettre en œuvre par le cabinet à l'effet d'atteindre l'objectif annoncé dans le paragraphe « politique ».

1. Exigences professionnelles

1.1. Politique

Le personnel du cabinet sera tenu de se conformer aux principes d'indépendance, d'intégrité, d'objectivité, de confidentialité et de professionnalisme.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

1.2. Procédures à mettre en œuvre pour atteindre cet objectif

1. Désigner une personne ou un groupe chargé de donner des conseils et de résoudre les questions en matière d'intégrité, d'objectivité, d'indépendance et de confidentialité.

(a) Déterminer les circonstances dans lesquelles la rédaction d'un manuel relatif aux solutions proposées est souhaitable.

(b) Consulter, le cas échéant, des sources faisant autorité.

2. Informer le personnel du cabinet, à tous les échelons, des politiques et des procédures en matière d'intégrité, d'objectivité, d'indépendance, de confidentialité et de professionnalisme.

(a) Informer le personnel des politiques et des procédures du cabinet et lui signifier qu'il est sensé les connaître parfaitement.

(b) Mettre l'accent sur l'indépendance d'esprit lors des programmes de formation et lors de la supervision et de la revue des missions.

(c) Informer le personnel en temps voulu des entités clientes ou non auxquelles les règles d'indépendance s'appliquent.

i. Aux fins d'indépendance, rédiger et tenir à jour une liste des clients du cabinet ou d'autres entités (filiales, société mère, associés du client, etc.) à qui s'appliquent les règles d'indépendance.
ii. Tenir cette liste à la disposition du personnel (y compris des collaborateurs qui viennent d'être recrutés par le cabinet ou l'un de ses bureaux secondaires) qui en a besoin pour déterminer son indépendance.
iii. Etablir des procédures pour notifier au personnel les modifications apportées à la liste.

3. Contrôler l'application des politiques et des procédures en matière d'indépendance, d'intégrité, d'objectivité, de confidentialité et de professionnalisme.

(a) Faire signer régulièrement par le personnel (en général sur une base annuelle) des déclarations écrites attestant que:

i. Le personnel connaît les politiques et les procédures du cabinet.
ii. Aucun investissement prohibé n'est détenu actuellement ou n'a été détenu durant l'exercice en question.
iii. Aucune relation prohibée n'existe et aucune opération prohibée par la politique du cabinet n'a eu lieu.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(b) Désigner une personne ou un groupe doté des pouvoirs nécessaires pour résoudre les cas particuliers ;

(c) Désigner une personne ou groupe doté des pouvoirs nécessaires pour obtenir des déclarations sur l'indépendance et examiner l'exhaustivité des fichiers attestant du respect de règle d'indépendance.

(d) Examiner régulièrement les relations entretenues par le cabinet avec ses clients afin de s'assurer que la règle d'indépendance du cabinet ne peut être mise en cause dans aucun domaine.

2. Aptitudes et compétences

2.1. Politique

Le niveau de formation du personnel du cabinet répondra aux normes techniques et de compétences professionnelles nécessaires pour pouvoir s'acquitter correctement de ses responsabilités.

2.2. Procédures à mettre en œuvre pour atteindre cet objectif

Recrutement

1. Gérer un programme conçu pour recruter un personnel qualifié en planifiant les besoins en personnel, en définissant des objectifs de recrutement ainsi que les qualifications des personnes chargées du recrutement.

(a) Elaborer un plan pour les besoins en personnel à tous les échelons du cabinet et fixer des objectifs de recrutement quantifiés en fonction de la clientèle actuelle, de la croissance escomptée et des départs en retraite.

(b) Mettre au point un plan permettant d'atteindre les objectifs de recrutement comportant:

i. l'identification de sources de candidats potentiels;
ii. des méthodes pour contacter des candidats potentiels;
iii. des méthodes d'identification spécifique des candidats potentiels;
iv. des méthodes pour attirer des candidats potentiels et les informer sur le cabinet;
v. des méthodes d'évaluation et de sélection des candidats potentiels afin d'étendre les offres d'embauche.

