

ELEMENTS DE COURS D'AUDIT

Présentés par CHIHEB GHANMI
Expert comptable et Enseignant universitaire

Octobre 2016

COURS D'AUDIT

ENSEIGNANT : CHIHEB GHANMI

CHAPITRE I : OBJECTIFS DE L'AUDIT ET SOURCES DE NORMALISATION

Section 1 : Définition et fondement de l'audit

1.1. Définition de l'audit

L'audit est un **ensemble de travaux** conduits par un professionnel **compétent et indépendant** conformément à **une démarche et des normes professionnelles** ayant pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer **une opinion motivée** à l'adresse des utilisateurs, selon laquelle des états financiers sont sincères et réguliers, dans tous leurs **aspects significatifs**, conformément à **un référentiel comptable identifié**.

Ensemble de travaux : suppose qu'une liberté est laissée à l'auditeur dans le choix de la nature et de l'étendue de ses travaux et il ne doit subir à cet effet aucune limitation.

Professionnel compétent : l'audit est réservé à un personnel déterminé pour garantir la crédibilité de l'opinion exprimée.

Professionnel indépendant : pour garantir l'impartialité et l'intégrité de l'auditeur pour assurer une certaine objectivité à travers la fixation d'un certain nombre d'incompatibilités morales et matérielles.

Normes professionnelles : c'est le référentiel par rapport auquel les travaux d'audit sont exécutés, ce qui assure à la fois la compétence et l'objectivité de l'opinion exprimée. Cette opinion doit être clairement motivée et sans ambiguïté.

Aspects significatifs : l'auditeur ne donne pas une opinion absolue mais met en œuvre des diligences (obligation de moyen) pour détecter les anomalies significatives. Il planifie sa mission en conséquence.

Référentiel comptable : C'est le référentiel par rapport auquel les états financiers ont été établis. Par conséquent l'opinion de l'auditeur doit toujours se référer à ce référentiel.

1.2. l'hypothèse sous-jacente de vérifiabilité de l'information comptable et financière

Pour que l'auditeur puisse effectuer ses travaux il faut que l'information comptable et financière se porte à la vérification (auditale). Cette hypothèse découle, en fait, des caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière.

Une information est vérifiable (auditale) lorsque 2 ou plusieurs professionnels travaillant d'une manière indépendante arrivent à des conclusions similaires en examinant les mêmes données.

1.3. Les fondements de l'audit

1.2.1. Les caractéristiques qualitatives de l'information comptable

L'information comptable et financière est produite à l'intérieur de l'entreprise ainsi que dans son environnement externe. Sur la base de cette information des décisions importantes notamment d'investissement sont prises par les investisseurs et les bailleurs de fonds.

Puisque la qualité de la décision dans l'absolu dépend de la qualité de l'information, il est primordial que ces utilisateurs demandent que cette information soit certifiée sincère et régulière pour qu'ils puissent s'appuyer dessus.

Ce besoin de certification de l'information comptable et financière découle des caractéristiques que les investisseurs et les bailleurs de fonds demandent à cette information. Pour qu'ils puissent l'utiliser, ils demandent qu'elles remplissent un certain nombre de caractéristiques qualitatives.

Le rôle de l'auditeur revient à s'exprimer sur les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière afin de permettre aux utilisateurs de manipuler ces informations dans le temps et dans l'espace.

En effet, certaines caractéristiques qualitatives sont visiblement antinomiques. Le jugement professionnel consiste à effectuer un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives sur la base des contraintes de l'équilibre avantages - coûts et de l'importance relative.

Afin d'être utile à la prise de décisions, l'information comptable doit être à la fois fiable et pertinente. La pertinence et la fiabilité sont très souvent des qualités conflictuelles. En effet, il est souvent nécessaire de faire un compromis entre ces deux qualités.

Dans certaines circonstances, il peut être souhaitable de sacrifier un peu de fiabilité au profit de la pertinence et réciproquement. Ainsi, lorsque l'utilisateur désire prédire l'avenir (valeur prédictive), ceci l'amène à rechercher de l'information prévisionnelle en réduisant la fiabilité. Il en va de même des états financiers intermédiaires qui, tout en étant d'une utilité certaine parce qu'ils sont disponibles en temps opportun, ne présentent pas le même degré de fiabilité que les états financiers annuels vérifiés. Également, l'évaluation des éléments d'actif est un autre exemple d'une opération exigeant un compromis entre la fiabilité et la pertinence. Ainsi, la valeur actuelle d'un terrain est certes plus pertinente que sa valeur historique. Cependant, l'information au coût d'origine est beaucoup plus fiable que l'information à la valeur actuelle.

