

Résumé Audit Financier

Première partie : Cadre conceptuel et principes généraux de l'audit

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

Section 2 : le besoin en audit indépendant et les avantages économiques de l'audit

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

Deuxième partie : l'approche d'audit basée sur l'étude des risques

Chapitre 1 : présentation générale

Chapitre 2 : la planification de l'audit

Chapitre 3 : la mise en œuvre du plan d'audit et la collecte des éléments probants

Achraf MAALOUL - Expert comptable

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

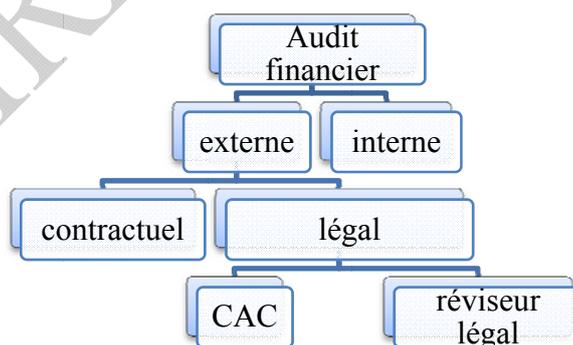
Section 1 : Définitions, fondements et sources de normalisation de l'audit financier

Audire (en Latin) : veut dire écouter. L'auditeur doit donc disposer d'une capacité d'**écoute** et d'**analyse importante**.

L'audit : 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.

Audit externe → **régularité**: la conformité à la réglementation
 ↓
sincérité: la traduction de la réalité économique sans aucune déformation

L'auditeur externe	L'auditeur interne
-indépendant de la DG -Émettre un avis motivé sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers d'une entreprise donnée → Identifier les failles du SCI et recommander les ajustements nécessaires → S'assurer que les états financiers donnent une image fidèle de l'activité	-La DG qui prend la décision -Assister la Direction Générale dans la gestion des risques de l'entreprise -Assurer un contrôle indépendant et de troisième niveau des transactions de l'entreprise -Identifier les failles du SCI et recommander les ajustements nécessaires -Réaliser des missions spéciales de contrôle pour le compte de la Direction Générale



→ On ne peut vérifier que ce qui est vérifiable (Port)

→ Assurance raisonnable > = à 95%

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

→ Assurance modérée : 95% > A.M. > 50% → limitation dans le temps et espace.

Sources de normalisation en matière d'audit :

Mission d'audit : Examen permettant à l'auditeur de se prononcer sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers.

Mission de revue limitée : Examen limité permettant 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'une importance significative n'a été relevé lui laissant de penser que les états financiers n'ont pas été établis dans tous leurs aspects significatifs conformément au référentiel comptable généralement reconnu.

Mission de procédures convenues : Un auditeur met en œuvre des procédures de contrôles ou autres définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et tous les tiers concernés pour communiquer les constatations résultant de ses travaux. Ces missions peuvent aboutir à : l'assurance élevée ou modérée qui dépend des diligences accomplies et des résultats obtenus. (Ou on peut ne fournir aucune assurance, les utilisateurs du rapport tirent leurs propres conclusions à partir des travaux de l'auditeur).

Mission de présentation (compilation) : Permet de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Elle n'aboutit pas à une assurance bien qu'en France elle laisse supposer une présomption de cohérence et de vraisemblance des états financiers. L'expert-comptable utilise dans ce cas ses compétences de comptable et non celles d'auditeur.

→ Le cadre conceptuel de l'IFAC ne couvre PAS cette dernière mission, ainsi que les missions convenues qui n'aboutissent pas à l'émission d'une assurance. Ces missions sont désignées par le terme « Missions connexes ». Cependant, l'exécution de ces missions doit respecter le code d'éthique et les normes ISQC.

NB: Un professionnel comptable 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.

L'objet d'une mission d'assurance peut prendre plusieurs formes comme :

- Performance financière (états financiers...)
- Performance non financière (production à l'hectare...)
- Caractéristiques physiques (capacité d'une machine...)
- Systèmes et processus (contrôle interne, manuels des procédures...)
- Comportement (conformité avec la réglementation...).

	<u>Missions menées en respect du cadre conceptuel des missions d'assurance</u>					
	Audit	Examen limité	Assurance		Procédures convenues	Compilation
% assurance	Assurance élevée mais non absolue	Assurance modérée	Raisonnaible et modérée	et	Pas d'assurance	Pas d'assurance
Rapport	Assurance positive sur la(les) assertion(s) retenues sous-tendant l'établissement des E.F.	Assurance négative sur la(les) assertion(s) retenues sous-tendant l'établissement des E.F.			Relater les faits selon les procédures convenues	Identification des informations compilées
Normes	ISA	ISRE 2400+2410	ISAE 3000+3400 +3402+3410+3420		ISRS 4400	ISRS 4410
Exemple	CAC comptes annuels ou consolidés	E.F. intermédiaires Prospectus d'émission + prospectus d'admission	-Informations financières prévisionnelles (Avis sur des prévisions budgétaires) -Conformité à la règle -Avis sur des évaluations -Avis sur des procédures -Constatation de faits		Justification des comptes	Tenue de comptabilité

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

Relation tripartite : Le rôle de l'auditeur est **d'arbitrer** entre les conflits d'intérêt des utilisateurs des E.F. en assurant la **neutralité** de l'information financière **indépendamment** des perspectives de chaque utilisateur ou groupe d'utilisateurs. (banque (conservation des fonds), actionnaires (dividendes)...))



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

Objectif de l'audit : renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers → permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les E.F. sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

Règles d'éthique : la règle du plus restrictif entre la réglementation nationale et les normes de l'IFAC.

Réalisation d'un audit d'E.F. : L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. Le texte d'une norme doit être pris en considération dans son intégralité pour comprendre et appliquer les procédures et les principes fondamentaux.

Etendue d'un audit : procédures d'audit qui, à travers le jugement de l'auditeur et sur la base des Normes ISA, ils sont à considérer comme appropriées en la circonstance pour atteindre l'objectif de l'audit.

- Tests de procédures : vérifier la pertinence du SCI
- Tests substantifs : contrôle des comptes

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

Assurance raisonnable :

Assurance : la satisfaction de l'auditeur quant à la fiabilité d'une déclaration formulée par une partie à l'intention d'une autre partie.

Impossibilité d'obtenir une assurance absolue : sondages, limitations inhérentes au C.I., les E.P. sont persuasifs plutôt que concluants, jugement professionnel...

→ Assurance raisonnable 95% → pour les 5% restants, possibilité d'existence de risque d'exprimer une opinion inappropriée : le **risque d'audit (qui porte seulement les anomalies significatives)**

→ **Risque d'audit :** (ISA 200) risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les E.F. comportent des anomalies significatives. → La norme n'a pas prévu le cas contraire : exprimer une opinion inappropriée (réserve(s) ou refus) lorsque les E.F. ne comportent pas des anomalies significatives.

→ L'auditeur n'est concerné que par les anomalies significatives, in ne peut donc être rendu responsable des anomalies non détectées qui ne sont pas significatives au regard des E.F. pris dans leur ensemble

Opinion d'audit (p.29):

- pure et simple (ISA 700),
- paragraphe d'observation, (ISA 706)
- avec réserve(s), (ISA 705)
- Impossibilité d'exprimer une opinion (limitation) (ISA 705) (n'existe pas en Tunisie mais on émet une opinion de refus de certification qui équivaut à une limitation (Cas du stock du groupe chimique (voir alinéa 2 de l'article 269 du CSC))
- Refus de certification. (ISA 705)

Valeur de l'opinion d'audit :

- n'offre pas une garantie de pérennité de l'entité car il est possible de certifier les comptes d'entreprises en liquidation (valeur liquidative).
- n'offre pas une garantie d'une gestion efficace et rentable de l'entité (non immixtion dans la gestion).
- renforce la crédibilité des E.F. → les E.F. ne comportent pas d'anomalies significatives.

Responsabilité de l'établissement et de la présentation des E.F. (p.31) (voir 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.

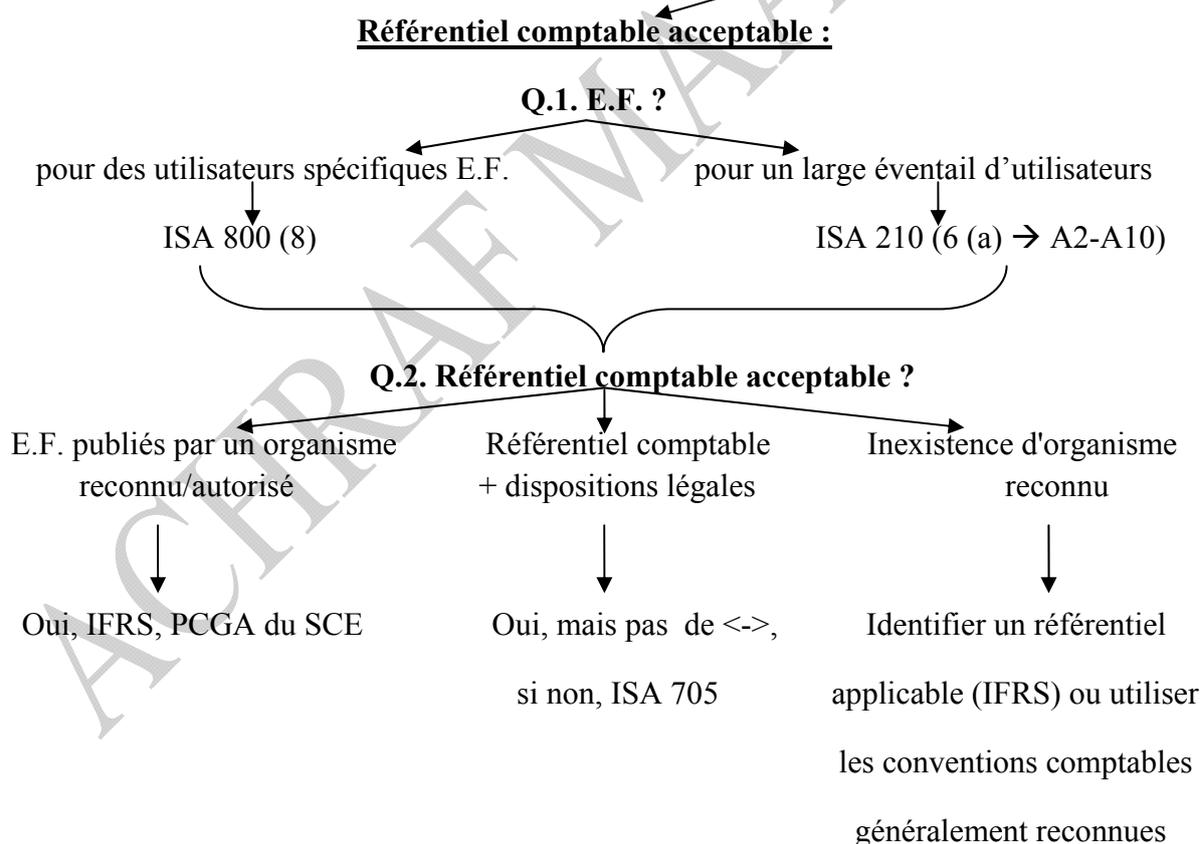
L'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités.

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

Source de normalisation :

Pour réaliser une mission d'assurance, il faut essentiellement deux référentiels :

- référentiel décrivant les diligences d'audit ou d'examen limité (normes de comportements professionnels, **techniques de vérification**, de contrôle qualité, d'éducation ainsi que des notes et recommandations) ;
- référentiel décrivant le cadre, les techniques et les méthodes de **comptabilisation**.



La notion « d'états financiers » :

- Elle se réfère à une présentation structurée de l'information financière, qui comprend généralement des notes annexes, établie à partir de la comptabilité et dont l'objectif est de communiquer les ressources économiques de l'entité et ses obligations à une date donnée, ainsi que les changements intervenus dans ces éléments durant une période déterminée, selon un référentiel comptable.
- Ce terme peut se référer à un jeu complet d'états financiers, mais il peut également viser un état financier individuel, tel qu'un bilan ou un état des produits et des charges et les informations complémentaires qui y sont liées.

NB : Dans certains référentiels comptables, un état financier individuel, tel qu'un état des flux de trésorerie et les informations données en notes annexes constituent un jeu complet d'états financiers (état des encaissements et des paiements dans les normes IPSAS)

NB : Avant la fin de ses travaux, le professionnel peut être pressenti pour modifier l'objectif de sa mission dont le but était de donner une assurance de niveau élevée pour la ramener à une autre forme d'assurance. → Le professionnel examine la demande avec circonspection (précaution) et ne donne son acceptation qu'après avoir vérifié l'existence de justification valable ayant motivé la modification.

DEUXIEME PARTIE : L'APPROCHE D'AUDIT BASEE SUR L'ETUDE DES RISQUES
CHAPITRE 1 : PRESENTATION GENERALE

Section 1 / 2 / 3

Approches d'audit :

1. E.F. non audités : les investisseurs n'ont pas de confiance aux E.F.
2. E.F. audités : audit sans approche et méthodologie → audit inefficace sans référentiel → l'investisseur a besoin d'un référentiel
3. E.F. audités par ISA + 1.approche traditionnelle : cette approche n'est pas efficace car elle ne vérifie pas la démarche du C.I. → besoin d'une démarche qui porte sur l'évaluation du SCI
4. E.F. audités par ISA + 2.approche par les systèmes (de C.I.) : cette approche n'est pas efficace car elle ne prend pas en compte les zones de risques → besoin d'une démarche qui prend en compte cet aspect.
5. E.F. audités par ISA + 3.approche par les risques : vérification du SCI puis les E.F. (les pièces) → approche remise en cause suite aux scandales récents (Enron)
6. E.F. audités par ISA + 4.approche « Business risk »: 1. vérification des risques externes + 2. Vérifier le SCI + 3. Vérifier les E.F. (les pièces) → la démarche est la suivante : évaluer les risques stratégiques (environnement externe) puis les risques portant sur le SCI puis les risques portant sur les E.F.

Approches par les risques

1.Approche traditionnelle : cette approche repose sur le contrôle des comptes seulement. → Comptes + E.F. : tests substantiels

2.Approche par les systèmes : l'auditeur accorde un rôle accru aux systèmes de contrôle interne. Il s'appuyait sur une analyse du CI et sur des contrôles d'inventaire, mais de manière pas ou peu différenciée. L'auditeur déroulait une mécanique de contrôle sur l'ensemble des procédures et des comptes de l'entreprise. → Evaluation du SCI + tests substantiels

3.Approche par les risques (1990) : la prise en considération de l'environnement de l'entreprise. Elle repose sur une réflexion approfondie et préalable sur la nature des risques caractérisant l'entreprise. L'auditeur ait fondamentalement une assurance contre les risques d'une mauvaise information comptable et financière. Ce sont donc ces risques que l'auditeur doit identifier préalablement à ses contrôles. Evaluation du SCI + focalisation des zones de risques + tests substantiels. Avec les scandales récents et notamment l'affaire ENRON, cette démarche est actuellement remise en cause

4.Approche business-risk : la prise en considération des risques susceptibles d'avoir une incidence sur les états financiers (risques externes).

Pour cette approche, l'auditeur doit :

- Etre un spécialiste du secteur
- Connaître les risques de secteur
- Situer le client par rapport à ses concurrents
- Connaître les affaires du client
- Savoir les influences des parties tierces.

Les avantages de business Risk

- Mieux apprécier les risques de fraudes et de leurs détections.
- Déceler les signes précurseurs de difficultés économiques.
- Améliorer la manière de collecte des éléments probants selon l'efficacité du SCI.

Audit efficient = avoir à l'esprit certains messages clés:

- chercher à réduire les coûts de tous les audits
- éliminer tous les travaux non nécessaires
→ aboutir au maximum d'assurance en un temps minimal avec le minimum de coût.

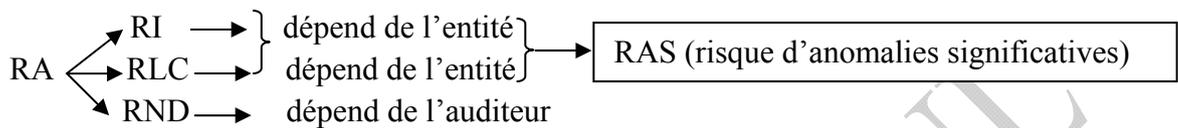


Approche par les risques

Risque d'audit : (ISA 200) risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les E.F. comportent des anomalies significatives.

Question : Pourquoi existe le risque d'audit ?

$$R.A. = RLC * RI * RND$$



Anomalie : Différence entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie relatif à un élément des états financiers et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie qui est exigée pour ce même élément pour être en conformité avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.

- Les anomalies comprennent également les ajustements de montants, de classements, de présentation ou de l'information fournie qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs.

Risque inhérent :

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 ». (p 7)

Définition : c'est le risque qu'une assertion comporte une anomalie significative même avec l'existence d'un SCI :

Risques relatifs à une assertion: calculs complexes,

estimation, charges à répartir difficultés de comptage,

éléments exceptionnels, progrès technologiques

Risques généraux concernant l'entité et son environnement :

secteur d'activité (déclin, activité saisonnière (hôtel)...),

risques spécifiques à l'entité (FR négatif, parties liées, client/

fournisseur important, agences multiples, ≠ d'audit en N-1

intégrité des dirigeants, fraudes...)

Un risque inhérent : - doit être maîtrisé mais ne peut être supprimé (# risque de contrôle)

-risque existant même avec un SCI efficace

-échappe de la volonté de la direction.

L'auditeur doit utiliser son jugement professionnel compte tenu de :

- Son ex-expérience avec le client,
- les contrôles compensatoires mis par le client,
- les changements effectués depuis son dernier audit effectué.

Exemples de risques inhérents :

- Les erreurs inhérentes à toutes activités humaines
- Les lacunes de formation et de compétence de personnel
- Les changements non maîtrisés (administratif, juridique)
- L'absence de prise en compte des évolutions technologiques et informatiques
- Les manquements déontologiques (fraudes, irrégularité...)
- Les événements extérieurs (notamment politiques, fluctuations importantes des prix du fait de la détérioration de la monnaie nationale...)

