

ABC AUDIT & CONSEIL

**RESUMES NORMES
D'AUDIT**

IFAC

FRAMEWORK

ETHIC

ISA

ISAE

ISRS

ISRE

COURS D'AUDIT

**Résumé des normes
D'Audit, d'assurance et des missions connexes**

**by : Maher GAIDA
Expert Comptable
Commissaire aux comptes
MAJ Déc.2014**

SOMMAIRE

PARTIE I/INTRODUCTION ET PRINCIPES

GENERAUX	4
1-PRESENTATION DE L'IFAC.....	5
2-STRUCTURE DES NORMES	6
3- RECAPITULATIF ET CONTENU DES NORMES	7
4-LISTE DES NORMES	14
5-DEMARCHE D'AUDIT	18

PARTIE II/ CODE DE DEONTOLOGIE DES

PROFESSIONNELS COMPTABLES.....	19
1- RAPPELS GÉNÉRAUX	20
2- INTRODUCTION ET PRINCIPES DE BASE RELATIFS AU CODE DE DÉONTOLOGIE DES PROFESSIONNELS COMPTABLES	21
3- RESUME DE LA PARTIE A : APPLICATION GENERALE DU CODE.....	21
a-Principes de base	21
b- Approche fondée sur le cadre conceptuel	22
4- RESUME DE LA PARTIE B : PROFESSIONNELS COMPTABLES EXERÇANT EN CABINET	27
a-Principes généraux	27
b- Section 290 - Indépendance – Missions d'expression d'assurance	32
5- EXEMPLES ILLUSTRATIFS :	37

PARTIE III/ NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

.....	42
--------------	-----------

1 PRINCIPES GENERAUX ET RESPONSABILITES.....	43
ISA 200 - Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers (15 décembre 2009)	43
ISA 210 - Termes de la mission d'audit (15 décembre 2009)	43
ISA 220 - Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques .	45
ISA 230 - Documentation d'audit	47
ISA 240 - Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers	48
ISA 250 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers	52
ISA 260 - Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (15 décembre 2004).....	54
2. EVALUATION DES RISQUES ET REPOSE AUX RISQUES IDENTIFIES	55
ISA 300 - Planification d'une mission d'audit d'états financiers.....	55
ISA 315 - Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives (15 décembre 2004)	56
ISA 320 - Caractère significatif en matière d'audit	59
ISA 330 - Procédures à mettre en oeuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques (15 décembre 2009)	60
ISA 402 - Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services.....	62
L'auditeur doit apprécier la façon dont les prestations rendues à l'entité par un service bureau peuvent affecter son contrôle interne ; lorsqu'il utilise un rapport de l'auditeur du service bureau, aucune référence dans son propre rapport ne doit y être faite.	62

ISA 450 - Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit	63
3 ELEMENTS PROBANTS	64
ISA 500 - Eléments probants (15 décembre 2009)	64
ISA 501 - Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	65
ISA 505 - Confirmations externes (15 décembre 2009)	66
ISA 510 - Missions initiales – Soldes d'ouverture	67
ISA 520 - Procédures analytiques	68
ISA 530 - Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests	69
ISA 540 - Audit des estimations comptables	69
ISA 550 - Parties liées	70
ISA 560 - Evènements postérieurs à la date de clôture (15 décembre 2006).....	70
ISA 570 - Continuité d'exploitation (15 décembre 2009)	72
ISA 580 - Déclarations de la direction	73
4 UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS	73
ISA 600 - Utilisation des travaux d'un autre auditeur	73
ISA 610 - Prise en compte des travaux de l'audit interne	76
ISA 620 - Utilisation des travaux d'un expert	76
5 CONCLUSIONS DE L'AUDIT ET RAPPORT.....	77
ISA 700 - Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général (15 décembre 2009)	77
ISA 705 - Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur (indépendant) (15 décembre 2009).....	79
ISA 706 – Paragraphes d'observations sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur .	82
ISA 710 - Données comparatives (15 décembre 2009).....	83
ISA 720 - Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités	83
6 DOMAINES SPECIALISES	84
ISA 800 – Audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier – Considérations particulières (15 décembre 2009)	84
ISA 810 – Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés (15 décembre 2009)	84
PARTIE IV : MISSIONS AUTRE QUE AUDIT	87
1 PROCEDURE D'EXAMEN LIMITEE -ISRE	88
2 PROCEDURE D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES PREVISIONNELLES - ISAE 3400.....	91
3- MISSIONS D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES SUR LA BASE DE PROCEDURES CONVENUES ISRS 4400	96

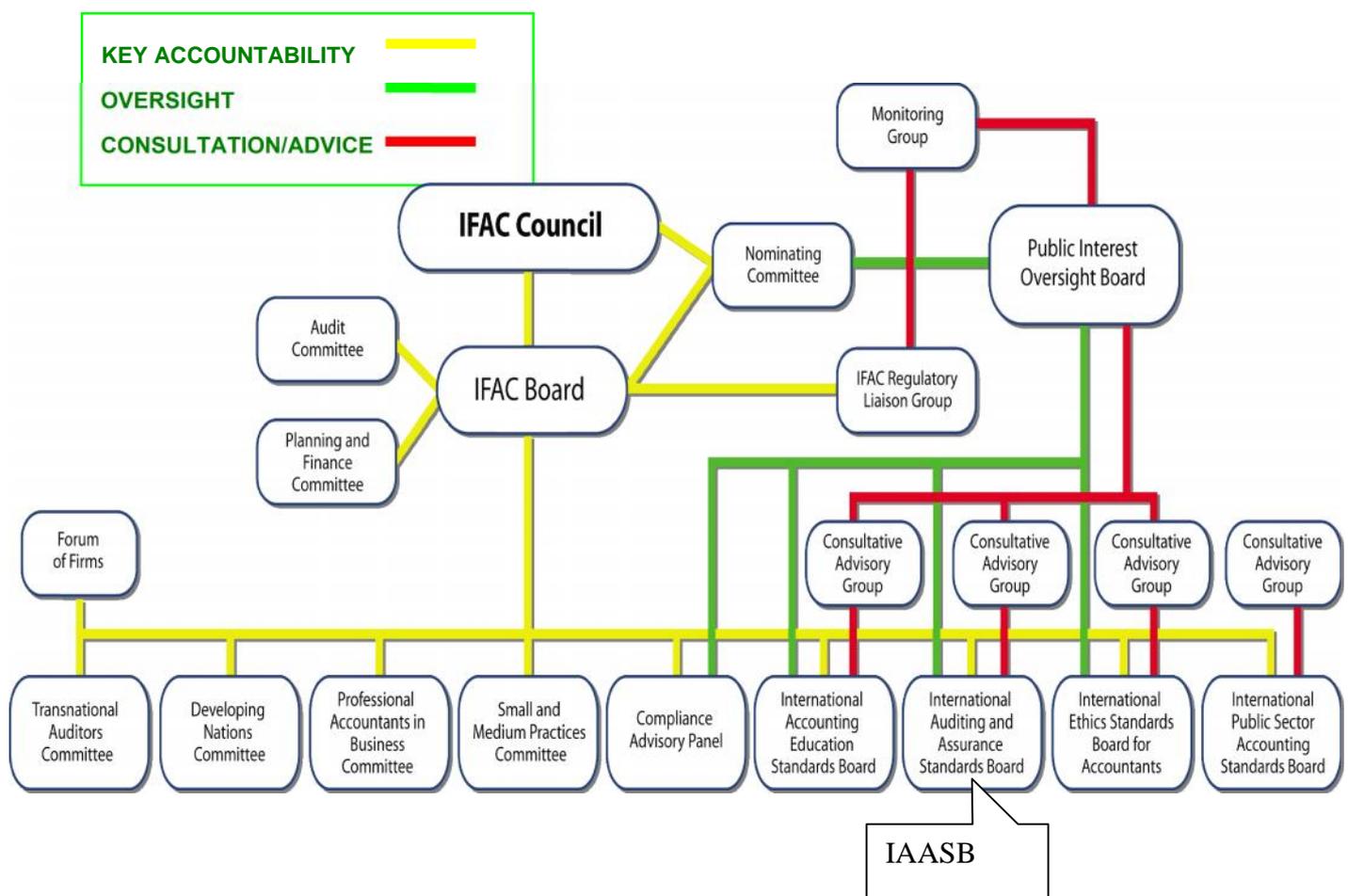


**PARTIE I/INTRODUCTION ET PRINCIPES
GENERAUX**

1-PRESENTATION DE L'IFAC

- Organisation internationale comprenant 163 membres (corporations professionnelles) dans 119 pays. L'OECD est membre alors que la CCT (Compagnie des Comptables de Tunisie) ne l'est pas encore
- Représente 2,5 millions de professionnels comptables dont 1,5 millions de praticiens indépendants.
- Œuvre dans l'intérêt public et dont les travaux sont sous le contrôle d'un organe de surveillance indépendant (PIOB: Public Interest Oversight Board).

Sa structure se présente comme suit :



Dans son rôle de servir l'intérêt public, l'IFAC oeuvre pour la consolidation de la profession comptable dans le monde et contribue de ce fait, au développement d'économies fortes sur la scène internationale et ce en:

- Etablissant des normes professionnelles de grande qualité et en encourageant leur adoption.
- Améliorant la convergence internationale de ces normes.
- En portant la voix de la profession sur les questions d'intérêt public, toutes les fois où cela est utile.

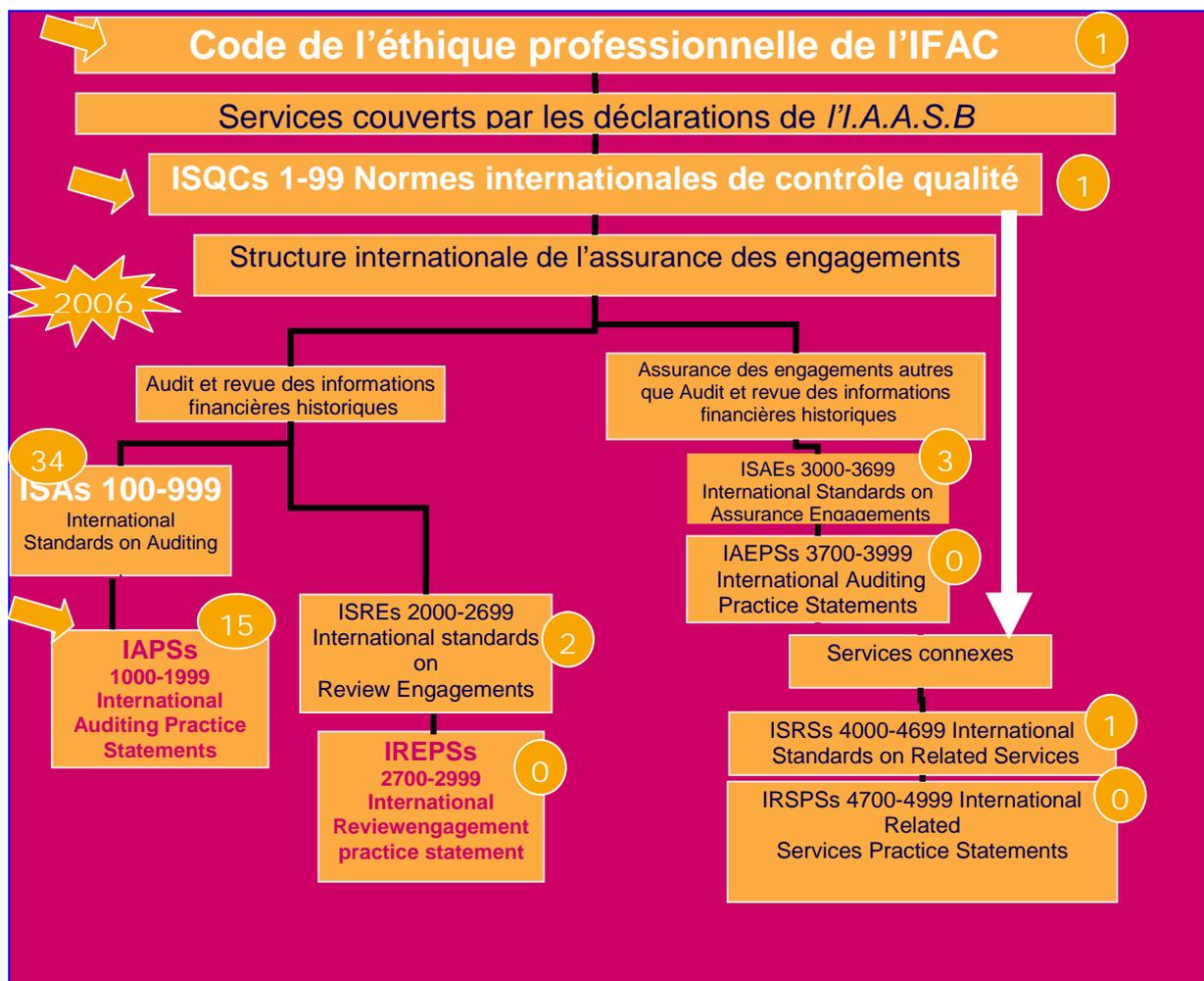
2-STRUCTURE DES NORMES

La compréhension de la structure des normes émises par l'IFAC est essentielle.

Ce schéma montre que le code d'éthique et la norme internationale de contrôle qualité (ISQC) sont à la base de toutes les missions de l'auditeur et/ ou du professionnel comptable. Et ce qu'il agisse dans le cadre d'une mission d'audit, d'assurance ou de mission connexe.

Pour les missions d'assurance, il existe une différence à mettre en exergue du fait de la nature même de l'engagement de l'auditeur :

- Les missions d'audit et de revue des informations financières historiques (plus de 51 normes et interprétations)
- Les missions d'assurance des engagements autres que Audit et revue des informations financières historiques (uniquement 4 normes).



Les normes sont éditées uniquement en anglais. Toutefois, dans le cadre d'un protocole conclu entre la Compagnie nationale des Commissaires aux comptes (France) et l'Institut des réviseurs d'Entreprise (IRE, Institut royal Belgique), une traduction en français d'une partie importante des normes élaborées par le Comité des Normes Internationales d'Audit et de Missions d'Assurance (IAASB) de l'IFAC a été effectuée.

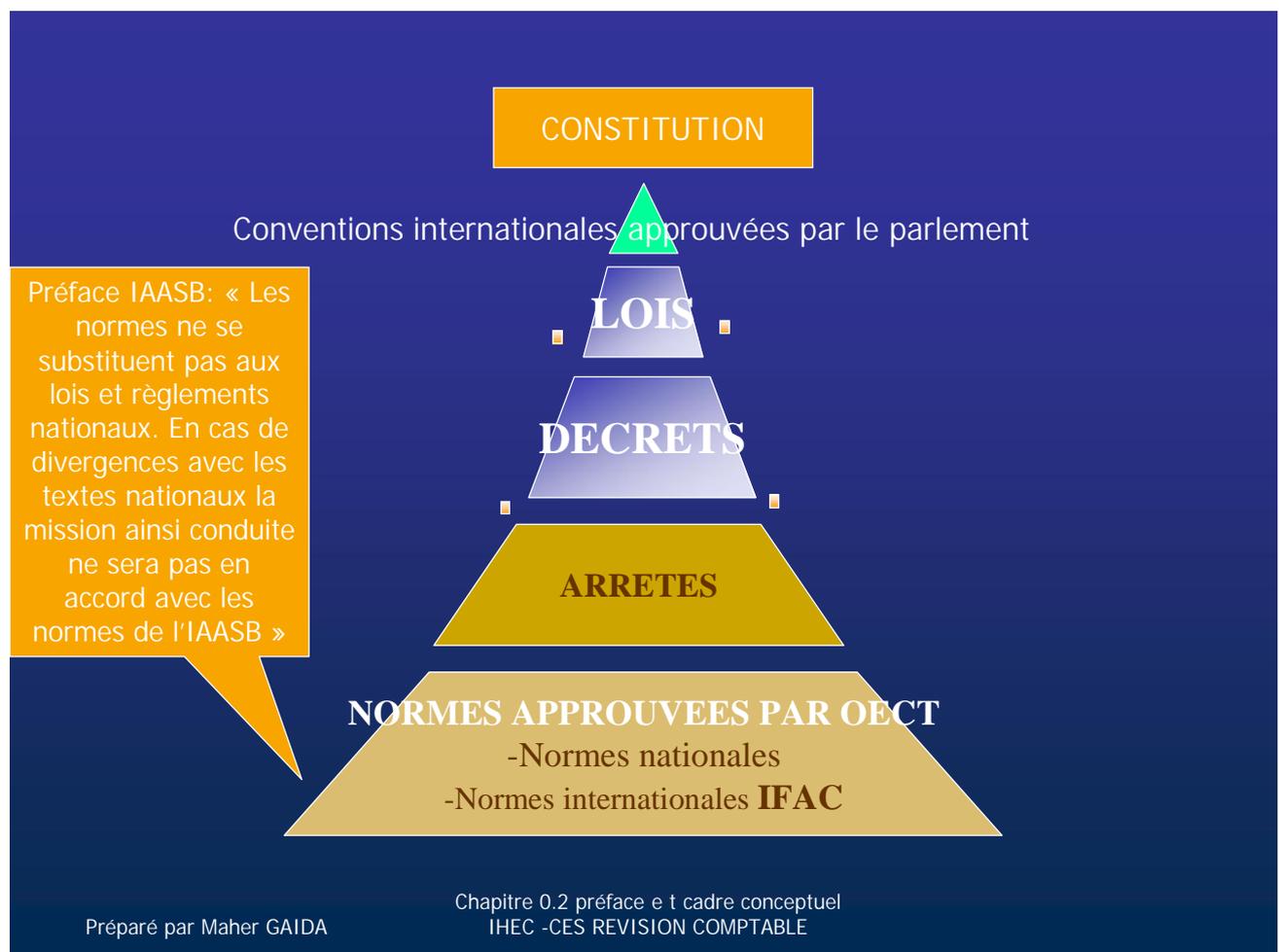
Cette traduction concerne la totalité des Normes Internationales d'Audit (ISA) telles qu'elles figurent dans le 'HANDBOOK IFAC 2004' (normes applicables en 2005), mais également la norme ISQC 1 et la norme d'éthique.

3- RECAPITULATIF ET CONTENU DES NORMES

Nous dressons dans ce qui suit un bref aperçu des normes qui seront étudiées au cours de l'année universitaire.

A - LA PREFACE

- la préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'Assurance et de services Connexes (version de juillet 2003). Cette préface a pour objectif de préciser le mode de fonctionnement de l'IAASB (Comité des Normes Internationales d'audit et de missions d'Assurance de l'IFAC), ainsi que le périmètre et l'autorité de ses publications.



B- LE CADRE CONCEPTUEL INTERNATIONAL POUR LES MISSIONS D'ASSURANCE

Objectifs :

- Homogénéiser le comportement des professionnels pour des situations présentant des caractéristiques communes et favoriser une meilleure appréciation de leur responsabilité et des engagements pris;
- Permettre aux utilisateurs de comprendre les distinctions entre les différentes missions de l'expert-comptable concernant la nature et le degré d'assurance fournie.

Le cadre conceptuel est un manifeste qui:

- Fixe des principes de base
- Peut être appliqué à différentes situations en différentes circonstances
- Répond à des changements rapides de contexte
- Adopte une approche d'énonciation de règles claires permettant des interprétations appropriées

Il fournit un cadre de référence pour:

- les professionnels comptables menant des missions d'assurances
- toutes autres personnes concernées par une mission d'assurance (utilisateurs du rapport d'assurance et responsables de l'objet d'assurance)
- l'IAASB pour l'élaboration des ISAs, les ISREs et les ISAEs



Notion d'assurance :

L'IFAC définit l'assurance comme étant « la satisfaction de l'auditeur quant à la fiabilité d'une déclaration formulée par une partie à l'intention d'une autre partie ». Le degré d'assurance étant fonction des tests et des procédures mises en œuvre et de leur résultat

“The objective of an assurance engagement is for a professional accountant to evaluate or measure a **subject matter** that is the responsibility of **another party** against identified **suitable criteria**, and to express a conclusion that provides the intended user with a level of assurance about that subject matter. Assurance engagements performed by professional accountants are intended to **enhance the credibility of information** about a subject matter by evaluating whether the **subject matter conforms in all material respects with suitable criteria**, thereby improving the likelihood that the information will meet the needs of an intended user”. (ISAE 3000 para. 4)

Ainsi, une mission d'assurance signifie une mission par laquelle un professionnel exprime un avis:

- destiné à ACCROÎTRE LE DEGRÉ DE CONFIANCE chez les prétendus utilisateurs, autres que ceux qui en sont responsables,
- à propos du RESULTAT de l'évaluation ou de la mesure d'un SUJET en application d'un ensemble de CRITERES

Cadre conceptuel des missions d'assurance de l'IAASB	Audit et examen de l'information financière historique	Missions d'assurance autre que l'audit et l'examen de données historiques ISAE 3000
Mission d'assurance raisonnable	<i>Audit</i> de l'information financière historique ISAs	Assurance raisonnable dans des missions d'assurance autre que <i>l'audit</i> de données historiques
Missions d'assurance modérée	<i>Examen</i> de l'information financière historique ISREs	Assurance modérée dans des missions d'assurance autre que <i>l'examen</i> de données historiques ISAE 3400

Acceptation d'une mission d'assurance :

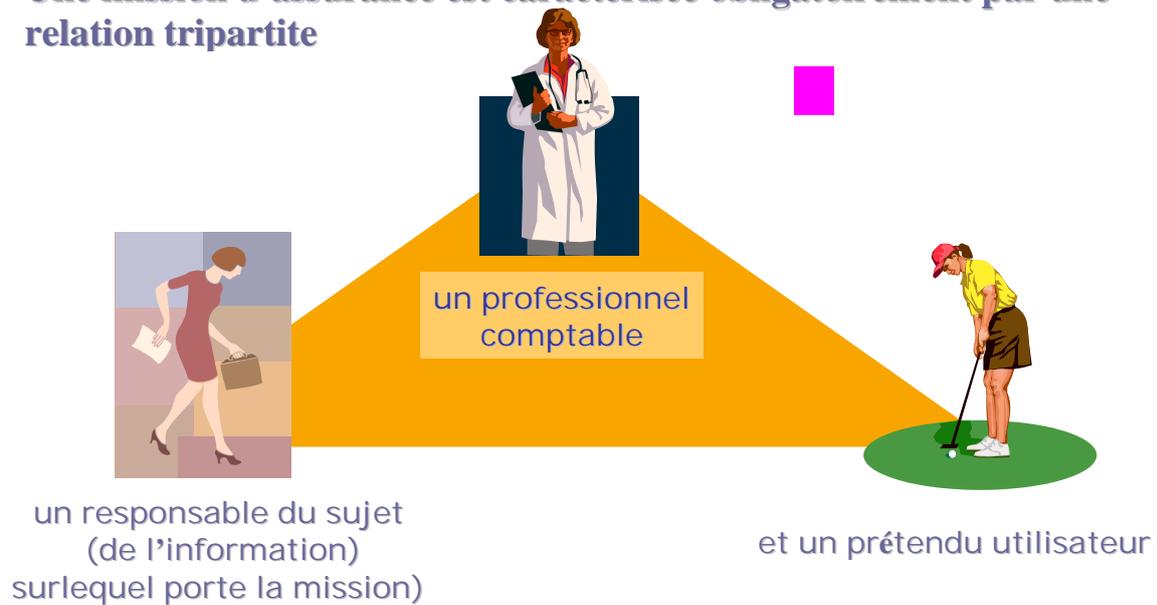
Le professionnel ne peut accepter une mission d'assurance que si ses connaissances préliminaires des circonstances de la mission indiquent que:

(a) il satisfait aux conditions d'éthique (indépendance, compétence, etc.)