(c) Informer les responsables du recrutement des besoins en personnel du cabinet et des objectifs de recrutement.

(d) Désigner des responsables du recrutement des besoins en personnel du cabinet et des objectifs de recrutement.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

(e) Contrôler l'efficacité du programme de recrutement.

i. Evaluer régulièrement le programme de recrutement afin de déterminer si les politiques et les procédures de recrutement de personnel qualifié sont appliquées.
ii. Examiner régulièrement les résultats d'embauche pour déterminer si les objectifs et les besoins en personnel sont satisfaits.

2. Fixer des qualifications et des directives pour l'évaluation des candidats potentiels à chaque échelon.

(a) Spécifier les qualités recherchées chez les candidats, telles que l'intelligence, l'intégrité, l'honnêteté, la motivation et les aptitudes pour exercer la profession.

(b) Déterminer l'expérience et le niveau de connaissance que le cabinet attend des candidats, récemment diplômés ou déjà expérimentés, par exemple:

i. Formation universitaire.
ii. Réalisations.
iii. Expérience professionnelle.
iv. Intérêts personnels.

(c) Définir les principes à respecter pour les types de recrutements suivants:

i. Embauche de membres de la famille du personnel ou de clients.
ii. Embauche d'anciens employés.
iii. Embauche d'employés du client.

(d) Se procurer des informations et des justifications sur les qualifications des candidats, grâce aux moyens suivants:

i. Curriculum vitae.
ii. Lettre de candidature.
iii. Entretiens
iv. Diplômes obtenus.
v. Références personnelles.
vi. Référence d'anciens employeurs.

(e) Evaluer la qualification du nouveau personnel, y compris pour les personnes qui ne suivent pas la filière de recrutement classique (par exemple les personnes qui rejoignent le cabinet à un niveau de supervision ou par le biais de fusions ou d'acquisitions, afin de déterminer s'ils satisfont aux critères et exigences du cabinet.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3. Informer les candidats et le nouveau personnel des politiques et procédures du cabinet qui les concernent.

(a) Utiliser une brochure ou d'autres supports pour informer les candidats et le nouveau personnel.

(b) Préparer, mettre à jour et distribuer au nouveau personnel un manuel décrivant les politiques et les procédures.

(c) Organiser un programme d'orientation pour le nouveau personnel.

Formation professionnelle

4. Fixer des directives et des critères pour la formation professionnelle.

(a) Nommer un groupe ou une personne responsable de la formation professionnelle et lui confier les pouvoirs requis.

(b) Faire revoir par des personnes qualifiées les programmes élaborés par le cabinet. Les programmes devraient présenter les objectifs, le niveau de formation et/ou l'expérience requise.

(c) Elaborer un programme d'orientation concernant le cabinet et la profession pour le nouveau personnel.

i. Préparer des notes d'information et des programmes informant le nouveau personnel de ses responsabilités et des opportunités qui s'offrent à lui.
ii. Nommer un responsable chargé d'organiser des conférences d'orientation afin d'expliquer les responsabilités professionnelles et les politiques du cabinet.

(d) Fixer les exigences de formation professionnelle continue du personnel à chaque échelon du cabinet.

i. Prendre en compte les exigences législatives et celles des organismes professionnels ou les directives volontaires lors de la définition des politiques du cabinet.
ii. Encourager la participation à des programmes de formation continue externes, y compris la formation individuelle.
iii. Encourager l'adhésion à des organisations professionnelles. Etudier la possibilité de prise en charge totale ou partielle des cotisations et des frais par le cabinet.
iv. Encourager le personnel à participer à des comités professionnel, à rédiger des articles et à prendre part à d'autres activités professionnelles.