NB 1 : Au cours du développement du plan d'audit, l'auditeur doit évaluer le RI à l'échelle des états financiers (dans leur globalité) : facteurs indiquant un RI élevé à l'échelle des E.F.

- Manque d'intégrité de compétence de la Direction générale
- Existence d'une pression inhabituelle sur l'organe de gestion
- Existence de facteurs se rattachant à la nature de l'activité du client
- Application des nouvelles technologies d'information

NB 2 : Puis, il doit rattacher chaque évaluation aux soldes des comptes significatifs et à la classe de transactions et ce à **l'échelle des assertions** ; Si NON il doit assumer que le risque est élevé! : facteurs indiquant un RI élevé à l'échelle des assertions d'un compte ou d'une transaction :

- Degré d'estimation et de jugement élevé au niveau du solde du compte (provision)
- Actif fortement susceptible d'être obsolète (stock de produits alimentaires : cacao)
- Actif fortement susceptible d'être détourné (l'or, diamant, pièces de smart-phone...)
- Présence de transactions inhabituelles (avec des paradis fiscaux...)

NB 3 : L'auditeur ne doit déclarer que le RI est élevé qu'après avoir évalué les facteurs se rattachant aux états financiers dans leur globalité ainsi que ceux se rattachant aux assertions.

Risque lié au contrôle :

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. (P 10)

Définition : Risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ou ni détecté et corrigé en temps voulu par le CI de l'entité :

RLC → Facteurs de risques liés à la **conception** des procédures (opérations répétitives pour
 Les systèmes informatisés → effet de boule de neige : tarif de STEG)
 Facteurs de risques liés à l'**application** des procédures (mauvaise application, collusion)

Le RLC est aussi évalué à différents niveaux d'agrégation (EF, Compte..) et dans différentes phases d'audit. RLC : le SCI n'offre pas une efficacité à 100% (comportement des dirigeants, problèmes humains, taille de l'entité, collusion et malversation...), absence de contrôles préventifs, absence de contrôles de détection.

Facteurs indicateurs d'un R.L.C. élevé à l'échelle des E.F. :

- Direction générale averse aux procédures de contrôle interne
- Absence de politique de contrôle interne
- Absence de définition d'une politique d'autorisation
- Absence d'une unité de contrôle interne (ou mal structurée)
- Absence de politique au niveau technologies d'information
- Absence d'une politique claire au niveau de la gestion des RH

NB : Pour que le CI soit efficace, il faut séparer les tâches incompatibles :

- Dans un milieu non informatisé : opérationnelle, conservation, enregistrement, contrôle.

Opérationnelle	Conservation	Enregistrement	Contrôle
GRH, commercial	Magasinier, caissier	comptable	Comité d'audit

- Dans un milieu informatisé : développement et programmation, exploitation, contrôle

L'auditeur : → SCI efficace → moins de risque RLC (confiance au niveau du SCI) →
 (-) étendue des travaux d'audit → RND élevé

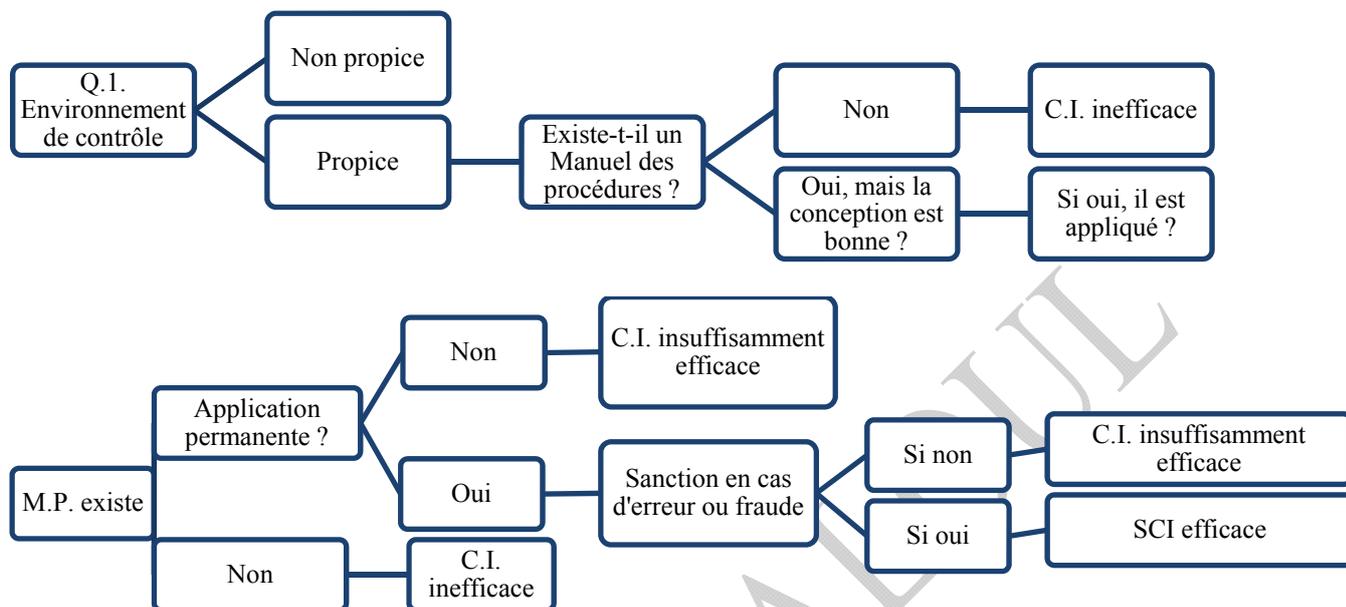
→ SCI non efficace → RLC élevé → (+) étendue des travaux d'audit → RND faible

Donc l'auditeur doit → 1^{ère} étape : évaluer le RLC et le RI (des risques liés à l'entité)

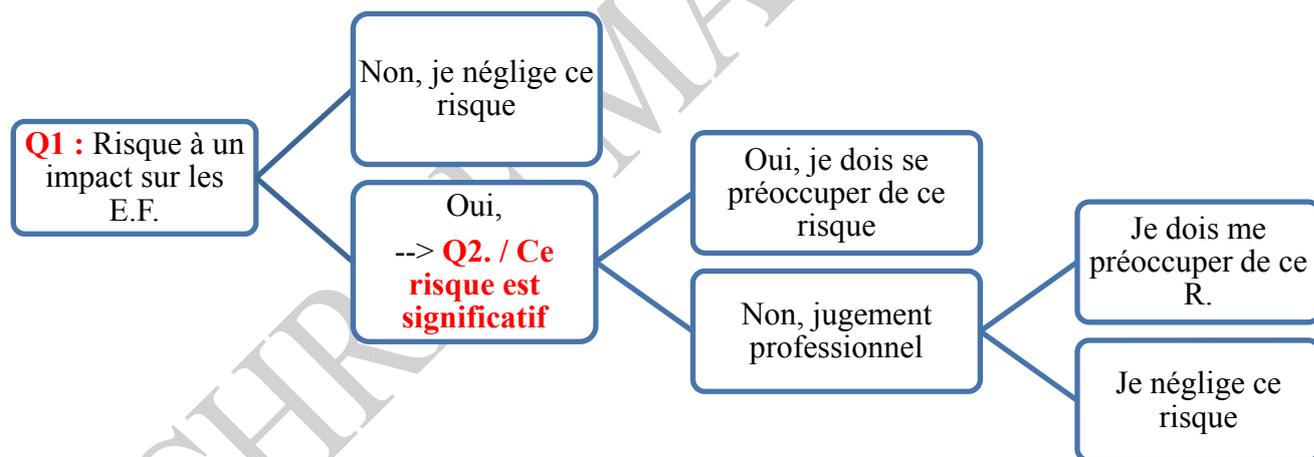
→ 2^{ème} étape : évaluer le RND = R.A. (RND : risque lié à l'auditeur)

RLC*RI

NB : l'auditeur évalue le R.A.S. (R.I.*R.L.C.) ou bien il évalue séparément le R.I. et le R.L.C. et ce pour définir les procédures d'audit complémentaires (P.A.C.). (TP+TS)

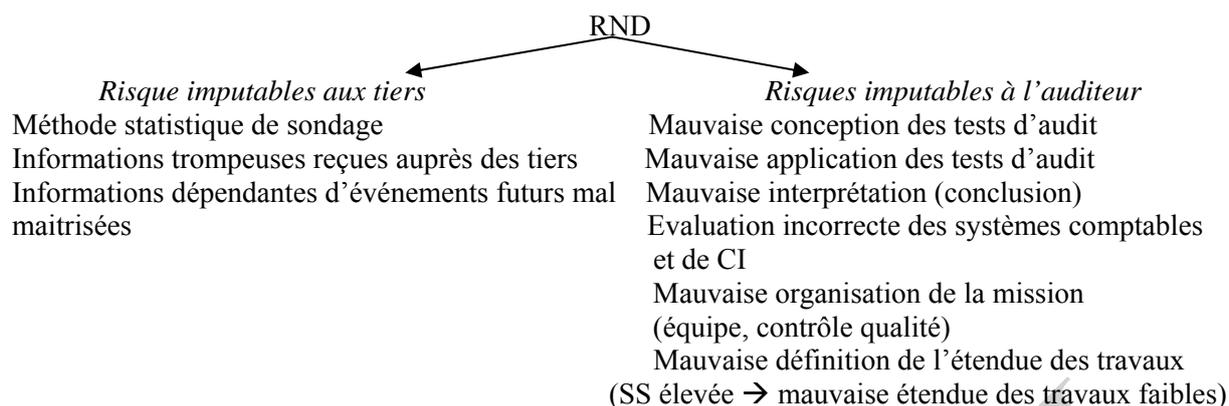


Question :



Risque de non détection RND :

Risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie dans une assertion en fonction de l'efficacité des tests d'audit (équipe d'audit ne disposant pas des compétences et de l'expérience nécessaire, l'utilisation des sondages...). (P11)



Le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel à l'appréciation du risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions. (p16)

Si RAS ↑ → RND ↓ → **augmenter les tests substantifs** → **Approche corroborative (p19)**
 Si RAS ↓ → RND ↑ → **alléger les tests substantifs** → **Approche mixte** (Même si RAS faible (SCI efficace), l'auditeur doit effectuer quelques tests substantifs sur les comptes.

Si l'auditeur évalue séparément le RI et le RLC, l'évaluation peut être erronée → il est préférable de combiner les deux risques :

Niveau 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 → Les contrôles sont effectués par assertion.

-L'auditeur prend également en compte le RAS au niveau des catégories d'opérations, soldes des comptes et d'informations fournis dans les EF → déterminer la nature, calendrier et l'étendu des travaux au niveau des assertions.

		Evaluation de l'auditeur du risque lié au contrôle		
		Elevé 0 corro	Moyen 1 mixte	Faible 1,3 mixte
Evaluation de l'auditeur du risque inhérent	Elevé 0	Faible 3 min	Faible 2	Moyen 1,7
	Moyen 0,7	Faible 2,3	Moyen 1,3	Elevé 1
	Faible 1	Moyen 2	Elevé 1	Elevé 0,7 max

Scénarios	R.I.	R.L.C.	R.N.D.P.	E.P.	Seuil de sign
1	Faible	Faible	Elevé	- -	
2	Elevé	Faible	Moyen	Moyen	
3	Elevé	Elevé	Faible	++	
4	Faible	Elevé	Moyen	Moyen	
5	Moyen	Elevé	Faible	++	
6	Moyen	Faible	Elevé	- -	
7	Moyen	Moyen	Moyen	Moyen	
8	Faible	Moyen	Elevé	- -	
9	Elevé	Moyen	Faible	++	

(p19) 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.

1^{er} 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 audité). 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 ».

2^{ème} 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 du 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.

Approches Business risk

Le 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, ...).

Risques :

Un risque : c'est un événement, qui s'il se réalisait, aurait des conséquences dommageables pour l'entité.

Risque opérationnels : Il s'agit des risques rattachés à la gestion opérationnelle de l'activité :

- Risque lié au processus de fabrication (défauts de fabrication, retards répétés de production, perte de matière et de temps...);
- Risque lié à la gestion des stocks (rupture de stock, péremption, excès de stocks, rotation lente,..) ;
- Risque lié à la commercialisation des produits (objectifs commerciaux mal définis, base de données clients non à jour, livraisons erronées, clients impayés → augmentation des impayés → augmentation des soldes clients → normalement, augmentation des provisions sur clients douteux...);
- Risque de liquidité et d'autonomie financière (vol ou abus, rupture de trésorerie, placements non optimisées, retard et problèmes de règlement des fournisseurs...);
- Risque lié à la gestion du personnel (absence de respect des procédures de travail, absence de motivation, plan de carrière mal définis...);
- Risque lié à la gestion des immobilisations (absence de suivi, détournement...);
- Risque lié au non respect de la réglementation (absence de veille juridique, méconnaissance des textes de loi...);
- Risque de présentation de faux bilan ;

Risque de contrepartie : Il s'agit de la dépendance de la société vis à vis d'un client ou d'un fournisseur :

- Risques de signature encourus sur chaque contrepartie
- Risque de crédit
 - Nécessité de :
 - mise en place de ratios de suivi adaptés
 - définition d'une politique de recouvrement adaptée
 - renforcement des actions pré-contentieuses
 - obtention de garanties suffisantes et adaptées
 - amélioration des critères d'octroi des crédits

Risque financier :

- Fonds de roulement insuffisant
- Liquidités insuffisantes pour régler le passif à court terme
- Rentabilité insuffisante due à une structure financière inadaptée à l'exploitation
 - ➔ Aboutit aux risques : de rentabilité / solvabilité / faillite
 - ➔ Minimisation via une bonne gestion prévisionnelle de la trésorerie et une bonne coordination entre le service commercial, les services achats et la trésorerie.

Risques liés aux informations d'aide à la décision		
<i>Risques opérationnels</i>	<i>Risques stratégiques</i>	<i>Risques financiers</i>
<ul style="list-style-type: none"> •Politique de prix •Engagements contractuels •Mesure des performances •Reporting réglementaire 	<ul style="list-style-type: none"> •Environnement scan •Business portofolio •Évaluation •Mesure des performances •Organisation et structures •Allocation des ressources •Planning •Cycle de vie 	<ul style="list-style-type: none"> •Budget et planning •Informations comptables •Reporting financiers •Fiscalité •Evaluation des investissements •Reporting réglementaire

Risques liés à l'environnement : Stratégie- Concurrents - relation entre actionnaires - disponibilité du capital - pertes extra ordinaires - politique : souverainetés - Juridique / réglementation - industrie - marchés financiers		
RISQUES LIES AUX PROCESS		
Risques opérationnels : Satisfaction client Ressources humaines Production Capacité Performance gap Cycle de vie Obsolescence Fiabilité Business interruption Non qualité Hygiène, santé et sécurité Trade mark	Risques liés au pouvoir Leadership : Autorité/ limites outsourcing Incitations / pression communication	<u>Risques financiers</u>
	<u>Risques liés au SI et à la technologie :</u> Intégrité Accès Disponibilité Infrastructure	<u>Prix :</u> Taux d'Intérêts Devise Instruments financiers
	<u>Risques d'intégrité</u> Top Management fraude Fraude des employés Actes illégaux Abus de biens réputation	<u>Liquidités :</u> Cash flows Cousts d'opportunités Concentration
		<u>Crédit :</u> Défaut Concentration Parties liées

« **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 ».

Le risque d'affaires 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. P 6

Risques d'affaires (business risk) :

- Risque de rentabilité : Secteur en déclin/ maturité ; j'ai une capacité de production de 40 pièces alors que je ne produit actuellement que 20 pièces → impact sur la valorisation des stocks
- Risque d'autonomie financière
- Progrès technologique/innovation : risque de dépréciation de l'outil de production
- Nouveau concurrent ;
- Economie ouverte ; ouverture des frontières
- Intégration en amont ou en val des fournisseurs et des clients ;
- L'orientation vers les marchés internationaux...
- Risque de liquidité et de solvabilité

Le cycle d'activité et celui des cash sont en décalage → je m'intéresse à quel moment l'entreprise aura des difficultés de liquidité et par conséquent de solvabilité (surtout pour une nouvelle entité).

Objectifs de l'évaluation des risques :

- ✓ Après le processus d'évaluation des risques l'auditeur définira son programme d'audit
- ✓ Détermine son seuil de signification approprié
- ✓ Détermine la taille appropriée des échantillons des tests de conformité
- ✓ Détermine le timing et de l'étendu des tests substantifs
- ✓ A alléger ses contrôles sur les zones de comptes dont les risques sont faibles et par contre, à engager des investigations beaucoup plus importantes dans d'autres zones où les risques sont accrus.

Les assertions :

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

- (i) survenance** – les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont Produits et se rapportent à l'entité ;
- (ii) exhaustivité** – toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés (rapprochement des factures de ventes <-> bon de commande client <-> bon de livraison) ;
- (iii) exactitude** – les montants et autres données relatives aux opérations et événement ont été correctement enregistrés (amortissement hôpital 5% ou 5) ;
- (iv) séparation des périodes** – les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable (rattachement des charges aux produits : toutes les charges se rattachant aux opérations de ventes effectuées dans l'exercice ont été comptabilisées) ;
- (v) 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:

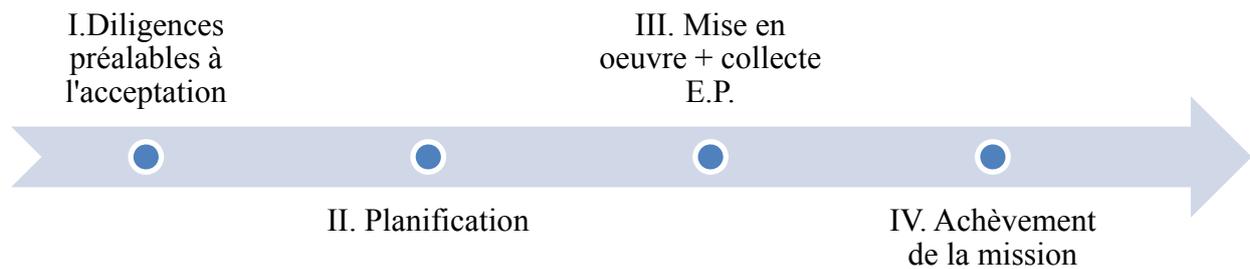
- (i) existence** – les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;
- (ii) droits et obligations** – l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité (l'inventaire physique permet de s'assurer des actifs de l'entité puisque les articles appartenant aux tiers ne doivent pas être décomptés : s'assurer à travers la facture d'achat/vente + bon de réception ou bon d'entrée en stock (magasin)) ;
- (iii) exhaustivité** – tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
- (iv) 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 (immobilisation sous-évaluée, stock sous ou sur-évalué, provision clients...)