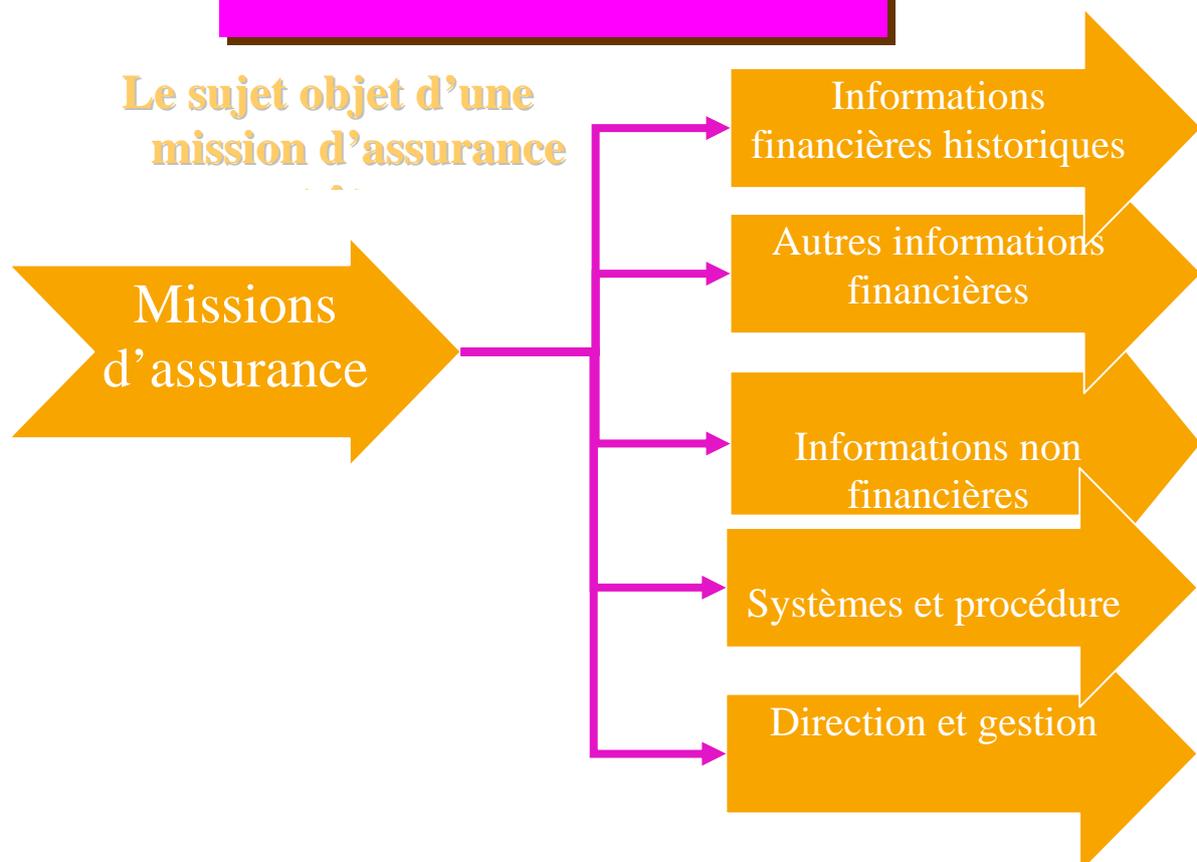
(b) La mission présente les caractéristiques suivantes:

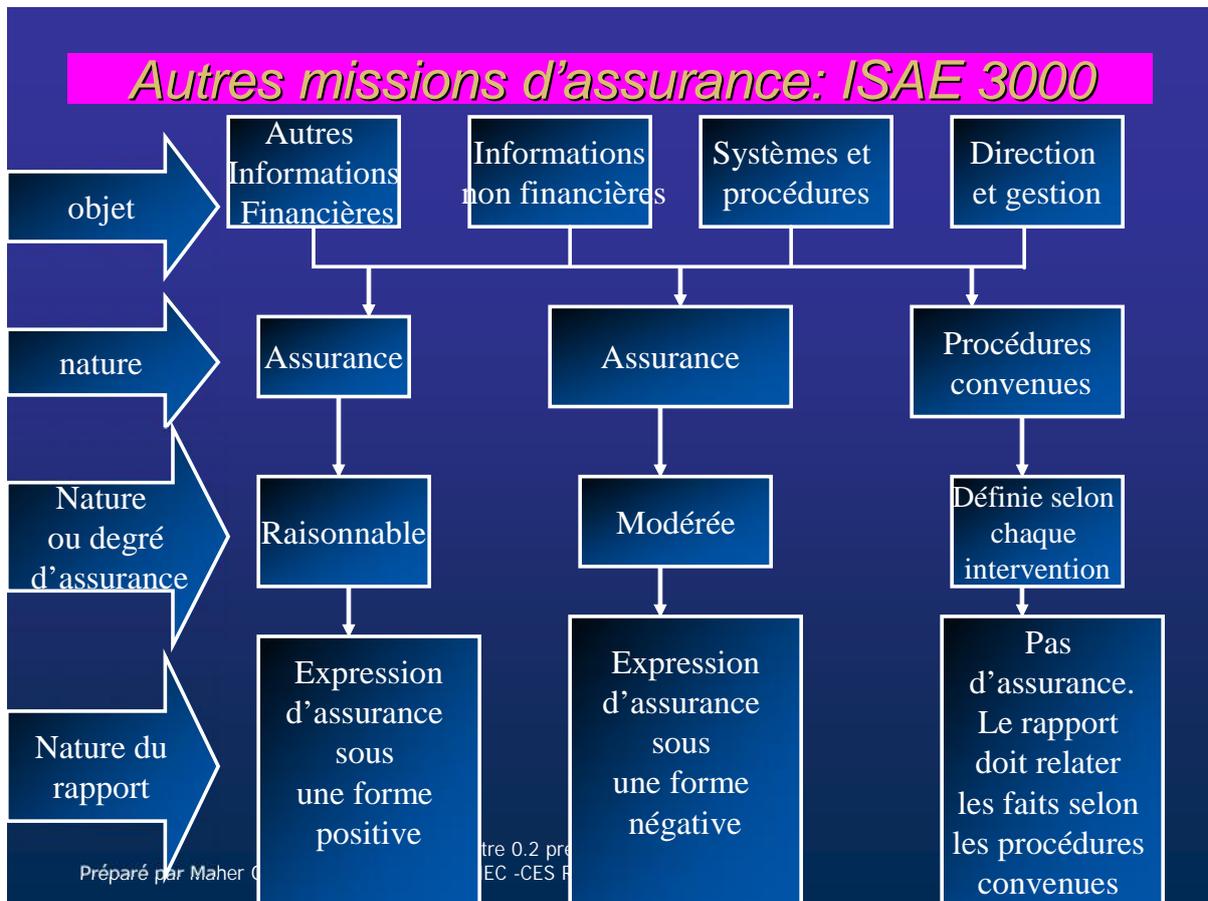
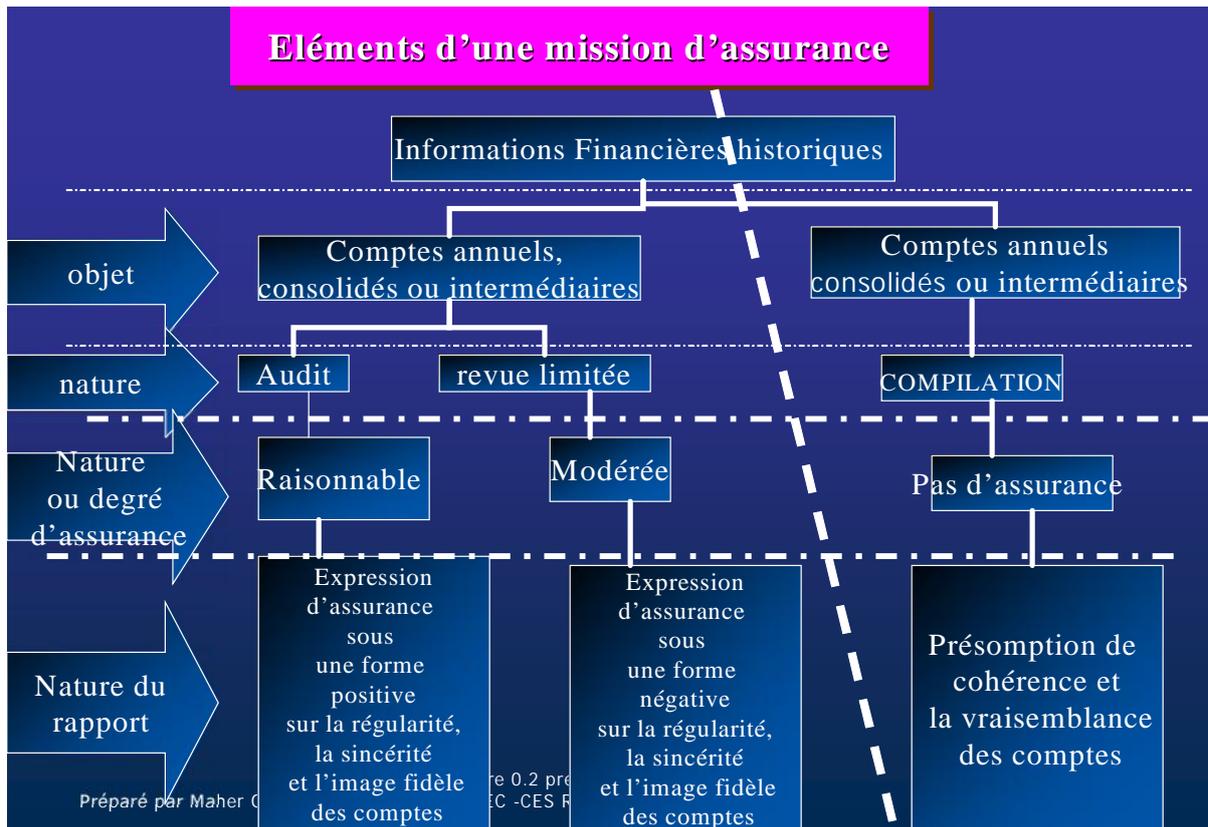
- Le sujet (objet de l'assurance) est approprié
- Les critères sont adaptés et disponibles aux prétendus utilisateurs
- Le professionnel a accès à des éléments de preuve appropriés pour étayer ses conclusions
- Ses conclusions seront présentés dans un rapport écrit
- La mission est mené dans un but rationnel

Une mission d'assurance est caractérisée obligatoirement par une relation tripartite



Eléments d'une mission d'assurance





C- ISQC 1 : Norme Internationale de Contrôle Qualité

- La Norme Internationale de Contrôle Qualité n°1 (ISQC1, seule norme internationale de Contrôle Qualité établie à ce jour), qui définit et précise les responsabilités d'un cabinet à l'égard de son système de contrôle qualité dans le cadre de la réalisation des différentes missions relevant d'un cabinet comptable :
 - Mission d'audit (ayant pour objectif de fournir une assurance 'raisonnable'), mais également
 - Mission d'examen limité d'informations financières historiques (ayant pour objectif de fournir une assurance 'modérée'),
 - Autres missions d'assurance,
 - Services connexes (missions selon des procédures convenues, mission de compilation, qui constituent des missions n'ayant pas pour objectif de fournir une quelconque assurance).

D- NORMES ISA

- Normes ISA 200, 210, 220, 230, 240, 250 et 260 ; ces normes énoncent les principes généraux et précisent les responsabilités dans le cadre des missions d'audit : termes de la mission d'audit, contrôle qualité, documentation, prise en compte des textes législatifs et réglementaires, communication...
- Normes ISA 300, 315, 320, 330 et 402 ; ces normes concernent l'évaluation des risques dans le cadre d'une mission d'audit et les éléments de réponse aux risques identifiés : approche et planification d'une mission d'audit, procédures à mettre en œuvre pour l'évaluation des risques, caractère significatif en matière d'audit, connaissance de l'entité, de son environnement et de son fonctionnement....
- Normes ISA 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 545, 550, 560, 570 et 580 ; ces normes définissent et précisent ce qui constitue des éléments probants dans le cadre d'une mission d'audit : confirmations externes, approche analytique, sondage, estimations comptables, parties liées, événements postérieurs à la date de clôture, continuité d'exploitation, déclarations de la direction....
- Normes ISA 600, 610 et 620 ; ces normes concernent l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par d'autres professionnels : dans quelle mesure ces travaux peuvent-ils être pris en compte et comment doivent-ils être utilisés.
- Normes ISA 700, 701, 710 et 720 ; ces normes concernent les conclusions d'une mission d'audit et le rapport qui doit être établi à l'issue de chaque mission d'audit.
- Norme ISA 800 concernant les missions d'audit spéciales, ayant pour objectif de fournir une assurance 'raisonnable' (c'est à dire élevée), et portant sur
 - Un jeu complet d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable particulier,
 - Ou un composant d'un jeu complet d'états financiers (exemple : une rubrique particulière du bilan),
 - Ou le respect de clauses contractuelles,
 - Ou des états financiers résumés.

Par ailleurs les normes de missions de l'IAASB ('IAASB's engagement standards') non reprises dans la traduction de juin 2006 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux

Comptes (CNCC France) et de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE Belgique) car elles ne sont pas des normes codifiées sous la catégorie ISA (Normes d'Audit) sont les suivantes :

E- NORMES ISRE

- **les Normes Internationales d'Examen Limité d'états financiers** (International Standards on Review Engagements, ISRE n° 2000 à 2699).
Ces normes, à ce jour au nombre de deux, s'appliquent aux missions d'examen limité d'informations financières historiques :
 - o ISRE 2400 concernant les missions d'examen limité d'états financiers,
 - o ISRE 2410 applicable au 15 décembre 2006 et concernant les missions d'examen d'états financiers intermédiaires.Ces normes sont disponibles en anglais gratuitement sur le site de l'IFAC sous forme PDF (pages 983 à 1002).
La norme ISRE 2400 correspond à l'ancienne norme ISRS 910 concernant les services connexes ; elle a fait l'objet d'une traduction en français sur l'initiative de la FIDEF en 2003¹

F- NORMES ISAE

- **Les normes Internationales de Missions d'assurance s'appliquant aux missions d'assurance relatives à des sujets autres que des informations financières historiques** (ISAE 3000 – 3699 / International Standards on Assurance Engagements).
Dans ce cadre il existe à ce jour deux normes disponibles en anglais sur le site de l'IFAC :
 - o La norme ISAE 3000 sur les missions d'assurance autres que les missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques,
 - o La norme ISAE 3400 sur l'examen d'informations prévisionnelles (The Examination of Prospective Financial Information). La norme ISAE 3400 correspond à l'ancienne norme 810 qui a fait l'objet d'une traduction en français sur l'initiative de la FIDEF en 2003¹.

G- NORMES ISRS

- **Les Normes internationales concernant les Services Connexes** (ISRSs 4000 – 4699, International Standards on Related Services).
A ce jour, deux normes ont été publiées concernant ces missions qui se distinguent des missions d'audit dans la mesure où elles n'ont pas pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une assurance quelconque :
 - o la norme ISRS 4400 sur les missions d'examen d'information financière sur la base de procédures convenues (ancienne norme 920 – services connexes),
 - o la norme ISRS 4410 sur les missions de compilation d'informations financières (ancienne norme 930 – services connexes)

Le cadre conceptuel des missions d'assurance, qui concerne toutes les missions aboutissant de la part d'un auditeur à l'expression d'une assurance, n'a également pas fait l'objet d'une traduction en français, mais peut être consulté dans sa version originale en anglais sur le site de l'IFAC (Handbook 2009, Framework pages 280 à 303).

Par ailleurs il convient de préciser que le Comité IAASB de l'IFAC a également publié des recommandations relatives aux Missions d'Audit (International Audit Practice Statements, IAPS). Ces recommandations n'ont pas fait à ce jour l'objet d'une traduction

en français, mais peuvent être librement consultées en langue anglaise sur le site de l'IFAC (IAPS 1000 à 1013 handbook 2006, pages 746 à 973)

Ces recommandations traitent par exemple du cas des missions d'audit dans les petites entités (IAPS 1005), des missions d'audit auprès des banques (IAPS 1006), de l'audit des instruments financiers dérivés (IAPS 1012), du commerce électronique (IAPS 1013)....

Ultérieurement, les normes concernant les missions d'examen limité, les services connexes et les missions relatives à des sujets autres que des informations financières historiques devraient également faire l'objet de recommandations ou guides d'application (practice statements) :

- IREPs 2700-2999 reserved for 'International Review Engagement Practice Statements'
- IRSPPs 4700-4999 reserved for 'International Related services Practice statements')
- IAEPs 3700 – 3999 reserved for 'International Assurance Engagement Practice Statements'

A ce jour, comme mentionné précédemment, seules des recommandations concernant les missions d'audit ont été publiées (IAPS 1000 –1999).

4-LISTE DES NORMES

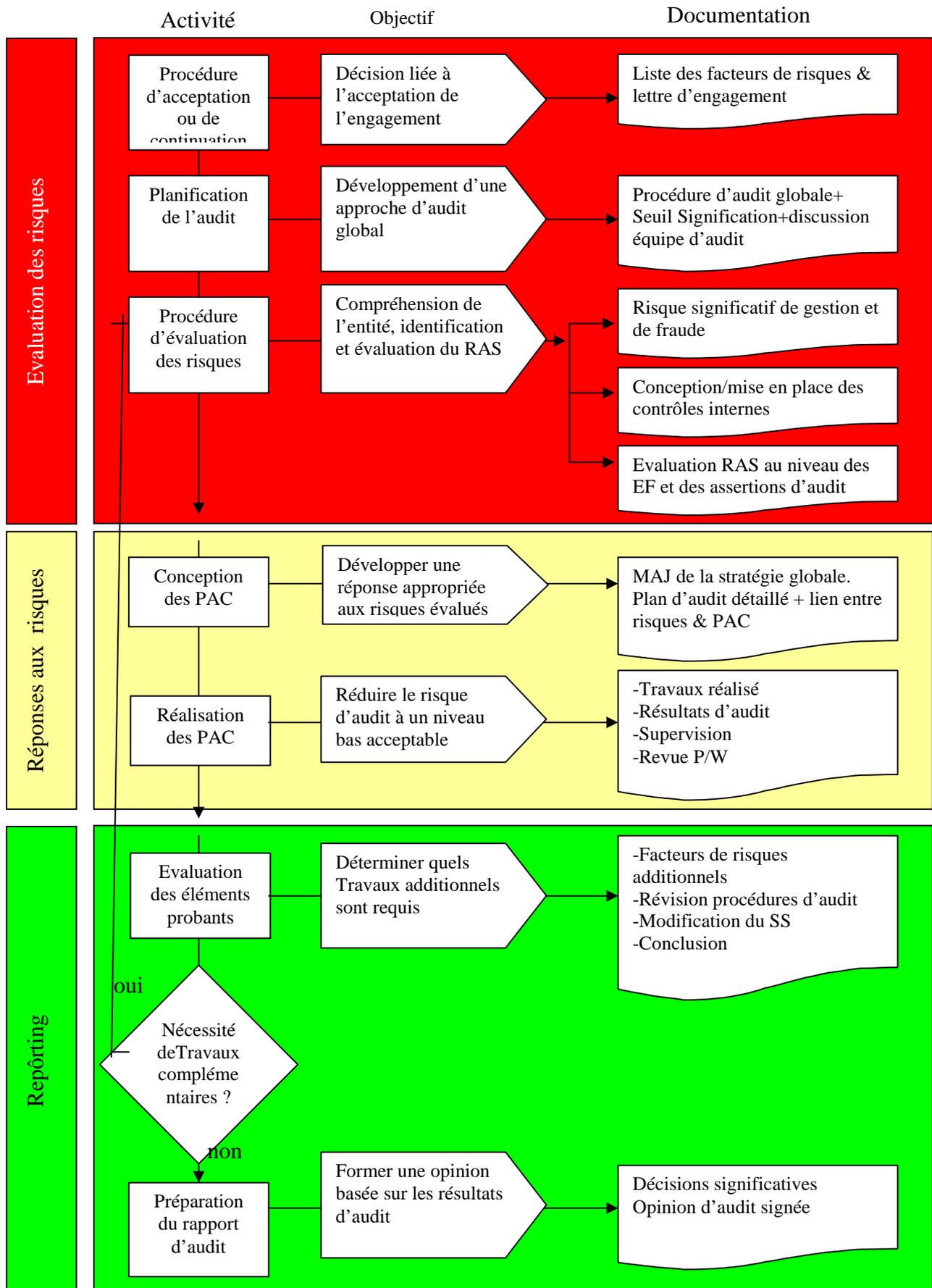
N° de la norme	LIBELLE FRANCAIS.	ABREVIATION
ETHIC 1	Ethique, formation et revue qualité	Ethique
ETHIC 1	Norme d'Ethiques	Ethique
préface	préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurances et de services connexes	normes ISA
janv-99	CONTROL QUALITE	ISQC
ISQC 1	Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes	ISQC
100-999	Audit et revue des informations financières historiques	normes ISA- ISREs
100-199	PREFACE ET CADRE CONCEPTUEL	normes ISA
120	Cadre conceptuel des missions d'assurance	normes ISA
200-299	PRINCIPES GENERAUX ET RESPONSABILITES	normes ISA
200	Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers	normes ISA
210	Termes de la mission d'audit	normes ISA
220	Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques	normes ISA
230	Documentation des travaux d'audit	normes ISA
240	Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers	normes ISA
250	Prise en compte des textes législatifs et réglementaires lors de l'audit des états financiers	normes ISA
260	Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	normes ISA
300-499	EVALUATION DES RISQUES ET ELEMENTS DE REPOSE AUX RISQUES IDENTIFIES	normes ISA

300	Planification d'une mission d'audit d'états financiers	normes ISA
315	Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives	normes ISA
320	Caractère significatif en matière d'audit	normes ISA
330	Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques	normes ISA
402	Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel aux services d'un bureau	normes ISA
ISA 450	Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit	
500-599	ELEMENTS PROBANTS	normes ISA
500	Eléments probants	normes ISA
501	Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	normes ISA
505	Confirmations externes	normes ISA
510	Missions initiales – Soldes d'ouverture	normes ISA
520	Procédures analytiques	normes ISA
530	Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests	normes ISA
540	l'audit des estimations comptables	normes ISA
550	Parties liées	normes ISA
560	Evènements postérieurs à la date de clôture	normes ISA
570	Continuité d'exploitation	normes ISA
580	Déclarations de la direction ("Lettre d'affirmation")	normes ISA
600-699	L'UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS	normes ISA
600	L'utilisation des travaux d'un autre auditeur	normes ISA
610	Prise en considération des travaux de l'audit interne	normes ISA
620	L'utilisation des travaux d'un expert	normes ISA
700-799	CONCLUSIONS D' AUDIT ET RAPPORTS	normes ISA
700	Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général	normes ISA
705	ISA 705 - Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur (indépendant)	normes ISA
710	Données comparatives	normes ISA
706	Paragraphe d'observations sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur	
720	Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités	normes ISA
800-899	DOMAINES SPECIALISES	normes ISA
800	Rapport de l'auditeur (indépendant) sur des missions d'audit spéciales	normes ISA
810	Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés	
1000-1100	Recommandations Internationales d'audit (IAPSs)	(IAPSs)
1000	Procédures de confirmation interbank	(IAPSs)
1001	milieu informatisé- Ordinateur personnel non en réseau	(IAPSs)
1002	milieu informatisé- Ordinateurs en réseau	(IAPSs)
1003	milieu informatisé- Bases de données	(IAPSs)

1004	La relation entre l'inspection et l'audit externe dans une banque	(IAPSS)
1005	Les considérations spécifiques pour l'audit des petites entités (TPE-PME)	(IAPSS)
1006	L'audit des états financiers des banques	(IAPSS)
1008	Evaluation des risques et contrôle interne -Caractéristiques et considérations	(IAPSS)
1009	Techniques d'audit assistées par ordinateur	(IAPSS)
1010	La prise en considération de l'environnement dans l'audit des états financiers	(IAPSS)
1012	L'audit des derivatives et des instruments financiers	(IAPSS)
1013	Le commerce électronique- effet sur l'audit des états financiers	(IAPSS)
1014	Le rapport de l'auditeur en conformité les normes internationales de rapports financiers	(IAPSS)
2000-2699	Revue des information financières historiques	ISREs
2400	Revue limitée d'états financiers	ISREs
2700-2999	Etat de la pratique relative aux missions d'examens limités	IREPSs
	en cours	IREPSs
3000-3999	Mission d'assurance autre que l'audit ou la revue d'information financières historiques	assurance autre que l'audit et la revue
3000-3699	Normes internationales sur les Missions d'assurances	ISAEs
3000-3399	Applicable à toutes les missions d'assurances	ISAEs
3000R	Missions d'assurances autres l'audit et la revue d'informations financières historiques	ISAEs
3400-3699	DOMAINES SPECIALISES	ISAEs
3400	Examen d'informations financières prévisionnelles	ISAEs
4000-4999	SERVICES CONNEXES	Related services
4000-4699	Normes internationales sur les services connexes	ISRSs
4400	missions convenues relatives à des informations financières	ISRSs
4410	Missions de compilation	ISRSs
4700-4999	Etat de la pratique relative aux missions convenues	ISRPSs
	en cours	ISRPSs
IES 1-8	NORMES INTERNATIONALES SUR LA FORMATION	IES
IES 0	cadre conceptuel des normes internationales sur la formation	IES
IES 1	Conditions d'admission au programme de formation comptable professionnelle	IES
IES 2	Contenu des programmes de formation comptable professionnelle	IES
IES 3	Aptitudes professionnelles	IES
IES 4	Valeurs, éthique et comportement professionnels	IES
IES 5	Conditions d'expérience pratique	IES
IES 6	évaluation des capacités et de la compétence professionnelle	IES
IES 7	La formation professionnelle continue : un programme d'apprentissage tout au long de la vie et d'amélioration continue de la compétence professionnelle	IES

IES 8	Compétences requises des professionnels de l'audit	IES
-------	--	-----

5-DEMARCHE D'AUDIT



A man in a dark suit and tie is walking across a large, glowing globe. The globe is tilted and has a bright, ethereal light effect, with a grid of latitude and longitude lines. The man is carrying a briefcase and is looking towards the right. The entire scene is framed by a thick, bright green border that is slightly tilted.