(e) Contrôler périodiquement les programmes de formation continue et tenir à jour un état des réalisations tant au niveau du cabinet qu'à un niveau individuel.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

i. Consulter régulièrement l'état de participation du personnel au programme de formation pour vérifier que les exigences du cabinet sont respectées.

ii. Etudier régulièrement les rapports d'évaluation et les autres documents suivis pour les programmes de formation continue afin de déterminer s'ils sont suivis de manière effective et si les objectifs du cabinet sont satisfaits. Envisager de créer de nouveaux programmes ou de modifier, voire de supprimer, les programmes inefficaces.

5. Tenir le personnel informé de l'évolution des normes techniques procédures techniques du cabinet et encourager le personnel à participer à des activités de formation individuelle.

(a) Mettre à la disposition du personnel des revues professionnelles traitant de l'évolution des normes techniques professionnelles.

i. Distribuer au personnel des documents d'intérêt général, tels que les normes et recommandations nationales et internationales sur les principes comptables et d'audit.

ii. Distribuer les recommandations relatives aux réglementations et aux exigences légales concernant des domaines spécifiques, telles que la loi sur les sociétés ou les textes fiscaux, aux personnes responsables de ces questions.

iii. Distribuer au personnel des manuels présentant les politiques et procédures du cabinet sur les questions techniques. Ces manuels sont tenus à jour en fonction de l'évolution et des nouveautés dans ce domaine.

(b) En cas de programme de formation organisé par le cabinet, élaborer ou se procurer le matériel pédagogique, sélectionner et former les enseignants.

i. Présenter les objectifs du programme et les conditions requises en matière de formation et/ou d'expérience pour y participer.

ii. S'assurer que les enseignants sont qualifiés, tant pour les sujets traités que pour les méthodes pédagogiques.

iii. Faire évaluer le contenu du programme et la qualité des enseignants par les participants.

iv. Faire évaluer le contenu du programme et la qualité des participants par enseignants.

v. Mettre à jour les programmes le cas échéant à la lumière des nouveautés, de l'évolution de la situation et des rapports d'évaluation.

vi. Maintenir une bibliothèque rassemblant la documentation professionnelle, les textes législatifs et des documents du cabinet relatifs aux questions techniques professionnelles.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

6. Organiser, si nécessaire, des programmes pour satisfaire les besoins du cabinet en personnel qualifié dans certains secteurs d'activités et industries spécialisés.

(a) Etablir des programmes pour développer et actualiser les qualifications dans des secteurs et industries spécialisés, tels que les secteurs réglementés, d'audit informatique et les méthodes et les méthodes d'échantillonnage statistiques.

(b) Encourager l'adhésion et la participation aux organismes s'occupant des secteurs et des industries spécialisés.

(c) Fournir de la documentation technique concernant des secteurs et industries spécialisés.

7.Déterminer les qualifications nécessaires pour assumer les différents niveaux de responsabilité au sein du cabinet :

(a) Définir des règles décrivant les responsabilités à chaque niveau et les performances et qualifications requises pour accéder à l'échelon supérieur, mentionnant:

i. Les titres et les responsabilités afférentes.
ii. Facultés d'analyse et de jugement.
iii. Facultés de direction et de formation.
iv. Relations avec les clients.
v. Attitude personnelle et comportement professionnel (caractère, intelligence, jugement et motivation).
vi. Qualifications en tant que comptable professionnel pour accéder à un poste de supervision.

(b) Utiliser un manuel du personnel ou d'autres supports pour faire connaître au personnelles politiques et les procédures en matière de promotion.

8. Evaluer les performances du personnel et le conseiller sur son évolution.

(a) Collecter et évaluer les informations sur les performances du personnel.

i. Identifier les responsabilités en matière d'évaluation et d'exigences à chaque échelon en indiquant le responsable de la préparation des évaluations et la date de celles-ci.
ii. Informer le personnel des objectifs de l'évaluation personnelle.
iii. Utiliser des formulaires éventuellement standardisés pour l'évaluation des performances du personnel.
iv. Discuter les évaluations avec la personne évaluée.
v. Demander au supérieur hiérarchique de la personne évaluée de contrôler l'évaluation.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

vi. S'assurer que les employés travaillent pour plusieurs personnes et ont été évalués par chacune d'elles.

vii. S'assurer que les évaluations sont effectuées en temps voulu.

viii. Tenir des fichiers du personnel sur son évolution et ses possibilités de carrière.