Pour pouvoir assurer cet arbitrage l'auditeur tient compte, entre autres, de **l'importance relative**. Une information est importante dans la mesure où elle influence la prise de décisions des utilisateurs. L'expression importance relative décrit donc le caractère significatif, pour les décideurs, des informations contenues dans les états financiers. Un élément d'information est important s'il est vraisemblable que son omission ou son inexactitude influence le jugement de la personne se fiant à l'information comptable mise à sa disposition.

L'auditeur joue un rôle primordial lorsqu'il y a lieu de décider de l'inclusion ou de l'exclusion d'une information comptable dans les états financiers. Les seuils d'importance relative varient selon la taille et la nature de l'entreprise vérifiée ; ils peuvent également varier pour une même entreprise d'un exercice à l'autre, en raison de l'évolution de la situation. Lorsqu'il se prononce sur des éléments particuliers faisant partie d'un jeu d'états financiers, l'auditeur détermine l'importance relative par rapport à ces éléments et non par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.

1.2.2. L'existence de conflits d'intérêt entre les utilisateurs de l'information

Cette problématique découle du fait que les différents utilisateurs n'ont pas les mêmes besoins en informations. Cela ne devrait pas conduire l'entreprise à présenter autant d'états financiers que de besoins spécifiques (fisc, gestion, investisseurs). L'audit permet d'assurer la neutralité de l'information comptable et financière.

1.2.3. L'éloignement des utilisateurs des sources d'informations

Avec le développement considérable des marchés financiers et de l'investissement étrangers dans les différents pays en plus du développement des moyens de communication les utilisateurs n'ont pas la possibilité de collecter eux-mêmes les informations qui leur sont nécessaires, ils font appel au professionnel pour certifier ces informations pour éviter les risques d'une mauvaise interprétation avec la diversité des référentiels comptables.

1.4. les avantages de l'audit

L'audit permet aux entreprises :

- d'améliorer la crédibilité de l'entreprise vis-à-vis des tiers
- d'accéder au marché financier au financement des banques à des conditions favorables.
- d'améliorer la gestion au sein de l'entreprise en maintenant la pression indispensables sur la direction et le personnel pour gagner en efficacité et efficience.

Section 2 : Source de Normalisation de l'échelle internationale

L'IFAC constitue la source de normalisation à l'échelle internationale. Cet organisme fondé en 1977 suite à un accord signé par des organismes professionnels représentant 49 pays à pour objectif de favoriser le développement d'une profession comptable qui soit en mesure de proposer dans l'intérêt du public des services uniformes et de haute qualité en matière d'audit.

L'IFAC a émis un certain nombre de normes techniques mais également sur l'éthique professionnelle et la formation. Il a entrepris plusieurs travaux de refonte de ses structures et de ses tantôt pour suivre l'évolution de la profession comptable et des besoins des utilisateurs tantôt pour répondre aux scandales qui ont ébranlé les places financières sur à l'implication de professionnels comptables et les pressions subis par les organes de régulation (essentiellement les bourses). Ces réformes ont visé les objectifs suivants :

- contribuer à faire converger à l'échelle internationale les normes d'audit vers des normes de haute qualité ;
- s'assurer de la transparence du processus d'élaboration des normes d'audit afin d'accroître leur fiabilité et de faciliter leur acceptation.
- renforcer la crédibilité du public dans la profession comptable et démontrer que le mandat de celle-ci est de servir l'intérêt général ;

Du fait de l'intérêt public de la mission de l'auditeur et de l'impact qu'ont connu les scandales financiers, une des clés de réussite de la réforme est son acceptation par le public à travers la participation des régulateurs externes. Pour cela, la réforme a été conçue et mise en place en collaboration avec les grands régulateurs internationaux, citons à titre d'exemple : la Banque Mondiale, la SEC, la Commission Européenne, l'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (IOSCO), l'Association Internationale des Superviseurs d'Assurance (IAIS), le Comité