(c) assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers:

- (i) survenance**, droits et obligations – les événements, les transactions et les autres Informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- (ii) exhaustivité** – toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;
- (iii) classification et compréhension** – l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées (compte bancaire créditeur doit être présenté parmi « Concours bancaires...), Avance client doit être classée au niveau des passifs courants, Avance accordée au fournisseur doit être classée au niveau des actifs courants sauf avance sur immobilisation) ;
- (iv) exactitude et valorisation** – les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

Type A : Flux d'opérations : classes 6 et 7	survenance	C.A. fictif
	exhaustivité	C.A. non déclaré
	exactitude	Erreur de saisie
	séparation des périodes	
	imputation comptable	C.A. 18%, suspension, export
Type B : Soldes des comptes : classes 1 → 5	existence	
	droits et obligations	Stock (-ventes non encore livrées + achats non encore reçues)
	exhaustivité	
	valorisation et affectation	Stock (FIFO ou CMP), provision ?
Type C : Présentation et les informations fournies dans les E.F. : 1 → 7	survenance, droits et obligations	
	exhaustivité	Engagements hors bilan
	classification et compréhension	
	exactitude et valorisation	

NB: Les assertions de type « C » ne peuvent être approchées que par les T.S. : je me réfère au référentiel comptable qui m'oblige à fournir une telle information au niveau des E.F.

Étapes de la mission d'audit :Section 4 : Les étapes préalables à l'acceptation d'une mission d'audit (1^{ère} phase)

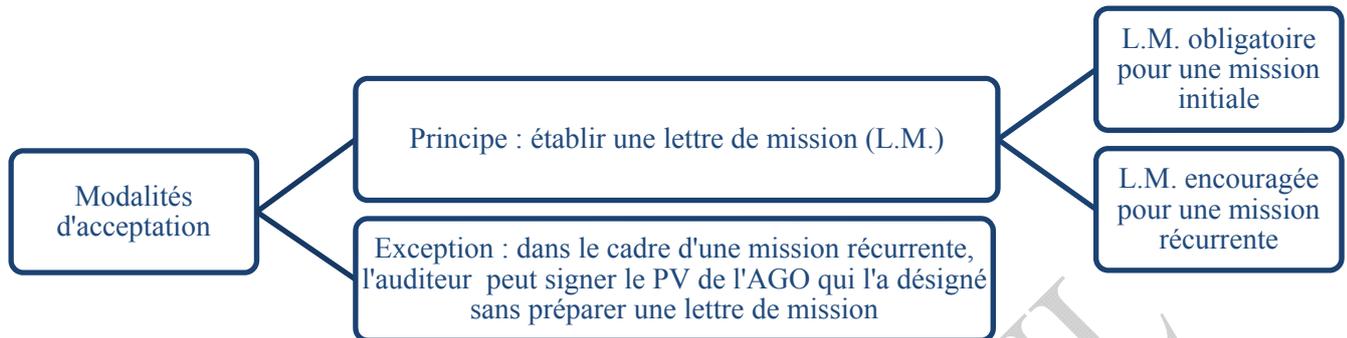
Le professionnel ne peut accepter une mission d'assurance que si ses connaissances préliminaires des circonstances de la mission indiquent que :

1. Evaluation de l'indépendance : être et paraître indépendant
2. Evaluation de la compétence pour accomplir l'audit : technique, expérience, volume des missions en cours, nécessité de consultation externe...
3. Appréciation de l'intégrité de la direction : (prise de connaissance, lettre d'affirmation, disponibilités des informations...)
 - la direction est intègre ou non : ex-auditeur, les conseillers de l'entité, les expériences passées avec l'entité...
4. Identification des circonstances spéciales et des risques inhabituels
 - Sté en difficultés économiques → possibilité de manipulation des résultats
 - pressions sur l'auditeur, opinion shopping, délai limité
 - démission de l'ex-auditeur : non paiement des honoraires, manque de coopération
 - absence d'audit pour l'exercice précédent,
 - en cas de faillite : SSP plus faible qu'une mission normale
 - Conflits entre les associés
5. Détermination de la capacité à appliquer les diligences normales :
 - Le sujet (objet de l'assurance) est approprié
 - Les critères sont adaptés et disponibles aux prétendus utilisateurs
 - Le professionnel a accès à des éléments de preuve appropriés pour étayer ses conclusions (vérifiabilité)
 - Les conclusions seront présentées dans un rapport écrit
 - La mission est menée dans un but rationnel
6. Etablir une lettre de mission

A l'issue de ces diligences préalables à l'acceptation :

- Si le risque estimé < Risque tolérable par l'auditeur → L'auditeur accepte la mission + signature d'une lettre de mission pour éviter tout malentendu entre l'auditeur et le client.

- Si le risque estimé > Risque tolérable par l'auditeur → L'auditeur n'accepte pas la mission.



NB: Mission récurrente : la L.M. est envisageable lorsqu'il y a des changements dans l'environnement (structure d'activité, commencement de difficultés sérieuses), dans la direction (remaniement), structure d'actionnariat... (p37)

Lettre de mission : mentions obligatoires dans la lettre de mission : droits et obligations

1. Objet de la mission : audit des E.F./audit d'une rubrique/audit contractuel
2. Responsabilité réciproque → D.G. : préparation et présentation des E.F.
→ Auditeur : exprimer une opinion sur les E.F.
3. L'étendue des travaux sera effectué en respectant les normes ISA / autres normes
4. Forme des rapports à émettre
5. L'existence du RND (sondage, circularisation...)
6. Nécessité d'avoir un libre accès aux informations : documents nécessaires pour l'accomplissement de la mission
7. 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
8. Les conditions financières et le cas échéant la prise en charge par l'entité des frais accessoires de mission (déplacement, hébergement)
9. La demande de confirmation des termes et conditions de la mission (Signature de la lettre de mission ou document d'acceptation)

Remarques :

- la date de nomination du CAC est ultérieure à la date d'inventaire physique :
 - ← Diligences complémentaires
 - Limitation (réserve)
- le CAC de la mère et de la filiale au même temps → lettre de mission pour le groupe mais l'ISA stipule qu'il est de préférence d'établir une lettre de mission à chacune des missions.
- Mission d'audit conjoint (co-audit) : une L.M. commune (voir norme de l'OECD sur le co-CAC (2006)) (p38)



ACHRAF MAALOUL

CHAPITRE 2 : LA PLANIFICATION DE L'AUDIT (2ème phase)

Il s'agit : → d'un processus continue au cours de la durée de la mission
 → A préparer par l'associé principal + chef de mission (senior) + les autres membres de l'équipe (facultatif mais de préférence).

→ Pour fixer la stratégie générale (problèmes potentiels et leurs résolutions) + établissement d'un plan d'audit (organiser et piloter la mission).

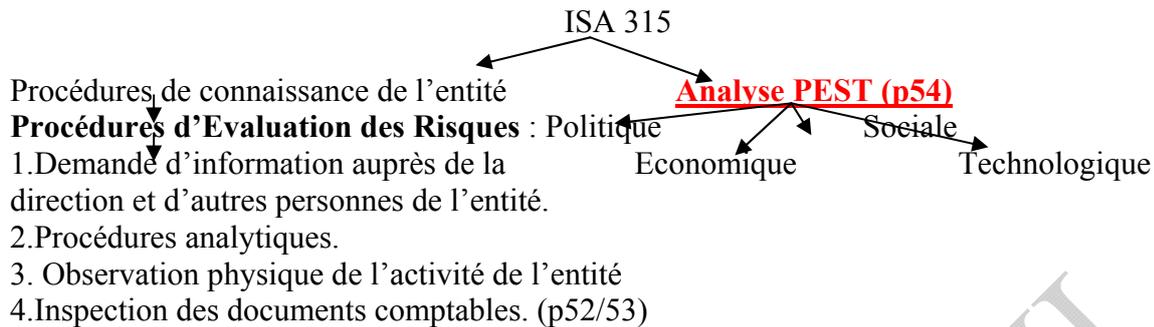
1. Composition du plan d'audit: → nature : tests d'audit appliqués → tests / rubriques
 → Calendrier : temps adéquats pour appliquer les tests
 → Etendue des travaux (échantillon/population : C.C.A)

2. Etapes de la planification

1. Compréhension de l'entité et de son secteur d'activité
2. Compréhension des objectifs, des stratégies et des risques d'affaire
3. Compréhension des composantes du contrôle interne & processus clés
4. Examen analytique préliminaire
5. Seuil de signification global
6. Appréciation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions & la définition de la stratégie préliminaire d'audit
7. Formalisation du plan d'audit (Nature/Timing/Etendue)

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

(Produits de substitution, forte ou faible concurrence...)



NB : Les réponses de l'auditeur → réponses globales (Pr. Ev. Risques)
 → Procédures d'audit complémentaires (P.A.C.)

Les E.P. collectés lors de l'évaluation des risques sont pertinents mais insuffisants. Ils doivent être accompagnés par des T.P. et des T.S. car ils ne fournissent pas par eux-mêmes, des E.P. suffisants et appropriés pour fonder une opinion.

Cette étape consiste en la prise de connaissance des caractéristiques suivantes de l'entité :

- Secteur d'activité + référentiel comptable : marché et concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence sur les prix ; activité cyclique ou saisonnière ; technologie des produits fabriqués par l'entité ; approvisionnement énergétique et le coût.
- Textes législatifs et réglementaires : principes comptables et pratiques spécifiques au secteur d'activité ; cadre réglementaire du secteur ; fiscalité ; politiques et exigences gouvernementales (sté de Jeans, SIAP).
- Nature de l'entité : activité (sources de revenus, alliances, sous-traitance, commerce électronique, dispersion géographique, frais de R&D) ; investissements (fusion, cession, sté non consolidés, partenariats...) ; financements (endettement, crédit-bail, structure du groupe...)
- Informations financières : principes comptables et politiques sectorielles spécifiques, opérations en devises, politique de comptabilisation des revenus (IAS 11).

Identifier les types de transaction et les facteurs internes et externes touchant aux états financiers :

- Caractéristiques du marché couvert
- Organisation et structure
- Relation avec les autres sociétés du groupe
- Processus de fabrication :
- Réseau de distribution
- Environnement réglementaire/ spécifique
- La situation fiscale et sociale
- Les ratios financiers et leur évolution

Cerner les préoccupations et la qualité des dirigeants:

- Leurs tendances vis à vis du résultat comptable (Majoration – Minoration)
- Leur culture comptable et financière
- Leur conception du contrôle interne et la culture de contrôle qu'ils diffusent.

Analyse de tout document se rapportant à la société auditée :

- PV des CA des AGO
- Plans stratégiques
- Notes d'organisation
- Rapports de diagnostic
- Redressements fiscaux et sociaux
- Etats financiers et notes financières
- Budgets
- Programmes d'investissement
- Plan marketing...

Définition du niveau de dépendance de la société envers l'informatique :

- Evaluation des choix informatiques
- Evaluation du plan directeur informatique
- Identification des procédures de sécurité et de protection contre les risques de pertes, de détérioration et de piratage
- Compréhension des réseaux et des relations inter/ intra services ou structures;
- Etude des systèmes de bases de données relationnelles

Modèle d'analyse des affaires du client :

- Les forces externes qui menacent l'entité.
- Les marchés.
- Le processus de management stratégique (risque d'affaires).
- Processus d'activité métier (CI).
- Processus de gestion des ressources humaines, financières, etc (CI).
- Alliés (conseillers externes / partenaires).
- les produits et les services de l'entité.
- Les clients.

1. Les techniques utilisées par l'auditeur pour la compréhension de l'entité et de son secteur d'activité**1.1. Identification des parties liées :** mère/filiale/entité de contrôle conjoint/ets assoc.

L'auditeur doit acquérir une connaissance sur les contrôles de la direction pour :

- Identifier les Parties Liées ;
- Comptabilisation des opérations avec les Parties liées.
- Communication des opérations avec les Parties Liées.

- Autorisation et approbation des opérations récurrentes et non récurrentes importantes avec les Parties liées.

NB : Le SCE exige la divulgation, dans les Notes aux EF, des informations concernant la transaction avec les parties liées : (*exemple : le montant des achats totalise la somme de X dinars dont un montant B réalisé avec les parties liées Y*) :

- Personnes qui exercent un contrôle ou une influence notable sur l'entité.
 - Autres entités sur laquelle l'entité auditée exerce un Contrôle ou une influence notable.
 - Une autre entité contrôlé en commun et ayant :
 - Un contrôle commun par des même propriétaires.
 - Des propriétaires qui ont des parents proches.
 - Les mêmes dirigeants clés pour les deux entités.
- Responsabilité réciproque ↔ D.G. : identification des parties liées + les communiquer à l'auditeur
 Auditeur :-il s'assure de l'exhaustivité d'identification des parties liées
- nature des opérations : courantes (achat/vente)
 non courantes (immob)
 - conditions normales ou anormales
 - opérations autorisées par le C.A. puis approuvées par la suite par l'AG des actionnaires
- Documentation nécessaire pour faciliter l'identification des parties liées : (p56-57)
- Statuts
 - PV des A.G.E. (augmentation du capital) / A.G.O.
 - PV du conseil d'administration
 - Registre actualisé des actionnaires (entrée de nouveaux actionnaires)
 - Entretien avec la direction
 - Composition du compte « Titres de participation (251/51) »
 - Conventions et contrats importants qui n'entrent pas dans le cadre normal des activités de l'entité.

Un programme de travail spécial doit être prévu pour s'assurer de l'exhaustivité des procédures d'identification des Parties liées :

- Les Vérifications du respect des obligations légales (E.F. consolidés, conventions réglementées...);
- La Revue du dossier de l'exercice précédent ;
- La Demande d'information sur les nouvelles participations acquises par l'entité.

NB : L'auditeur doit être attentif au cours de la mission sur les transactions inhabituelles

- Courantes (Prix/remise/garantie/modalité de financement).
- Non courantes (non liées à l'activité courante de la Société).
- Non comptabilisées (des transactions gratuites sans contre partie financière)

NB : La liste des Parties Liées identifiées doit être communiquée à toute l'équipe d'audit lors de la phase de la planification.

NB : A la fin de la mission, l'auditeur doit obtenir une lettre d'affirmation qui porte, entre autres, sur l'exhaustivité de l'identification des parties liées.

NB : 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.

1.2. Identification et validation du cadre de présentation de l'information financière :

L'ISA 315 prescrit les outils suivants :

- Acquérir la connaissance du référentiel comptable et des méthodes comptables.
- Juger l'adoption des choix comptable avec les activités de l'entreprise.
- Les **raisons** de modifications des méthodes comptables.

Apprécier les principes, les méthodes et les procédures comptables utilisés :

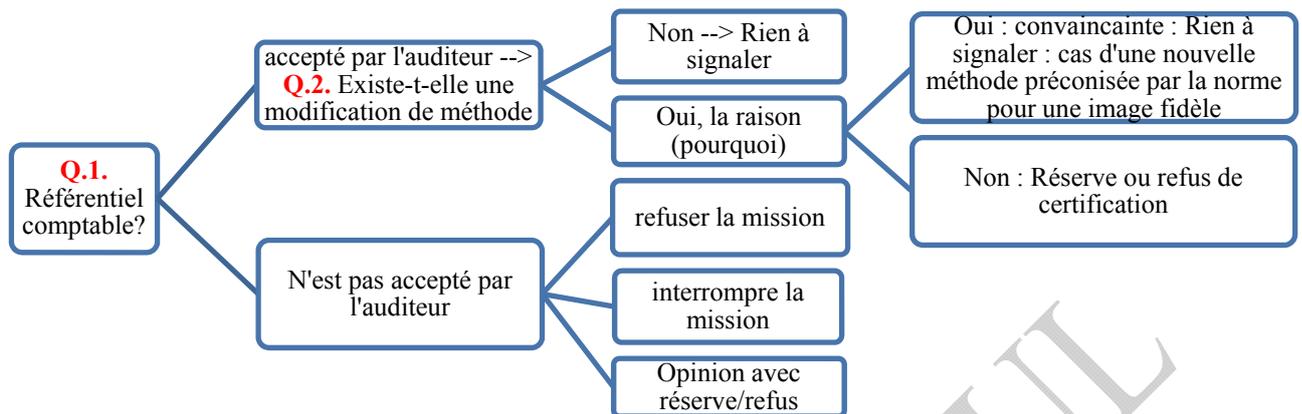
- Identification du référentiel comptable applicable
- Etude détaillée du plan des comptes
- Revue des journaux utilisés
- Revue des **principes de comptabilisation : % C.A. Microsoft**
- Organisation interne de la fonction comptable
- Système comptable informatique utilisé
- Détermination des **estimations comptables...**
- *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 (IFRS 15)*

NB: Si l'auditeur conclut que le référentiel comptable n'est pas approprié, il s'interroge sur les implications quant à la poursuite de la mission (ISA 210) et sur son rapport d'audit.

NB : Les textes législatifs prévoient souvent, le référentiel comptable utilisé par la société.

Si non → (pratique locale / pratique sectorielle / besoins des utilisateurs).

Exemple : comment comptabiliser les points merci accordées par les grandes surfaces et les opérateurs de télécommunication à sa clientèle ?



1.3. Compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal de l'entité

But de la mission : ce n'est pas la détection des infractions mais plutôt l'expression d'une opinion sur les E.F.