PARTIE II/ CODE DE DEONTOLOGIE DES PROFESSIONNELS COMPTABLES

« Code of ethics for Professional accountants »

PARTIE II : CODE DE DEONTOLOGIE DES PROFESSIONNELS COMPTABLES

1- RAPPELS GÉNÉRAUX

L'IFAC insiste sur l'éthique dans sa version française (« code of ethics ») alors que la traduction française insiste sur la déontologie (« code de déontologie »). Quelle est la différence ?

L'éthique et la morale sont souvent confondues: c'est ce qui a trait au comportement et aux mœurs. L'éthique intéresse en réalité toute la société alors que la déontologie ne concerne qu'un groupe d'individus. L'éthique professionnelle vise les vertus qui guident l'homme dans ses prises de décisions et qui lui permettront d'atteindre le bien ou tout au moins de s'en rapprocher.

L'éthique **insiste sur la liberté** qui seule permet à l'individu de progresser et de se réaliser en tant qu'Homme. (C'est parce que l'auditeur se sent libre de toute pression ou contrainte qu'il peut donner un avis motivé).

La Déontologie quant à elle s'applique à tous les corps de métier. La déontologie constitue le discours des devoirs. C'est la science traitant des devoirs que crée pour un individu l'exercice d'une certaine profession. On entend par code de déontologie, l'ensemble des percepts qui régissent la conduite des personnes appartenant à des professions organisés en ordre.

La déontologie **limite la liberté**, puisqu'elle présente les devoirs professionnels comme impératifs. C'est cette vision très francophone de la « contrainte réglementaire » qui a été retenu lors de la traduction du code d'éthique de l'IFAC.

L'ordre a adopté le « **code de déontologie des professionnels comptables** » publié par l'IFAC en février 2008. En réalité il a adopté la Traduction libre en langue française du texte disponible en langue anglaise de l'IFAC « CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS » de Juin 2005

Cette Traduction, non soumise à l'approbation de l'IFAC, effectuée par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (CSOEC - France) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC- France) pour ses besoins internes, et entièrement revue par les services linguistiques de l'ICCA (Canada) n'est donc pas reconnue officiellement par l'IFAC. Toutefois du fait de l'adoption par l'OECT de la version française, elle revêt désormais un caractère obligatoire par rapport aux membres de l'OECT.

Qu'en est- il du code des devoirs professionnel tunisien ?

Le code des devoirs professionnels revêt un caractère légal puisqu'il est institué par arrêté du ministre des finances du 26/7/1991. Il traite des :

- Rapport des professionnels avec l'ordre
- Obligations des membres de l'ordre dans l'exercice de leur profession
- Droits des membres de l'ordre dans l'exercice de leur profession
- Dispositions applicables aux stagiaires
- Application des règles d'éthique

Légalement, l'OECT a donc adopté expressément les règles d'éthique de l'IFAC et ce en vertu de l'article 39 du code des devoirs professionnels qui stipule : « Les règles d'éthique professionnelles généralement admises s'appliquent aux professionnels au cas où elles n'auraient pas été prévues par le présent code ».

Par ailleurs l'OECT avait élaboré en 2005 son propre code d'éthique qu'il avait soumis aux professionnels mais qui ne l'ont pas approuvé. Il a été abrogé par l'AGO de l'OECT de février 2008 pour être remplacé par le code d'éthique de l'IFAC

2- INTRODUCTION ET PRINCIPES DE BASE RELATIFS AU CODE DE DÉONTOLOGIE DES PROFESSIONNELS COMPTABLES

Une des marques distinctives de la profession comptable est qu'elle assume la responsabilité d'agir dans l'intérêt général. En conséquence, la responsabilité d'un **professionnel comptable** ne se limite pas à satisfaire exclusivement les besoins d'un client ou d'un employeur en particulier. Pour agir dans l'intérêt général, le professionnel comptable doit respecter les règles d'éthique prescrites par l'IFAC et adoptées par l'OECT en février 2008.

Le code comprend trois parties :

La Partie A :

Elle fixe les **principes de base** de l'éthique professionnelle des professionnels comptables et propose un **cadre conceptuel** permettant l'application de ces principes. Le cadre conceptuel apporte des indications sur les principes d'éthique de base. Les professionnels comptables sont tenus d'appliquer ce cadre conceptuel afin d'identifier **les menaces** et de les ramener à un **niveau acceptable** faisant que la conformité aux principes de base n'est pas compromise.

Les Parties B et C

Elles **illustrent** la façon dont il convient d'appliquer le cadre conceptuel à des situations spécifiques. Elles **donnent des exemples de sauvegardes** susceptibles de répondre de façon appropriée aux menaces entravant la conformité aux principes de base et présentent des exemples de situation où il n'existe pas de sauvegardes permettant de juguler ces menaces et où par conséquent il convient d'éviter l'activité ou les liens qui les occasionnent.

- La Partie B s'applique aux professionnels comptables exerçant en cabinet.
- La Partie C s'applique aux professionnels comptables n'exerçant pas en cabinet. Les professionnels comptables exerçant en cabinet sont susceptibles de trouver dans la Partie C des éléments s'appliquant également à des situations qu'ils rencontrent.

3- RESUME DE LA PARTIE A : APPLICATION GENERALE DU CODE

a-Principes de base

Les professionnels comptables sont tenus d'observer les principes de base suivants :

(a) Intégrité

Le professionnel comptable doit être droit et honnête dans l'ensemble de ses relations professionnelles

(b) Objectivité

Le professionnel comptable ne doit laisser ni parti pris, ni conflit d'intérêts, ni l'influence excessive de tiers, compromettre son jugement professionnel.

(c) Compétence professionnelle, soin et diligence

Le professionnel comptable a l'obligation permanente de maintenir ses connaissances et sa compétence professionnelles au niveau requis pour faire en sorte que son client ou son employeur bénéficient d'un service professionnel compétent basé sur les derniers développements de la pratique professionnelle, de la législation et des techniques. Le professionnel comptable doit agir avec diligence et en conformité avec les normes techniques et professionnelles applicables lorsqu'il fournit des **services professionnels**.

(d) Confidentialité

Le professionnel comptable doit respecter le caractère confidentiel des informations recueillies dans le cadre de ses relations professionnelles et d'affaires et ne doit divulguer aucune de ces informations à des tiers sans autorisation spécifique appropriée, à moins qu'il ait un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire. Les informations confidentielles recueillies dans le cadre des relations professionnelles et d'affaires ne doivent pas être utilisées pour l'avantage personnel du professionnel comptable ou de tiers.

(e) Comportement professionnel

Le professionnel comptable doit se conformer aux lois et réglementations applicables et doit éviter tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession. Les professionnels comptables doivent être honnêtes et sincères et ne doivent :

- (a) ni exprimer de prétentions exagérées quant aux services qu'ils sont en mesure de rendre, aux qualifications qu'ils possèdent ou à l'expérience qu'ils ont acquise ;
- (b) ni faire des allusions désobligeantes ou des comparaisons sans fondement avec les travaux d'autrui.

b- Approche fondée sur le cadre conceptuel

Il est impossible de définir toutes les situations qui donnent lieu à des menaces spécifiques entravant la conformité aux principes de base et de préciser les mesures appropriées permettant de les atténuer.

Par ailleurs, la nature des missions et des affectations peut varier et en conséquence, différentes menaces peuvent intervenir, requérant l'application de différentes sauvegardes.

Un cadre conceptuel qui fait obligation au professionnel comptable **d'identifier, d'évaluer** et **d'aborder** les **menaces** entravant la conformité aux **principes de base**, au lieu de se contenter d'observer un jeu de règles spécifiques susceptibles d'être arbitraires est, en conséquence, dans l'intérêt général.



Si les menaces ayant été identifiées ne sont pas manifestement négligeables, le professionnel comptable doit, si cela est approprié, appliquer les sauvegardes permettant d'éliminer ces menaces ou de les ramener à un niveau acceptable de sorte que la conformité aux principes de base ne soit pas compromise.

Le professionnel comptable a l'obligation d'évaluer toutes les menaces mettant en cause la conformité aux principes de base.

Lorsqu'il examine l'importance d'une menace, le professionnel comptable doit tenir compte des facteurs qualitatifs et quantitatifs.

Si le professionnel comptable ne peut mettre en œuvre des sauvegardes appropriées, il doit **refuser ou cesser de fournir les services professionnels spécifiques** en cause, ou si cela se révèle nécessaire, **donner sa démission au client** ou à son employeur (dans le cas d'un professionnel comptable n'exerçant pas en cabinet).

Il se peut qu'un professionnel comptable enfreigne par inadvertance une disposition du Code. Selon la nature et l'importance de la chose, une telle infraction par inadvertance peut ne pas compromettre la conformité aux principes de base sous réserve que, une fois le manquement découvert, **l'infraction est corrigée sans délai** et toutes les sauvegardes nécessaires sont mises en œuvre.

Les Parties B et C du Code comportent des exemples destinés à illustrer la façon dont il convient d'appliquer le cadre conceptuel. Ces exemples ne sont pas censés constituer, ni ne doivent être interprétés comme constituant une liste exhaustive de toutes les situations rencontrées par un professionnel comptable qui sont susceptibles de faire peser des menaces sur la conformité aux principes de base.

En conséquence, il ne suffit pas que le professionnel comptable se contente de se conformer aux exemples présentés ; plutôt, le cadre doit être appliqué en fonction des circonstances particulières rencontrées par le professionnel comptable.

Menaces

De nombreuses circonstances risquent potentiellement de menacer la conformité aux principes de base. La majorité d'entre elles appartiennent aux catégories suivantes

- (a) **Les menaces liées à l'intérêt personnel**, qui peuvent survenir du fait des intérêts financiers ou autres détenus par un professionnel comptable ou un membre de sa **famille proche** ou immédiate. On peut citer à titre d'exemple :

Parmi les exemples de circonstances susceptibles d'occasionner des menaces liées à l'intérêt personnel pour un professionnel comptable exerçant en cabinet figurent, sans s'y limiter, les éléments suivants :

- Une **participation financière** chez un client ou la détention conjointe d'une participation financière avec un client.
- Une **dépendance excessive à l'égard des honoraires** totaux perçus auprès d'un client.
- L'inquiétude quant à l'éventualité de perdre un client...

- (b) **Les menaces liées à l'auto-évaluation**, qui risquent de survenir lorsqu'un jugement posé antérieurement doit être évalué par le professionnel comptable responsable de ce jugement; tels que par exemple :

- L'établissement d'un rapport d'assurance sur le fonctionnement de systèmes de contrôle interne dans la conception ou la mise en application desquels on est intervenu.
- Le fait d'avoir préparé les données initiales utilisées pour produire les documents qui font l'objet d'une mission d'audit.
- Le fait pour un membre de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance d'être, ou d'avoir récemment été, administrateur ou cadre dirigeant chez le client.
- La prestation d'un service pour le compte du client qui influe directement sur l'objet de la mission d'expression d'assurance...

- (c) **Les menaces liées à la représentation**, qui risquent de survenir lorsqu'un professionnel comptable plaide en faveur d'une position ou d'un avis au point de risquer de compromettre son objectivité ultérieure. Tel qu'agir en qualité de représentant pour le compte d'un client de mission d'expression d'assurance dans le cadre de litiges ou de procès avec des tiers.

- (d) **Les menaces liées à la familiarité**, qui risquent de survenir lorsque par suite de liens étroits, un professionnel comptable devient trop complaisant à l'égard des intérêts de tiers. Tels que :

- Un **lien de parenté proche ou immédiate** entre un **membre de l'équipe** chargée de la mission et **un administrateur ou un cadre dirigeant du client**.
- Un lien de parenté proche ou immédiate entre un membre de l'équipe chargée de la mission et **un employé du client** qui est **en mesure d'exercer une influence directe** et significative sur **l'objet de la mission**.
- **L'acceptation de cadeaux** ou d'un traitement préférentiel de la part d'un client, sauf à ce que la valeur en soit manifestement insignifiante.

- Des relations de longue date entre des membres influents du personnel et le client d'une mission d'expression d'assurance...
- (e) **Les menaces liées à l'intimidation**, qui risquent de survenir lorsqu'un professionnel comptable peut être dissuadé d'agir avec objectivité, du fait de menaces, réelles ou perçues. Comme par exemple :
- Le fait d'être menacé de licenciement ou de remplacement en relation avec une mission chez un client.
 - Le fait d'être menacé de poursuites.
 - Le fait de subir des pressions en vue de réduire de façon induite l'étendue des travaux afin de réduire les honoraires.

Mesures de Sauvegardes

Les sauvegardes qui peuvent éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable se répartissent en deux grandes catégories :

- (a) Les sauvegardes créées par la profession, la législation ou la réglementation ;
- (b) Les sauvegardes prévues dans l'environnement de travail. (cf ISQC 1 et ISA 230)

(a) Les sauvegardes mises en place par la profession, la législation ou la réglementation comprennent, mais sans s'y limiter :

- Les conditions de formation théorique et pratique et d'expérience préalables à l'accès à la profession.
- Les obligations de perfectionnement professionnel continu.
- Les règles de gouvernement d'entreprise.
- Les normes professionnelles.
- Les procédures de supervision et de discipline de la profession ou des organismes de réglementation.
- Les revues externes par un tiers légalement habilité des rapports, déclarations, communications ou informations produites par un professionnel comptable.

(b) Les sauvegardes prévues dans l'environnement de travail comprennent, mais sans s'y limiter :

- Une **équipe dirigeante du cabinet insistant** sur l'importance de la **conformité aux principes de base**.
- Des procédures pour la mise en œuvre et **la supervision du contrôle qualité** des missions.
- Des méthodes documentées concernant **l'identification des menaces** sur la conformité aux principes de base, l'évaluation de l'importance de ces menaces et **l'application des sauvegardes**.
- des politiques documentées en matière d'**indépendance**,
- Des procédures qui permettront l'identification des **liens financiers** ou autres existant entre le cabinet ou les membres des équipes chargées des missions et les clients.
- Des **politiques et procédures destinées à superviser** et, le cas échéant, à gérer la **dépendance à l'égard des revenus** provenant d'un seul client.

- **Le recours à des associés et des équipes de mission différentes**, relevant de supérieurs différents pour la prestation des missions autres que d'expression d'assurance auprès d'un client de mission d'expression d'assurance.
- La **communication des politiques** du cabinet en matière d'éthique à l'ensemble des associés et des collaborateurs et une formation théorique et pratique appropriée sur ces politiques.
- La **désignation d'un membre de la haute direction** chargé de superviser le bon fonctionnement du système de contrôle qualité du cabinet.
- La **communication aux associés et aux collaborateurs** professionnels de **l'identité des clients** de mission d'expression d'assurance et des entités connexes dont ils doivent être indépendants.

Les sauvegardes spécifiques à la mission dans l'environnement de travail peuvent inclure :

- **L'intervention d'un autre professionnel** comptable chargé de passer en revue les travaux effectués ou de conseiller d'autre manière si les circonstances l'exigent.
- La **consultation d'un tiers indépendant**, tel qu'un comité d'administrateurs indépendants, une instance de réglementation professionnelle (Comme l'OECT) ou un autre professionnel comptable.
- La **communication aux responsables de la gouvernance** du client de la nature des services rendus et du chiffre des honoraires facturés.
- Le **recours à un autre cabinet** pour effectuer ou faire refaire une partie de la mission.
- La **rotation des membres responsables** de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance.

Lorsqu'il exerce son **jugement** professionnel, le professionnel comptable doit se **demander ce qu'un tiers raisonnable et informé**, ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, y compris de l'importance de la menace et des sauvegardes mises en œuvre, **serait conduit à juger comme étant inacceptable**.

Résolution de conflits d'ordre éthique :

Lors de l'évaluation de la conformité aux principes de base, le professionnel comptable peut être amené à résoudre un conflit dans l'application des principes de base.

Lorsqu'il initie une procédure formelle ou informelle de résolution de conflit, le professionnel comptable doit, consulter les autres personnes compétentes afin d'obtenir de l'aide pour sa résolution du conflit (et obtenir ainsi des indications sur des problèmes d'éthique sans enfreindre la confidentialité) :

- *au sein du cabinet.*
- *Auprès des responsables de la gouvernance, tels que les membres du conseil d'administration ou du comité d'audit (Lorsque la situation comporte un conflit avec, ou au sein d'une organisation);*
- *Auprès de l'organisme professionnel compétent tel que la commission juridique ou la commission d'éthique de l'OECT*
- *ou de conseillers juridiques et.*

A titre d'exemple, un professionnel comptable peut avoir découvert une fraude, dont la révélation pourrait contrevenir à sa responsabilité en matière de confidentialité. Le

professionnel comptable doit envisager de prendre l'avis d'un juriste pour déterminer s'il a une obligation d'en rendre compte.

Si, une fois épuisées toutes les possibilités applicables, **le conflit éthique demeure non résolu**, le professionnel comptable **doit**, si cela est possible, **refuser de demeurer associé au problème créant le conflit**. Le professionnel comptable peut déterminer que, eu égard aux circonstances, il est approprié de se retirer de l'équipe de mission ou du dossier en cause ou de se retirer complètement de la mission ou de démissionner du cabinet ou de l'organisation employeur.

4- RESUME DE LA PARTIE B : PROFESSIONNELS COMPTABLES EXERÇANT EN CABINET

a-Principes généraux

La partie B traite la façon dont les professionnels comptables exerçant en cabinet (appelés également professionnels comptables indépendants non liés par un contrat de travail) doivent appliquer le cadre conceptuel figurant dans la partie A. Les exemples décrits dans cette partie **ne doivent pas être interprétés** comme constituant, **une liste exhaustive** de toutes les circonstances rencontrées par les professionnels indépendants. Le professionnel doit toujours revenir à la logique prévue par le cadre conceptuel à savoir : **comment préserver les bases de l'éthique (au nombre de cinq) contre les risques potentiels (au nombre de 5) par la mise en place ou le respect des mesures de sauvegardes** prévues par la loi la réglementation ou le contrôle interne du cabinet :

Les principaux thèmes et exemples traités par cette partie B sont au nombre de 10 répartis en 10 sections dont la dernière liée à l'indépendance est la plus déterminante pour les missions d'assurance. Ces sections concernent :

- Section 200 Introduction
- Section 210 Nomination professionnelle
- Section 220 Conflits d'intérêts
- Section 230 Deuxièmes avis
- Section 240 Honoraires et autres types de rémunération
- Section 250 Marketing des services professionnels
- Section 260 Dons et hospitalité
- Section 270 Garde d'actifs appartenant aux clients
- Section 280 Objectivité – Tous services
- Section 290 Indépendance – Missions d'expression d'assurance

Toutes ces sections doivent être étudiées de façon détaillées afin de comprendre la mise en œuvre du cadre conceptuel en cas de risque sur les principes de bases.

Dans ce résumé seulement quelques exemples seront traités notamment :

Risques liés à l'acceptation (section 210)

Acceptation d'un client

Avant d'accepter une relation avec un nouveau client, le professionnel comptable doit se demander si cette acceptation serait de nature à créer des menaces concernant la conformité

aux principes de base. Des menaces potentielles pour l'intégrité ou le comportement professionnel pourraient par exemple résulter de points sujets à caution en rapport avec le client (ses propriétaires, ses dirigeants et ses activités) , Ex : l'implication du client dans des activités illégales telles que le blanchiment d'argent, la malhonnêteté ou des pratiques de communication financière discutables.

L'importance de toutes les menaces quelles qu'elles soient doit être évaluée.

Les sauvegardes appropriées peuvent consister à obtenir des informations et comprendre les activités du client, de ses propriétaires, de ses gestionnaires et des responsables de sa gouvernance et de la conduite de ses activités ou à obtenir du client l'engagement d'améliorer les pratiques de gouvernement d'entreprise ou les contrôles internes.

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

Les décisions d'acceptation doivent être **périodiquement réexaminées** pour les missions récurrentes.

Acceptation de la mission

Le professionnel comptable ne doit accepter de fournir que les services pour lesquels ils ont compétence à délivrer. Il peut exister une menace pour la compétence professionnelle, les soins et la diligence, liée à l'intérêt personnel, dès lors que l'équipe chargée de la mission ne possède pas, ou ne peut acquérir les compétences nécessaires pour effectuer correctement cette mission.

Le professionnel comptable doit mettre en place des sauvegardes tels que :

- L'acquisition de connaissances suffisantes sur les secteurs d'activité ou les sujets pertinents.
- L'acquisition d'une connaissance appropriée de la nature des affaires du client, de la complexité de son fonctionnement, de la nature et l'étendue des travaux devant être mis en œuvre.
- La possession ou l'obtention d'expérience sur les obligations réglementaires ou de communication financière en cause.
- L'affectation d'un nombre suffisant de collaborateurs disposant des compétences nécessaires.
- Le recours à des experts en cas de besoin.
- La définition d'un calendrier réaliste pour la mise en œuvre de la mission.
- L'observation de politiques et procédures de contrôle qualité destinées à apporter une assurance raisonnable que les missions spécifiques ne sont acceptées que lorsqu'elles peuvent être effectuées avec compétence.

Lorsqu'un professionnel comptable a l'intention de recourir aux conseils ou aux travaux d'un expert, il doit tenir compte de facteurs tels que la réputation, l'expertise, les ressources disponibles et les normes professionnelles et éthiques applicables. De telles informations peuvent être obtenues à partir de précédentes collaborations avec cet expert ou de la consultation de tiers

Conflits d'intérêts (section 220) :

Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit prendre des mesures raisonnables lui permettant d'identifier les circonstances susceptibles de poser un conflit d'intérêts.

A titre d'exemple, une menace à l'objectivité peut être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet est en concurrence directe avec le client ou détient une entreprise conjointe ou un arrangement similaire avec un concurrent important du client. Une **menace sur l'objectivité** ou la **confidentialité** peut également être créée lorsqu'un professionnel comptable exerçant en cabinet effectue des missions pour des clients dont les intérêts sont en conflit ou que les clients sont en conflit l'un avec l'autre par rapport au sujet ou à l'opération en cause.

Chaque professionnel comptable doit se demander, avant d'accepter ou de poursuivre une relation avec un client ou une mission spécifique, s'il a de quelconques intérêts commerciaux ou des relations avec le client ou un tiers susceptibles d'occasionner des menaces.

Les sauvegardes doivent en général consister notamment à :

- notifier le client des intérêts commerciaux ou des activités du cabinet susceptibles de constituer un conflit d'intérêts et obtenir son consentement ;
- notifier toutes les parties concernées connues que le professionnel comptable exerçant en cabinet agit pour deux parties ou plus dans un dossier où leurs intérêts respectifs sont en conflit et obtenir leur consentement à ce qu'il procède ;
- notifier le client du fait que le professionnel comptable exerçant en cabinet n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la prestation des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et obtenir son consentement à ce qu'il procède ainsi.
- le recours à des équipes de missions distinctes ;
- des procédures visant à entraver l'accès à l'information (par exemple, une séparation physique stricte de ces équipes, un archivage confidentiel et sécurisé des données) ;
- des recommandations précises sur la sécurité et la confidentialité à l'usage des membres de l'équipe de mission ;
- Le recours à des engagements de confidentialité signés par les employés et les associés du cabinet ;
- Le réexamen périodique de l'application des sauvegardes par un cadre dirigeant qui n'intervient pas dans les missions auprès des clients concernés

Risques liés au deuxième avis section 230)

Un professionnel comptable exerçant en cabinet est invité à fournir un deuxième avis sur l'application des normes ou principes de comptabilité, d'audit, d'information financière ou d'autres normes, peuvent faire peser des menaces sur la conformité aux principes de base. A titre d'exemple, il peut y avoir une menace sur la compétence et la diligence professionnelles dans le cas où le deuxième avis n'est pas basé sur le même ensemble de données.

Ces sauvegardes peuvent inclure ;

- de demander l'autorisation de contacter le professionnel comptable en place,
- de décrire, dans le cadre des communications avec le client, les limites qui s'appliquent à tous les avis émis, et
- de fournir au professionnel comptable en place une copie de l'avis exprimé.