(b) Conseiller régulièrement le personnel de son évolution et ses possibilités de carrière.

i. Passer en revue régulièrement avec le personnel l'évaluation de ses performances, ainsi que son parcours au sein du cabinet. Tenir compte des éléments suivants:

– Performances.

– Objectifs futurs du cabinet et de l'employé.

– Préférences d'affectation.

– Opportunités de promotion.

ii. Evaluer les associés régulièrement au moyen d'une évaluation et d'une consultation d'un associé plus ancien ou d'un associé équivalent pour déterminer s'ils ont toujours les qualifications nécessaires pour exercer leurs responsabilités.

iii. Examiner régulièrement les systèmes d'évaluation et de consultations personnelles et s'assurer que:

Les procédures d'évaluation et de documentation sont appliquées en temps voulu.

- Les exigences fixées pour l'avancement sont respectées.
- Les décisions en matière de personnel sont conformes aux évaluations.
- Les excellentes performances sont récompensées comme il se doit.

9. Désigner des responsables des décisions de promotion.

(a) Nommer des responsables pour les décisions d'avancement ou de licenciement, les entretiens d'évaluation avec les personnes susceptibles d'être promues, la documentation des résultats de ces entretiens et la gestion des documents correspondants.

(b) Evaluer les données collectées en tenant compte lors des décisions de promotion de la qualité du travail effectué.

(c) Evaluer régulièrement l'expérience du cabinet en matière de promotion afin de déterminer si les personnes qui remplissent les critères sus-mentionnés accèdent à des responsabilités plus importantes.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3. Affectation

3.1. Politique

Les travaux d'audit seront confiés au personnel disposant de la formation technique et de l'expérience requises par les circonstances.

3.2. Procédures

1. Présenter l'approche du cabinet en matière d'affectation du personnel, notamment de planification des besoins du cabinet dans leur ensemble, y compris ses bureaux secondaires, ainsi que les mesures mises en œuvre pour atteindre un équilibre en matière d'effectifs aux différents niveaux de qualification, d'évolution professionnelle et d'emploi du personnel.

(a) Planifier les besoins en personnel du cabinet dans son ensemble et des différents bureaux secondaires.

(b) Déterminer en temps voulu les besoins en personnel pour des audits particuliers.

(c) Déterminer le temps nécessaire à la réalisation des missions d'audit afin de calculer les besoins en personnel et planifier le calendrier de chaque mission.

(d) Tenir compte des éléments suivants pour parvenir au juste équilibre en termes d'effectifs affectés à une mission d'audit, de qualifications requises, d'évolution professionnelle et d'emploi du personnel:

i. Envergure et complexité de la mission.
ii. Disponibilités en personnel.
iii. Compétences spéciales nécessaires.
iv. Calendrier des travaux à effectuer.
v. Continuité et rotation périodique du personne1.
vi. Opportunités de formation sur le terrain.

2. Nommer une ou plusieurs personnes responsables de l'affectation du personnel aux missions d'audit.

(a) Tenir compte des éléments suivants lors de l'affectation du personnel:

i. Besoins en personnel et délais fixés pour une mission d'audit spécifique.
ii. Evaluation de la qualification du personnel (expérience, fonction, connaissances et aptitudes particulières)
iii. Supervision et participation prévues du personnel de supervision.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

iv. Disponibilités des personnes affectées à la mission.

v. Situations dans lesquelles des problèmes d'indépendance ou de conflits d'intérêts peuvent se poser, par exemple lorsque le personnel assigné à l'audit d'un client est composé d'anciens salariés de ce client ou que ce dernier est employeur d'un certain type.