D.G. : elle doit signer dans la lettre de mission que l'entité a respecté tous les textes légaux et fiscaux

L'auditeur doit :

- avoir une connaissance approfondie des textes législatifs et fiscaux qui entrent dans le cadre juridique de l'entité (environnement légal) ;
- s'assurer du respect de ces textes législatifs (activité de gros ou de détail ; assujetti ou non assujetti...)
- avoir l'esprit critique sur la **possibilité l'existence** des infractions commises par l'entité (modifications de méthodes comptables (FIFO → CMP), droit de travail (SMIG, horaires)...))

→ L'auditeur doit examiner les statuts, PV des A.G. des trois derniers exercices, convention collective, M.F., affiliation à la CNSS...

Exemple : pour les entités pétrolières, elles sont tenues de remettre le site d'exploitation (gisement pétrolier) dans son état initial (coût de démantèlement) → comptabiliser une provision (selon SCE (provision à déduire de la V.R.) ou IFRS (Actif + passif)) ?

TVA déductible ou non pour les voitures de tourisme accordées aux délégués médicaux par les laboratoires de médicaments ?

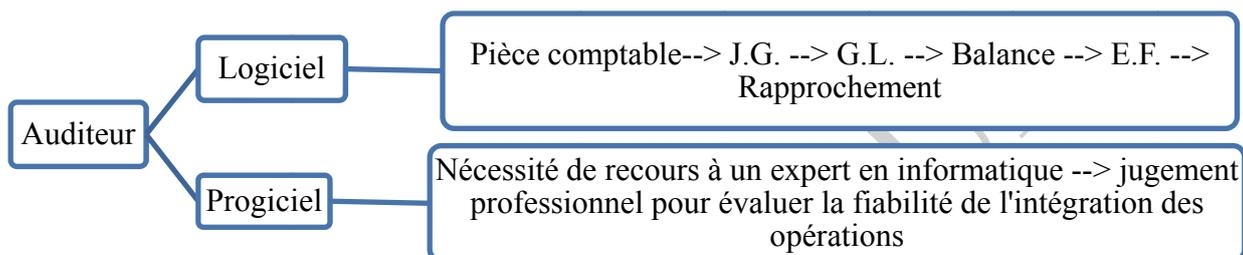
Les produits de l'entité sont soumis ou non au FODEC, droit de consommation... ?

Est-ce que la société est tenue d'opérer la RS ou non sur les sociétés totalement exportatrices?

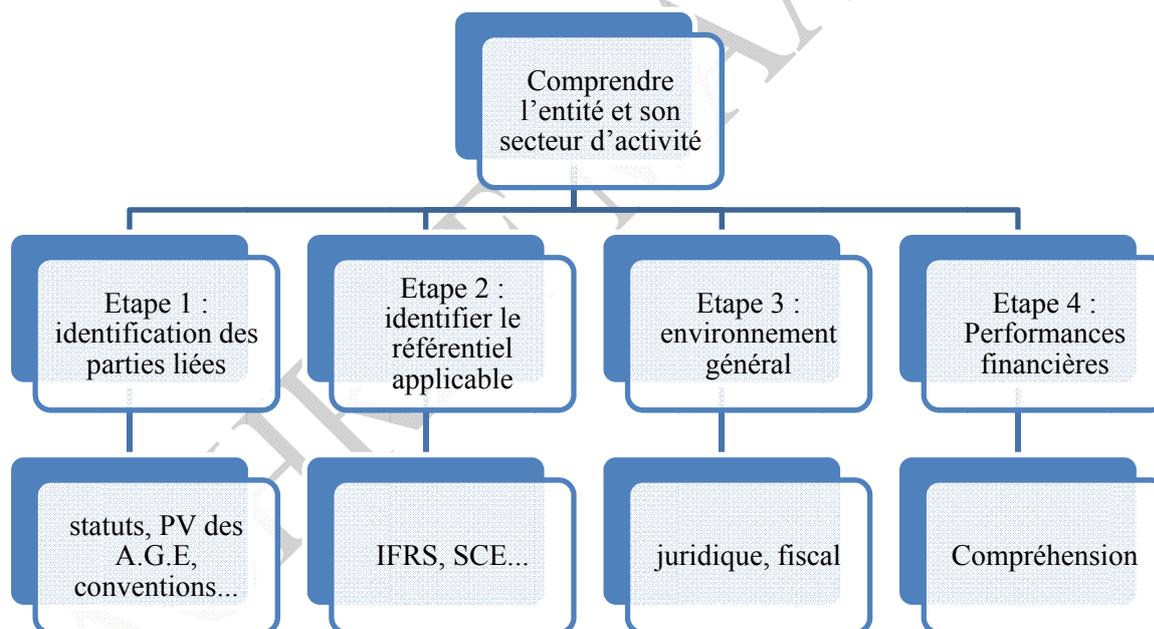
1.4.Mesure et revue des performances financières de l'entité

L'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne et des processus opérationnels d'élaboration des EF (opérations/ERP/intégration/Enregistrement/contrôle du grand livre/balance/présentation des EF/note explicatives).

Indicateurs de performance → pressions → amener la direction à manipuler les E.F. → l'auditeur doit comprendre les indicateurs de performance + vérifier l'efficacité du fonctionnement du SCI.



Conclusion :



2. Les moyens utilisés par l'auditeur pour la compréhension de l'entité et de son secteur d'activité

Pour les trois premières étapes de la planification, l'auditeur peut utiliser les moyens suivants :

2.1. Revue des dossiers de travail de l'exercice précédent

- Mission : récurrente* : -revue du dossier + contact avec l'ex-collaborateur
 - ↳ Non récurrente : autorisation de la direction pour contacter L'ex-auditeur
- Dossier de travail : permanent : (statuts, PV des A.G, Leasing...)
 - ↳ annuel : pièces objet des anomalies, E.F., balance...

*Mission récurrente : L'auditeur doit vérifier la pertinence des informations collectées dans l'exercice précédent dans la mission d'audit en cours pour l'évaluation des RAS + vérifier l'existence ou non des changements ayant un impact sur les informations pertinentes précédentes.

2.2. Collecte de données pertinentes à l'audit sur les affaires du client et sur son secteur d'activité

Documentation interne : E.F. / manuel des procédures business plan / rapports de gestion / contrats conclus avec les tiers (franchise...) / site web de l'entité / budgets / PV du CA

Documentation externe : statistiques sectorielles / revues spécialisées / rapport BCT / Concurrents nationaux et internationaux / Marché / Position du secteur (croissance, maturité...) / Sites web des concurrents

2.3. Visite des lieux :

Usines, magasins, bureaux, succursales...

- Connaître les caractéristiques opérationnelles de l'activité
- Connaître les habitudes de travail (sérieux, discipline...)
- Matériel informatique et lieu de tenue de la comptabilité...

2.4. Entretien avec les personnes chargées de l'audit interne

L'auditeur doit procéder à une évaluation préliminaire de la fonction d'audit interne de :

- 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.

Cette évaluation permet de :

- Obtenir la confirmation des faiblesses et des forces du SCI de l'entité
- (ISA 610) Coordonner les travaux d'audit avec les travaux effectués par l'auditeur interne (synergie) mais la responsabilité de l'auditeur reste intégrale en cas d'utilisation de ces travaux.

2.5. Entretiens avec les dirigeants et communication avec la gouvernance

- Responsabilité de l'auditeur : opinion sur les E.F.
- Cette opinion n'exonère pas la direction de ses responsabilités

L'auditeur discute avec la direction :

- Des récentes évolutions dans le secteur qui ont un impact sur les EF
- Programmation de la mission d'audit en relation avec les délais et les exigences de la direction (Budget temps/Date d'inventaire / lieux d'exécution de la mission)
- Les aspects matériels d'exécution de la mission

NB: Particularité pour les sociétés cotées : l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement de l'entreprise :

- Une déclaration selon laquelle l'équipe intervenante dans la mission respecte les règles d'éthique relatives principalement à l'indépendance ;
- Les relations qui peuvent porter atteinte à l'indépendance et les mesures de sauvegarde
- Les limitations prévues lors de l'exécution de la mission.

NB: La connaissance de l'entité et de son secteur d'activité doit être documentée et discutée avec les membres de l'équipe d'audit.

Section 2 : Compréhension des objectifs, risques d'affaires et processus d'appréciation des risques (ISA 315)

- Auditeur :
- - Entretien avec la D.G.: savoir les objectifs stratégiques (part de marché...)
+ stratégies adoptées pour réaliser ces objectifs
 - - Evaluer le processus d'évaluation des risques : qualité du SCI + l'auditeur
 - Identifie les risques d'affaires ;
 - Evalue l'importance des risques d'affaires
 - Probabilité de survenance des risques d'affaires
 - Evaluer les actions prises pour réduire les risques d'affaires (ex : entité dont la majorité des clients appartiennent au secteur du bâtiment → secteur en crise → constater les provisions nécessaires).
- **Si le processus est efficace : Rien à signaler**
- **Si non → communiquer avec le gouvernement de l'entité (ISA 260)**

Exemple : Banques ayant des garanties immobilières → secteur de la promotion immobilière est en régression → Garanties inférieures aux prêts accordés → Impact sur les provisions à constituer.

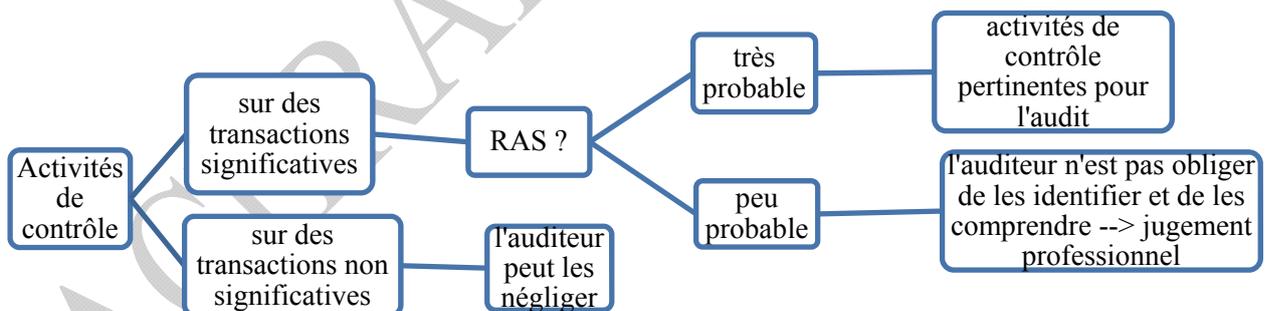
Exemple : Une entité a acheté une cimenterie déjà implantée sur le territoire tunisien à 250 millions de dinars et ce dans le but de satisfaire le marché et principalement l'approvisionnement du chantier de « SAMA DUBAI » à Tunis. L'investisseur qui va réaliser le projet de « SAMA DUBAI » est en crise (avec des dettes totales de 100 milliards de \$ en 2007). → L'objectif est compromis → toutes les stratégies sont compromises → risque sur la continuité d'exploitation (marché local saturé + aucun nouveau mégaprojet à réaliser dans les années futures).

Exemple : L'importation de la banane est soumise au droit de douane. Poulina a décidé d'acheter des hectares et de planter des arbres de banane. L'année suivante, l'Etat a soulevé les droits de douane → forte concurrence inattendue surtout en terme de qualité (climat) → risque de continuité d'exploitation.

NB : Cette étape permet de s'assurer de l'exhaustivité des risques d'affaires pris en compte par l'auditeur et l'évaluation par la suite de la possibilité de l'existence d'anomalies significatives provenant de ces risques.

Section 3 : Compréhension des composantes du SCI :

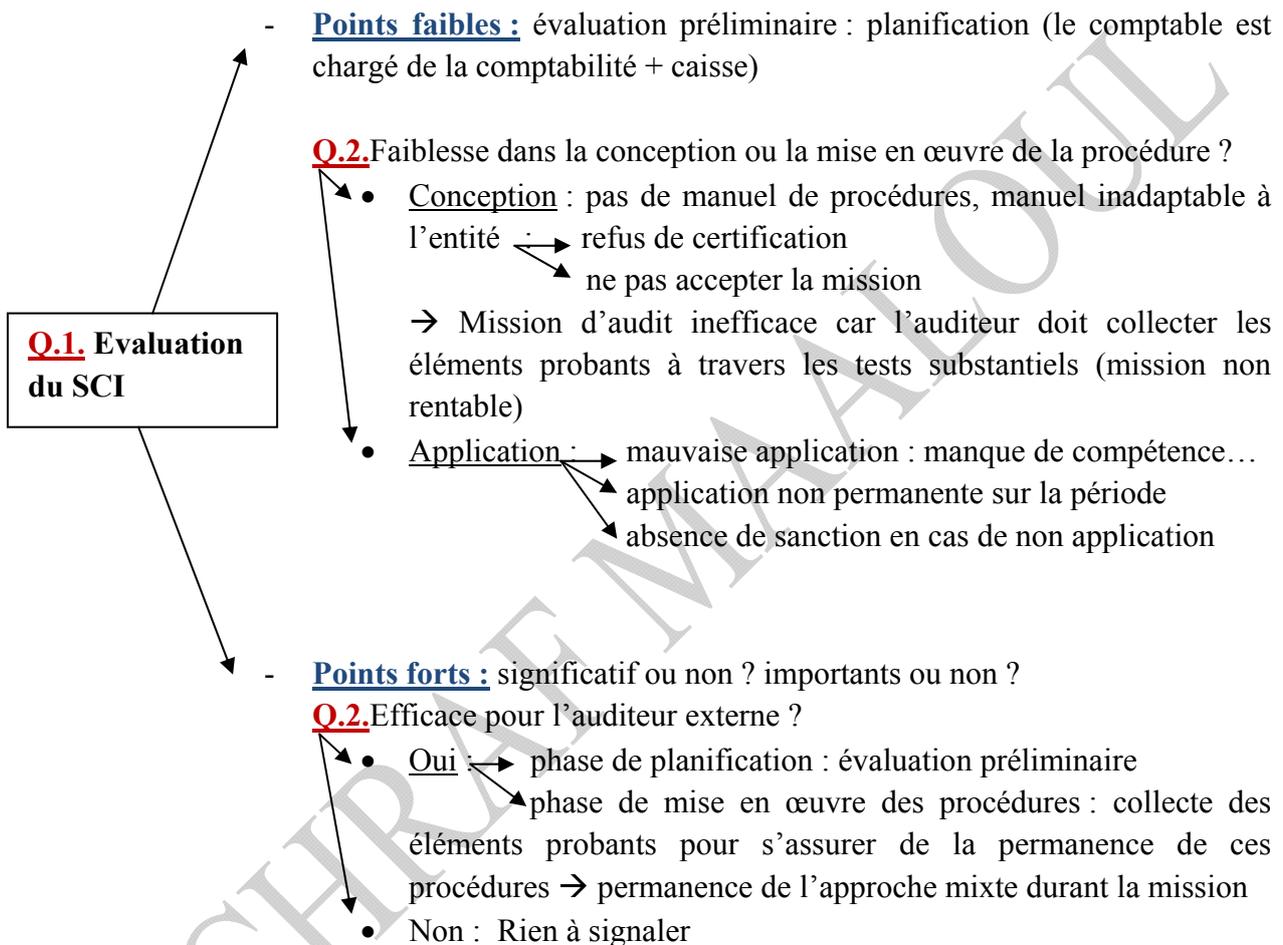
- a. Environnement de contrôle : degré de sensibilisation de la D.G. envers l'importance du SCI
- Philosophie et style de direction
 - Participation du gouvernement de l'entité dans la conception du SCI
 - Intégrité de la direction et communication des valeurs d'éthique
 - Existence d'un organigramme
 - Attribution des pouvoirs et responsabilités (pas de cumul de tâches incompatibles, existence des fiches de fonction...)
 - Facteurs clés de recrutement (compétence <-> minimum de charges ...)
 - Engagement à l'égard de la compétence : le plus compétent sera récompensé.
- b. Processus d'appréciation des risques (déjà étudié) : la manière dont la direction identifie les risques liés à l'établissement des E.F. (chan. Env. ; nouv. Technologie...)
- c. Activité de contrôle :
- Autorisation : pour les transactions significatives
 - Analyse des écarts : revue des performances
 - Vérification (calcul...)
 - Contrôle physique (alarme, accès à travers des mots de passe, inventaire périodique, rapprochement caisse...)
 - Séparation des tâches incompatibles

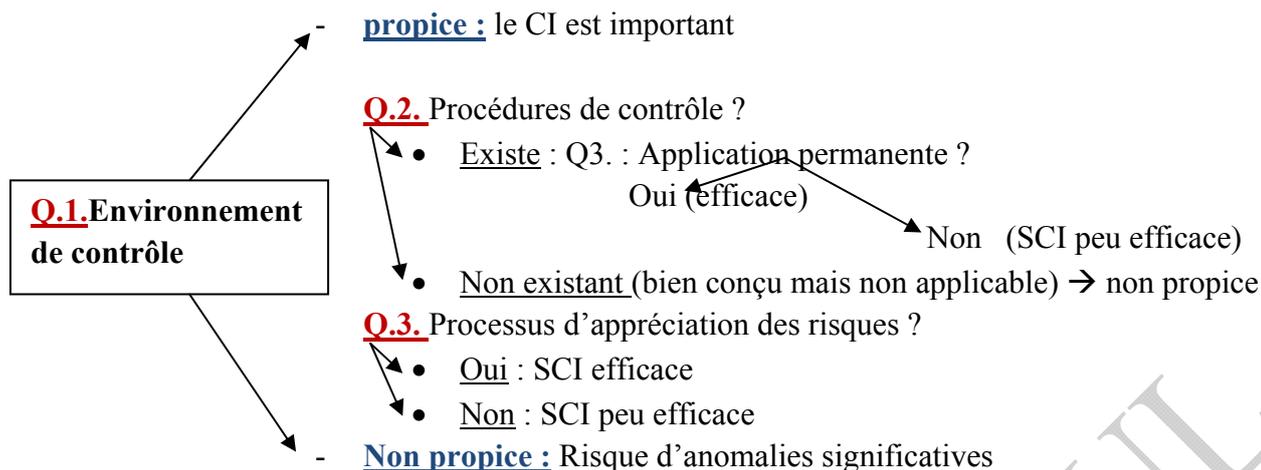


- d. Pilotage et surveillance des contrôles : (sanctions (mauvaise fois) / motivation (bonne fois) :
- Est-ce que les rapprochements sont établis en temps opportun
 - Respect des textes législatifs (service contentieux)
 - Examen des réclamations des tiers (clients, CNSS...)
 - ➔ *Contrôle inopiné (non programmé) / Contrôles continues / Activités d'encadrement*
- e. Système d'information :
- Information fiable et transmise en temps opportun
 - Communication rapide et écrite ➔ pour ne pas être déformée.