Risques liés aux honoraires (section 240) :

* Le fait qu'un professionnel comptable exerçant en cabinet puisse demander des honoraires inférieurs à ceux d'un confrère n'est pas en soi contraire à l'éthique.

Néanmoins, des menaces peuvent peser sur la conformité aux principes de base du fait du niveau des honoraires demandés. A titre d'exemple, une menace liée à **l'intérêt personnel pèse sur la compétence** et les **diligences professionnelles** si les honoraires demandés sont si bas qu'il peut être difficile pour ce prix de mettre en œuvre la mission en respectant les normes techniques et professionnelles applicables

* Les honoraires sous condition de résultat sont largement utilisés pour certains types de missions autres que des missions d'expression d'assurance. Ils peuvent toutefois dans certaines circonstances faire peser des menaces sur la conformité aux principes de base. Ils peuvent donner lieu à une **menace sur l'objectivité** liée à **l'intérêt personnel**.

* Un professionnel comptable exerçant en cabinet **ne doit pas verser ni percevoir d'honoraires de référencement ou de commission**, à moins qu'il n'ait mis en place des sauvegardes permettant d'éliminer ces menaces ou de les ramener à un niveau acceptable. Parmi ces sauvegardes peuvent figurer :

- **La mention au client de tous les arrangements consistant à verser** des honoraires de référencement à un autre professionnel comptable pour les travaux référés.
- La mention au client de tous les arrangements consistant à percevoir des honoraires de référencement pour avoir adressé le client à un autre professionnel comptable exerçant en cabinet.
- L'obtention **de l'accord préalable du client** pour les arrangements conclus en matière de commissions en rapport avec la vente par un tiers de biens ou de services au client

Compte tenu de son importance pour les missions d'assurance et d'audit, nous accorderons une attention particulière à la section 290.

Risque liés au marketing des services professionnels (section 250) :

Lorsqu'un professionnel comptable sollicite de nouveaux travaux par l'intermédiaire de la **publicité** ou d'autres formes de marketing, il peut y avoir **des menaces potentielles liées à l'intérêt personnel affectant la conformité au principe du comportement professionnel**, si les services, réalisations ou produits sont présentés de façon incompatible avec ce principe.

Un professionnel comptable ne doit pas **jeter le discrédit** sur la profession dans le marketing de ses services professionnels. Le professionnel comptable exerçant ne doit pas :

- faire **des affirmations exagérées** sur les services offerts, les **qualifications** détenues, et **l'expérience** acquise ;
- **dénigrer les travaux d'un tiers** ou se livrer à des comparaisons non fondées

Si le professionnel comptable éprouve des doutes sur le point de savoir si une forme de publicité ou de marketing envisagée est appropriée, il doit prendre conseil auprès de l'OECT.

Dons et hospitalité (section 260)

Un professionnel comptable **ou un membre de sa famille** immédiate ou proche, peut se voir offrir des cadeaux et l'hospitalité de la part d'un client. Une telle offre donne en général lieu à une menace sur **l'objectivité** liées à **l'intérêt personnel**. Si un cadeau est accepté. Des menaces sur **l'objectivité** liées à **l'intimidation** peuvent également résulter de l'éventualité que l'acceptation de ce cadeau **soit rendue publique**.

L'importance de ces menaces dépend du caractère **manifestement négligeable** de l'offre. Le professionnel comptable peut conclure que cette offre est faite dans le cours normal des affaires sans intention spécifique d'influencer la prise de décisions.

Si les menaces évaluées ne sont pas manifestement négligeables, **les sauvegardes** nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable. Lorsque les menaces ne peuvent **pas être éliminées, ni ramenées à un niveau acceptable**, le professionnel comptable ne doit pas accepter une telle offre.

Garde d'actifs appartenant aux clients (Section 270)

Un professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas assumer la garde de fonds ou d'autres actifs pour le compte d'un client, sauf à y être autorisé par la loi et dans ce cas, en conformité avec toute obligation légale complémentaire imposée au professionnel comptable exerçant en cabinet qui détient de tels actifs.

La détention d'actifs appartenant au client crée des menaces sur la conformité aux principes de base ; à titre d'exemple, il y a une menace sur le comportement professionnel lié à l'intérêt personnel et il peut y avoir une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel provenant de la détention d'actifs appartenant au client.

Le professionnel comptable doit ;

- conserver ces actifs séparément des siens propres ou de ceux de son cabinet ;
- n'utiliser ces actifs que pour l'objet auquel ils sont destinés,
- à tout moment, être prêt à rendre compte de tous ces actifs, ainsi que de tous les revenus, dividendes ou profits générés, à toutes personnes habilitées à ce qu'on leur en rende compte.
- Se conformer à toutes les lois et tous les règlements applicables à la conservation et à la comptabilisation de tels actifs.

b- Section 290 - Indépendance – Missions d'expression d'assurance

S'agissant d'une mission d'expression d'assurance, il est dans l'intérêt général que les membres **des équipes chargées d'une mission d'expression d'assurance**, les **cabinets** et le cas échéant, **les cabinets membres du réseau** soient **indépendants** des **clients de missions d'expression d'assurance**.

Les missions d'expression d'assurance sont destinées à **renforcer le degré de confiance des utilisateurs** visés quant au résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet en fonction de certains critères.

Les missions d'expression d'assurance peuvent porter sur **les assertions d'autrui** ou être des **missions d'appréciation directe**. Dans l'un et l'autre cas, elles font intervenir trois parties distinctes : **le professionnel comptable** exerçant en cabinet, **la personne responsable** et les **utilisateurs visés**.

Dans les missions d'expression d'assurance **basées sur des assertions**, dont font partie les **missions d'audit d'états financiers**, l'évaluation ou la mesure de l'objet est effectuée par **la personne responsable** et l'information sur l'objet se présente sous la forme d'une assertion de la personne responsable qui est mise à la disposition des utilisateurs visés.

Dans une mission d'appréciation directe, le professionnel comptable **soit effectue directement l'évaluation ou la mesure de l'objet**, soit **obtient de la personne responsable qui a effectué l'évaluation ou la mesure une déclaration qui n'est pas mise à la disposition des utilisateurs visés**. Les informations **relatives à l'objet sont fournies aux utilisateurs visés dans le rapport d'expression d'assurance**.

Exemple : le commissaire aux apports intervenant dans le cadre de l'apport d'un terrain peut soit confirmer / infirmer la valeur donnée par l'associé apporteur en nature, soit procéder par lui-même à l'évaluation du terrain par ses propres moyens. La valeur définitive du terrain qui sera retenue par les autres associés sera obtenue à travers la lecture du rapport du commissaire aux apports et non par l'associé apporteur.

L'indépendance requiert :

L'indépendance d'esprit

L'état d'esprit qui permet **d'exprimer une conclusion sans être affecté par des influences** qui compromettent le jugement professionnel, permettant à une personne d'agir avec **intégrité** et de faire preuve **d'objectivité** et de **scepticisme professionnel**.

L'apparence d'indépendance

Le fait **d'éviter les faits et circonstances** qui sont **si importants** qu'un tiers **raisonnable informé**, ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, y compris des sauvegardes appliquées, conclurait raisonnablement que **l'intégrité, l'objectivité** ou le **scepticisme professionnel** d'un **cabinet** ou d'un **membre de l'équipe** chargée de la mission d'expression d'assurance **ont été compromis**.

De nombreuses circonstances, ou combinaisons de circonstances différentes peuvent être pertinentes et en conséquence, il est impossible de définir chaque situation qui fait peser des

menaces sur l'indépendance. En conséquence, un cadre conceptuel de l'indépendance est dans l'intérêt général.

Une approche conceptuelle de l'indépendance

Les **membres des équipes** chargées d'une **mission d'expression d'assurance**, des cabinets et des cabinets membres du réseau sont tenus d'appliquer le **cadre conceptuel** lié à l'éthique prévu par le code de déontologie, à la situation particulière en question.

En plus d'identifier les liens entre le cabinet, les cabinets du réseau, les membres de l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance et le client de la mission d'assurance, il **convient de se demander si des relations entre des personnes n'appartenant pas à l'équipe de mission et le client font peser des menaces sur l'indépendance.**

La nature des menaces pesant sur l'indépendance et les sauvegardes applicables nécessaires pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable varient suivant les caractéristiques de chaque mission d'expression d'assurance selon qu'il s'agit d'une mission:

- d'audit d'états financiers de sociétés cotées oui non
- d'une mission de d'assurance limitée sur des états financiers
- d'une mission d'assurance des engagements
- d'une mission connexe

Missions d'expression d'assurance basées sur des assertions

Missions d'audit des états financiers

Les missions d'audit des états financiers servent une large gamme d'utilisateurs potentiels ; en conséquence, outre l'indépendance d'esprit, l'apparence d'indépendance a une importance particulière.

Lors d'une mission d'audit d'états financiers, les membres de l'équipe chargée de la mission, le cabinet et les cabinets du réseau sont tenus d'être indépendants du client.

Ces obligations d'indépendance comprennent des **interdictions** relatives à certaines relations entre les **membres de l'équipe chargée de la mission et les administrateurs, les cadres et les salariés du client en mesure d'exercer une influence directe et significative sur l'information objet de la mission (les états financiers)**. Il convient aussi de se demander si des menaces sur l'indépendance sont créées du fait des **relations avec des salariés du client qui sont en mesure d'exercer une influence directe et significative sur l'objet de la mission** (la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie).

Autres missions d'expression d'assurance basées sur des assertions

Dans une mission d'expression d'assurance (autre que l'audit d'états financiers) **basée sur des assertions**, seuls les **membres de l'équipe** chargée de la mission et **le cabinet** sont tenus d'être indépendants du client de la mission d'expression d'assurance

Ex : lorsqu'un professionnel est engagé pour effectuer une mission d'expression d'assurance sur un rapport qu'un consultant environnemental a établi concernant les pratiques de développement durable d'une société.

Ces obligations d'indépendance comprennent également des interdictions concernant certaines relations entre les membres de l'équipe chargée de la mission et les administrateurs, les cadres et les salariés du client qui sont en mesure d'exercer une influence directe significative sur l'information objet de la mission. Il convient aussi de prendre en compte toute menace dont le cabinet a des raisons de croire qu'elle pourrait être créée en raison des intérêts et des relations des cabinets du réseau.

Missions d'expression d'assurance par appréciation directe

Dans une mission d'expression d'assurance par appréciation directe (appelée également «mission d'appréciation directe»), **les membres de l'équipe** chargée de la mission **et le cabinet** sont tenus d'être indépendants du client (la partie responsable de l'objet de la mission d'appréciation directe).

Parties responsables multiples

Dans certaines missions d'expression d'assurance, basées sur des assertions ou sur une appréciation directe, qui ne sont pas des missions d'audit d'états financiers, il est possible qu'il y ait plusieurs parties responsables. Dans de telles missions, pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions de la section 290 à chaque partie responsable, la question que peut se poser le cabinet est de savoir **si un intérêt ou une relation entre le cabinet, ou un membre de l'équipe chargée de la mission, et une partie responsable donnée est de nature à créer une menace pour l'indépendance** autre que manifestement négligeable dans le contexte de l'information objet de la mission. Seront pris en considération les facteurs tels que :

- l'importance relative de l'information objet de la mission (ou de l'objet de la mission) dont a la charge la partie responsable donnée ;
- le degré d'intérêt général associé à la mission.

Autres considérations

Les menaces et les sauvegardes identifiées dans la section 290 sont en général discutées dans le contexte des intérêts ou des relations entre le **cabinet**, les **autres cabinets du réseau**, les **membres de l'équipe** de mission d'expression d'assurance **et le client** de cette mission.

Dans le cas d'un client **d'audit** d'états financiers qui **est une société cotée**, le **cabinet** et tous les **autres cabinets du réseau** sont tenus de prendre en considération les intérêts et les relations impliquant les entités liées à ce client. Idéalement, ces entités ainsi que ces intérêts et relations doivent être identifiés à l'avance. Pour tous les autres clients de missions d'expression d'assurance, lorsque l'équipe chargée de la mission a des raisons de croire qu'une **entité liée** à un tel client est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du cabinet par rapport à ce client, l'équipe chargée de la mission d'expression d'assurance doit tenir compte de cette entité liée lors de l'évaluation de l'indépendance et de l'application des sauvegardes appropriées.

Tout au long de la section 290 de la norme de déontologie, il est fait référence à des menaces respectivement significatives et manifestement négligeables dans l'évaluation de l'indépendance. **Pour évaluer l'importance d'un point en particulier, il convient de tenir**

compte des facteurs quantitatifs et qualitatifs. Un point ne doit être considéré comme étant **manifestement négligeable** que s'il est jugé à la fois **anodin et sans conséquence**.

Objectif et structure de la section 290

L'objectif de la section 290 du code de déontologie est d'aider les cabinets et les membres des équipes de missions d'assurance à :

- (a) identifier les menaces pesant sur l'indépendance
- (b) évaluer si ces menaces sont manifestement négligeables ;
- (c) pour les cas où ces menaces sont manifestement négligeables, identifier et appliquer les sauvegardes appropriées pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable.

Il doit toujours être tenu compte de ce qu'un tiers informé raisonnable ayant connaissance de toutes les informations pertinentes, y compris des sauvegardes mises en œuvre, serait raisonnablement induit à juger inacceptable. Dans les situations où aucune sauvegarde n'est disponible pour ramener la menace à un niveau acceptable, les seules actions possibles consistent à éliminer les activités ou l'intérêt créant cette menace ou à refuser d'accepter ou de poursuivre la mission d'expression d'assurance.

Il est à noter que les cabinets doivent établir des méthodes et des **procédures relatives aux communications sur l'indépendance** avec le comité d'audit ou les autres instances chargées du gouvernement d'entreprise chez le client. Dans le cas d'un **audit d'états financiers de société cotée**, le cabinet **doit** communiquer **oralement et par écrit au moins une fois par antoutes les relations** et autres liens entre le **cabinet**, les autres cabinets du **réseau** et le client d'audit d'états financiers qui, selon le jugement professionnel du cabinet, peuvent **raisonnablement** être **considérés comme pesant sur l'indépendance**. Les points devant être communiqués varient selon chaque situation et doivent être décidés par le cabinet.

La section 290 s'achève avec certains exemples illustrant la façon dont cette approche conceptuelle doit être appliquée dans des circonstances et des relations spécifiques. Nous présentons ci après la liste des exemples traités :

- Participations financières, pour les clients de missions d'assurance, d'audit d'états financiers et aux clients d'une mission d'assurance autre qu'un audit d'états financiers
- Prêts et cautions
- Relations d'affaires étroites avec des clients de missions d'assurance
- Liens familiaux et personnels
- Personnes passant au service de clients de missions d'assurance
- Personnes récemment au service de clients de missions d'assurance
- Participation comme dirigeant ou membre du conseil d'administration aux affaires de clients de missions d'assurance
- Relations de longue date entre le personnel cadre et des clients de missions d'assurance
 - Dispositions générales
 - Clients d'audit d'états financiers qui sont des entités cotées
- Prestations de services autres que d'assurance à des clients de missions d'assurance
- Préparation des documents comptables et des états financiers
 - Dispositions générales
 - Clients d'audit d'états financiers qui ne sont pas des entités cotées
 - Clients d'audit d'états financiers qui sont des entités cotées
 - Situations d'urgence
- Services d'évaluation
- Prestation de services fiscaux à des clients d'audit d'états financiers

- Prestation de services d'audit interne à des clients d'audit d'états financiers
- Prestation de services d'assistance informatique à des clients d'audit d'états financiers
- Affectations temporaires de personnel chez des clients d'audit d'états financiers
- Prestation de services de gestion de litiges à des clients d'audit d'états financiers
- Prestation de services juridiques à des clients d'audit d'états financiers
- Recrutement de cadres dirigeants supérieurs
- Finance d'entreprise et activités analogues
- Honoraires et fixation des prix
 - Honoraires – Taille relative
 - Honoraires en souffrance
 - Établissement du prix
 - Honoraires sous condition de résultat
- Dons et hospitalité
- Litige imminent ou déclaré

On apprend en étudiant ces exemples qu'il n'existe pas d'interdiction absolue et de recettes « prêt à porter » pour résoudre les cas de conflits éthiques. En cela l'approche adoptée par l'IFAC est différente de l'approche retenue par le code des sociétés commerciales et par la loi 88-108 régissant la profession d'expertise comptable. En cas de divergence entre la loi et le code de déontologie, l'auditeur tunisien devra respecter les règles suivantes :

1. **Déterminer la nature de sa mission** et la nature des risques éthiques ou d'incompatibilités qu'il supporte. Ainsi il distinguera les missions d'audit légales des missions d'audit contractuelles des missions assurances, des autres missions connexes.
2. Respecter la **règle de la hiérarchie** des lois. Les normes de l'IFAC étant considérées comme des usages professionnels, et par conséquent ils doivent être respectés en dernier ressort après le respect des lois et règlements nationaux : principe de séquentialité
3. Respecter la règle du « **le texte le plus restrictif l'emporte sur le texte le plus permissif** ». Ainsi, bien que la loi n'a pas interdit les liens étroits d'amitié entre un auditeur et un des dirigeants d'une société, le code de déontologie invoque le risque de menace sur le principe de base lié à l'objectivité de l'auditeur ou des menaces de familiarité ou d'intimidation. Ainsi en l'absence de mesures de sauvegarde suffisantes l'auditeur devra refuser de conduire/ poursuivre la mission.

Illustration :

L'article 13 bis du code des sociétés commerciales a institué l'obligation de rotation des commissaires » aux comptes :

- **au bout de 3 mandats lorsque le commissaire aux comptes est une personne physique**
- **au bout de 5 mandats lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale**

La section 290-144 du code de déontologie semble être plus restrictive puisqu'elle a prévu pour les « Clients d'audit d'états financiers qui sont des sociétés cotées » le principe suivant :

*« Le recours au même associé chargé du dossier ou au même responsable de la **revue du contrôle qualité de la mission** sur un audit d'états financiers au cours d'une **période prolongée** risque de créer une **menace liée à la familiarité**. Cette menace est particulièrement pertinente dans le **contexte de l'audit des états financiers d'une société cotée** et des **sauvegardes** doivent être appliquées dans de tels cas afin de la ramener à un niveau acceptable. En conséquence, s'agissant de l'audit des états financiers de sociétés cotées :*

- (a) *l'associé chargé de la mission et le responsable de la revue du contrôle qualité de la mission **doivent** faire l'objet d'une **rotation** après avoir servi dans l'une ou l'autre capacité ou dans les deux à la fois pendant une période prédéterminée qui, en général, **n'excède pas sept ans** ;*
- (b) *Une personne faisant l'objet d'une rotation à l'issue de la période prédéterminée **ne doit pas** prendre part de nouveau à la mission d'audit avant le terme d'un autre **décalé**, qui est en général de **deux années**. »*

En conséquence, le commissaire aux comptes (personne physique) d'une société cotée devrait en principe se démettre de ses fonctions au bout de deux mandats et une année au risque de se retrouver en conflit éthique et d'être sanctionné disciplinairement en cas de contrôle réalisé par la commission de contrôle (instituée par l'article 19 de la loi ,88-108). La deuxième sanction pourrait être liée aux dommages et intérêts que serait en droit de réclamer un actionnaires dont l'assemblée aurait été annulée du fait de la non régularité de la désignation du commissaire aux comptes.

5- EXEMPLES ILLUSTRATIFS :

A travers les exemples illustratifs ci-dessous, il s'agira de présenter la problématique des risques liés à l'indépendance :

- Pour les missions « **non audit** » dites **missions d'assurances** : en cas de **parties responsables multiples** pour les **missions basées sur des assertions** et les **missions d'appréciation directe**
- Pour les missions « **d'audit** » En cas de **préparation de documents comptables** et d'états financiers par le cabinet d'audit à son client

Mission « non audit »

Exemple 1 : Exprimer un avis sur les statistiques mensuelles de tirage de journaux

Un professionnel comptable exerçant en cabinet peut être invité à exprimer une assurance sur les statistiques mensuelles de tirage de journaux appartenant à des propriétaires indépendants.

- Cette mission pourrait constituer une mission d'expression d'assurance basée sur des assertions si chaque journal mesurait son tirage et si les statistiques étaient présentées dans une affirmation mise à la disposition des utilisateurs visés.
- Cette mission pourrait sinon constituer une mission d'appréciation directe, dans laquelle il n'y a aucune assertion et où il peut y avoir ou pas de déclaration écrite de la part des journaux.

Dans de telles missions, pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions de la section 290 à chaque partie responsable, le cabinet peut prendre en considération le point de savoir si un intérêt ou une relation entre le cabinet, ou un membre de l'équipe chargée de la mission d'assurance et une partie responsable déterminée seraient de nature à créer une menace sur l'indépendance qui ne serait pas manifestement négligeable dans le contexte de l'information objet de la mission. Il s'agira de prendre en compte :

- l'importance relative de l'information objet de la mission (ou l'objet de la mission) dont est en charge la partie responsable déterminée ;
- le degré d'intérêt général qui est associé à cette mission.

Si le cabinet établit que la menace sur l'indépendance créée par des relations de ce type avec une partie responsable déterminée est manifestement négligeable, il peut ne pas être nécessaire d'appliquer toutes les dispositions de la section à la partie responsable.

Exemple 2 : Exprimer un avis sur les réserves de pétrole

Un cabinet est engagé pour exprimer une assurance sur les réserves totales de pétrole prouvées de 10 sociétés indépendantes. Chaque société a réalisé des travaux techniques pour déterminer l'état de ses réserves (objet de l'information). Il existe des critères établis pour déterminer quand une réserve peut être considérée comme prouvée que le professionnel comptable considère comme étant les critères appropriés pour cette mission.

Dans l'exemple, on suppose que le client concerné n'est pas un client d'audit d'états financiers du cabinet, ou d'un autre cabinet du réseau.

Les réserves prouvées pour chaque société au 31 décembre 2008 sont les suivantes :

	<i>Réserves de pétrole prouvées</i>
--	-------------------------------------

	<i>Milliers de barils</i>
<i>Société 1</i>	5 200
<i>Société 2</i>	725
<i>Société 3</i>	3 260
<i>Société 4</i>	15 000
<i>Société 5</i>	6 700
<i>Société 6</i>	39 126
<i>Société 7</i>	345
<i>Société 8</i>	175
<i>Société 9</i>	24 135
<i>Société 10</i>	9 635
Total	104 301

La mission pourrait être structurée de différentes façons :

Missions d'expression d'assurance basées sur des assertions

- A 1 Chaque société mesure ses réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs visés.*
- A 2 Une entité autre que les sociétés concernées mesure les réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs visés.*

Missions d'expression d'assurance par appréciation directe

- D 1 Chaque société mesure ses réserves et communique au cabinet une déclaration écrite donnant l'évaluation de ses réserves selon les critères établis pour mesurer les réserves prouvées. Les utilisateurs visés n'ont pas accès à cette déclaration.*
- D 2 Le cabinet mesure directement les réserves de certaines de ces sociétés.*

Application de l'approche

A 1 Chaque société mesure ses réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs visés.

Il y a plusieurs parties responsables dans cette mission (sociétés 1 à 10). Pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions relatives à l'indépendance à toutes les sociétés, le cabinet peut se demander si un intérêt ou un lien avec une société donnée serait de nature à créer une menace pour l'indépendance qui ne serait pas manifestement négligeable. Cela suppose de prendre en considération des facteurs tels que :

- l'importance relative des réserves prouvées de la société par rapport aux réserves totales faisant l'objet du rapport ;*
- le degré d'intérêt général associé à la mission (paragraphe 290.20).*

Par exemple la Société 8 représente 0,16 % des réserves totales, par conséquent, une relation d'affaire ou un intérêt avec la Société 8 serait de nature à créer une menace moindre qu'une relation analogue avec la Société 6, qui représente approximativement 37,5 % des réserves.

Après avoir déterminé les sociétés auxquelles s'appliquent les obligations d'indépendance, l'équipe chargée de la mission d'assurance et le cabinet sont tenus d'être indépendants des parties responsables qui seraient considérées être le client de la mission d'assurance (paragraphe 290.20).

A 2 Une entité autre que les sociétés concernées mesure les réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs visés.

Le cabinet est tenu d'être indépendant de l'entité qui mesure les réserves et communique une assertion à l'intention du cabinet et des utilisateurs visés (paragraphe 290.17). Cette entité n'est pas en charge de l'information objet de la mission et donc il convient de prendre en compte toutes menaces dont le cabinet a des raisons de penser qu'elles pourraient être créées du fait d'intérêts /de relations avec la

partie responsable de l'information objet de la mission (paragraphe 290.17). Il existe plusieurs parties responsables de l'information formant l'objet de cette mission (sociétés 1 à 10). Ainsi qu'il a été évoqué dans l'exemple A1 ci-dessus, le cabinet peut se demander si un intérêt ou un lien avec une société donnée serait de nature à créer une menace pour l'indépendance qui ne serait pas manifestement négligeable.