(b) Lors de l'affectation du personnel, tenir compte à la fois de la continuité et de la rotation du personnel afin d'effectuer d'audit de manière efficace et de permettre à d'autres membres du personnel d'apporter une perspective nouvelle grâce à des connaissances et des expériences différentes.

3. Soumettre le calendrier et le personnel assigné à la mission, à l'approbation de l'auditeur.

(a) Soumettre, le cas échéant, à l'examen et à l'approbation de l'auditeur les noms et les qualifications du personnel affecté à la mission.

(b) Tenir compte de l'expérience et de la formation du personnel assigné à la mission compte tenu de la complexité ou d'autres exigences de l'audit et de l'étendue de la supervision nécessaire.

4. Délégation

4.1. Politique

La direction, la supervision et la revue des travaux réalisés à tous les échelons permettront d'obtenir une assurance raisonnable que les travaux effectués répondent aux normes de qualité définies.

4.2. Procédures à mettre en œuvre pour atteindre cet objectif

1. Elaborer des procédures pour la planification des missions d'audit.

(a) Nommer un responsable de la planification d'une mission. Faire participer le personnel assigné à la mission au processus de planification.

(b) Résumer des informations générales historiques ou étudier les informations issues des audits précédents et les mettre à jour en fonction des évolutions.

(c) Décrire les questions à inclure dans le plan d'audit ainsi que dans le programme de travail, notamment:

i. Elaborer des propositions de programmes de travail pour certains aspects relatifs à l'audit.

ii. Déterminer les besoins en personne et en connaissances spécialisées.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

iii. Estimer le temps nécessaire à la réalisation de l'audit.

iv. Evaluer les conditions économiques actuelles affectant le client ou son secteur d'activité et leurs effets potentiels sur la réalisation de l'audit.

2. Mettre à disposition des moyens pour maintenir les normes de qualité des travaux réalisés par le cabinet.

(a) Assurer une supervision adéquate à tous les échelons du cabinet, qu'il s'agisse de la formation, des aptitudes et de l'expérience du personnel affecté à l'audit.

(b) Développer des directives quant à la forme et au contenu des dossiers de travail.

(c) Dans la mesure du possible, utiliser des formulaires, des questionnaires de contrôle et des questionnaires standardisés afin de faciliter la réalisation des audits.

(d) Elaborer des procédures pour résoudre les divergences de vue parmi le personnel chargé d'un audit.

3. Fournir une formation sur le terrain lors de la réalisation des missions d'audit.

(a) Souligner l'importance de la formation sur le terrain comme composant essentiel de l'évolution de chaque individu.

i. Expliquer aux collaborateurs le lien entre le travail qu'ils effectuent et l'audit dans son ensemble.

ii. Dans la mesure du possible, impliquer les collaborateurs dans le plus grand nombre d'aspects de l'audit.

(b) Mettre l'accent sur l'importance des capacités de gestion du personnel intégrer cet aspect dans les programmes de formation du cabinet.

(c) Encourager les membres du personnel à former et à faire progresser leurs subordonnés.

(d) Contrôler les affectations de manière à ce que le personnel:

i. Satisfasse, le cas échéant, aux exigences d'expérience fixées par l'organisme professionnel, législatif ou réglementaire.

ii. Acquière de l'expérience dans les différents aspects de l'audit et dans 1es différents secteurs d'activité.

iii. Travaille avec différents chargés de mission.

5. Consultation

5.1. Politique

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

Chaque fois que cela s'avérera nécessaire, les personnes compétentes à l'intérieur ou à l'extérieur du cabinet seront consultées.

5.2. Procédures à mettre en œuvre pour atteindre cet objectif

1. Identifier les domaines et les situations particulières pour lesquels une consultation s'avère nécessaire et encourager le personnel à consulter ou à recourir à des sources faisant autorité en matière de questions complexes ou inhabituelles.

(a) Informer le personnel du cabinet des politiques et des procédures de consultations.