Conclusion : A travers la compréhension préliminaire du SCI, l'auditeur peut identifier les zones de risques et ce pour évaluer le risque d'anomalies significatives → aide à définir la nature, le calendrier et l'étendue des P.A.C.

NB : Lors de la mise en œuvre de l'audit (après la phase de planification), l'auditeur doit procéder à une évaluation détaillée du SCI et effectuer les tests de procédures nécessaires (TP).





Démarche d'évaluation du SCI :

1. Prise de connaissance des procédures ;
2. Évaluation préliminaire des procédures (dégager les points forts et points faibles **dans la conception du SCI**) ;
3. Contrôle de fonctionnement : Après l'identification des forces et faiblesses de conception du SCI existant, l'auditeur procédera à la vérification de la **bonne application des procédures** à travers deux techniques :
 - **Tests de permanence** : concernent seulement les points forts découverts dans l'évaluation préliminaire ;
 - **Contrôles révélateurs** : concernent les points faibles. L'auditeur détecte les anomalies ayant un impact sur les comptes annuels. Il essaie de limiter et d'atténuer leurs incidences sur les E.F.
4. Évaluation définitive : Porter une appréciation définitive sur le SCI + Adapter le programme de travail en fonction de la qualité du SCI.
5. Analyse des faiblesses et établissement de la lettre de CI : Déterminer les conséquences des anomalies existantes dans le CI pour fixer leurs incidences sur les comptes annuels et sur le programme de contrôle des comptes

Techniques d'appréciation du CI

- 1. L'étude de la documentation existante
- 2. L'interview
- 3. Le diagramme de circulation
- 4. Le questionnaire du contrôle interne
- 5. La technique du sondage

Communication des faiblesses du SCI :

- Notion de faiblesse significative de contrôle interne
- Quand? : Au moment qu'il juge approprié
- Comment? : Communication par écrit lorsqu'elle porte sur des faiblesses que le CAC estime significatives.
- Quid du contenu? : Description des faiblesses significatives du contrôle interne et de leurs effets potentiels sur les comptes.
- Une information sur la portée et les limites de cette communication.
- L'objectif est de formuler une opinion sur les comptes et non sur l'efficacité du contrôle interne.

Tests de procédures → tests de conformité + tests de permanence

Tests substantiels → tests sur les comptes

Remarque : Pour l'évaluation du SCI :

- L'évaluation de la conception → n'est pas obligatoire chaque année (avec possibilité de division en parties et les tester durant le mandat)
- L'évaluation du fonctionnement (application) → doit être chaque année

Remarque : Tout contrôle mis en place par l'entreprise doit être apprécié par rapport à 4 facteurs essentiellement :

- | | | |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Sa conception correcte et adéquate - Son existence réelle et effective | } | Phase dévaluation préliminaire (P.A.) |
| <ul style="list-style-type: none"> - Son efficacité - Sa permanence | } | Phase de test sur les contrôles (P.A.C.) |

Remarque : L'auditeur doit informer, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise ou la direction au niveau approprié de responsabilité, des faiblesses majeures qu'il a relevées dans la conception ou la mise en œuvre du C.I.

Avantages du Système d'information automatisé :

- Application uniforme des règles prédéfinies ;
- Exécution de calculs complexes en traitant de grand volume d'opérations ou de données ;
- Amélioration de l'obtention, la disponibilité et l'exactitude de l'inf.
- Faciliter une analyse complémentaire de l'information ainsi que le suivi des activités de l'entité ainsi que de ses politiques et procédures ;
- Réduire de risque de contournement des contrôles ;
- Augmenter la possibilité d'aboutir à une séparation des tâches...

Inconvénients du Système d'information automatisé :

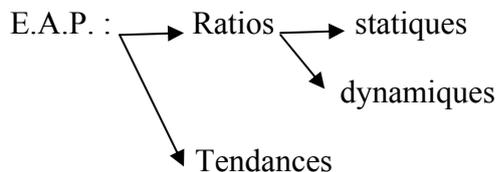
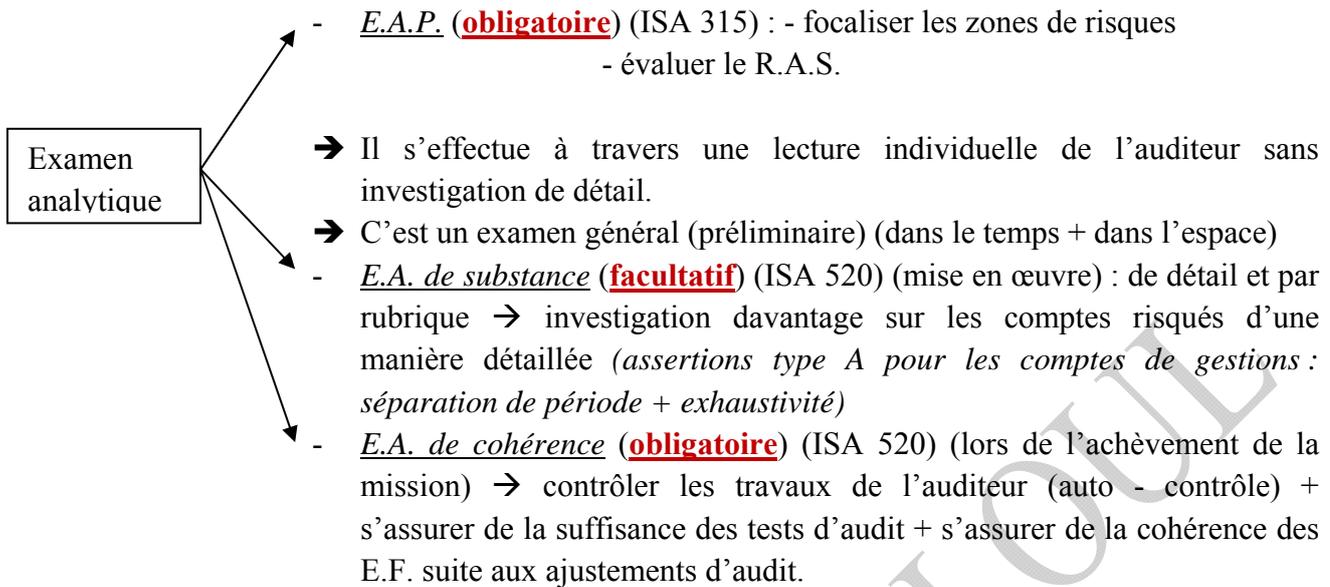
- Dépendance vis-à-vis de systèmes ou de programmes susceptibles de traiter de manière incorrecte des données (effet de boule de neige), ou de traiter des données incorrectes, voire les deux à la fois ;
- Accès non autorisés aux données ;
- Existence d'accès privilégiés (notamment par le personnel du service informatique) ;
- Des changements non autorisés de données, du système ou des programmes ;
- Perte potentielle de données ou incapacité d'accès ;
- Intervention manuelle inappropriée...

NB : le SI manuel devient plus approprié en cas :

- Opérations importantes ou non récurrentes ;
- Circonstances où il est difficile de déterminer, d'anticiper ou de prévoir des erreurs ;
- Assurer le suivi de l'efficacité des contrôles internes informatisés...

ACHRAF MAALOUL

Section 4 : Examen analytique préliminaire : EAP



Exemples de techniques : (ISA 520 parag. A1)

- les informations correspondantes des périodes antérieures;
- les résultats escomptés de l'entité, par exemple les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, par exemple son estimation de la charge d'amortissement;
- des données sectorielles similaires (rotation clients...).

L'E.A.P. permet de :

- Faciliter l'identification des soldes et corrélations inhabituels et imprévus;
- Donner un aperçu sur la liquidité et la rentabilité de l'entité;
- Identifier les corrélations éventuelles
- Identifier l'absence de variation attendue
- Identifier les risques sur la continuité d'exploitation de l'entité
- Déterminer les changements de méthodes éventuels au niveau de la présentation ou du contenu des comptes.
- Déterminer le seuil de signification préalable.

Outils nécessaires :

- Information financière intérimaire la plus récente (balance + G.L.)
- E.F. d'au moins cinq exercices antérieurs

- Budgets et plans de financement (business plan) s'ils sont préparés sur la base d'hypothèses raisonnables → estimer les soldes de clôture si nous intervenant en cours d'exercice.

NB : Rarement, l'auditeur entrera dans le détail des comptes au niveau de cette phase d'audit.

NB : L'E.A. est un puissant outil pour détecter les changements de méthodes et principes comptables.

NB : L'auditeur doit tenir compte de la fiabilité des données disponibles pour l'établissement de l'E.A. : Sources externes ou internes, Comparabilité : Informations sectorielles....

E.A.P. : exemples de corrélations financières inhabituelles ou imprévus, susceptibles de révéler l'existence de risques accrus :

- Augmentation des soldes clients d'une façon significative alors que les ventes n'ont pas évolué en conséquence → existence d'une erreur potentielle de validité, de comptabilisation ou d'évaluation pour ce poste.
- Augmentation du C.A. dont la majorité des clients sont des passagers → généralement, les clients passagers sont à haut niveau de risque → provision (impayé)
- Les marges brutes ont augmenté d'une manière imprévue, ce qui peut révéler l'existence d'erreur potentielle dans les ventes, le coût des ventes et/ou les stocks.
- Les niveaux de stocks ne sont pas en corrélation avec les niveaux des achats.
- Baisse des charges d'exploitation d'une manière significative alors qu'aucune politique de réduction des coûts n'a été relevée par l'équipe d'audit (risques de charges non comptabilisées ou comptabilisées sur le mauvais exercice).
- Les ventes ont augmenté sensiblement alors que la capacité de production avait diminué sensiblement pour cause d'incendie (6 mois d'arrêt de production) et que les stocks de départ sont insuffisants pour justifier cet accroissement.
- Un taux de rotation élevé des stocks est révélé par l'analyse de l'auditeur alors que les dépôts sont remplis de stocks obsolètes.
- L'entité vend des équipements qui sont fortement influencés par la technologie → risque de dépréciation du stock → compte de stock risqué → provision sur stock
- Le secteur immobilier passe par une crise alors l'entité auditée (appartenant au secteur précité) est bénéficiaire : - contrats fermes/achats non comptabilisés/charge salariale non constatée
- Acquisition de nouvelles immobilisations → automatiquement la dotation aux amortissements doit augmenter mais elle a réellement diminué:
 - Achat d'un terrain (immobilisation non amortissable) (aucun risque)
 - Achat au cours du mois de Décembre (aucun risque)
 - Erreur au niveau des taux d'amortissement
 - Immobilisation constatée au niveau des comptes de charges (pour le respect des limites budgétaires fixé par le groupe : multinationale)

- Obtention d'un nouveau emprunt → normalement augmentation des charges financières sauf s'il s'agit d'un emprunt spécifique, dans ce cas, ces charges seront capitalisées.
- Prix des articles en stock < VRN → provision sauf dans le contrat de vente ferme.
- Entité déficitaire → pression → l'auditeur doit s'intéresser aux ratios de liquidité pour savoir si l'entité reste solvable ou non.

ACHRAF MAALOUL

Section 5 : Seuil de signification préliminaire (SSP)

ISA 320 : une information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que prennent les utilisateurs sur la base des E.F.

Le caractère significatif et le risque d'audit sont liés : L'auditeur n'est concerné que par les anomalies significatives → Il ne peut 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 anomalies détectées et non corrigées, prises individuellement et en cumulé, sont significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.

→ SSP : Montant à partir duquel une inexactitude (anomalie) dans les comptes risque d'influencer la prise de décision des utilisateurs des états financiers. Sa détermination relève d'un jugement professionnel.

Utilité du seuil de signification :

- Evaluation du montant d'inexactitudes considéré comme acceptable dans les états financiers ;
- Détermination des comptes significatifs ;
- Aide à la détermination de l'étendue de l'audit ;
- Permet de relever les insuffisances significatives dans les comptes ou les procédures.

Importance du SSP pour

Les utilisateurs : selon leur besoins

L'auditeur : pour fixer les travaux

Leur utilité : pour prendre les décisions

Selon sa psychologie

→ c'est une limite à partir de laquelle

et la situation de la société

l'utilisateur peut changer sa décision

C'est un niveau monétaire à partir duquel l'utilisateur change de décision.

- Utilisateurs : besoins des actionnaires (SS1) ≠ besoins des clients (SS2) ≠ besoins des bailleurs de fonds (SS3)
- Dans l'espace : le SS de la société XYZ ≠ du SS de la société ABC (C.A. / capitaux propres...)
- Dans le temps : SS de la société XYZ en (N-1) ≠ de celui de la même société en (N)

Relativité du SS

NB 1 : Les étapes 1, 2, 3 et 4 permettent de focaliser les zones de risques → Evaluation préliminaire du RAS (RI * RLC) → ce qui permet de fixer le SSP simultanément avec l'évaluation des risques.

- Si SCI efficace → RAS faible → SSP relativement élevé → Etendue des travaux relativement faible → RND élevé
- Si SCI défaillant → RAS élevé → SSP faible → Etendue des travaux important → RND faible

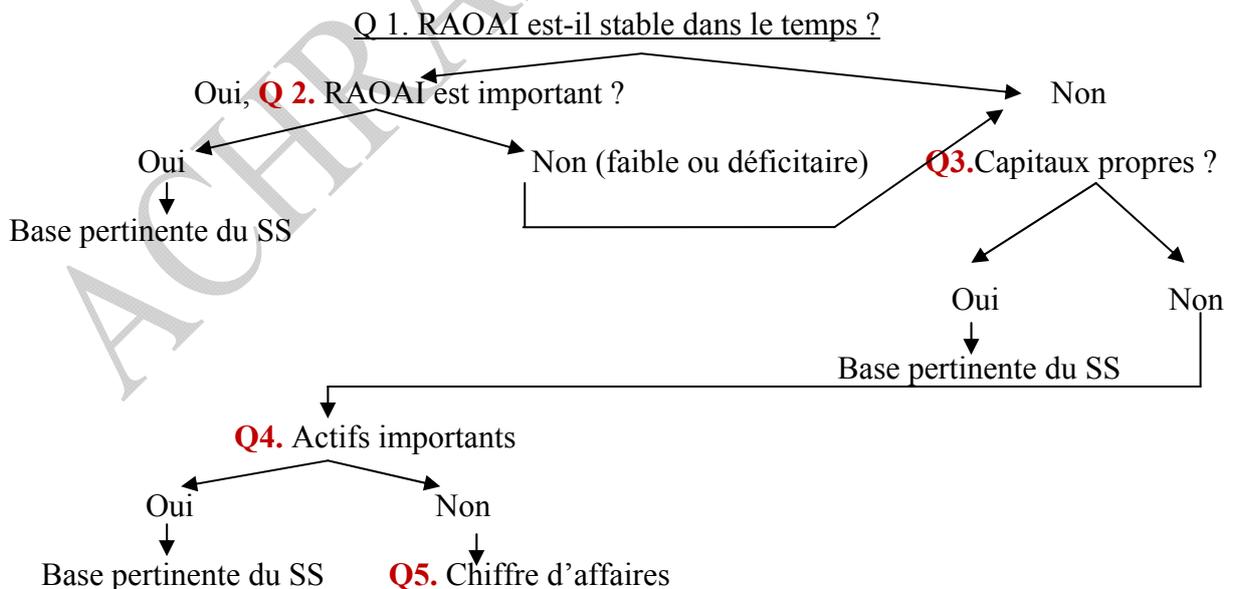
NB 2 : Base **stable** de calcul du SSP :

- Le résultat des activités poursuivies : entre 3% et 7%
- Actifs : entre 1% et 3%
- Les capitaux propres : entre 3% et 5%
- Revenus : entre 1% et 3%
- Une combinaison de ces facteurs pour un exercice (moyenne).
- Une combinaison de ces facteurs sur plusieurs exercices (moyenne).

Cas particulier : Une inexactitude peut s'avérer significative sur le plan qualitatif même si son montant est inférieur au seuil de signification. (Cas pratique hôpital)

NB 3 : Le SS est fixé selon des critères quantitatifs et ceux qualitatifs :

- **Quantitatifs :** le SS doit être calculé sur la base **d'un indicateur stable**. Le Résultat des activités ordinaires avant impôt (RAOAI) constitue généralement l'indicateur le plus stable. (un résultat volatil ne constitue pas un indicateur pertinent pour la fixation du SS).



- **Qualitatifs :** la fraude est significative quelque soit son montant → à mentionner au niveau du rapport général même si la situation est régularisée ≠ erreur.

NB : les infractions légales (conventions interdites, SNC < 50% des capitaux propres, non application des dispositions légales et juridiques) sont toujours significatives

Allocation du SS :

- Le SSP est **un seuil global** → à défalquer sur les rubriques des E.F.
- La partie allouée à chaque rubrique est **le seuil de travail**.
- La somme des **S.T. (Erreur tolérable)** représente presque 90% du SSG).
Le 10% restant constitue une marge de sécurité pour l'auditeur financier.
- ➔ SSP ou global = \sum Erreurs tolérables + marge de sécurité
- L'allocation du SS s'effectue seulement pour les rubriques du bilan (l'ISA 330 exige que l'allocation du SS s'effectue sur les rubriques du bilan car chaque montant significatif au niveau du bilan est automatiquement significatif au niveau de l'état de résultat).

Allocation du SSG aux différentes rubriques des EF

Cette allocation est basée sur :

- L'importance relative des rubriques (Rubrique Risquée>>>Rubrique non risquée)
- Jugement professionnel de l'auditeur, expérience et connaissance du dossier
- Coût d'audit de chacune des rubriques et le coût total de la mission.

L'allocation ne s'effectue que pour les rubriques du bilan et non de l'Etat de résultat.