D 1 Chaque société communique au cabinet une déclaration donnant l'évaluation de ses réserves selon les critères établis pour mesurer les réserves prouvées. Les utilisateurs visés n'ont pas accès à cette déclaration.

Il y a plusieurs parties responsables dans cette mission (sociétés 1 à 10). Pour déterminer s'il est nécessaire d'appliquer les dispositions relatives à l'indépendance à toutes les sociétés, le cabinet peut se demander si un intérêt ou un lien avec une société donnée serait de nature à créer une menace pour l'indépendance qui ne serait pas manifestement négligeable. Cela suppose de prendre en considération des facteurs tels que :

- l'importance relative des réserves prouvées de la société par rapport aux réserves totales faisant l'objet du rapport ;
- le degré d'intérêt général associé à cette mission (paragraphe 290.20).

Par exemple la Société 8 représente 0,16 % des réserves totales, par conséquent, une relation d'affaire ou un intérêt avec la Société 8 serait de nature à créer une menace moindre qu'une relation analogue avec la Société 6, qui représente approximativement 37,5 % des réserves.

Après avoir déterminé les sociétés auxquelles s'appliquent les obligations d'indépendance, l'équipe chargée de la mission d'assurance et le cabinet sont tenus d'être indépendants des parties responsables qui seraient considérées être le client de la mission d'assurance (paragraphe 290.20).

D 2 Le cabinet mesure directement les réserves de certaines de ces sociétés.

L'application est la même que dans l'exemple D 1.

Mission « d'audit »

Exemple 3 : Préparation de documents comptables et d'états financiers pour des clients d'audit d'états financiers

Question :

Un cabinet d'audit a été chargé par son client de lui tenir les comptes de l'exercice 2009, d'arrêter les états financiers, enfin de lui remettre un rapport d'audit sur ce mêmes états financiers. Il vous ait demandé de donner un avis sur les risques liés à l'indépendance du cabinet d'audit en cas où le client est une société cotée et dans le cas où le client n'est pas une société cotée.

Réponse :

Principe :

*Aider un client d'audit des états financiers dans des domaines tels que la **préparation de documents comptables ou d'états financiers** peut faire peser une **menace liée à l'auto-évaluation** lorsque les états financiers sont ultérieurement audités par le cabinet (car ces états financiers deviennent ultérieurement l'information objet de la mission d'audit du cabinet)..*

*C'est aux **dirigeants** du client d'audit des états financiers qu'il incombe de **s'assurer de la tenue des registres comptables et de la préparation des états financiers**, bien qu'ils puissent demander au cabinet de leur **prêter assistance**. Si les membres du personnel du cabinet, ou d'un autre cabinet du réseau, qui fournissent cette assistance prennent **des décisions de gestion**, la menace liée à*

L'auto-évaluation en résultant ne pourra être ramenée à un niveau acceptable par aucune sauvegarde.

Par conséquent, le personnel ne doit pas prendre de telles décisions. Parmi ces décisions de gestion figurent par exemple :

- ***l'enregistrement ou la modification des écritures de journal, ou le classement des comptes, opérations ou autres enregistrements comptables sans obtenir l'approbation du client d'audit d'états financiers ;***
- ***l'autorisation ou l'approbation d'opérations ;***
- ***la préparation de documents source ou de données (y compris des décisions concernant des hypothèses d'évaluation) ou la modification de tels documents ou données.***

Exception au principe :

Toutefois, le processus d'audit implique un dialogue approfondi entre le cabinet et les dirigeants du client d'audit des états financiers. Au cours de ce processus, les dirigeants demandent et reçoivent des informations importantes concernant des points tels que les principes comptables et l'information à fournir dans les états financiers, le caractère approprié des contrôles et les méthodes utilisées pour déterminer les montants déclarés de l'actif et du passif.

L'assistance technique de cet ordre et les conseils sur les principes comptables dispensés aux clients d'audit d'états financiers sont un moyen approprié de promouvoir la bonne présentation des états financiers.

La prestation de ces conseils ne menace en général pas l'indépendance du cabinet. De même, le processus d'audit des états financiers peut impliquer d'aider un client d'audit à résoudre les problèmes de rapprochement de comptes, d'accumuler des informations pour la présentation d'informations réglementaires, d'aider à la préparation des comptes consolidés (y compris le passage aux normes IFRS), de rédiger des projets de notes annexes, de proposer des écritures de régularisation et de fournir de l'assistance et des conseils dans la préparation des comptes légaux locaux des entités filiales.

D'après le code d'éthique (section 290.168), ces services sont considérés être une part normale du processus d'audit et, dans des circonstances normales, ne menacent pas l'indépendance.

Cas où le client d'audit d'états financiers n'est pas une entité cotée

Le cabinet, ou un cabinet du réseau, **peut fournir** à un client d'audit d'états financiers **qui n'est pas une entité cotée**, des services de comptabilité et de tenue de comptes, y compris en comptabilité de la paie, d'ordre routinier ou mécanique, **pourvu que toute menace liée à l'auto-évaluation soit ramenée à un niveau acceptable**. Parmi ces services figurent par exemple :

- ***l'enregistrement des transactions pour lesquelles le client d'audit a déterminé ou approuvé la classification des comptes appropriée (Ex : l'imputation comptable a été définie par le client sur une fiche d'imputation que le cabinet a saisie sur l'application comptable) ;***
- ***la transcription de transactions codées dans le grand livre du client d'audit ;***
- ***la préparation d'états financiers sur la base d'informations figurant dans la balance des compte (ex : la balance a été arrêtée par le client et par ses propres moyens) ;***
- ***la transcription des écritures approuvées du client d'audit dans la balance des comptes (ex : le cabinet d'audit a proposé des écritures que le client a approuvé).***

L'importance de toute menace créée doit être évaluée et, si la menace n'est pas manifestement négligeable, les sauvegardes nécessaires doivent être envisagées et appliquées pour ramener la menace à un niveau acceptable. Ces sauvegardes pourraient inclure :

- la prise de dispositions pour que ces services ne soient pas effectués par un membre de l'équipe chargée de la mission
- la mise en œuvre de politiques et procédures destinées à interdire à la personne fournissant ces services de prendre des décisions de gestion pour le compte du client d'audit;
- l'exigence que les documents source des écritures comptables aient pour origine le client d'audit ;
- l'exigence que les hypothèses de base viennent du client d'audit et qu'elles aient été approuvées par lui ;
- l'obtention de l'approbation du client d'audit pour toute proposition d'écriture de journal ou tout autre changement affectant les états financiers. (à ce titre l'ISA 580 exige du cabinet d'obtenir une lettre d'affirmation de son client en ce sens)

Cas où le client d'audit d'états financiers est une entité cotée

La prestation de services de comptabilité et de tenue comptable, notamment les services de la paie et la préparation des états financiers ou de l'information financière qui forme la base des états financiers sur lesquels le rapport d'audit est émis, pour le compte d'un client d'audit d'états financiers qui est une entité cotée, risque de porter atteinte à l'indépendance du cabinet ou du cabinet du réseau, ou du moins de donner l'apparence de porter atteinte à leur indépendance. En conséquence, aucune sauvegarde autre que l'interdiction de ces services, excepté dans des situations d'urgence et lorsque les services tombent dans les limites du mandat d'audit légal, ne peut ramener la menace à un niveau acceptable. Par conséquent, un cabinet ou un cabinet du réseau ne doit pas, sauf dans les rares cas d'exception ci-dessous, fournir de tels services à une société cotée qui est un client d'audit d'états financiers.

La prestation de services de comptabilité à un client d'audit d'états financiers qui est une entité cotée n'est pas considérée comme portant atteinte à l'indépendance par rapport à client d'audit si les conditions suivantes sont remplies :

- (a) Ces services n'impliquent pas l'exercice d'un jugement.
- (b) Les divisions ou filiales auxquelles le service est fourni sont collectivement non significatives par rapport au client d'audit, ou les services fournis sont collectivement non significatifs pour cette division ou cette filiale.
- (c) Les honoraires versés au cabinet ou au cabinet du réseau, au titre de ces services sont collectivement non significatifs.

Si ces services sont fournis, toutes les sauvegardes suivantes doivent être appliquées :

- (a) Le cabinet, ou cabinet du réseau, ne doit pas assumer de rôle de gestion, ni prendre de décision de gestion.
- (b) Le client d'audit doit accepter de porter la responsabilité des résultats des travaux.
- (c) Le personnel fournissant ces services ne doit pas participer à l'audit.

Il est important de noter, toutefois, que ces dispositions doivent être lues en concomitance avec les règles et les restrictions prévues par le code des sociétés commerciales (règles d'incompatibilité) et par la norme de l'ordre des experts comptables concernant l'obtention d'honoraires de diligences complémentaires.

Compte tenu de la réglementation tunisienne il est généralement interdit au cabinet d'audit de toucher des rémunérations autres que celle liée à sa mission d'audit légale. Ce qui n'est pas le cas en cas d'audit contractuel !!!

PARTIE III/ NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

(Résumé effectué sur la base de la traduction IRE / CNCC du 29 juin 2006 des normes ISA telles qu'elles figuraient dans le HANDBOOK IFAC 2004 applicable en 2005 et tel que approuvé par l'OECD en septembre 2006)

PARTIE III : NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

1 PRINCIPES GENERAUX ET RESPONSABILITES

ISA 200 - Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers(15 décembre 2009)^a

Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

L'auditeur doit déterminer si le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers est acceptable.

Il doit se conformer aux règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers, et il doit effectuer sa mission selon les Normes Internationales d'Audit.

Les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé. Ce niveau d'assurance est obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit.

Le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers erronés de façon significative est dénommé «Risque d'Audit »

L'auditeur doit exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et tout au long de la réalisation de l'audit.

Un audit effectué selon les Normes ISA est réalisé sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent certaines de leurs responsabilités, tel que :

- De l'identification du référentiel comptable à appliquer dans l'établissement et la présentation des états financiers.
- de la préparation et de la présentation des états financiers selon ce référentiel comptable applicable.
- De la conception, la mise en place et le maintien d'un contrôle interne relatif à l'établissement et à la présentation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou d'erreurs
- De la sélection et l'application de méthodes comptables appropriées ; et
- De donner à l'auditeur accès à toutes les informations dont la direction.

ISA 210 - Termes de la mission d'audit(15 décembre 2009)

La norme traite les responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne l'obtention de l'accord de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance sur les termes et conditions de la mission d'audit.

^a La date figurant au niveau de certaines normes correspond à la date de mise en application de la norme

L'objectif de l'auditeur est de n'accepter ou de ne reconduire une mission d'audit que lorsque les modalités selon lesquelles elle sera réalisée ont été convenues, ce qui implique :

- a) d'avoir établi si les conditions préalables à la réalisation d'un audit sont réunies ;
 - Déterminer si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable ;
 - Obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, à savoir ;
 - i. La responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, et la mise en place d'un système de contrôle interne, et ;
 - ii. La responsabilité de fournir à l'auditeur un accès à toutes les informations dont elle a connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, et à toutes informations additionnelles demandées par l'auditeur ainsi qu'un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.

b) d'avoir obtenu confirmation qu'il existe, entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, un commun accord sur les termes et conditions de la mission d'audit qui doivent être consignés dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

Si la direction ou les responsables de la gouvernance imposent, dans les termes et conditions d'une mission d'audit envisagée, une limitation de l'étendue des travaux qui soit de nature à amener l'auditeur à conclure qu'il lui sera impossible d'exprimer une opinion sur les états financiers, il ne doit pas accepter cette mission limitée en tant que mission d'audit, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent.

Dans le cas d'audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances exigent une révision des termes et conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes et conditions déjà convenus.

L'auditeur qui, avant l'achèvement de la mission d'audit, se voit demander de changer la mission d'audit pour une mission aboutissant à l'expression d'un niveau d'assurance moins élevé doit déterminer s'il existe une justification valable pour le faire.

Si l'auditeur ne peut accepter de modifier les termes et conditions de la mission d'audit et n'est pas autorisé par la direction à poursuivre la mission initialement prévue, il doit démissionner, lorsqu'il lui est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires applicables, et déterminer s'il est soumis à une quelconque obligation, contractuelle ou autre, de signaler la situation à d'autres parties.

EXEMPLE DE LETTRE DE MISSION

À l'attention du représentant approprié de la direction ou des responsables de la gouvernance de la Société ABC.

[L'objectif et l'étendue de l'audit]

Vous nous avez demandé de procéder à l'audit des états financiers de la Société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie c pour l'exercice clos à cette date, ainsi que le résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Nous avons le plaisir de vous confirmer par la présente notre acceptation et notre compréhension de cette mission d'audit. Notre audit aura pour objectif d'exprimer une opinion sur les états financiers.

[Les responsabilités de l'auditeur]

Nous effectuerons notre audit selon les normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

En raison des limites inhérentes à un audit, conjuguées aux limites inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit est bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA.

Aux fins de notre évaluation des risques, nous prenons en considération le contrôle interne portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées dans les circonstances, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Toutefois, nous vous communiquerons par écrit les déficiences importantes du contrôle interne portant sur la préparation des états financiers que nous aurons relevées au cours de l'audit.

[Les responsabilités de la direction et l'identification du référentiel d'information financière applicable]

Nous réaliserons notre audit en partant du principe que [la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance] [reconnaît / reconnaissent] et [comprend / comprennent] que les responsabilités suivantes [lui / leur] incombent :

a) la responsabilité de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) ;

b) la responsabilité du contrôle interne qu' [elle considère / ils considèrent] comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;

c) la responsabilité de nous fournir :

i) un accès à toutes les informations dont [elle a / ils ont] connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information ;

ii) les informations additionnelles que nous pourrions [lui / leur] demander aux fins de notre audit;

iii) un accès sans restriction aux personnes, à l'intérieur de l'entité, auprès de qui il faut, selon nous, obtenir des éléments probants.

Dans le cadre de notre processus d'audit, nous demanderons [à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance] de nous confirmer par écrit certaines déclarations qui nous auront été faites dans le cadre de notre audit. Nous espérons obtenir l'entière collaboration de votre personnel tout au long de notre audit. [Autres informations pertinentes] [On traitera ici des questions telles que les honoraires, la facturation et les autres points particuliers, le cas échéant.]

[Rapport]

[Faire mention ici de la forme et du contenu prévus du rapport de l'auditeur.]

Nous pourrions toutefois devoir modifier la forme et le contenu de notre rapport par suite des résultats de nos travaux d'audit. Veuillez signer et nous retourner la copie ci-jointe de cette lettre pour marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission d'audit des états financiers, y compris sur nos responsabilités respectives.

XYZ & Cie

Lu et approuvé au nom de la Société ABC par

(Signature)

Nom et titre Date.X

ISA 220 - Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques

Les règles d'éthique, les règles d'indépendance, une revue du contrôle qualité doivent être mises en œuvre dans le cadre de chaque mission d'audit.

L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la qualité globale de la mission d'audit qui lui est attribuée. Il doit s'assurer que les membres de l'équipe affectés à la mission satisfont aux règles d'éthique telles que décrites dans les parties A et B du Code d'éthique de l'IFAC ou telles qu'elles existent au niveau national, dans la mesure où les règles nationales s'avèrent plus restrictives que celles du code de l'IFAC.

Le Code de l'IFAC définit les principes fondamentaux d'éthique professionnelle touchant:

- à l'intégrité ;
- à l'objectivité ;
- à la compétence et la conscience professionnelle ;
- au secret professionnel ; et
- au comportement professionnel.

Indépendance

L'associé responsable de la mission doit tirer une conclusion quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. Pour cela, il doit :

- obtenir du cabinet et, le cas échéant, d'autres cabinets membres du réseau, les informations pertinentes lui permettant d'identifier et d'évaluer les situations et les relations constituant des menaces à l'indépendance,
- informer la ou les personnes compétentes au sein du cabinet et évaluer les informations relatives aux manquements identifiés, le cas échéant, aux politiques et procédures du cabinet en matière d'indépendance afin de déterminer s'ils constituent une menace à l'indépendance dans le contexte de la mission d'audit et prendre des mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes ou, lorsqu'il le considère approprié et que c'est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, démissionner; et
- consigner par écrit ses conclusions sur le respect des règles d'indépendance ainsi que toutes les discussions qui ont eu lieu sur ce point au sein du cabinet et permettant d'appuyer ses conclusions et de justifier sa position.

Acceptation et maintien de la relation client et acceptation et maintien de missions d'audit ponctuelles

L'associé responsable de la mission doit s'assurer que les procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit ont été suivies, et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées.

Lorsque l'associé responsable de la mission prend connaissance d'une information qui aurait conduit le cabinet à refuser la mission d'audit si cette information avait été connue plus tôt, il doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires.

Personnel affecté à la mission

L'associé responsable de la mission doit s'assurer que l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui n'en font pas partie, possèdent collectivement la compétence et les capacités qui sont nécessaires pour réaliser la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables et permettre la délivrance d'un rapport d'audit approprié aux circonstances.

Réalisation de la mission

L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables et du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances.

Il doit pour cela effectuer des revues effectuées conformément aux politiques et procédures de revue du cabinet.

Consultations et entretiens

L'associé responsable de la mission doit :

- assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe de mission procède aux consultations appropriées sur les questions complexes ou controversées ;
- s'assurer que les membres de l'équipe de mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ;
- s'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées, et ;
- déterminer que les conclusions tirées des consultations ont été mises en œuvre.

Divergences d'opinion

Lorsque des divergences d'opinions apparaissent au sein de l'équipe de mission, avec les personnes consultées ou, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et le responsable du contrôle qualité de celle-ci, l'équipe de mission doit suivre les politiques et procédures établies par le cabinet pour le traitement et la résolution de ces divergences.

Revue de contrôle qualité d'une mission

Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'une revue de contrôle qualité est requise, le cas échéant, l'associé responsable de la mission doit :

- s'assurer qu'un responsable du contrôle qualité de la mission a été désigné ;
- s'entretenir avec le responsable du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ;
- s'assurer que la date du rapport de l'auditeur n'est pas antérieure à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission.
-

La revue de contrôle qualité d'une mission doit comprendre une évaluation objective:

- des jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission ;
- des conclusions qui figurent dans le rapport d'audit.

ISA 230 - Documentation d'audit

Toutes les informations importantes relatives à la mise en place et au déroulement d'une mission d'audit doivent être consignées dans un dossier.

L'auditeur doit préparer une documentation qui constitue un dossier suffisant et approprié des éléments qui permettent d'étayer son rapport et qui atteste que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.

Forme et contenu des dossiers de travail

L'auditeur doit préparer des dossiers de travail suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension globale de la mission.

Il doit consigner dans ces dossiers toutes les informations relatives à la planification de l'audit, à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit utilisées, ainsi que les résultats obtenus et les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.

L'auditeur doit garder trace dans son dossier de ses entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur les questions importantes, et indiquer notamment la nature de ces questions, le moment des entretiens et avec qui il s'est entretenu.

Une fois constitué le dossier d'audit définitif, l'auditeur ne doit supprimer ou retirer aucun élément de documentation, quelle qu'en soit la nature, avant la fin du délai de conservation prescrit.

Généralement et en **pratique** il existe deux types de dossiers communément appelés :

- **le dossier permanent** : ce dossier correspond aux éléments probants collectés lors de la phase de « Procédures d'audit » c'est à dire lors de la phase de compréhension de l'entité, de son environnement et de son contrôle interne.
- **le dossier de l'exercice** : il comprend les éléments probants collectés lors de la phase « Procédure d'audit complémentaires (PAC) » : il englobe par conséquent:
 - les tests de procédures
 - les tests substantiels

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 proposés ainsi que la note de synthèse.

ISA 240 - Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers

Lors de la planification et de la réalisation de l'audit, l'auditeur doit prendre en compte le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

L'auditeur s'intéresse à deux catégories d'anomalies intentionnelles, celles résultant d'informations financières mensongères et celles résultant d'un détournement d'actifs.

Esprit critique

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

Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission

Les membres de l'équipe affectée à la mission doivent s'entretenir de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et prise de connaissance des contrôles exercés par ces personnes.

Dans le cadre de la prise de connaissance de l'entité, de son environnement et de ses procédures de contrôle interne, l'auditeur doit obtenir des dirigeants des informations portant sur :

- l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives ;
- des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, et notamment des risques spécifiques de fraude qu'elle a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers qui sont susceptibles d'être exposés au risque de fraude ;
- des informations qu'elle a communiquées, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre ; et
- des informations qu'elle a communiquées, le cas échéant, au personnel concernant sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique.

L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, au besoin, d'autres personnes dans l'entité, si elles ont connaissance de **fraudes avérées, suspectées** ou **alléguées** concernant l'entité.

l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne, si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité, et obtenir leur point de vue sur les risques de fraude.

Lors de la prise de connaissance de l'entité, de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit apprécier si les informations obtenues indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes.

Prise en compte des relations inhabituelles ou inattendues

L'auditeur doit évaluer si les corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées lors de la mise en œuvre de procédures analytiques, y compris celles qui concernent les comptes de produits, peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Prise en compte d'autres informations

Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit s'interroger sur le fait de savoir si d'autres informations recueillies indiquent l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

Dans sa démarche d'identification et d'évaluation du risque d'anomalies significatives, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour chaque flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. De tels risques étant par principe importants, il doit apprécier en conséquence, dans la mesure où ceci n'a pas déjà été fait, la conception des contrôles mis en place par l'entité et destinés à les prévenir, et déterminer si ces contrôles sont effectifs.

Réponses aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

L'auditeur doit définir une approche globale pour répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers et doit définir et mettre en œuvre des contrôles dont la nature, le calendrier et l'étendue permettent de répondre à ces risques.

Réponses globales

Dans sa définition d'une approche globale pour répondre aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :

- affecter à la mission des membres du cabinet et les superviser, en tenant compte des connaissances, compétences et habiletés des personnes auxquelles seront confiées des responsabilités importantes dans le cadre de la mission, ainsi que de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes;
- évaluer si le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, en particulier celles qui concernent les évaluations subjectives et les opérations complexes, peuvent être un indice d'informations financières mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats, et ;
- introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

Procédures d'audit en réponse au contournement des contrôles par la direction

Indépendamment de son évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à ;

- vérifier le caractère approprié des écritures comptables courantes et autres écritures enregistrées à l'occasion de l'établissement des états financiers ;
- à examiner les estimations comptables pour déterminer si elles sont entachées de parti pris et, le cas échéant, apprécier si les circonstances à l'origine du parti pris représentent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes; et
- comprendre la justification économique de transactions importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent être inhabituelles compte tenu de sa connaissance de l'entité et de son environnement.

Évaluation des éléments probants

Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur apprécie si ses évaluations initiales des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables.

Déterminer quelles tendances et corrélations particulières sont susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes exige l'exercice du jugement professionnel.

Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit s'interroger sur la possibilité que cette anomalie puisse constituer l'indice d'une fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, en particulier sur la fiabilité des déclarations de la direction.

Lorsque l'auditeur conclut que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes, ou n'est pas en mesure de conclure sur ce point, il doit en analyser les conséquences sur l'audit.

Déclarations de la direction

L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant:

- qu'elles reconnaissent être responsables de la conception, de la mise en place et du maintien du contrôle interne destiné à prévenir et à détecter les fraudes;
- qu'elles lui ont communiqué les résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes;
- qu'elles lui ont signalé tous les cas de fraudes avérées ou suspectées, dont elles ont eu connaissance, concernant l'entité et impliquant :
 - les dirigeants,
 - des employés ayant un rôle-clé dans le dispositif de contrôle interne,
 - ou d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un impact significatif sur les états financiers, et
- qu'elles lui ont signalé toutes les allégations ou tous les soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à leur connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes.

Communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au

niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première pour la prévention et la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence.

Lorsque l'auditeur a identifié une fraude impliquant:

- la direction,
- des employés ayant un rôle-clé dans le dispositif de contrôle interne, ou
- d'autres personnes dès lors que la fraude a un impact significatif sur les états financiers,

Il doit communiquer ces faits dès que possible aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon son jugement, relève de leur compétence.

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle

Si l'auditeur détecte ou soupçonne une fraude, il doit déterminer s'il est tenu d'en faire communication à un tiers à l'entité. Bien qu'une telle communication puisse être interdite en raison de l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur, il se peut que ses obligations légales l'emportent sur l'obligation au secret professionnel dans certaines circonstances.