(b) Spécifier les domaines ou les situations particulières séquestrant une consultation en raison de la nature ou de la complexité de la question, notamment:

i. Application de directives techniques pulsées récemment.
ii. Secteurs imposant des exigences spécifiques en matière de principes comptables, d'audit ou de rapports d'audit.
iii. Problèmes techniques d'actualité.
iv. Préparation de notes d'information ou de prospectus requis par des instances législatives ou réglementaires, notamment celles des juridictions étrangères.

(c) Assurer ou permettre l'accès aux bibliothèques de référence ou à d'autres sources faisant autorité :

i. Désigner les responsables de la gestion de la bibliothèque de référence dans chaque bureau.
ii. Gérer des manuels techniques et publier des directives techniques, notamment pour les industries particulières et autres spécialités.
iii. Mettre en place des accords de consultations avec d'autres cabinets ou professionnels individuels si nécessaire pour compléter les ressources du cabinet.
iv. Référer les problèmes à un service ou à un groupe de l'organisme professionnel mis en place pour répondre aux questions techniques.

2. Nommer des spécialistes faisant autorité et définir leurs pouvoirs lors des consultations

(a) Nommer des spécialistes chargés des relations avec les instances législatives ou réglementaires.

(b) Nommer des spécialistes de secteurs spécifiques.

(c) Préciser au personnel le degré d'autorité de l'avis des spécialistes et des à suivre pour résoudre les divergences avec ceux-ci.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

3. Indiquer l'étendue de la documentation à conserver lors de la consultation

(a) Conseiller le personnel sur l'étendue de la documentation à préparer et nommer un responsable à cet effet.

(b) Indiquer le lieu où la documentation peut être consultée.

(c) Tenir à jour des fichiers présentant le résultat des consultations a des fins de référence et de recherche.

6. Acceptationet maintien des clients

6.1. Politique

Il conviendra d'évaluer périodiquement la liste des clients potentiels et celle des clients existants. Avant de décider d'accepter ou de conserver un client, il sera nécessaire d'évaluer l'indépendance du cabinet, sa capacité à satisfaire les demandes du client ainsi que l'intégrité de la direction de ce dernier.

6.2. Procédures à mettre en œuvre pour atteindre cet objectif

1. Etablir des procédures pour l'évaluation des clients potentiels et leur acceptation en tant que client du cabinet.

(a) Les procédures d'évaluation peuvent comprendre les éléments suivants:

i. Se procurer et étudier les états financiers disponibles du client potentiel, tels que les rapports annuels, les rapports périodiques et les déclarations d'impôts.

ii. Interroger des tiers afin d'obtenir des informations concernant le client potentiel, sa direction et son équipe de responsables, susceptibles d'influencer l'évaluation de client potentiel. Ces demandes de renseignements peuvent être adressées aux banquiers du client potentiel, aux conseillers juridiques, à des banques d'affaires et à d'autres partenaires du monde financier ou économique, susceptibles de fournir ces informations.

iii. S'adresser à l'ancien auditeur pour obtenir des informations.

Les demandes de renseignements portent sur des faits susceptibles de mettre en question l'intégrité de l'équipe de direction, sur des désaccords avec cette dernière en matière de politiques d'arrêté des comptes, sur des procédures d'audit ou autres sujets importants ainsi que sur les raisons qui, selon l'ancien auditeur, ont motivé le changement d'auditeur.

iv. Etudier les circonstances dans lesquelles le cabinet considérerait que la mission nécessite une attention particulière ou présente des risques inhabituels.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

v. Evaluer l'indépendance du cabinet et sa capacité à satisfaire le client potentiel. Dans le cadre de l'évaluation des capacités du cabinet, tenir compte des besoins en compétences techniques, des connaissances du secteur d'activité et du personnel.

vi. Détem1iner si l'acceptation du client n'enfreint pas le code d'éthique professionnelle.

(b) Nommer une personne ou un groupe, à un niveau de direction adéquat, chargé d'évaluer les informations obtenues sur le client potentiel et de prendre la décision d'acceptation de ce client.

i. Etudier les types de missions que le cabinet refuserait en temps normal ou qu'il n'accepterait qu'à certaines conditions.

ii. Documenter par écrit les conclusions.