Les rubriques qui risquent de renforcer plus d'erreur (Stock) → Allocation pour un montant plus important que des rubriques peu risquées (caisse).

L'allocation aux rubriques peut être :

- Linéaire : Hypothèse : les risques sont les mêmes pour toutes les rubriques
- Important pour les rubriques les plus risquées : immo → non risqué → solde inchangé ; liquidité → normalement risqué mais le SCI est fiable → le taux d'erreur n'est pas important → donc on peut réduire l'ET de cette rubrique et l'accorder à la rubrique stock → plus d'économie pour la mission. (Si on a commencé l'affectation par la rubrique stock, ceci n'était pas possible.

NB : une allocation linéaire du SS est non recommandée car les rubriques n'ont pas le même niveau de risques et n'ont pas aussi le même coût d'audit.

NB : Plus la rubrique est risquée, plus l'allocation du SS est importante.

- ➔ Cette allocation permet :
 - D'économiser le coût d'audit ;
 - D'éviter une allocation linéaire du SS.

Relation entre le concept d'importance et le risque d'audit

- SS acceptable augmente → RA diminue
- SS acceptable diminue → RA augmente

Le RA sera déterminé par assertion :**1^{ère} approche**

- RAS élevé pour les ventes (clients)
- RAS faible pour les stocks.

RA acceptable faible pour un cycle ou assertion → Trop prudent car il y a une synergie avec les autres tests sur les autres comptes.

Le seuil de signification = \sum des valeurs absolues des E.T. des rubriques.

2^{ème} approche

RA acceptable pour une rubrique > RAA général

→ Les 2 approches sont acceptables mais la 2^{ème} approche est très attrayante

NB: Sont significatifs les postes dont le solde ou le mouvement est supérieur à l'E.T. ainsi que les autres comptes dont le solde ou le mouvement est inférieur à l'E.T. mais qui présentent des caractéristiques de R.I. ou de R.L.C. conduisant à l'existence d'un risque d'audit. Ceux-ci incluent les comptes dont :

- La taille et la composition inclut le fait qu'il puisse être manipulé ou enregistre des abus (cash) ;
- Le volume des mouvements qui transitent par ces comptes ;
- La subjectivité dans la détermination du solde du compte (estimations comptables) ;
- L'impact des tendances économiques ou du secteur d'activité sur les comptes ;
- Les changements ou le potentiel de changement dans les caractéristiques du compte (comptes de régularisation) ;
- La prédisposition d'un compte à contenir des erreurs (compte d'attente 461)...

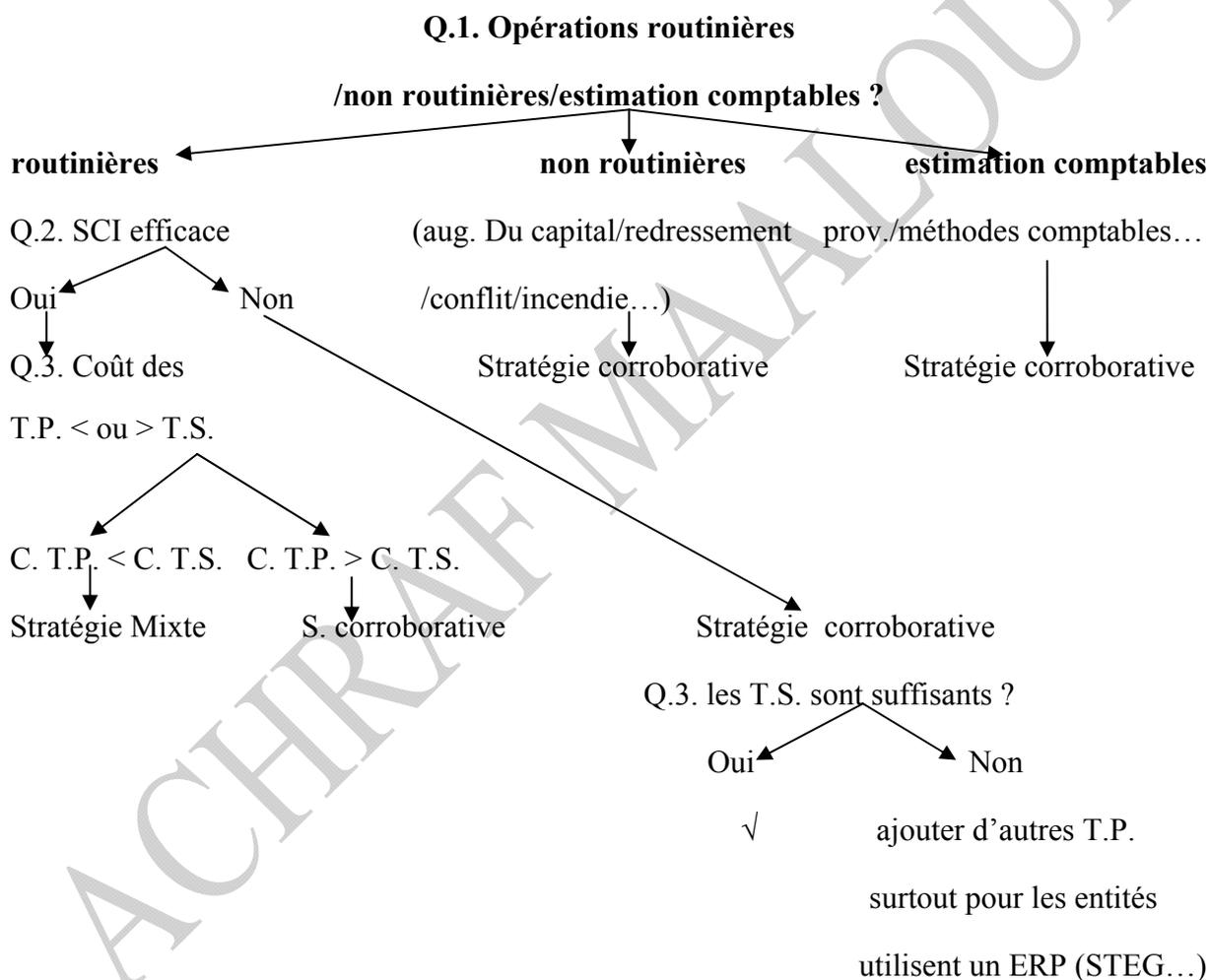
Section 6 : Evaluation du RAS préliminaire et choix de la stratégie d'audit

L'ISA 315 Distingue entre :

- Le RAS liés à des catégories d'opérations
- Les RAS liés aux soldes des comptes
- Les RAS liés aux notes aux EF
- Les RAS liés d'une manière générale aux EF et qui touchent plusieurs assertions

NB 1 : Pour chaque rubrique et pour chaque assertion, on évalue le RAS lié à l'assertion de chaque rubrique → on choisit la stratégie d'audit correspondante.

→ On a plusieurs stratégie d'audit à adopter au niveau de l'entité → il n'existe pas une stratégie d'audit unique.



NB 2 : Risque significatif :

- Opérations non routinières : intervention accrue de la direction ; intervention humaine plus grande ; complexité des calculs...
- Questions de jugement : estimation comptable ; interprétations différentes ; subjectivité ; recours aux hypothèses ; dépendance à des événements futurs ; J.V.

NB 3 : Si les T.S. et les T.P. sont insuffisants pour collecter les E.P. suffisants et adéquats → l'auditeur doit ajouter d'autres procédures de corroboration (supplémentaires) comme le recours à un expert dans le domaine.

NB 4 : L'auditeur doit concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaire dont la nature, le calendrier et l'étendue en fonction de l'évaluation des RAS au niveau des assertions (ISA 330)

NB 5 : Pour chaque assertion, il existe 2 stratégies :

- Corroborative : -T. routinière : SCI inefficace + C.T.P. > C.T.S.
-T. non routinières/estimations : RLC = 100% → prévoir un minimum de TP et un maximum de T.S.
- Mixte : SCI efficace et Mission récurrente généralement
 - Obtention d'une compréhension extensive du SCI concerné par l'approche mixte.
 - Tests de contrôle étendus (tests de conformité et permanence (RLC = faible)
 - Les tests substantifs restreints RND = modéré ou élevé

Remarque : La stratégie corroborative est plus préférée au niveau d'une mission initiale (contact, généralement, faible avec le personnel de l'entité). Par la suite, l'auditeur peut appliquer la stratégie mixte pour les années suivantes.

NB : Il existe des cas où il n'est pas possible ou faisable de réduire le RAS à partir des seuls T.S. :

- Une masse d'informations est initiée, enregistrée, traitée ou présentée par informatique comme dans un système intégré (STEG : édition de presque 10 millions de factures) ;
- Une entité qui gère son activité en utilisant un système informatique pour lancer les commandes d'approvisionnement et réceptionner les marchandises selon des règles pré-déterminées.

ACHRAF MAALOUL

Section 7 : Formalisation du plan d'audit :

NB 1 : le plan d'audit est un guide incontournable pour tous les membres de l'équipe d'audit.

NB 2 : le plan d'audit doit être discuté avec tous les membres de l'équipe d'audit.

NB 3 : le plan d'audit peut être modifié au cours du déroulement de la mission d'audit.

NB 4 : le plan d'audit doit comprendre :

1. Synthèses des données essentielles sur l'entité et son environnement
2. Définition de la mission (légale, contractuelle, une seule rubrique ou la totalité des E.F....)
3. Principes comptables et référentiel comptable de client
4. L'évaluation préliminaire du SSG et du RAS (RI*RLC)
5. Résultat de l'examen analytique global
6. Description des domaines significatives et zones de risques
7. L'approche d'audit
8. Les tests d'audit
9. Timing d'intervention (date du déroulement de la mission)
10. Composition de l'équipe d'audit + tâches et budget temps attribués à chaque membre
11. Le recours, le cas échéant, à des experts dans le domaine
12. Utilisation, le cas échéant, des travaux des auditeurs internes (en cas de stratégie mixte)
13. Utilisation, le cas échéant, des TAAO (techniques d'audit assistées par ordinateur).

Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux et comprend notamment :

- l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- le ou les seuils de signification retenus ;
- et les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail ».

- Le plan de mission est ensuite complété par un programme de travail détaillé qui traduit les orientations décidées et justifiées dans le plan de mission.
- L'établissement du programme de travail s'appuie sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes réalisés lors de la prise de connaissance de l'entité et de son contrôle interne.
- Il n'y a pas de programme type. C'est au CAC qu'il appartient d'adapter son programme aux spécificités de chacune des entités qu'il contrôle.

CHAPITRE 3 : LA MISE EN OEUVRE DU PLAN D'AUDIT ET LA COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS (3^{ème} phase)

NB1 : l’auditeur doit collecter les éléments probants (E.P.) **suffisants** (quantité) et **adéquats** (qualité) → pour fonder son opinion + réduire le risque d’audit à un niveau faible acceptable.

NB2 : les éléments probants peuvent être : des factures, relevés, feuille de travail, des contrats, des PV, E.F. prévisionnels, informations orales ou écrites, lettre d’affirmation, lettre de circularisation.

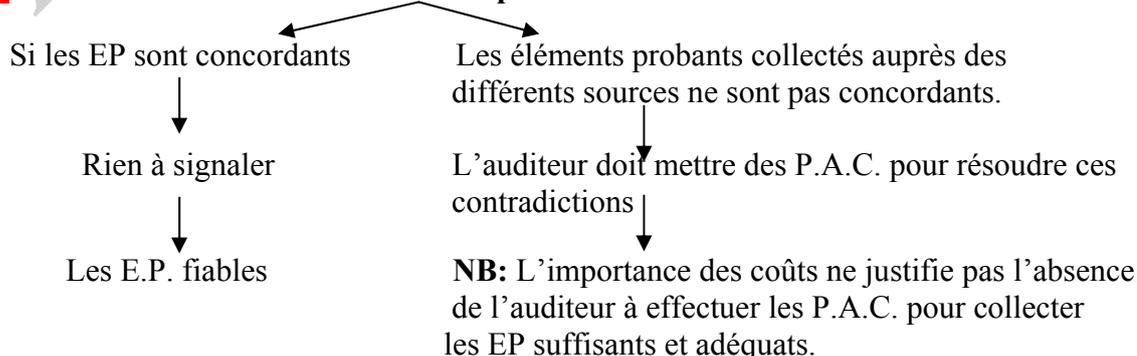
NB3 :

- RAS important → RND faible → étendue des travaux important → E.P. collectés importants + qualité exigée pour ces éléments probants par l’auditeur sera élevée
- RAS faible → RND élevé → étendue des travaux +/- faible → E.P. collectés moins élevés

NB4 : Nature des E.P. : classification de la fiabilité des éléments probants

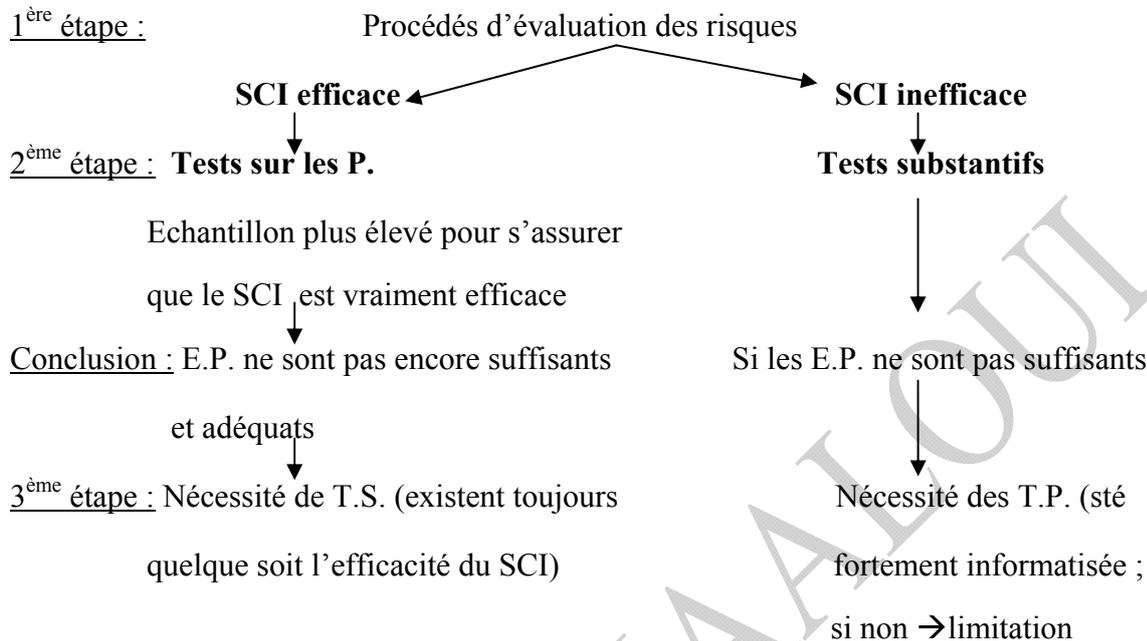
	E.P. plus pertinents	E.P. moins pertinents
Source	Externe (intégrité des tiers)	interne
Originale/copie	Originale	Copie
Informations du SCI	Informations /SCI efficace	Informations/SCI défaillant
	E.P. obtenus directement par l’auditeur	E.P. fournis par l’entité
Pourquoi	Information communiquée suite à la demande de l’auditeur	Information transmise par l’entité sans demande de l’auditeur
Origine	Information communiquée par le personnel de l’entité	Information communiquée par la direction
Concordance	E.P. sont conformes à travers plusieurs sources dans l’entité	E.P. qui ne sont pas conformes → étendre de plus les tests d’audit
Forme	Ecrite (documents et déclarations écrites)	Orale (déclarations verbales)
L’auditeur peut tirer une assurance accrue lorsque les éléments sont de nature diverses ou proviennent de sources diverses et sont concordants.		

NB 5 : L’auditeur doit collecter des EP auprès des différentes sources :



NB 6 : Les demandes d'information sont des E.P. très importants dans la mission d'audit mais elles ne sont pas suffisantes pour conclure l'absence d'anomalies significatives.

NB 7 : Les procédés d'audit pour collecter des E.P. suffisants et adéquats :



SCI défaillant : E.P. collectés par : essentiellement les T.S. Toutefois, si les T.S. semblent insuffisants, l'auditeur doit ajouter d'autres tests d'audit (T.P. + T. supplémentaires)

NB 8 : Les E.P. collectés auprès de l'entité et antérieurs peuvent être pertinents au niveau des missions d'audit portant sur les années ultérieures à conditions qu'ils restent pertinents.

NB 9 : Les E.P. collectés lors de l'évaluation des risques sont pertinents mais insuffisants. Ils doivent être accompagnés par les T.P. et les T.S.

NB 10 : si l'auditeur décide d'utiliser les travaux d'un expert désigné par la direction pour juger sur un point, il doit s'assurer de (ISA 620) :

- la compétence de l'expert ;
- l'indépendance de l'expert ;
- l'intégrité de l'expert ;
- l'objectivité de l'expert ;
- l'utilité et la qualité des travaux ;
- l'impact de ces travaux sur les états financiers.