Situation qui conduit l'auditeur à remettre en cause la poursuite de la mission

Si, en raison de l'existence d'anomalies provenant de fraudes ou de fraudes suspectées, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission, il doit:

- prendre en compte les règles professionnelles et s'interroger sur sa responsabilité au plan légal dans un tel cas, notamment sur ses obligations d'informer les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur, ou, dans certains cas, les autorités de contrôle,
- envisager la possibilité de démissionner, et, s'il démissionne:
 - s'entretenir de sa démission et de ses motifs avec la direction à un niveau de responsabilité approprié et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et
 - s'interroger sur ses obligations professionnelles et légales d'avoir à informer de cette démission et de ses motifs les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur, ou, dans certains cas, les autorités de contrôle.

Documentation

La documentation sur la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, et sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives, requise par la Norme ISA 315, doit comprendre:

- les décisions importantes prises au cours des discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ; et
- les risques identifiés, ainsi que ceux soupçonnés, d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

La documentation sur les réponses apportées par l'auditeur à l'évaluation du risque d'anomalies significatives requise par la Norme ISA 330 doit inclure:

- les réponses globales apportées aux risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles effectués et le lien entre ces contrôles et les risques identifiés.

- les résultats des contrôles réalisés dans le cadre de la mission, y compris les contrôles portant sur le risque de contournement des procédures de contrôle interne par la direction.

L'auditeur doit consigner dans ses dossiers les communications en matière de fraude transmises à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, aux autorités de contrôle et de tutelle et à d'autres tiers.

Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que la présomption de l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits n'est pas applicable, il doit consigner dans ses dossiers les raisons motivant cette conclusion.

ISA 250 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers

L'auditeur doit veiller au respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires en vigueur.

Lors de la conception et de la mise en oeuvre des procédures d'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit avoir à l'esprit que le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

Conformément à la Norme ISA 200 « Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers », l'auditeur doit planifier et effectuer sa mission d'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que l'audit peut mettre en évidence des conditions ou des événements conduisant à s'interroger sur le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires.

Pour planifier sa mission d'audit, l'auditeur doit acquérir la connaissance générale du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité, et de la façon dont elle s'y conforme.

Après avoir acquis cette connaissance générale, l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires visant à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires lorsque ceux-ci peuvent avoir des conséquences sur l'établissement des états financiers. Il doit notamment:

- demander à la direction si l'entité se conforme à ces textes législatifs et réglementaires ; et
- examiner les échanges de courrier avec les autorités accordant des autorisations ou les autorités de contrôle concernées.

En outre, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le respect des textes législatifs et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur la détermination de certains montants ou sur certaines informations figurant dans les états financiers.

L'auditeur doit donc avoir une connaissance suffisante de ces textes législatifs et réglementaires afin de les prendre en compte lors de son examen des assertions concernant la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir.

L'auditeur doit être conscient que des procédures d'audit mises en oeuvre dans le but de fonder son opinion sur les états financiers peuvent mettre en évidence des cas de non-respect éventuel des textes législatifs et réglementaires.

L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction attestant que tous les cas réels ou potentiels de non-respect des textes législatifs et réglementaires pouvant avoir des conséquences sur l'établissement des états financiers lui ont été communiqués.

Procédures d'audit à mettre en oeuvre lors de la détection d'un non-respect des textes

Lorsque l'auditeur a connaissance d'une situation éventuelle de non-respect des textes, il doit analyser la nature des opérations et les circonstances qui ont abouti à cette situation et il doit réunir suffisamment d'informations pour évaluer l'impact potentiel de cette situation sur les états financiers.

Lorsque l'auditeur estime qu'il peut y avoir un non-respect des textes, il doit consigner dans ses dossiers ses constatations et en discuter avec la direction.

Lorsqu'il est impossible de réunir des informations adéquates sur le non-respect suspecté d'un texte, l'auditeur doit considérer l'effet sur son rapport de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés.

L'auditeur doit analyser les implications du non-respect d'un texte sur d'autres aspects de sa mission, notamment en ce qui concerne la fiabilité des déclarations de la direction.

Communication du non-respect des textes législatifs et réglementaires à la direction

L'auditeur doit, dans les meilleurs délais,

- soit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les cas de non-respect des textes dont il a eu connaissance,
- soit recueillir des éléments probants montrant qu'elles sont dûment informées sur ce point.

Si l'auditeur juge que le non-respect est délibéré et significatif, il doit communiquer sans délai ses constatations à la direction.

Si l'auditeur suspecte que des membres de la direction au plus haut niveau, y compris des membres du conseil d'administration, sont impliqués dans le non-respect d'un texte, il doit en informer une autorité supérieure dans l'entité, si elle existe, telle que le comité d'audit ou le conseil de surveillance.

Si l'auditeur conclut que le non-respect d'un texte a des conséquences significatives sur les états financiers et que ces conséquences n'ont pas été correctement prises en compte, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

Si du fait de l'entité, l'auditeur n'a pas la possibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier si le non-respect d'un texte pouvant avoir un effet significatif sur les états financiers s'est produit, ou a de fortes chances de s'être produit, il doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base d'une limitation de l'étendue de ses travaux d'audit.

Si l'auditeur n'est pas à même de déterminer si un non-respect d'un texte s'est produit du fait de limitations imposées par les circonstances et non par l'entité, il doit en tirer les conséquences dans son rapport.

Interruption de la mission

L'auditeur peut être amené à se retirer de la mission si l'entité ne prend pas les mesures qu'il juge nécessaires pour remédier à la situation.

Le client peut alors envisager de confier la mission à un autre auditeur ; conformément aux règles d'éthique concernant le comportement professionnel, dès réception d'une demande de renseignements de l'auditeur pressenti pour succéder à l'auditeur en place, ce dernier se doit d'indiquer s'il existe des raisons professionnelles incitant l'auditeur pressenti à refuser sa nomination.

Cependant le secret professionnel imposé à l'auditeur empêche en général toute révélation du non-respect d'un texte à un tiers. Aussi si le client refuse d'autoriser toute discussion relative à ses affaires avec l'auditeur pressenti, ce refus du client doit lui être signifié.

ISA 260 - Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.(15 décembre 2004)

L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprises les questions soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers et qui présentent un intérêt pour ces personnes du fait de leurs fonctions.

Personnes concernées

L'auditeur doit déterminer quelles sont les personnes qui constituent le gouvernement d'entreprise et auxquelles devront être communiqués les questions soulevées à l'occasion de la mission d'audit.

Questions soulevées à l'occasion de la mission et devant être communiquées

L'auditeur doit informer dans un délai approprié les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'ensemble des anomalies non corrigées qu'il a identifiées durant sa mission et qui ont été considérées, prises individuellement et en cumulé, comme non significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.

2. EVALUATION DES RISQUES ET REPOSE AUX RISQUES IDENTIFIES

ISA 300 - Planification d'une mission d'audit d'états financiers

L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit définissant l'étendue, le calendrier et la direction des travaux d'audit et devant servir de guide à l'élaboration du plan de mission.

Travaux préliminaires à la planification de la mission

L'auditeur doit, au début de chaque mission d'audit :

- mettre en œuvre les procédures relative au maintien de la relation client et de la mission d'audit envisagée ;
- évaluer le respect des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, conformément à la norme ISA 220;
- s'entendre avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210.

Travaux préliminaires à l'établissement de la stratégie générale

Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :

- identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue;
- s'assurer des objectifs de communication et de rapport pour la mission, afin de planifier le calendrier des travaux ainsi que la nature des communications requises;
- prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission;
- prendre en considération les résultats des activités préliminaires à la planification et, s'il y a lieu, se demander si la connaissance acquise lors d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente;
- déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission.

Planification de la mission d'audit

L'auditeur doit élaborer un plan de mission, lequel doit comporter une description :

- de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il prévoit mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 315;
- de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit mettre en œuvre au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330 et d'autres procédures d'audit nécessaires.

Modifications au cours du déroulement de l'audit des décisions prises lors de sa planification

L'auditeur doit mettre à jour et modifier sa stratégie générale d'audit et le plan de mission, au besoin, tout au long de l'audit.

Direction, supervision et revue

L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe, ainsi que de la revue de leurs travaux.

Documentation

L'auditeur doit documenter dans ses dossiers de travail la stratégie générale d'audit et le plan de la mission, ainsi que les modifications importantes apportées au cours du déroulement de la mission.

Mission d'audit chez un nouveau client

Avant d'entreprendre une première mission d'audit chez un nouveau client, l'auditeur doit accomplir les tâches suivantes :

- mettre en œuvre des procédures relatives à l'acceptation et au maintien de la relation client d'une part et de la mission concernée d'autre part (voir ISA 220 pour plus de détail) ;
- prendre contact avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur, conformément aux règles d'éthique.

ISA 315 - Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives(15 décembre 2004)

L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Procédures d'évaluation des risques

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions.

L'auditeur doit effectuer les démarches suivantes afin d'évaluer les risques d'audit :

- des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité;
- des observations physiques et des inspections ;
- examens analytiques de la situation de l'entité et de son évolution.

Dans les cas où l'auditeur a l'intention d'utiliser des informations obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en œuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs, il doit déterminer s'il est survenu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours.

Connaissances par l'auditeur de l'entité et de son environnement

L'auditeur doit rassembler des informations et acquérir des connaissances de différentes natures :

- des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable ;
- de la nature de l'entité ;
 - ses activités ;
 - le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité ;
 - les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité, et
 - son organisation interne et ses modes de financement.
- du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements ;
- des objectifs et des stratégies de l'entité ainsi que des risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers ;

- de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité ;
- des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit quant à la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ;
- de l'environnement de contrôle, en évaluant :
 - si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique;
 - si les points forts des éléments de l'environnement de contrôle constituent collectivement une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne, et si l'efficacité de ces autres composantes n'est pas réduite par des déficiences dans l'environnement de contrôle.
- S'il existe un processus pour :
 - identifier les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière;
 - estimer l'importance des risques;
 - évaluer leur probabilité de réalisation;
 - décider des mesures à prendre en réponse à ces risques.
- du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, en ce qui concerne :
 - les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité qui sont importantes par rapport aux états financiers;
 - les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication de ces opérations dans les états financiers;
 - les documents comptables, les informations justificatives et les comptes spécifiques contenus dans les états financiers qui concernent ces opérations et sont utilisés pour leur déclenchement, leur enregistrement, leur traitement et leur communication ;
 - la façon dont le système d'information saisit les événements et les situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;
 - le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables importantes et les informations importantes à fournir;
 - les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels.
- de la façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière et les éléments importants liés à l'information financière.
- des activités de contrôle pertinentes pour l'audit ;
- des principaux moyens utilisés par l'entité pour faire le suivi du contrôle interne portant sur l'information financière, notamment ceux qui ont trait aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la façon dont procède l'entité pour apporter des mesures correctives aux déficiences de ses contrôles.

Evaluation du risque d'anomalies significatives

L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

À cette fin, l'auditeur doit :

- identifier les risques tout au long du processus d'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents relatifs aux risques, en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers;
- évaluer les risques identifiés et déterminer s'ils se répercutent de manière généralisée sur les états financiers pris dans leur ensemble et peuvent affecter de nombreuses assertions ;
- faire un lien entre les risques identifiés et les problèmes pouvant survenir au niveau des assertions, en tenant compte des contrôles pertinents qu'il a l'intention de tester;
- examiner la probabilité de l'existence d'une anomalie, y compris la possibilité d'anomalies multiples, et déterminer si l'anomalie potentielle est d'une ampleur telle qu'elle pourrait constituer une anomalie significative.

Risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission

L'auditeur doit déterminer si l'un ou l'autre des risques identifiés constitue, selon son jugement, un risque important.

L'auditeur doit à tout le moins examiner :

- si le risque constitue un risque de fraude;
- si le risque est lié à des faits nouveaux importants de nature économique, comptable ou autre, et s'il nécessite par conséquent une attention particulière;
- la complexité des opérations;
- si le risque est associé à des opérations importantes avec des parties liées;
- le degré de subjectivité dans l'évaluation des informations financières concernant le risque, en particulier dans les cas où l'évaluation comporte une large fourchette d'incertitude de mesure;
- si le risque est associé à des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles.

Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport à ce risque.

Risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés

Pour certains risques, il se peut que l'auditeur juge qu'il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. De tels risques peuvent être liés à l'enregistrement inexact ou erroné de catégories courantes et importantes d'opérations ou de soldes de comptes, dont les caractéristiques permettent souvent un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec la direction

L'auditeur doit informer, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou la direction au niveau approprié de responsabilité, des faiblesses majeures qu'il a relevées dans la conception ou la mise en oeuvre du contrôle interne.

Documentation

L'auditeur doit consigner dans ses dossiers de travail:

- les discussions à l'intérieur de l'équipe affectée à la mission concernant la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives résultant d'erreurs ou de fraudes, et les décisions importantes relatives à l'audit qui ont été arrêtées ;

- les éléments-clés relatifs à la compréhension de chacun des aspects de l'entité et de son environnement, y compris chacune des composantes du système de contrôle interne pris en compte pour évaluer le risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, les sources des informations obtenues sur lesquelles se fonde ce constat, et les procédures d'évaluation des risques suivies ;
- les risques d'anomalies significatives identifiés et leur incidence possible au niveau des états financiers et des assertions, et
- les risques identifiés et l'évaluation des contrôles y afférents.

ISA 320 - Caractère significatif en matière d'audit

Lors d'un audit, l'auditeur doit appliquer de manière appropriée le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers.

Lors de la planification de l'audit, l'auditeur porte des jugements quant à l'ordre de grandeur des anomalies qui seront considérées comme significatives. Ces jugements lui servent de fondement pour :

- déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques;
- identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives;
- déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Un seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne constitue pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées seront toujours considérées comme non significatives, individuellement ou collectivement. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même s'il s'agit de montants inférieurs au seuil de signification.

Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble.

Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de compte ou certaines informations à fournir, l'auditeur doit aussi déterminer le ou les seuils de signification à appliquer à ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir.

Révision des seuils à mesure que progresse l'audit

L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ou pour les certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) si, au cours de l'audit, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents.

Si l'auditeur conclut qu'il convient de revoir à la baisse le seuil de signification déterminé initialement, il doit déterminer s'il est nécessaire de revoir le seuil de signification pour les travaux et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont toujours appropriés.

Documentation

L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les montants suivants ainsi que les facteurs pris en considération pour les déterminer⁴ :

- le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ;
- le seuil de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir, le cas échéant ;
- le seuil de signification pour les travaux ;
- toute révision au cours de l'audit des seuils mentionnés.

ISA 330 - Procédures à mettre en oeuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques(15 décembre 2009)

Afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces risques.

Réponses globales

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.

Procédures d'audit complémentaires

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Pour cela, l'auditeur doit ;

- tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information fournie, y compris :
 - la probabilité d'anomalies significatives compte tenu des risques inhérents de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information fournie,
 - la prise en compte ou non, dans l'évaluation du risque, des contrôles pertinents (c'est-à-dire le risque lié au contrôle) lorsqu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration ;
- obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé.

Test de contrôles

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration);
- les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles, par la détermination de ;

- la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période auditée,
- s'ils ont été appliqués systématiquement,

- par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués;
- déterminer si les contrôles à tester sont tributaires d'autres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents

Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents et, lorsque c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit tenir compte de l'efficacité des autres éléments du contrôle interne, notamment l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité et de l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle.

Procédures de corroboration

Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs.

L'auditeur doit effectuer des procédures de corroboration de types ;

- Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers, qui doivent comprendre ;
 - Les vérifications de la concordance ou rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents;
 - Un examen des écritures de journal significatives et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers.
- Procédures de corroboration en réponse aux risques importants si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est important. Ainsi, il doit mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Pour se former une opinion, il doit tenir compte de tous les éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers.

Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur une assertion importante contenue dans les états financiers, l'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants complémentaires.

S'il n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :

- les réponses globales adoptées par suite de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre;
- le lien entre ces procédures et son évaluation des risques au niveau des assertions;
- les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement.

Si l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit consigner dans la documentation de l'audit ses conclusions quant à la fiabilité des contrôles qui ont été testés lors d'un audit précédent.

ISA 402 - Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services

L'auditeur doit apprécier la façon dont les prestations rendues à l'entité par un service bureau peuvent affecter son contrôle interne ; lorsqu'il utilise un rapport de l'auditeur du service bureau, aucune référence dans son propre rapport ne doit y être faite.

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

L'auditeur doit acquérir une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services ainsi que de leur effet sur les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques.

Pour cela, l'auditeur doit prendre connaissance ;

- de la nature des prestations fournies par la société de services et de leur importance pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice;
- de la nature et du caractère significatif des opérations traitées par la société de services ou des comptes ou processus d'information financière affectés par les prestations qu'elle fournit;
- du degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité utilisatrice;
- de la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles pertinentes pour les prestations fournies par la société de services.

Si l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante auprès de l'entité utilisatrice, il doit acquérir cette compréhension en mettant en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :

- obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'il y en a un de disponible;
- contacter la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir certaines informations précises;
- visiter la société de services et mettre en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur ses contrôles pertinents;
- faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services.

Utilisation éventuelle par l'auditeur de l'entité du rapport de l'auditeur du service bureau.

Si l'auditeur envisage d'utiliser le rapport de l'auditeur du service bureau, il doit examiner la nature et la teneur de ce rapport, et s'enquérir des compétences professionnelles de cet auditeur pour la mission spécifique qui lui a été confiée par le service bureau.

L'auditeur doit prendre en considération l'étendue des travaux effectués par l'auditeur du service bureau et doit évaluer l'utilité et le caractère approprié de ces travaux et des rapports émis par rapport à sa propre mission.

Lorsque l'auditeur utilise un rapport de l'auditeur du service bureau, aucune référence dans son propre rapport ne doit y être faite.

ISA 450 - Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit

L'objectif de l'auditeur est d'évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit ainsi que l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers.

L'auditeur doit faire le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables.

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit

L'auditeur doit se demander s'il est nécessaire de réviser la stratégie générale d'audit et le plan de mission dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- la nature des anomalies détectées et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites indiquent l'existence possible d'autres anomalies qui, ajoutées au cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, pourraient être significatives;
- le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320.

L'auditeur peut demander à la direction d'examiner une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir pour qu'elle établisse la cause d'une anomalie qu'il a détectée, qu'elle mette en œuvre des procédures visant à déterminer le montant réel de l'anomalie que comporte la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information et qu'elle apporte aux états financiers les redressements appropriés. Une telle demande peut notamment faire suite à l'extrapolation à une population entière des anomalies détectées dans un échantillon tiré de cette population.

Communication et correction des anomalies

À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'audit. Il doit aussi lui demander de les corriger.

Si la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies qui lui ont été communiquées par l'auditeur, celui-ci doit acquiescer à une compréhension des motifs du refus de la direction et il doit en tenir compte lorsqu'il évalue si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit reconsidérer le seuil de signification, afin de confirmer s'il demeure approprié au regard des résultats financiers réels de l'entité.

L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. Pour ce faire, il doit prendre en considération :

- l'ordre de grandeur et la nature des anomalies, tant par rapport à certaines catégories d'opérations, à certains soldes de comptes et à certaines informations à fournir que par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites ;
- l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, et sur les états financiers pris dans leur ensemble.

À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les anomalies non corrigées, en décrivant l'incidence qu'elles peuvent avoir, individuellement ou collectivement, sur l'opinion à exprimer dans son rapport, ainsi que l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, et sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Dans cette communication, l'auditeur doit identifier une à une chacune des anomalies significatives non corrigées.

L'auditeur doit en outre demander la correction des anomalies non corrigées.

Déclarations écrites

L'auditeur doit obtenir de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance une déclaration écrite indiquant s'ils sont d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.

Documentation

L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :

- le montant en deçà duquel les anomalies sont considérées comme manifestation négligeables ;
- toutes les anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit, en indiquant si elles ont été corrigées ou non ;
- la conclusion de l'auditeur sur la question de savoir si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, et les motifs à l'appui de cette conclusion.

3 ELEMENTS PROBANTS

ISA 500 - Eléments probants(15 décembre 2009)

L'auditeur doit concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants.

Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il doit évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins

Lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles et des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit.

Dans le cas où :

- soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,
- soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,

L'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre le problème, et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit.

ISA 501 - Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks, l'exhaustivité des informations sur les procès et litiges auxquels l'entité est partie et la présentation et la communication d'informations sectorielles conformément au référentiel d'information financière applicable.

Stocks

Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état :

- en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin :
 - d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité,
 - d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction,
 - d'inspecter les stocks,
 - d'effectuer des comptages par sondages;
- en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.

Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur ne peut pas être présent à la prise d'inventaire physique, il doit effectuer ou observer des comptages à une autre date, et mettre en œuvre des procédures d'audit pour vérifier les mouvements de stocks survenus entre les deux dates.

Si des stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état de ces stocks en prenant l'une des mesures suivantes ou les deux ;

- demander au tiers une confirmation de la quantité et de l'état des stocks qu'il détient au nom de l'entité;
- procéder à une inspection ou mettre en œuvre d'autres procédures d'audit appropriées dans les circonstances.

Procès et litiges

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'identifier les procès et litiges auxquels l'entité est partie et qui peuvent être à l'origine d'un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent :

- les demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, auprès d'autres personnes au sein de l'entité, y compris le conseiller juridique interne;
- l'examen des procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance, ainsi que de la correspondance échangée entre l'entité et son conseiller juridique externe;
- l'examen des frais juridiques.

Si, par suite de son évaluation, l'auditeur conclut à l'existence d'un risque d'anomalies significatives associé à des procès ou litiges, l'auditeur doit, en plus des procédures exigées

par les autres normes ISA, chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité.

Il doit accomplir cette démarche au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, dans laquelle il est demandé au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur.

L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseiller juridique externe de l'entité ou à le rencontrer, ou encore le conseiller juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière satisfaisante à la lettre de demande d'informations ou il lui est interdit d'y répondre;
- l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par la mise en œuvre de procédures d'audit de remplacement.

Informations sectorielles

Lorsque des informations sectorielles revêtent une importance significative au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le contenu de ces informations et leur présentation dans les états financiers compte tenu du référentiel comptable applicable.

ISA 505 - Confirmations externes(15 décembre 2009)

L'auditeur doit déterminer si l'utilisation de la procédure de confirmations externes est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

L'auditeur doit déterminer si l'utilisation de la procédure de confirmations externes est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle des demandes de confirmation, ce qui implique notamment :

- de déterminer les informations à faire confirmer ou à demander;
- de sélectionner les tiers appropriés;
- de concevoir les demandes de confirmation, en s'assurant que les demandes sont bien adressées et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement;
- d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin.

Si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit

- s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons;
- évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit;
- mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Refus de la direction

Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit de remplacement, il doit en informer les

responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 260. L'auditeur doit également examiner les incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion, conformément à la norme ISA 705.

Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.

En cas de non-réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Les confirmations tacites fournissent des éléments probants moins convaincants que ne le font les confirmations expresses. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours aux demandes de confirmation tacite à titre de seule procédure de corroboration destinée à répondre à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

L'auditeur doit déterminer si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables ou s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires.

ISA 510 - Missions initiales – Soldes d'ouverture

Dans le cadre d'une première mission d'audit concernant une entité, l'auditeur doit recueillir les éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier les soldes d'ouverture, le report des soldes de clôture de l'exercice précédent, la permanence des méthodes par rapport aux exercices précédents.

Lorsque l'auditeur réalise un audit initial, son objectif quant aux soldes d'ouverture consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer :

- si les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée;
- si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture sont appropriées et ont été appliquées de façon uniforme dans les états financiers de la période, ou si les changements de méthodes comptables, le cas échéant, ont donné lieu à un traitement comptable approprié et font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates, conformément au référentiel d'information financière applicable.

L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'il en est, et le rapport de son prédécesseur sur ces états, afin de collecter des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée :

- en déterminant si les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris pour l'ouverture de la période considérée ou ont été retraités au besoin;
- en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées, ou d'autres mesures.

Si l'auditeur réunit des éléments probants attestant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires qui sont appropriées dans les circonstances pour la détermination de cette incidence. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période considérée, il

doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié, ainsi que les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 450.

Informations pertinentes dans le rapport du prédécesseur

Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que celui-ci a exprimé une opinion modifiée dans son rapport, l'auditeur doit apprécier l'incidence des éléments à l'origine de la modification sur son évaluation des risques que les états financiers de la période considérée comportent des anomalies significatives, conformément à la norme ISA 315.

Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, en conformité avec la norme ISA 705.

ISA 520 - Procédures analytiques

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit.