(c) Informer le personnel concerné des politiques et des procédures du cabinet en matière d'acceptation des clients.

(d) Nommer des responsables pour la gestion et le contrôle de l'application des politiques et des procédures d'acceptation des clients.

2. Evaluer, pour chaque client, les conséquences d'événements particuliers qui se produisent afin de déterminer s'il convient de poursuivre les relations engagées avec celui-ci.

(a) Les événements à considérer comprennent:

i. La fin d'une période donnée.

ii. Un changement radical concernant un ou plusieurs des éléments suivants:

- La direction.
- Les administrateurs.
- La propriété.
- Les conseillers juridiques.
- La situation financière.
- Le statut des contentieux.
- L'étendue de la mission.
- La nature des activités du client.

iii. L'existence de conditions qui auraient incité le cabinet à refuser un client si ces dernières avaient existé au moment de son acceptation.

(b) Nommer une personne ou un groupe, à un niveau de direction adéquat, chargé d'évaluer les informations obtenues et de prendre des décisions de conservation des clients.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

i. Etudier le type de mission que le cabinet cesserait de remplir ou qu'il ne poursuivrait qu'à certaines conditions.
ii. Informer le personnel concerné des politiques et des procédures du cabinet en matière de conservation des clients.

(c) Nommer des responsables pour la gestion et le contrôle de l'application des politique et des procédures du cabinet en matière de conservation des clients.

7. Contrôle

7.1. Politique

Il conviendra de contrôler en permanence l'adéquation et l'efficacité des politiques et des procédures de contrôle qualité.

7.2. Procédures

1. Définir l'étendue et le contenu du programme de contrôle qualité du cabinet.

(a) Déterminer les procédures de contrôle nécessaires pour obtenir une assurance raisonnable que les autres politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet fonctionnent effectivement.

i. Fixer des objectifs, préparer des instructions et revoir les programmes à appliquer lors de la revue du contrôle qualité.
ii. Etablir des règles quant à l'étendue des travaux ainsi que des critères pour la sélection des missions à examiniez.
iii. Déterminer la fréquence et le calendrier des revues de contrôle qualité.
iv. Elaborer des procédures pour résoudre les désaccords qui peuvent surgir entre les contrôleurs d'une part, et responsables de la mission ou la direction d'autre part.

(b) Définir des niveaux de compétence, etc., pour le personnel participant aux revues de contrôle qualité ainsi que les méthodes utilisées pour le sélectionner.

i. Déterminer les critères de sélection du personnel chargé du contrôle qualité ainsi que les niveaux de responsabilité au sein du cabinet et les exigences en matière de connaissances particulières.
ii. Nommer un responsable pour la sélection du personnel chargé du contrôle qualité.

(c) Mettre en œuvre des revues de contrôle qualité.

i. Examiner et contrôler le respect des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com
PDF-XChange Editor Click to BUY NOW! www.pdf-xchange.com

ii. Examiner les missions sélectionnées pour s'assure qu'elles répondent aux normes professionnelles et aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

2. Porter les résultats à la connaissance des niveaux de direction adéquats afin qu'ils puissent examiner les actions engagées ou prévues et évaluer le système de contrôle qualité du cabinet dans son ensemble.

(a) S'entretenir des résultats avec les responsables de la direction concernés.

(b) S'entretenir des résultats sur des missions sélectionnées avec le personnel responsable de la supervision de ces missions.

(c) Porter les conclusions d'ensemble et celles sur des missions sélectionnées à la connaissance de la direction du cabinet, formuler des recommandations à l'attention de celle-ci ainsi que les actions correctives engagées ou prévues.

(d) Déterminer si des mesures correctives ont été prises.

(e) Déterminer s'il convient de modifier les politiques et les procédures de contrôle qualité au regard du résultat des revues de contrôle qualité et d'autres questions le concernant.