NB 10 :

	Transaction routinière	Transaction non routinière	Estimations comptables
Caractéristiques	<ul style="list-style-type: none"> -nombreuses -répétitives, prévisibles et mesurables -valeur individuelle relativement faible -traitées d'une façon Similaire, automatisé -calcul simple -ne nécessitent pas des autorisations préalables -possibilité de conception de procédures efficaces -problème d'application plutôt qu'un problème de conception <p><u>Exemple :</u> ventes/achats/paie/encaissement/décaissement</p>	<ul style="list-style-type: none"> -peu nombreuses -non répétitives -valeur individuelle relativement élevé -non prévisibles, non automatisés -subjectives -soulèvent des interrogations -non traitées d'une façon similaire -calcul compliqué -nécessitent des autorisations préalables (DG) -difficulté d'avoir une conception efficace des procédures de C.I. -problème de conception <p><u>Exemple :</u> litige/incendie/redressement</p>	<p>Absence de pièces justificatives → on n'a pas de moyens précis pour mesurer ces estimations</p> <p>→ R.A.S élevé vu l'intention de la direction (provision sur immo. financières/stocks/clients...)</p>
Évaluation des risques	<ul style="list-style-type: none"> -R.I. faible + -RLC → élevé si SIC défaillant <li style="margin-left: 20px;">↓ <li style="margin-left: 20px;">Faible si SCI efficace 	<ul style="list-style-type: none"> -R.I. élevé (incertitude) -RLC élevé pour absence de conception de procédures pour les transactions N.R. 	<p>R.I. élevé (incertitude : changement fréquent des situations)</p> <p>→ RLC élevé : intervention importante de la DG dans les estimations + absence de pièces justificatives</p> <p>→ RAS élevé</p>
Stratégie	<ul style="list-style-type: none"> -Si RI élevé + RLC élevé → stratégie corroborative -Si R.I. élevé + RLC faible → stratégie mixte 	<p>RAS élevé → stratégie corroborative</p>	<p>RAS élevé → stratégie corroborative</p>

Estimations comptables :

→ DG est responsable de l'évaluation, de la comptabilisation et de la présentation des estimations comptables

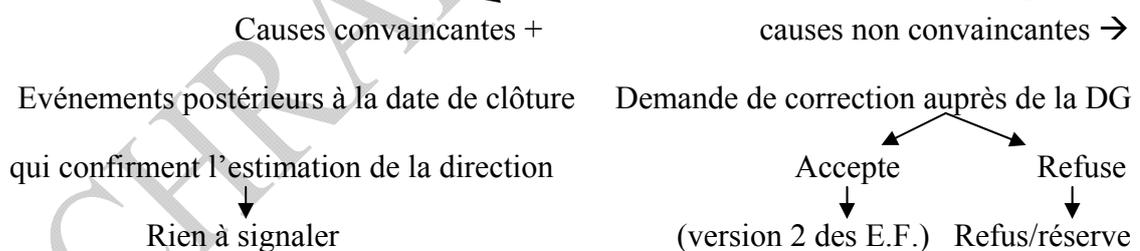
→ Pour l'auditeur :

A. lors de la planification :

- savoir le référentiel comptable et son impact sur les estimations comptables
- savoir les comptes qui peuvent être affectés par les estimations comptables
- savoir les hypothèses retenues par la direction (afin de les évaluer)
- comparaison entre les estimations précédentes et les résultats réels
→ L'auditeur doit évaluer le RAS lié à chaque estimation comptable

B. Lors de la mise en œuvre de l'audit

- Effectuer une estimation indépendante conformément à la réglementation en vigueur
- Evaluer les hypothèses retenues (réalistes) et les méthodes appliquées (appropriées) par la DG
- Comparaison entre les estimations faites par l'auditeur et les estimations de la DG
- Analyse des écarts entre les deux estimations :
 - non significatifs → RAS
 - écart significatif → savoir les causes + suivi des Evénements Postérieurs à la Date de Clôture

C. Lors de l'achèvement

L'auditeur doit avoir une lettre d'affirmation signée par la DG comportant, entre autres, l'exactitude des estimations comptables (les hypothèses utilisées pour les estimations sont raisonnables).

NB: Pour les estimations comptables : RI élevé + RLC élevé → Stratégie corroborative

NB: L'auditeur peut même recourir aux travaux d'un expert (ISA 620).

ISA 240 : Fraudes comptables :**NB 1 :** L'auditeur ne doit s'intéresser qu'aux fraudes liées :

- A l'élaboration des E.F. mensongers ;
- Les détournements d'actifs

NB 2 :

1. Anomalie → Mauvaise foi → intentionnelle → Camouflée → difficile à détecter → il s'agit d'une fraude → RND élevé
2. Anomalie → Bonne foi → non intentionnelle → Non camouflée → +/- facile à détecter → il s'agit d'une erreur → RND faible

NB 3 :

L'auditeur doit discuter avec les membres de l'équipe d'audit de la **possibilité** d'existence de fraudes dans les zones de risques identifiées et ce **abstraction faite** de l'avis précédent des membres de l'équipe d'audit sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement de l'entreprise.

Responsabilité réciproque

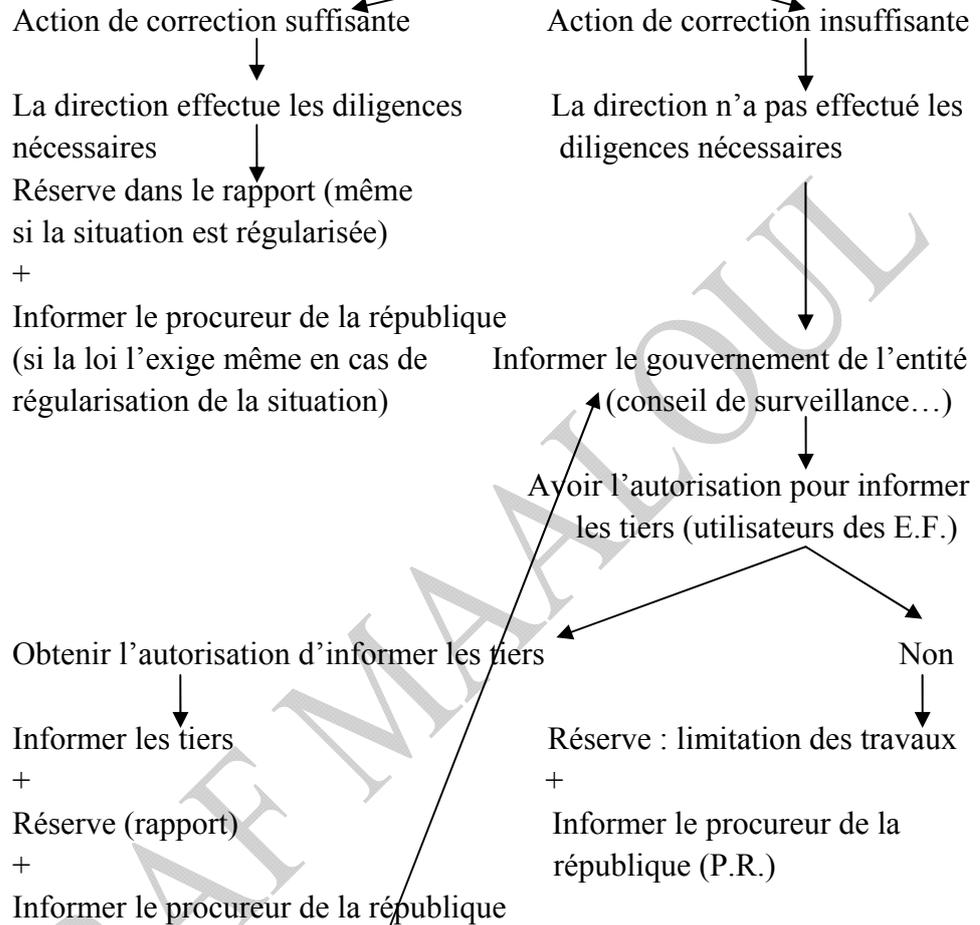
- DG : responsable de la prévention et de la détection des fraudes. La DG doit communiquer à l'auditeur toutes les fraudes commises ;
- Auditeur : Il n'est pas responsable des fraudes commises dans l'entité → Sa mission est d'exprimer une opinion sur les E.F. et non pas de détecter les fraudes + avoir une assurance raisonnable que les anomalies significatives provenant de fraudes ou d'erreurs ont été détectées.

NB 4 : Situations indiquant la possibilité de fraude :

- Soldes comptes clients et fournisseurs non justifiés
- Des ajustements à la dernière minute
- Volume de transactions/écritures importants à la fin de l'année
- Possibilité d'accès au système par des personnes non autorisées
- Documentation manquante
- Montants importants en suspens au niveau de l'état de rapprochement bancaire
- Soldes des comptes non conformes avec ceux obtenus des tiers (circularisation)
- Refus d'accès à la comptabilité (obtenir seulement GL et balance de l'année objet de l'audit et non pas des années antérieures)
- Pressions excessives en termes de délai

NB 5 : Les fraudes commises par la DG sont plus difficiles à détecter par rapport aux fraudes commises par le personnel (pouvoirs étendus de la direction).

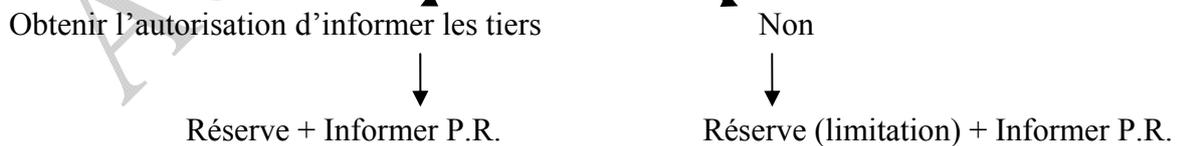
- Fraude commise par le personnel → l'auditeur informe la D.G. sans délai



- Fraude commise par la DG

Informez les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise

Consultation des tiers après autorisation de l'entité



NB 6 : Exemples de situations de détournements d'actifs :

- Détournement des recettes
- Vol du stock (surtout dont le volume est minime)
- Vol des déchets (plastic, carton...)
- Règlements pour des fournisseurs et des employés fictifs
- Utilisations des actifs de la société à des fins personnelles (garantie des actifs de la société pour des emprunts personnels)

NB 7 : Exemples de fraudes pouvant aboutir à la présentation des E.F. mensongers :

- Enregistrement d'écritures fictives
- Modification inappropriée des méthodes et hypothèses comptables
- Omission volontaire de fournir des informations au niveau des notes aux états financiers (engagements hors bilan...)
- Minoration/majoration des provisions, ventes...
- Soldes clients/fournisseurs injustifiés

NB 8 : Situation indiquant la possibilité des fraudes:

- Des soldes des comptes non justifiés.
- Des ajustements de la dernière minute.
- Possibilité d'accès aux systèmes par des personnes n'ayant pas d'autorisation.
- Documentation manquante ou non satisfaisante (photocopies).
- Des montants importants au niveau de l'état de rapprochement bancaire non justifiés + Suspens bancaires non apurés en N+1
- Des variations inhabituelles + des réponses incohérentes/non convaincantes
- Des confirmations externes non conformes avec la comptabilité.
- Refus d'accès à la comptabilité, pression excessive en termes de délai, plaintes.

Comptes de résultat :Ventes :

- Rapprochement entre les BC client, BL et factures de vente
- Vérification de la séquence numérique des factures de ventes et des BL
- Circularisation des clients
- Vérification de la comptabilisation des ventes (journal ventes seulement)
- Rapprochement entre les sorties du stock et les ventes comptabilisées (en termes de quantité)
- Vérification des ventes effectuées avec les parties liées (prix de vente appliqués : minoration ou majoration)
- Détermination des quantités vendues (SI+Achats-SF) puis comparer ces quantités avec celles réellement facturées
- Vérification de l'aspect fiscal des ventes effectuées (taux de la TVA, mentions obligatoires au niveau des factures...)
- Vérification des comptes clients créditeurs (encaissement sans facture de vente) → risque de vente non déclarée
- Vérifier si tous les BL ont été facturés ou non (exhaustivité du C.A.)
- Vérification des ventes du déchet
- Rapprochement des ventes déclarées <-> comptabilisées <-> commercial
- Procédures d'examen analytique détaillées (de substance)

Achats :

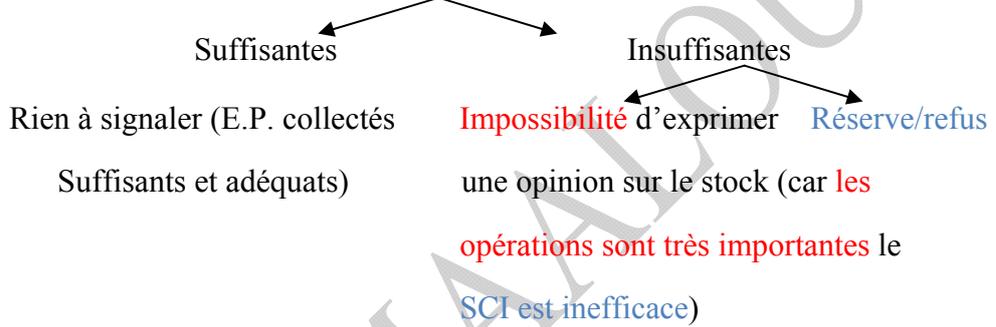
- Vérification de la variation de la marge entre N et N-1 (Marge N = (Ventes – achat consommés) / achat consommés NB : Achat consommés = SI + Achat – SF)
- Rapprochement des BC de l'entité, Bon d'entrée et la facture d'achat
- Rapprochement des prix d'achat sur le BC avec ceux figurant au niveau de la facture d'achat
- Circularisation des fournisseurs et rapprochement des soldes
- Vérification de la TVA déductible déclarée avec les factures d'achat correspondantes
- Vérification du rattachement des charges aux produits
- Justification des comptes fournisseurs et s'assurer que les chèques payés aux fournisseurs sont réellement des avances (revue postérieure)
- Vérification des conventions conclues avec les fournisseurs pour ne pas constater des ristournes fictifs

Stock :

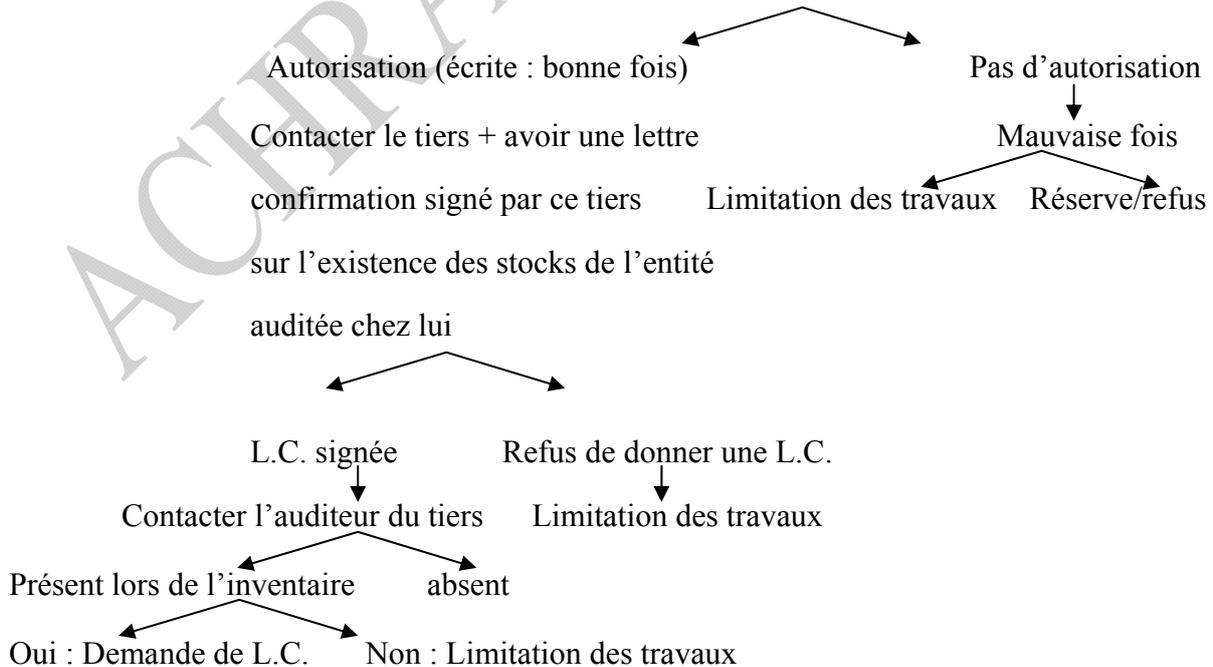
- DG : elle doit effectuer l'inventaire physique au moins une fois par an
- Auditeur : si le stock représente **une partie significative** des E.F., il doit s'assurer du respect des assertions de type B et ce par :

- La présence à l'inventaire physique : évaluation + observation des procédures de comptages, comptage de certains articles...
- Autres procédures complémentaires d'audit :
 - reconstitution du stock à travers les mouvements suivants la date d'inventaire (par un nouvel inventaire et avec l'autorisation de la direction) :
 $SF(\text{date en } N+1) - \text{Entrée}(N+1) + \text{Sortie}(N+1) = SF(31/12/N)$
 - reconstitution du stock par la comptabilité matière :
 $SI(N) + \text{Achats}(N) - \text{Ventes}(N) = SF(N)$

- En cas d'absence de l'auditeur lors de l'inventaire physique ? → recourir à des procédures d'audit complémentaires