Procédures analytiques de corroboration

Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures analytiques de corroboration, seules ou en association avec des tests de détail, en tant que procédures de corroboration conformément à la norme ISA 330, il doit :

- établir la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières pour des assertions données, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail se rapportant à ces assertions;
- évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation;
- définir ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios et évaluer si les valeurs attendues sont suffisamment précises pour permettre de déceler une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers;
- déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues qui est acceptable.

Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité.

Investigations sur les résultats des procédures analytiques

Si les procédures analytiques mises en œuvre révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces écarts :

- en faisant des demandes d'informations auprès de la direction et en obtenant des éléments probants appropriés corroborant les réponses qu'elle a fournies;
- en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit adaptées aux circonstances

ISA 530 - Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests

Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit identifier les méthodes appropriées

- pour sélectionner les éléments à des fins de test,
- pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre aux objectifs des procédures d'audit.

Lors de la collecte d'éléments probants, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives (qui est composé du risque inhérent et du risque lié au contrôle) et pour définir des procédures d'audit complémentaires visant à réduire ce risque à un niveau acceptable.

Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur doit prendre en considération le but de la procédure d'audit et les caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon qui devrait être de taille suffisante pour ramener le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible.

L'auditeur doit sélectionner les éléments de l'échantillon d'une manière telle que chaque unité d'échantillonnage de la population ait une chance d'être sélectionnée.

L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des écarts et des anomalies relevés et en évaluer l'incidence possible sur le but visé par la procédure d'audit et sur les autres aspects de l'audit.

Exploitation des résultats d'un sondage

L'auditeur doit prendre en compte les résultats du sondage, la nature et la cause des erreurs décelées et leur conséquence possible sur l'objectif particulier du sondage et sur les autres aspects de l'audit. Dans le cas d'un test de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies observées dans l'échantillon à l'ensemble de la population.

ISA 540 - Audit des estimations comptables

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable :

- les estimations comptables (y compris les estimations comptables en juste valeur) dans les états financiers, qu'elles soient comptabilisées ou qu'elles fassent l'objet d'informations, sont raisonnables;
- les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates.

L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables contenues dans les états financiers de la période précédente ou, le cas échéant, leur révision pour les besoins de la période considérée

L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement, certaines des estimations comptables qu'il a identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure donnent lieu à des risques importants.

L'auditeur doit également procéder à une évaluation finale du caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'entité sur la base de sa connaissance de l'entité et de son environnement et à une revue de cohérence de ces estimations avec les autres éléments probants recueillis au cours de l'audit.

Pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit se demander si l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés exige des compétences ou des connaissances spécialisées pour ce qui regarde un ou plusieurs aspects des estimations comptables.

ISA 550 - Parties liées

Indépendamment du fait que le référentiel d'information financière applicable contienne ou non des exigences concernant les parties liées, d'acquérir une compréhension des relations et opérations avec les parties liées.

L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :

- de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente;
- de la nature des relations entre l'entité et les parties liées;
- de toute opération conclue avec les parties liées au cours de la période et, le cas échéant, du type d'opération et de son objet.

Au cours de l'audit, lors de son inspection des documents comptables ou autres documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords et aux autres informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées antérieurement.

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

Dans le cas des opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :

- inspecter les contrats ou accords sous-jacents, s'il en existe, et évaluer si la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs, et s'assurer que les termes et conditions des opérations concordent avec les explications de la direction ;
- obtenir des éléments probants qui confirment que les opérations ont été correctement autorisées et approuvées.

Lors de la prise de connaissance du contrôle interne de l'entité, l'auditeur doit prendre en compte le caractère adéquat des activités de contrôle relatives à l'autorisation et à l'enregistrement des transactions entre parties liées.

Déclarations de la direction

L'auditeur doit obtenir une déclaration écrite de la direction sur:

- l'exhaustivité des informations fournies sur l'identification des parties liées et
- le caractère adéquat de l'information fournie dans les états financiers sur les parties liées.

ISA 560 - Evènements postérieurs à la date de clôture(15 décembre 2006)

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant si les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, ont fait ou non l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci. Ces procédures doivent couvrir la durée depuis la date de clôture jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ou une date aussi rapprochée que possible de celle-ci.

Déclarations écrites

L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la norme ISA 5803, confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.

Lorsque la direction ne corrige pas les états financiers alors que l'auditeur considère cette correction nécessaire, et que le rapport d'audit n'a pas encore été émis, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

L'auditeur **n'est pas tenu** de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers **après la date de son rapport**. **Toutefois**, s'il prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il **aurait été connu** de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :

- s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
- déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
- dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.

Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :

- mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;
- sauf lorsque les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification, dans ce cas, l'auditeur doit ;
 - soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers ;
 - soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, dans un paragraphe d'observations ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.

ISA 570 - Continuité d'exploitation(15 décembre 2009)

L'auditeur doit apprécier le caractère approprié de l'application du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers.

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers et de tirer une conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques exigées par la norme ISA 315, l'auditeur doit examiner s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ce faisant, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction

L'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période couverte par son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés

Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, il doit ;

- demander à la direction de procéder à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- à évaluer les plans d'action établis par la direction en rapport avec son évaluation de la continuité de l'exploitation ;
- demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance au sujet de leurs plans d'action pour l'avenir et de la faisabilité de ces plans.

Application inappropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation

Si les états financiers ont été préparés selon l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans les états financiers n'est pas appropriée, il doit exprimer une opinion défavorable.

Communication avec les responsables de la gouvernance

L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette communication doit notamment indiquer :

- si les événements ou situations constituent une incertitude significative;
- si l'application de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée;
- si les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates.

ISA 580 - Déclarations de la direction

L'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations qu'il juge nécessaires (lettre d'affirmation).

L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit, quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, aussi bien de la conception et la mise en œuvre d'un contrôle interne propre à prévenir et à détecter les erreurs.

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes

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

Forme des déclarations écrites

Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur.

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

Lorsque l'auditeur a des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, il doit déterminer l'incidence potentielle de ces doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général.

Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, notamment en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705.

Refus de fournir les déclarations écrites demandées

Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

- s'en entretenir avec la direction;
- revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence de ceci ;
- prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 :

- s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées ne sont pas fiables;
- si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées.

4 UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS

ISA 600 - Audit d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leur environnement, ainsi que les contrôles à échelle du groupe et le processus de consolidation, qui soit suffisante pour déterminer quelles composantes sont susceptibles d'être importantes.

Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :

- d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des limitations imposées par la direction du groupe,
- d'autre part, qu'il pourrait en résulter une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe,

Il doit dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter, ou, dans le cas d'une mission récurrente, démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables;

Connaissance de l'auditeur de la composante

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer ;

- si l'auditeur de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe et, notamment, s'il est indépendant;
- la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante;
- si elle pourra intervenir dans les travaux de l'auditeur de la composante dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
- si l'auditeur de la composante exerce dans un environnement réglementaire où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.

Caractère significatif

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer :

- le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, au moment d'établir la stratégie générale d'audit du groupe;
- le ou les seuils de signification à appliquer, le cas échéant, à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir ;
- le seuil de signification pour toute composante où l'auditeur de la composante effectuera un audit ou un examen aux fins de l'audit du groupe ;
- le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe.

Réponse à l'évaluation des risques

L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des réponses appropriées à son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux à être effectués par elle ou, en son nom, par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes.

Composantes importantes

Dans le cas d'une composante qui est importante en raison de son importance financière par rapport au groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante, agissant au nom de l'équipe, doit effectuer un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante.

Dans le cas d'une composante qui est importante parce qu'elle est susceptible d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, il doit réaliser un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de

signification pour la composante, et d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir ayant un lien avec la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en mettant en œuvre des procédures d'audit déterminées en fonction de la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.

Composantes qui ne sont pas des composantes importantes

Dans le cas de composantes qui ne sont pas des composantes importantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.

Processus de consolidation

L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension des contrôles à l'échelle du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions transmises aux composantes par la direction du groupe.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de consolidation en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, dans les états financiers du groupe, associés au processus de consolidation.

Ces procédures doivent notamment consister à déterminer si les états financiers du groupe englobent toutes les composantes et évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et reclassements de consolidation, et elle doit déterminer s'il existe des facteurs de risque de fraude ou des indices d'un parti pris possible de la part de la direction.

Communication avec les auditeurs des composantes

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses exigences à l'auditeur d'une composante en temps opportun. Cette communication doit indiquer les travaux à effectuer, l'utilisation qui en sera faite ainsi que la forme et le contenu de la communication de l'auditeur de la composante à l'intention de l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Communication avec la direction du groupe

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer lesquelles, parmi les déficiences relevées dans le contrôle interne, sont à communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction du groupe conformément à la norme ISA 265. Pour ce faire, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en considération :

- les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles à l'échelle du groupe;
- les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles internes des composantes;
- les déficiences du contrôle interne que les auditeurs des composantes ont portées à son attention.

Si une fraude est détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'une composante, ou si des informations indiquent une possibilité de fraude, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer avec la direction du groupe, en temps opportun et à un niveau hiérarchique approprié, afin que les premiers responsables de la prévention et de la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence.

Documentation

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure les éléments suivants dans la documentation de l'audit :

- une analyse des composantes, indiquant celles qui sont importantes et le type de travaux effectués sur les informations financières des composantes;
- la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes à l'égard des composantes importantes, y compris, le cas échéant, la revue par l'équipe affectée à l'audit du groupe des éléments pertinents de la documentation constituée par les auditeurs des composantes et les conclusions qu'elle en a tirées;
- les communications écrites au sujet des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe échangées entre l'équipe et les auditeurs des composantes.

ISA 610 - Prise en compte des travaux de l'audit interne

Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne et que l'auditeur externe a l'intention de s'appuyer sur les travaux de cette dernière pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue, ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, les objectifs de l'auditeur externe sont :

- de déterminer s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, et si oui, dans quels secteurs de l'audit et dans quelle mesure; et, une fois cela établi :
- lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne, de déterminer si ces travaux sont adéquats aux fins de l'audit;
- lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, de diriger, superviser et passer en revue leurs travaux.

L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit en évaluant :

- la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes;
- le niveau de compétence de la fonction d'audit interne;
- l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité.

ISA 620 - Utilisation des travaux d'un expert

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il doit évaluer sa compétence professionnelle, son objectivité, et l'étendue de ses travaux.

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que ces travaux sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

L'auditeur doit s'entendre avec l'expert de son choix, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants :

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert;
- les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert;
- la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre l'auditeur et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que ce dernier aura à fournir;
- la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité.

L'auditeur ne doit pas faire mention des travaux d'un expert dans un rapport d'auditeur où il exprime une opinion non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige.

Lorsque c'est le cas, il doit alors préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne son opinion.

5 CONCLUSIONS DE L'AUDIT ET RAPPORT

ISA 700 - Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général(15 décembre 2009)

Le rapport de l'auditeur doit clairement exprimer son opinion sur les états financiers, le fondement de son opinion, et le référentiel comptable applicable.

Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers

L'auditeur doit se former une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel d'information financière applicable.

L'auditeur doit notamment évaluer, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable :

- si les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies;
- si les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel d'information financière applicable et appropriées;
- si les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables;
- si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles;
- si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers;
- si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée.
- si les états financiers donnent une image fidèle par l'examen de la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu.

Forme de l'opinion

L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Lorsque les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'évaluer s'ils donnent une image fidèle. Si toutefois, dans des circonstances extrêmement rares, l'auditeur conclut que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, selon la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il lui faut en faire mention dans son rapport et, le cas échéant, comment.

Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'audit (à décrire) a été effectué selon les Normes internationales d'audit. Le rapport doit aussi mentionner que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie et qu'il planifie et réalise l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Date du rapport de l'auditeur

Le rapport de l'auditeur doit porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, dont des éléments qui attestent :

- que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés;
- que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

ANNEXE

EXEMPLE D'UN RAPPORT EXPRIMANT UNE OPINION SANS RESERVE

L'exemple qui suit est une illustration du rapport de l'auditeur incorporant les éléments décrits ci avant, émis à la suite d'un audit d'états financiers établis conformément au référentiel IFRS, et exprimant une opinion sans réserve. En plus de l'audit des états financiers proprement dit, cet exemple prend comme hypothèse que l'auditeur a d'autres obligations prévues par la loi du pays, dont il est amené à rendre compte.

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)
(Destinataire visé)

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du

caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Opinion

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

ISA 705 - Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur (indépendant)(15 décembre 2009)

L'auditeur doit exprimer clairement, sur les états financiers, l'opinion modifiée appropriée qui est nécessaire.

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- lorsqu'il conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives;
- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

Opinion avec réserve

L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies sont significatives, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée sur les états financiers;
- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées.

Opinion défavorable

L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur les états financiers.

Impossibilité d'exprimer une opinion

L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées.

Conséquence d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur

Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de l'audit qui ne le permet pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit adopter l'une des lignes de conduite suivantes :

- s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées, il doit exprimer une opinion avec réserve;
- s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées, de sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour communiquer la gravité de la situation, il doit :
 - i. soit démissionner, dans la mesure où cela est faisable en pratique et possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables,
 - ii. soit, s'il n'est pas faisable en pratique ni possible de démissionner avant la délivrance de son rapport, formuler dans celui-ci une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Lorsque l'auditeur considère qu'il lui est nécessaire d'exprimer dans son rapport une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas inclure dans le même rapport une opinion non modifiée, au regard du même référentiel d'information financière applicable, sur un état financier isolé ou sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier.

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous

planifications et réalisations l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit assortie d'une réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

Les stocks de la société ont été comptabilisés pour xxx à l'état de la situation financière. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Les documents comptables de la société indiquent que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le bénéfice net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx respectivement.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers

...

Fondement de l'opinion défavorable

Comme l'explique la Note X, la société n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ qu'elle a acquise au cours de l'exercice 20X1 parce qu'elle n'a pas encore été en mesure de déterminer les justes valeurs de certains des actifs et des passifs significatifs de la filiale à la date d'acquisition. Cette participation est donc comptabilisée suivant la méthode du coût. Selon les Normes internationales d'information financière, cette filiale aurait dû être consolidée du fait qu'elle est contrôlée par la société. Si XYZ avait été consolidée, de nombreux éléments des états financiers ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences de la non-consolidation sur les états financiers consolidés n'ont pas été déterminées.

Opinion défavorable

À notre avis, en raison de l'importance du problème soulevé dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion défavorable, les états financiers consolidés ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que de leur performance financière et de leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés

...

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société XYZ, une société associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour xxx dans l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et la quote-part de xxx de ABC dans le résultat net de XYZ est comprise dans le résultat de ABC pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation de ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et de la quote-part de ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs de XYZ nous ayant été refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion avec réserve, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

ISA 706 – Paragraphes d'observations sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

L'auditeur, qui s'est formé une opinion sur les états financiers, doit attirer l'attention des utilisateurs, lorsqu'il le juge nécessaire, au moyen d'une mention additionnelle clairement énoncée dans son rapport, soit sur un point qui revêt une importance pour la compréhension par les utilisateurs, soit, le cas échéant, sur tout autre point pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

Lorsque l'auditeur inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit :

- le faire figurer immédiatement après le paragraphe d'opinion;
- l'intituler «Observations» ou lui donner un autre titre approprié;
- y mentionner clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question;
- indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations.

Paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

Si l'auditeur considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de l'audit ou encore des responsabilités ou du rapport de l'auditeur par les utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport portant le titre «Autre point» ou «Autres points», ou un autre titre approprié. L'auditeur doit faire figurer ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et le paragraphe d'observations.

Communication avec les responsables de la gouvernance

Si l'auditeur prévoit d'inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, il doit en informer les responsables de la gouvernance et leur communiquer le libellé envisagé pour le paragraphe en question.

ISA 710 - Données comparatives(15 décembre 2009)

L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les informations comparatives requises par le référentiel d'information financière applicable et si ces informations ont fait l'objet d'un classement approprié.

À cette fin, il doit évaluer :

- si les informations comparatives concordent avec les montants et les autres informations présentées dans la période précédente ou, le cas échéant, si elles ont été retraitées;
- si les méthodes comptables utilisées pour les informations comparatives concordent avec celles appliquées au cours de la période considérée ou, dans le cas où il y aurait eu des changements dans les méthodes comptables, si ces changements ont donné lieu à un traitement comptable approprié et s'ils font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates.

Si l'auditeur obtient des éléments probants indiquant qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels avait été exprimée une opinion non modifiée, et que les chiffres correspondants n'ont pas été adéquatement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, il doit exprimer une opinion modifiée, sous la forme d'une opinion avec réserve ou d'une opinion défavorable, dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période considérée pour ce qui concerne les chiffres correspondants présentés dans ces états financiers.

États financiers de la période précédente non audités

Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer, dans un **paragraphe sur d'autres points** dans son rapport, que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Toutefois, cette mention ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée.

ISA 720 - Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités

L'auditeur doit prendre des mesures appropriées lorsque des documents contenant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états comprennent d'autres informations qui pourraient compromettre la crédibilité des états financiers et du rapport de l'auditeur.

L'auditeur doit prendre des dispositions appropriées avec la direction ou les responsables de la gouvernance pour obtenir les autres informations avant la date de son rapport. S'il lui est impossible d'obtenir toutes les autres informations avant cette date, l'auditeur doit les lire dès que cela est faisable en pratique.

Si, à la lecture des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative, il doit déterminer s'il est nécessaire de réviser les états financiers audités ou les autres informations.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues avant la date du rapport de l'auditeur

Si une révision des états financiers audités s'avère nécessaire et que la direction s'y refuse, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport conformément à la norme ISA

705, et en informe les responsables de la gouvernance, si la direction refuse de réviser les autres informations, et ;

- ou bien inclure dans son rapport un paragraphe sur d'autres points décrivant l'incohérence significative relevée, conformément à la norme ISA 706;
- ou bien ne pas délivrer son rapport;
- ou bien démissionner, dans la mesure où il lui est possible de le faire selon les textes légaux et réglementaires applicables.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur

Si une révision des autres informations s'avère nécessaire et que la direction accepte de procéder à cette révision, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures nécessaires dans les circonstances.

Si une révision des autres informations s'avère nécessaire mais que la direction s'y refuse, l'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, de ses préoccupations au sujet des autres informations et, le cas échéant, prendre toute autre mesure appropriée.

6 DOMAINES SPECIALISES

ISA 800 –Audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier – Considérations particulières(15 décembre 2009)

Dans un audit d'états financiers à usage particulier, l'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects suivants de sa mission :

- l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés;
- les utilisateurs visés;
- les mesures prises par la direction pour déterminer que le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

Pour se former une opinion et délivrer un rapport sur des états financiers à usage particulier, l'auditeur doit se conformer aux exigences de la norme ISA 700.

Dans le cas d'un rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier :

- le rapport de l'auditeur doit également décrire l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, les utilisateurs visés, ou renvoyer à une note de ces états financiers qui contient ces informations;
- lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature, les explications concernant la responsabilité de la direction⁸ pour les états financiers doivent également mentionner la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

ISA 810 –Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés (15 décembre 2009)

L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

L'acceptation doit être précédée par quelques diligences, tel que ;

- déterminer si les critères appliqués sont acceptables;
- obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent pour ce qui est de préparer les états financiers résumés conformément aux critères appliqués et de faire en sorte que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés aient accès aux états financiers audités sans trop de difficultés ainsi qu'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et mentionnant que l'auditeur a délivré un rapport sur ces états.

Nature des procédures

Pour fonder son opinion sur les états financiers résumés, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, ainsi que toute autre procédure qu'il peut considérer comme nécessaire :

- Évaluer si les états financiers résumés indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés.
- Lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils décrivent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
- Évaluer si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués.
- Comparer les états financiers résumés avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités pour déterminer s'ils concordent avec ces informations ou peuvent être recalculés à partir de ces informations.
- Évaluer si les états financiers résumés ont été préparés conformément aux critères appliqués.
- Évaluer, au regard de l'usage prévu des états financiers résumés, si ces derniers contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.
- Évaluer si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés auront accès aux états financiers audités sans trop de difficulté.

Éléments du rapport de l'auditeur

Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit contenir les éléments suivants:

- un titre indiquant clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant;
- un destinataire;
- un paragraphe d'introduction qui :
 - identifie les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur, et donne le nom de chacun des états financiers qui les composent,
 - identifie les états financiers audités
 - fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, en mentionnant la date et, en précisant qu'ils ont fait l'objet d'une opinion non modifiée,
 - indique, lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, que ni les états financiers résumés ni les états financiers audités ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités,
 - mentionne que les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations exigées par le référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers audités et que la lecture des états financiers résumés ne saurait se substituer à la lecture des états financiers audités;

- une description de la responsabilité de la direction pour les états financiers résumés, indiquant que la direction est responsable de la préparation des états financiers résumés conformément aux critères appliqués;
- une déclaration précisant que l'auditeur à la responsabilité d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés en se fondant sur les procédures exigées ;
- un paragraphe exprimant clairement une opinion ;
- la signature de l'auditeur;
- la date du rapport de l'auditeur;
- l'adresse de l'auditeur.



**PARTIE IV : MISSIONS AUTRE QUE
AUDIT**

PARTIE IV : MISSIONS AUTRE QU' AUDIT

1 PROCEDURE D'EXAMEN LIMITEE -ISRE

En 2006 (IFAC HANDBOOK 2006) La norme 910 a été annulée et remplacée par deux normes internationales d'examen limité d'états financiers (ISRE – International Standards on Review Engagements) :

- la norme ISRE 2400 « engagements to review financial statements » relative à la mission de revue limitée réalisée sur des états financiers (annuels complets)
- la norme ISRE 2410 « review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity » relative à la revue d'états financiers intermédiaires.

La date d'application de ces deux normes est le 15 décembre 2006 (missions portant sur des états financiers ouverts à partir du 15 décembre 2006).

Cependant ces deux nouvelles normes n'ont pas fait encore à ce jour l'objet d'une traduction en langue française. Ci-dessous voici un résumé de leur contenu :

OBJET DE LA MISSION DE REVUE LIMITEE

L'objectif d'une mission d'examen limité est de permettre à l'auditeur de conclure, sur la base de procédures ne mettant pas en œuvre toutes les diligences requises pour un audit, qu'aucun fait d'importance significative n'a été relevé lui laissant à penser que les états financiers n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié (assurance négative).

L'auditeur et le client doivent s'entendre sur les termes et les conditions de la mission

APPROCHE D'EXAMEN LIMITEE

L'auditeur doit respecter le " Code d'Ethique" publié par l'IFAC.

L'auditeur doit planifier et exécuter l'examen limité en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines circonstances peuvent exister qui conduisent à des anomalies significatives dans les états financiers.

Afin d'exprimer une assurance négative dans son rapport d'examen limité, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats, essentiellement sur la base de demandes d'informations ou d'explications et de procédures analytiques, en vue de fonder ses conclusions.

L'auditeur doit déterminer les procédures à mettre en œuvre pour l'examen limité d'états financiers en considérant les exigences de la présente ISA et en tenant compte de celles des organismes professionnels concernés, de la législation ou de la réglementation et, le cas échéant, des termes de la mission d'examen limité et des exigences de rapport.

L'auditeur et le client doivent s'entendre sur les termes et les conditions de la mission.

L'auditeur doit planifier ses travaux afin que ceux-ci soient réalisés de manière efficiente.

Pour planifier un examen limité d'états financiers, l'auditeur doit acquérir ou actualiser ses connaissances sur les activités de l'entité, y compris l'évaluation de son organisation, de ses

systèmes comptables, de ses caractéristiques d'exploitation ainsi que de la nature de ses actifs, passifs, revenus et charges.

Lorsque l'auditeur utilise les travaux réalisés par un autre auditeur ou un expert, l'auditeur doit s'assurer que ces travaux répondent aux objectifs de l'examen limité.

L'auditeur doit documenter les questions importantes permettant de fournir des éléments probants sur lesquels se fondent les conclusions du rapport d'examen limité et de justifier que celui-ci a été effectué selon la présente Norme Internationale d'Audit.

L'auditeur doit exercer son propre jugement pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen limité. Pour ce faire, l'auditeur peut appuyer sur les éléments suivants :

- Connaissances acquises pendant les audits ou les examens limités des états financiers des exercices précédents.
- Connaissances des activités de l'entité, des principes et conventions comptables appliqués dans le secteur d'activité de l'entité.
- Les systèmes comptables de l'entité.
- L'influence du jugement de la direction sur un problème particulier.
- Le caractère significatif des transactions et des soldes de comptes.

En matière de seuil de signification, l'auditeur doit appliquer les mêmes principes que si une opinion d'audit devait être formulée sur les états financiers

Les procédures d'examen limité d'états financiers comportent en général les étapes suivantes :

- Prise de connaissance des activités de l'entité et du secteur dans lequel elle opère.
- Revue des principes et pratiques comptables suivis par l'entité.
- Analyse des procédures appliquées par l'entité pour la comptabilisation, la classification et la préparation des documents de synthèse, le recensement des informations destinées à figurer dans les notes annexes aux états financiers et la préparation des états financiers.
- Discussions de toutes les assertions significatives sous-tendant l'établissement des états financiers.
- Mise en œuvre de procédures analytiques destinées à identifier les variations et les éléments individuels qui semblent inhabituels, notamment :
- Comparaison des états financiers avec ceux des exercices précédents.
- Comparaison des états financiers avec les résultats budgétés et la situation financière prévisible.
- Étude des écarts entre les chiffres apparaissant sur les états financiers pour certaines rubriques et ceux auxquels on s'attendrait compte tenu de projections basées sur l'expérience de l'entité ou sur les pratiques du secteur.

En appliquant ces procédures, l'auditeur déterminera les éléments qui ont fait l'objet d'ajustements dans les exercices précédents.

- Demandes d'informations concernant des décisions prises lors des assemblées d'actionnaires, des réunions du conseil d'administration, ou du comité d'audit ou d'autres réunions et qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers.
- Lecture des états financiers pour déterminer, sur la base des informations dont l'auditeur a connaissance, si ceux-ci semblent avoir été établis conformément au référentiel comptable identifié.

- Si nécessaire, obtention du rapport d'autres auditeurs qui ont procédé à l'audit ou à l'examen limité des états financiers de sous-groupes de l'entité.
- Demandes d'informations auprès de personnes assumant des responsabilités comptables et financières, portant par exemple sur :
 - l'enregistrement exhaustif des opérations.
 - la préparation des états financiers conformément au référentiel comptable identifié.
 - les changements intervenus dans les activités de l'entité, ses principes et pratiques comptables.
 - les éléments ayant suscité des questions lors de l'application des procédures.

L'obtention d'une lettre d'affirmation de la direction, si nécessaire.

L'auditeur doit s'enquérir des événements postérieurs à la date de clôture pouvant entraîner des ajustements ou des informations à mentionner en notes annexes aux états financiers

Si l'auditeur est amené à considérer que les informations sur lesquelles porte son examen limité peuvent contenir des anomalies significatives, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures complémentaires ou plus étendues afin de lui permettre d'exprimer une assurance négative ou de confirmer la nécessité de modifier son rapport.

Lettre de mission liée à un examen limité

A l'attention du conseil d'administration (ou du représentant de la direction générale concerné) :

Cette lettre a pour objet de vous confirmer les termes et les objectifs de la mission que vous nous avez confiée, ainsi que la nature et les limites de celle-ci.

Notre mission consistera en un examen limité du bilan de la société ABC au 31 décembre 19XX, ainsi que du compte de résultat et de l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, selon la Norme Internationale d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables) relative aux missions d'examen limité. Nous ne procéderons pas à l'audit de ces états financiers et par conséquent, nous n'exprimerons pas d'opinion sur ces derniers.

La direction de la société reste responsable de la préparation des états financiers et des informations données. Cette responsabilité implique la tenue de livres comptables et la mise en œuvre de contrôles internes appropriés, ainsi que le choix et l'application de politiques d'arrêté des comptes. (Dans le cadre de notre examen limité, nous vous demanderons une lettre d'affirmation concernant les assertions retenues et sous-tendant l'établissement des états financiers et la confirmation d'autres questions importantes).

Cette lettre de mission reste en vigueur pour les exercices futurs, sauf s'il devait être mis fin à notre mission ou en cas de modification ou d'annulation de notre mission (selon les cas).

Notre mission n'aura pas pour but la recherche systématique de fraudes, d'erreurs ou d'actes illégaux. Toutefois, nous vous informerons de tout fait important dont nous pourrions avoir connaissance.

Nous vous serions gré de signer et de nous retourner un exemplaire de cette lettre pour marquer votre accord avec les termes et conditions de notre mission d'examen limité des états financiers.

Acceptation Société ABC par

(signature)

Nom et fonction, Date

CONCLUSIONS ET RAPPORT LIEE A UNE MISSION D'EXAMEN LIMITE

Le rapport d'examen limité doit contenir une conclusion écrite clairement expriméesous la forme d'une assurance négative. L'auditeur doit examiner et évaluer lesconclusions obtenues à partir des éléments probants réunis sur lesquels repose cetteassurance négative

Le rapport d'examen limité d'états financiers décrit l'étendue de la mission afin de permettre au lecteur de comprendre la nature des travaux réalisés. Il précise en outre qu'aucun audit n'a été effectué et que, en conséquence, aucune opinion d'audit n'est exprimée.

Exemple de rapport d'examen limité sans réserve

RAPPORT D'EXAMEN LIMITE A L'ATTENTION DE ...

Nous avons procédé à l'examen limité du bilan de la société ABC au 31 décembre 20XX, ainsi que du compte de résultats et de l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. Ces états financiers relèvent de la responsabilité de la direction de la société. Notre responsabilité consiste à émettre un rapport sur ces états financiers sur la base de notre examen limité.

Nous avons effectué notre examen limité selon la Norme Internationale d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables) relative aux missions d'examen limité. Cette norme requiert que l'examen limité soit planifié et réalisé en vue d'obtenir une assurance modérée que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un examen limité comporte essentiellement des entretiens avec le personnel de la société et des procédures analytiques appliquées aux données financières ; il fournit donc un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit. Nous n'avons pas effectué un audit et, en conséquence, nous n'exprimons donc pas d'opinion d'audit.

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que les états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle (ou " ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs "), ..., conformément aux Normes Comptables Internationales⁴.

Date
Adresse

2 PROCEDURE D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES PREVISIONNELLES -ISAE 3400

La norme 810 « Examen d'informations financières prévisionnelles » a fait l'objet d'un reclassement dans la version 2006 de l'IFAC HANDBOOK en normes ISAE (normes s'appliquant aux missions d'assurance relatives à des sujets autres que des informations financières historiques) – Normes **ISAE 3400**.

Cependant cette nouvelle norme ISAE 3400 n'a pas fait l'objet d'une traduction récente en langue française et il convient de revenir à la version anglaise originale pour la traiter. En voici un résumé :

OBJET

L'objet de norme **ISAE 3400** est de préciser les modalités d'application relatives aux **missions d'examen des informations financières prévisionnelles** comprenant aussi bien des prévisions (basées sur des hypothèses les plus plausibles) que des projections (basées sur des hypothèses théoriques).

Dans une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur doit réunir des éléments probants lui permettant d'apprécier si :

- (a) les hypothèses les plus plausibles retenues par la direction et sur lesquelles se basent les informations financières prévisionnelles ne sont pas déraisonnables ;
- (b) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière satisfaisante sur la base des hypothèses retenues ;
- (c) les informations financières prévisionnelles sont correctement présentées, si toutes les hypothèses significatives sont décrites en notes annexes et s'il est clairement indiqué qu'il s'agit d'hypothèses les plus plausibles ou d'hypothèses théoriques ; et
- (d) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière cohérente avec les états financiers historiques sur la base de principes comptables appropriés.

L'expression " informations financières prévisionnelles " désigne les informations financières basées sur le prémisses que certains événements se produiront dans le futur et que l'entité entreprendra certaines actions.

Celles-ci sont par nature très subjectives et leur préparation fait largement appel au jugement.

Les informations financières prévisionnelles peuvent comprendre des états financiers ou un ou plusieurs éléments de ces derniers et peuvent être préparées :

- (a) en tant qu'instrument de gestion interne, par exemple pour faciliter l'évaluation d'un investissement envisagé ; ou
- (b) pour être diffusées aux tiers, par exemple :
 - Prospectus d'information sur les prévisions futures à l'intention des investisseurs potentiels.
 - Rapport annuel fournissant des informations aux actionnaires, aux autorités de tutelle et autres parties intéressées.
 - Document d'information à l'intention des bailleurs de fonds, contenant par exemple des prévisions de trésorerie.

La **direction est responsable de la préparation et de la présentation** des informations financières prévisionnelles, ainsi que de l'identification et de la description des hypothèses sur lesquelles elles reposent.

L'auditeur peut être appelé à examiner et à présenter un **rapport sur les informations financières prévisionnelles afin de renforcer leur crédibilité**, qu'elles soient destinées à des tiers ou à un usage interne.

Acceptation de la mission

Avant d'accepter une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur prendra en considération, notamment l'utilisation prévue de ces informations et les destinataires des informations (diffusion générale ou restreinte).

L'auditeur ne doit pas accepter une mission, ou ne pas la poursuivre, lorsqu'il est évident que les hypothèses sont clairement irréalistes ou que l'auditeur estime que les informations financières prévisionnelles ne seront pas adaptées à l'usage qui en sera fait.

L'auditeur et le client doivent convenir des termes de la mission.

Connaissance des activités de l'entité

L'auditeur doit acquérir un niveau de connaissance des activités suffisant pour apprécier si toutes les hypothèses significatives. Il aura à se familiariser avec le processus suivi par l'entité dans la préparation des informations financières prévisionnelles en examinant, par exemple :

- Les contrôles internes sur le système employé pour la préparation des informations financières prévisionnelles ainsi que les compétences et l'expérience des personnes chargées de les élaborer.
- La nature de la documentation préparée par l'entreprise pour étayer les hypothèses retenues par la direction.
- L'étendue du recours aux techniques statistiques, mathématiques ou assistées par ordinateur.
- Les méthodes utilisées pour développer et appliquer les hypothèses.
- L'exactitude des informations financières prévisionnelles préparées lors des exercices précédents et les raisons des écarts significatifs avec les réalisations.

L'auditeur doit déterminer dans quelle mesure les informations financières historiques de l'entreprise sont fiables. L'auditeur déterminera par exemple si les informations historiques correspondantes ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité et si elles ont été préparées sur la base de principes comptables reconnus.

Si le rapport d'audit ou d'examen limité des informations financières historiques a été modifié, ou si l'entreprise est en phase de démarrage, l'auditeur sera attentif au contexte et à son incidence sur l'examen des informations financières prévisionnelles.

Période concernée

L'auditeur doit prendre en compte la période couverte par les informations financières prévisionnelles. Dès lors que les hypothèses deviennent de moins en moins fiables au fur et à mesure que la période s'allonge, la capacité de la direction à élaborer des estimations les plus plausibles diminue.

Les estimations ne peuvent donc excéder une période de temps au-delà de laquelle elles ne pourraient plus revêtir de caractère plausible.

Procédures d'examen des informations financières prévisionnelles

L'auditeur évaluera la source et la fiabilité des éléments étayant les estimations les plus plausibles de la direction. Pour ce faire, l'auditeur réunira des éléments probants suffisants et adéquats à partir de sources internes et externes, comparera les estimations aux informations historiques et déterminera si elles se basent sur des plans réalistes compte tenu des capacités de production de l'entité.

L'auditeur s'assurera que les informations financières prévisionnelles sont correctement préparées sur la base des hypothèses retenues par la direction. Pour ce faire, l'auditeur vérifiera les calculs, en s'assurant que les mesures envisagées par la direction sont cohérentes entre elles et qu'il n'existe aucune incohérence dans le résultat des calculs utilisant des variables communes, telles que les taux d'intérêt.

L'auditeur analysera dans quelle mesure les domaines particulièrement sensibles aux variations risquent d'avoir une incidence significative sur les résultats présentés dans les informations financières prévisionnelles. Cette analyse conditionnera la recherche d'éléments probants par l'auditeur ainsi que son évaluation de la pertinence et de l'adéquation des informations données en notes annexes.

L'auditeur doit **obtenir une lettre d'affirmation** de la direction concernant l'utilisation prévue des informations financières prévisionnelles, l'exhaustivité des hypothèses significatives retenues par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité concernant les informations financières prévisionnelles présentées.

Rapport d'examen sur des informations financières prévisionnelles

Le rapport de l'auditeur sur l'examen d'informations financières prévisionnelles doit comprendre les informations suivantes : le rappel que la direction est responsable des informations financières prévisionnelles et des hypothèses sur lesquelles elles reposent ainsi que la référence, le cas échéant, à la finalité et/ou à la diffusion restreinte des informations financières prévisionnelles. Il comprendra également :

- (a) **l'expression d'une assurance négative que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées ;**
- (b) **Une opinion indiquant** si les informations financières prévisionnelles ont été **correctement préparées** sur la **base des hypothèses** décrites et si elles sont **présentées conformément à un référentiel** comptable reconnu ;
- (c) **un avertissement sur les risques de non réalisation** des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles ;

Modèle de rapport :

Le texte ci-après donne un exemple d'extrait de rapport non modifié sur une **prévision** :

« Nous avons examiné les prévisions¹, selon les Normes Internationales **ISAE 3400** relatives aux **missions d'examen des informations financières prévisionnelles**. Ces prévisions et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elles ont été établies, relèvent de la responsabilité de la direction.

Sur la base de notre examen des éléments corroborant ces hypothèses, **rien ne nous est apparu qui nous conduit à penser que celles-ci ne constituent pas une base raisonnable** pour les prévisions. **A notre avis, les prévisions sont correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et sont présentées conformément à ...** (Indiquer le référentiel comptable suivi et indiquer le nom de l'entreprise, la période couverte par la projection des hypothèses théoriques sur des événements futurs et des actions de la direction qui ne se produiront peut-être pas. En conséquence, les lecteurs sont avertis que cette projection ne peut pas être utilisée à d'autres fins que celles indiquées ci-avant.)

S'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations sont susceptibles d'être différentes des prévisions, parfois de manière significative, dès lors que les événements ne se produisent pas toujours comme prévu. »

Le texte ci-après donne un exemple d'extrait de rapport non modifié sur **une projection** :

« Nous avons examiné la projection³ selon les Normes Internationales applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles. Cette projection et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elle a été établie, relèvent de la responsabilité de la direction.

Cette projection a été préparée pour (indiquer l'objet - ex : réalisation d'un business plan^o). Du fait que l'entité est en phase de démarrage, la projection a été préparée sur la base d'un ensemble d'éléments comprenant...

Sur la base de notre examen des éléments corroborant les hypothèses retenues, **rien ne nous est apparu qui nous conduit à penser que celles-ci ne constituent pas une base raisonnable pour la projection**, étant toutefois rappelé qu'elle repose sur (indiquer ou se référer au caractère aléatoire des hypothèses théoriques). **A notre avis, cette projection est correctement préparée sur la base des hypothèses décrites et est présentée conformément à...**

Même si les événements sous-tendant les hypothèses retenues se produisent, **les réalisations peuvent néanmoins différer de la projection** de manière significative, dès lors que tous les événements ne se produisent pas toujours comme prévu. »

Lorsque l'auditeur estime que la présentation des informations financières prévisionnelles et les notes annexes qui les accompagnent ne sont pas appropriées, l'auditeur **doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable** dans son rapport sur ces informations ou ne pas poursuivre sa mission. C'est notamment le cas si les informations financières prévisionnelles présentées ne comportent pas de mention explicite sur les conséquences d'une ou de plusieurs hypothèses particulièrement sensibles.

Lorsque l'examen est **entravé par des conditions qui empêchent** l'application d'une ou de plusieurs procédures jugées nécessaires en la circonstance, l'auditeur doit, soit ne pas poursuivre sa mission, soit formuler une **impossibilité d'exprimer** une opinion et **décrire la limitation de l'étendue des travaux** dans son rapport sur les informations financières prévisionnelles présentées.

3- MISSIONS D'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIÈRES SUR LA BASE DE PROCÉDURES CONVENUES ISRS 4400

La norme 920 objet du présent document a fait l'objet d'une modification de numérotation, dans la version 2006 de l'IFAC HANDBOOK où elle apparaît avec le même intitulé sous la référence ISRS 4400

L'objet de la présente Norme est de préciser les modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle de l'auditeur relative à une mission d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues, ainsi que la forme et le contenu du rapport que l'auditeur rédige au terme de ce type de missions.

Cette norme vise l'examen:

- d'informations financières ;
- d'informations autres que financières,

Une mission d'examen sur la base de procédures convenues peut conduire l'auditeur à mettre en œuvre certaines procédures concernant des rubriques particulières de données financières (par exemple : les comptes fournisseurs, les comptes clients, les achats réalisés auprès de parties liées ou le chiffre d'affaires et les bénéfices d'une branche d'activité de l'entité), un document de synthèse (par exemple un bilan) ou même des états financiers complets.

Objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues

L'objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues est, pour l'auditeur, de mettre en œuvre **des procédures faisant appel aux techniques d'audit**, définies d'un commun accord entre **l'auditeur, l'entité** et, éventuellement, **les tiers** concernés et de communiquer les constatations résultant de ses travaux.

Dès lors que l'auditeur ne présente un rapport que sur les constatations issues des procédures convenues, **aucune assurance n'est exprimée** dans son rapport. **C'est aux destinataires du rapport d'évaluer les procédures et les constatations de l'auditeur et de tirer eux-mêmes leurs propres conclusions des travaux de l'auditeur.**

Ce rapport **s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures** à mettre en œuvre, car d'autres parties, ignorant les raisons qui ont motivé leur mise en œuvre, risqueraient de mal interpréter les résultats.

Principes généraux d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues

L'auditeur doit respecter les règles du " **Code d'Éthique Professionnelle des Comptables** " publié par la Fédération Internationale des Comptables (IFAC).

Toutefois, **l'indépendance n'est pas une exigence** pour effectuer une mission d'examen sur la base de procédures convenues. Lorsque **l'auditeur n'est pas indépendant**, il convient **d'en faire état dans le rapport relatant** ses constatations.

Définition des termes de la mission

L'auditeur doit s'assurer **auprès des représentants de l'entité**, et généralement auprès **des autres parties destinataires** du rapport relatant ses constatations, que les procédures convenues et les **conditions de la mission ont été bien comprises**. Il conviendra de parvenir à un accord sur les éléments suivants :

- **Nature de la mission** y compris le fait que les procédures mises en œuvre ne constituent **ni un audit, ni un examen limité**, et qu'en conséquence aucune assurance ne sera donnée.
- **Objectif** de la mission.
- **Identification des informations financières** qui seront soumises **aux procédures convenues**.
- **Nature, calendrier et étendue des procédures** spécifiques à appliquer.
- **Forme que prendra le rapport** relatant des constatations.
- **Limites** à la diffusion du rapport relatant des constatations. Lorsque ces limitations sont contraires aux exigences légales éventuelles, l'auditeur ne peut accepter la mission.

Il est dans l'intérêt du client comme de l'auditeur qu'une lettre de mission précisant les principaux termes de la mission soit remise au client. Les points à aborder dans la lettre de mission comprennent :

- Le résumé des procédures convenues par les parties à mettre en œuvre.
- Une mention rappelant que le rapport relatant des constatations ne sera remis qu'aux parties identifiées qui ont convenu des procédures à réaliser.

Planification

L'auditeur doit planifier ses travaux afin que ceux-ci soient réalisés de manière efficiente.

Documentation

L'auditeur doit documenter les questions importantes permettant de **fournir des éléments probants sur lesquels s'appuient les constatations** relatées dans son rapport et de justifier que sa mission a été effectuée selon la présente ISRS et les termes de la mission.

Procédures et éléments probants

L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures convenues et utiliser les éléments probants réunis lors de ses travaux comme base de son rapport relatant ses constatations. Ces procédures peuvent inclure :

- Des demandes d'informations et d'explications et des analyses.
- Une vérification et une comparaison des résultats des calculs ainsi que d'autres contrôles d'exactitude.
- Des observations.
- Des inspections.
- Des demandes de confirmations.

Exemple de lettre de mission d'examen sur la base de procédures convenues

Date

A l'attention du Conseil d'Administration ou des autres représentants du client qui ont engagé l'auditeur.

Cette lettre a pour objet de vous confirmer les termes et les objectifs de notre mission tels que nous les comprenons ainsi que la nature et les limites de celle-ci. Notre mission sera effectuée selon la Norme ISRS 4400 relative aux missions d'examen sur la base de procédures convenues et ceci sera rappelé dans notre rapport.

Nous sommes convenus de mettre en œuvre les procédures suivantes et de vous faire part dans notre rapport des constatations issues de nos travaux :

(décrire la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre et préciser, le cas échéant, les livres comptables ou documents à consulter, les personnes à contacter et les parties à qui des confirmations seront demandées).

Les procédures que nous mettrons en œuvre visent uniquement à vous aider à (indiquer l'objectif). Notre rapport ne pourra donc être utilisé à d'autres fins et est réservé à votre seul usage personnel.

Les procédures que nous mettrons en œuvre ne constitueront ni un audit ni un examen limité effectué selon les Normes Internationales d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables) et, par conséquent, aucune assurance ne sera donnée dans notre rapport.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition tous les documents, livres comptables et autres informations nécessaires qui nous permettront de mener à bien notre mission.

Nos honoraires, facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, sont calculés sur la base du temps passé par chaque collaborateur, plus frais et débours divers. Les taux horaires varient en fonction des responsabilités, de l'expérience et des compétences requises.

Veuillez signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'indiquer votre accord avec les conditions de la mission et les procédures spécifiques que nous sommes convenus de mettre en œuvre.

XYZ & Co

Acceptation Société ABC par :

(signature) Nom et fonction Date

Exemple de rapport relatant les constatations résultant de l'examen des comptes fournisseurs

A l'attention de (personne ayant engagé l'auditeur)

Nous avons mis en œuvre les procédures convenues et indiquées ci-dessous relatives à l'examen des comptes fournisseurs de la société ABC au (date) présentés dans les documents ci-joints (non reproduits dans cet exemple). Notre examen a été effectué selon la Norme Internationale ISRS 4400 (ou les normes ou pratiques nationales applicables) relative aux missions d'examen sur la base de procédures convenues. Les procédures suivantes ont été mises en œuvre dans le seul but de vous aider à déterminer la validité des comptes fournisseurs :

Nous avons obtenu et vérifié l'addition de la balance auxiliaire des comptes fournisseurs établi par la société ABC et avons comparé le total au solde du compte de contrôle du grand livre correspondant.

Nous avons comparé la liste ci-jointe (non reproduite dans cet exemple) des principaux fournisseurs et des montants dus au (date) aux noms et aux montants figurant dans la balance auxiliaire.

Nous avons obtenu des relevés de compte des fournisseurs ou leur avons demandé de confirmer les soldes dus au (date).

Nous avons comparé ces relevés de compte ou ces confirmations aux montants de la balance auxiliaire mentionnée au point 2. Lorsque les montants ne concordaient pas, nous avons obtenu de la société ABC un état de rapprochement. Pour chaque rapprochement, nous avons identifié et dressé la liste des factures et des avoirs non reçus ainsi que des chèques non présentés d'un montant unitaire supérieur à xxx. Nous avons identifié et examiné les factures et les avoirs reçus ultérieurement ainsi que les chèques présentés à l'encaissement par la suite et nous nous sommes assurés qu'ils avaient bien été portés en rapprochement.

Les travaux effectués nous conduisent aux constatations suivantes :

- a) Les vérifications relatives au point 1 n'ont pas révélé d'erreur.
- b) Les vérifications visées au point 2 n'ont pas révélé d'anomalies.
- c) Nous avons obtenu des relevés de comptes de tous les fournisseurs concernés.
- d) Concernant les procédures relatives au point 4, nous avons vérifié la concordance des soldes et, pour ceux qui présentaient des différences, nous avons obtenu de la société ABC des rapprochements et avons pu vérifier que les avoirs et les factures non reçus et les chèques non présentés d'un montant supérieur à xxx étaient bien portés en rapprochement, à l'exception des éléments suivants :

(détailler les exceptions)

Compte tenu du fait que les procédures mentionnées ci-dessus ne constituent ni un audit ni un examen limité effectué selon les Normes Internationales d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables), nous ne donnons aucune assurance sur les comptes fournisseurs au (indiquer la date).

De même, nous ne pouvons vous donner l'assurance que les problèmes qui auraient pu être décelés par la mise en œuvre de procédures complémentaires ou par un audit ou un examen limité des états financiers selon les Normes Internationales d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables), ont tous été identifiés.

Notre rapport n'a pour seul objectif que celui indiqué dans le premier paragraphe et est réservé à votre usage personnel. Il ne peut être utilisé à d'autres fins, ni diffusé à d'autres parties. Ce rapport ne concerne que les comptes et les éléments susmentionnés et ne s'étend pas à l'un quelconque des états financiers de la société ABC pris dans leur ensemble.

Date

AUDITEUR

Adresse