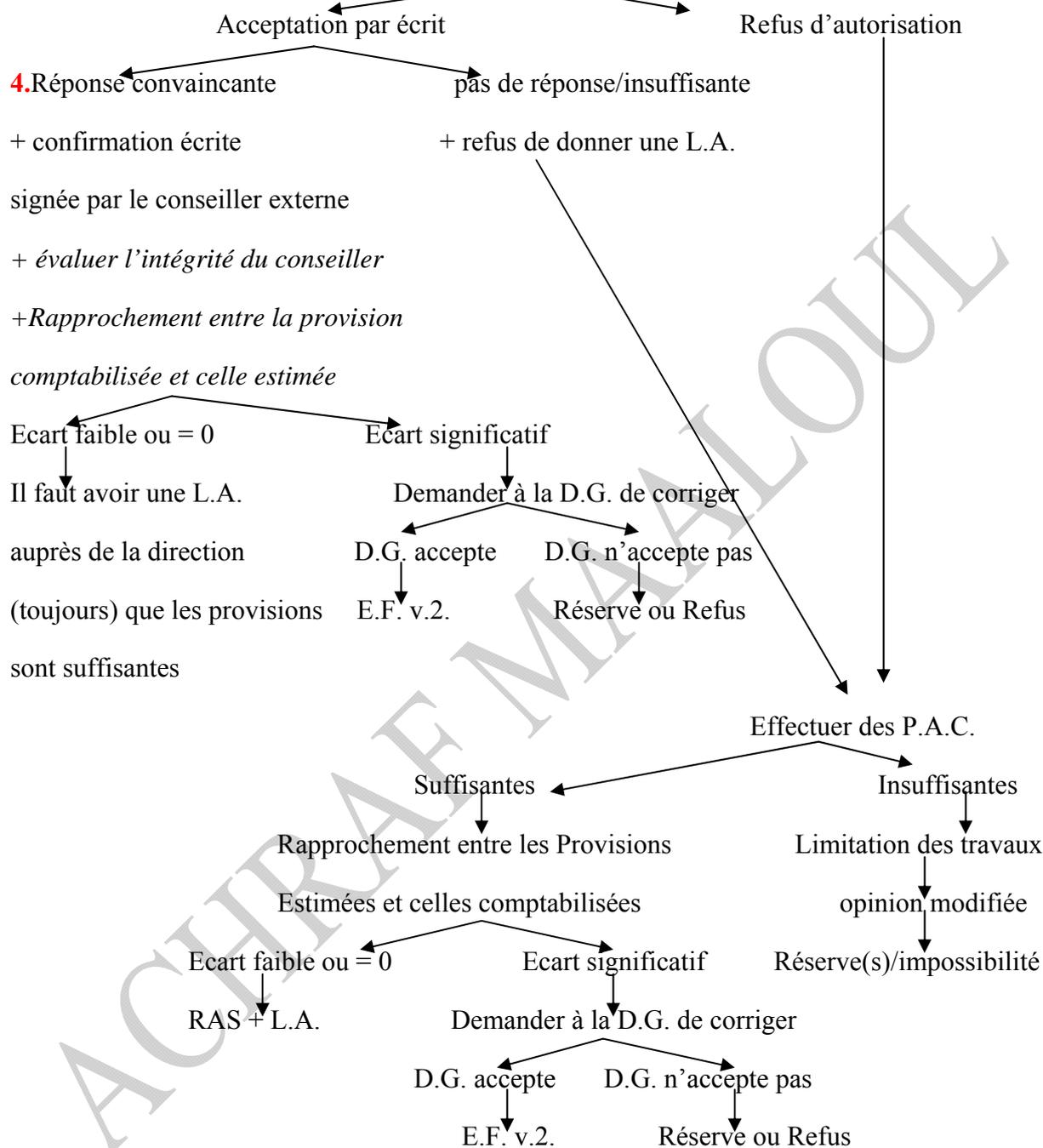


- En cas de disponibilité du stock chez un tiers ?
- Obtenir une lettre d'affirmation signée par la direction de l'entité auditée sur l'existence d'un stock chez un tiers
 - Avoir une confirmation écrite du tiers (intégrité du tiers)
 - Obtenir une autorisation auprès de la DG de l'entité auditée pour contacter le tiers (généralement un fournisseur) et l'auditeur de ce tiers



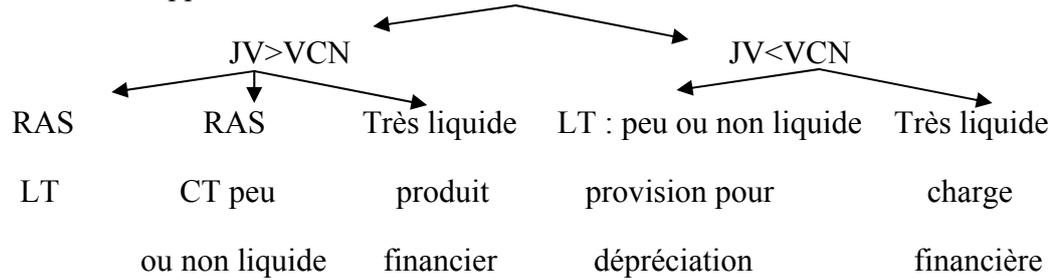
Procès et contentieux :

- **1.**Entretien avec la direction (identification des procès et contentieux) → obtenir une Lettre d'affirmation sur l'exhaustivité de la liste (écrite) des procès et conflits en cours
- **2.**Entretien avec les conseillers juridiques internes de l'entité et ce après l'obtention de l'autorisation de la DG
- **3.**Entretien avec les conseillers juridiques externes de l'entité et ce après l'obtention de l'autorisation de la DG
- **4.** Demande d'information auprès du conseiller externe + Obtention d'une confirmation écrite sur le caractère raisonnable des provisions constituées
- Auditer le compte « Honoraires » et extraire la liste des conseillers dont l'entité a eu recours
- Rapprochement de la liste obtenue de la DG avec celle obtenue des conseillers
- Investigation plus approfondie sur l'objet des conflits

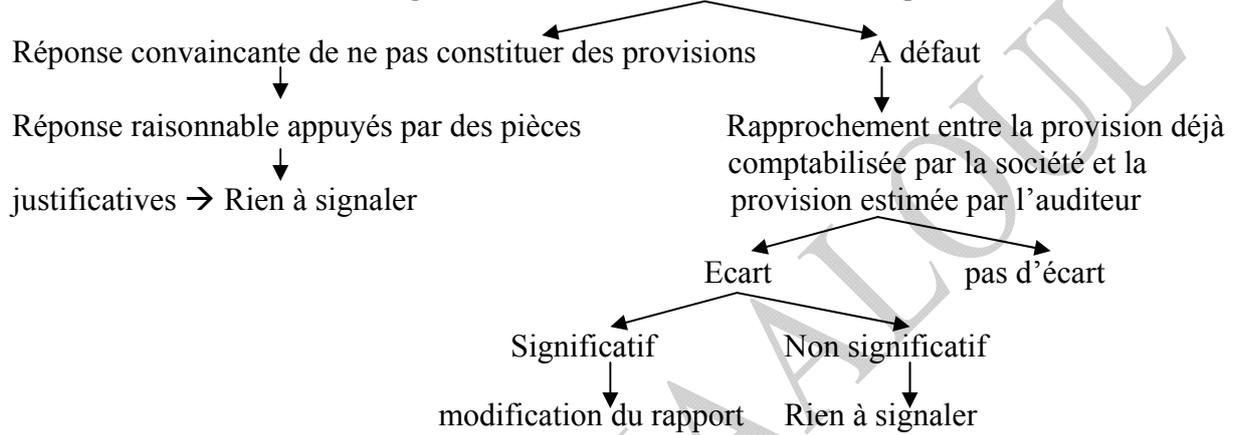
3. Avoir l'autorisation écrite auprès de la DGpour contacter les conseillers externesParticipations à long terme : **intention de détention**

- **1.** Avoir une L.A. sur l'intention de détention des titres à plus d'une année. Si la direction refuse → limitation des travaux → **réserve**
- **2.** Vérification du coût d'entrée des titres : (CT : prix d'achat sans hono. d'étude et de conseil) ≠ (LT : prix d'achat + hono. d'études et de conseil)

- **3.** Rapprochement à la date de clôture entre la V.C. et la J.V. des titres



- **4.** S'investiguer sur la nécessité de constituer une provision



Nature, étendue et calendrier des tests d'audit :

TP : efficacité + permanence du CI /// TS : détecter les anomalies

I. Les tests sur les procédures (TP) et la fixation définitive du RLC :

Tests de procédures (TP) : afin de s'assurer de la permanence et de l'efficacité des points forts soulevés lors de l'évaluation préliminaire du SCI.

L'auditeur peut concevoir un test de procédures à réaliser de façon concomitante avec une vérification de détail portant sur la même opération. (Test à objectif double)

NB : L'auditeur, doit, pour un contrôle donné, vérifier :

- L'existence et la validité théorique du contrôle ;
- L'efficacité du fonctionnement du contrôle ;
- La permanence de l'application du contrôle.

1. Nature des T.P. :

L'auditeur pose en général 3 questions: Qui? Quand? Et comment?

L'auditeur doit pour un contrôle donné, vérifier :

- L'existence et la validité théorique du contrôle → **test de compréhension**
- L'efficacité du fonctionnement du contrôle + la permanence de l'application du contrôle → **test de permanence**

Techniques utilisées : Demandes d'informations / inspections / la réexécution des contrôles / observation physique.

L'auditeur doit porter à la connaissance du gouvernement de l'entreprise les lacunes du SCI par écrit, et ce conformément à l'« ISA 260 », lorsque :

- L'entité n'a pas prévu un contrôle pour un risque significatif; ou
- Les contrôles mis en place sont inadéquats; ou
- Il existe une faiblesse majeure dans le processus d'évaluation des risques (risque significatif non identifié).

2. Calendrier des T.P. :

L'auditeur doit procéder aux T.P. **à un moment particulier**, ou sur **toute la période** sur laquelle il a l'intention de s'appuyer.

- Principe : audit des opérations courantes après la clôture des E.F.
- Exception 1 : l'auditeur doit procéder à des TP sur une période intermédiaire (avant la clôture) à condition de :
 - S'assurer des changements importants sur la période restante
 - collecter des E.P. supplémentaires pour la période restante.
- Exception 2 : l'auditeur peut utiliser des E.P. collectés au cours des audits précédents (mission récurrente) à condition :

- tester l'efficacité de fonctionnement des contrôles qui n'ont pas changé au moins une fois tous les 3 audits (en totalité ou en partie chaque année) (ISA 330) ;
- s'assurer que ces éléments probants déjà collectés restent pertinents ; et
- suivre les changements intervenus depuis le dernier audit.

NB : Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles dans un domaine qu'il estime être avec un risque important (stock), il doit tester ces contrôles au cours de l'audit de la période en cours.

3. Etendue des T.P. (taille de l'échantillon, nombre d'observations...) :

- SCI efficace : étendue des travaux concernant les TP est élevé et l'étendue des TS est faible
- SCI inefficace : étendue des travaux concernant les TP est faible et l'étendue des TS est élevé

NB : Les TS sont obligatoires quelque soit l'efficacité du SCI (0,7) : rapprochement des E.F. avec la comptabilité sous-jacente + examen des écritures comptables significatives et des autres ajustements enregistrés lors de l'établissement des E.F. (surtout au 31/12).

Les tests de **permanence** visent à tester l'application des points forts pour répondre à ces questions :

- Le contrôle existe et fonctionne conformément à la compréhension
- Le contrôle est réalisé en temps opportun.
- Le contrôle est basé sur des informations fiables
- Le contrôle permet de détecter les éventuelles erreurs
- Le contrôle a été appliqué d'une façon permanente

Il existe deux types de contrôle interne :

- Le contrôle interne **préventif** (contrôle à priori): vise à éviter les erreurs.
- Le contrôle interne de **détection** (contrôle à postériori): vise à détecter les Anomalies

L'auditeur utilise des **questionnaires fermés** avec des réponses **oui** ou **non** pour déterminer :

- Les faiblesses de conception ;
- Les faiblesses d'application.

La fixation définitive du risque lié au contrôle nécessite :

- Identifier les RAS (anomalies potentielles)
- Savoir les contrôles préventifs ou de détection mis en place par l'entité pour lutter ses anomalies.
- S'assurer de l'efficacité de ces contrôles
- Evaluer l'efficacité des contrôles (en fonction du nombre des exceptions de contrôle par rapport au nombre toléré) et fixer définitivement le RLC

II. Les tests substantifs (TS)

Les vérifications de détail sont plus adaptées à des volumes importants d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps. (**Assertions d'existence + évaluation**)

1. Nature des T.S. :

TS à réaliser si :

- 1.SCI inefficace ou coût des T.S. < coût des T.P.
- 2.Même si le SCI est efficace, l'auditeur doit effectuer un minimum de T.S. (soit 0,7 du niveau de confiance).
indépendamment de l'évaluation des RAS.

Les T.S. comportent selon l'« ISA 330 » :

- Vérifications de détail : **(a)** ne donnent pas une assurance globale sur les E.F. + détection précise des anomalies pour chaque opération.
- Procédures analytiques : **(b)** : donnent une assurance globale sur les E.F. + détection les anomalies mais sans précision et sans preuves : très efficace pour les comptes de gestion : assertions types A : ventes, achats + volume importants des opérations (32 000 factures)

2. Calendrier des T.S. :

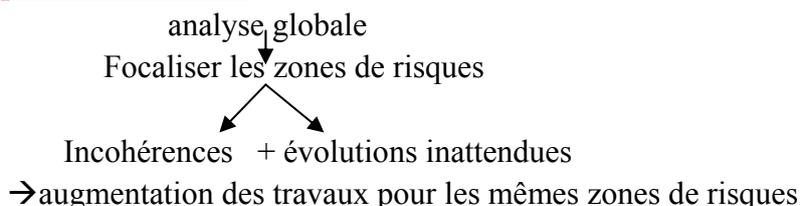
Si les T.S. sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir la période restante par T.S. **supplémentaires** sur cette période, et/ou, des T.P.

Les tests **supplémentaires** dépendent de l'efficacité du SCI, l'appréciation du RAS, l'importance de la période restante et la nature des opérations durant cette période (Exemple : audit des stocks tournants à une date précédant la date de clôture comme celui de Carrefour).

a. Les vérifications de détails des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers : T.S. portant sur le processus d'arrêté des comptes (pointage avec comptabilité ; examen des écritures comptables significatives); justifier la validité du contenu des E.F. sur la base des pièces comptables ou de tout autre élément probant (circularisation des banques par exemple et suivi des suspens éventuels des états de rapprochement). Les coûts de ces tests sont plus importants que ceux de l'examen analytique.

Ces vérifications visent donc à s'assurer de l'existence, l'enregistrement, le classement adéquat et de la présentation au niveau des E.F.

Exemple : vérification du GL ventes avec les factures de ventes / circularisation des clients / contrôle des écritures de paie / vérification des amortissements.

b. Les procédures analytiques de substance :

– T.S. répondant aux risques importants (pour les zones de risques significatifs au niveau d'une assertion).

– l'E.A. lors de la mise en œuvre de l'audit est plus approfondie que les procédures analytiques préliminaires (calcul de ratios/analyse des écarts...)

– l'E.A. est très important mais il n'est pas suffisant pour collecter les E.P. nécessaires lors d'une mission d'audit → l'E.A. n'est pas à lui seul une procédure de validation → **l'E.A. a une assurance limitée.**

Types d'E.A. → persuasif : estimation du solde (extracomptable); Comparaison et calcul des écarts avec le solde comptable; Conclure sur la fiabilité du compte sur la base de ces écarts tout en tenant compte des erreurs tolérables (salaires <-> nombre des salariés ; loyers <-> nombre des appartements). (Ex : C.A. estimé par l'auditeur 60 000 + E.T. de 10 000 alors que le C.A. comptabilisé est de 80 000 !!! Si 65 000, acceptable

→ corroboratif : vise à confirmer les conclusions issues des autres tests. Il permet ainsi de juger sur la suffisance des tests déjà effectués (nécessite des compétences (seniors) à l'inverse des tests de détail (débutants)).

Les étapes de la mise en œuvre des procédures Analytiques « ISA 520 » :

- Identification des calculs et les comparaisons à identifier (Comparaison avec les prévisions; % par rapport aux quelques totaux; calcul des ratios; analyse des tendances) ;
- Le développement des estimations prévisibles (comparaison avec les données du secteur; comparaison avec les performances historiques; relation entre les éléments des états financiers) ;
- L'analyse des données : comparaison des données passées, prévisibles et sectorielles et détermination des écarts → Calcul des écarts en valeur et en pourcentage → Investigations sur les écarts significatifs ;
- Faire des investigations concernant les différences inattendues :
 - 1- Demande d'explication auprès de la direction ;
 - 2- Mettre en œuvre d'autres procédures d'audit.



Si les différences calculées inattendues et inexpliquées sont :

- Significatives → L'auditeur prévoit des tests plus étendus.
- Non significatives → L'auditeur prévoit des tests allégés.

3. Etendue des T.S. :

- Plus de RAS est élevé, plus les T.S. sont étendus ;
- Puisque l'évaluation du RAS tient compte du C.I., les T.S. peuvent être étendus davantage en raison des résultats peu convaincants des Tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles.

NB : L'auditeur peut effectuer des TS sur une période intermédiaire à condition de les compléter par des tests supplémentaires sur la période restante.

NB : A travers l'évaluation définitive des risques liés au contrôle (RLC) (procédures), les résultats à obtenir à travers les T.S. seront en fonction du jugement de l'auditeur :

- E.P. suffisants → entamer la phase d'achèvement de la mission
- E.P. insuffisants → ajouter d'autres tests d'audit.

NB : Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants collectés : affaire de jugement professionnel en fonction de :

- L'importance d'une anomalie potentielle dans une assertion.
- L'efficacité des contrôles internes
- L'expérience acquise et les résultats des tests d'audit ; la source et la fiabilité des éléments probants.
- Le caractère convaincant des éléments probants réunis.

Moyens de collecte des E.P. :

L'ISA 500 prévoit 8 moyens (paragraphe A.2. de l'ISA 500) :

1. Inspection des enregistrements et des documents (papier, support électronique, PV, manuel des procédures... (fiabilité) : existence + droits et obligations
2. Inspection des actifs corporels (existence) : inventaire physique TS
3. Observation physique (de la procédure : déroulement de l'opération, les opérations de contrôles) TP
4. Demande d'informations (écrite et orale) : auprès de la direction et des employés : TP+TS
5. Demande de confirmation (circulation des tiers) : 2 types de confirmation :
 - Négative : réponse des tiers seulement qu'en cas de non-conformité des soldes
 - Positive : réponse du tiers quelque soit la situation : conforme ou non
RQ : on peut utiliser la confirmation par les nouvelles technologies : fax, mail...
6. Contrôle arithmétique (contrôle des calculs) : exactitude TP+TS
7. Réexécution des contrôles (coût d'application des procédures) : refaire la balance par ancienneté d'âge des créances) TP
8. Procédures analytiques (surtout pour les comptes de gestion) TP + TS

Le sondage est une technique d'audit transversale aux procédures d'audit.

NB : En pratique, il existe deux types de dossiers communément appelés :

- Dossier permanent : il correspond aux E.P. collectés lors de la phase de « Procédures d'audit » (lors de la phase de compréhension de l'entité) ;
- Dossier de l'exercice (de travail) : il comprend les E.P. collectés lors de la phase de P.A.C. Il englobe par conséquent les T.P. et les T.S.

Il est commun également de voir dans la pratique un troisième dossier dénommé « Dossier de synthèse » qui récapitule les conclusions des tests ainsi que les ajustements et la justification des corrections ainsi que la note de synthèse.

ACHRAF MAALOUL

Rapport d'audit : étapes préalables et types d'opinion

ACHRAF MAALOUL