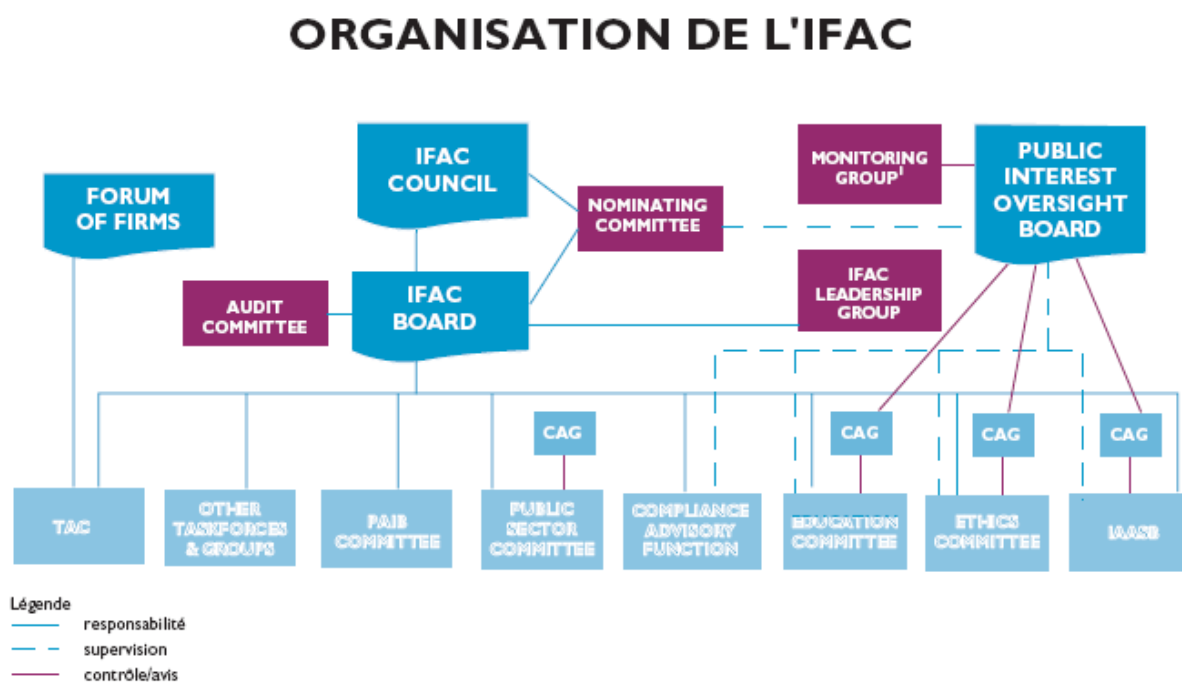
de Bâle de Supervision Bancaire, etc... Ces organisations ont eu l'occasion d'approuver les objectifs fixés par l'IFAC ainsi que la nouvelle organisation de la fédération et surtout la création d'un organisme de surveillance du processus de normalisation.

2.1. L'organisation de l'IFAC

La réforme de l'organisation de l'IFAC au début des années 2000 visait la mise en place d'un processus de normalisation totalement transparent impliquant le public et les autorités de régulation à l'intérieur d'un cadre de surveillance réglementaire et de supervision permettant de réaliser les objectifs suivants :

- la mise en place d'un système de validation externe des mécanismes de normalisation et de contrôle de conformité ;
- une plus grande transparence dans fonctionnement de l'IFAC et de ses activités de normalisation ;
- l'ouverture de ces activités à une large participation externe ; et
- l'optimisation, par un processus coopératif international, de la contribution des comptables et des auditeurs à l'intégrité du système financier mondial.

La structure de l'IFAC se présente alors comme suit :



L'IFAC est gouvernée par une assemblée générale ou Council, rassemblant chaque année toutes les organisations membres de l'IFAC. Le Council élit le Président et le Deputy-president et les membres du conseil d'administration ou Board et approuve les orientations et la politique proposée par le Board ; il adopte le budget ainsi que les éventuels changements de statuts.

Le Board est composé du Président de l'IFAC (élu pour 2 ans par le Council) et du Deputy President (également élu pour 2 ans) et de 21 représentants des organisations membres de 18 pays ; il se réunit quatre fois par an ; il propose au Council la politique de l'IFAC, prépare le budget, oriente les activités des comités et choisit les membres des différents comités techniques permanents et temporaires.

Le Président et le Deputy President, assistés d'un secrétaire général permanent (Chief Executive), sont chargés de mettre en œuvre les orientations proposées au Board qui, après approbation, constituent le programme opérationnel de l'IFAC.

Il existe aussi un Comité de nomination, désigné par le Council, qui propose au Board puis au Conseil les listes de personnes appelées à participer aux différents Conseils et comités de l'IFAC avec un mandat d'une durée de trois ans. En général, le renouvellement des Conseils et Comités se fait selon un système de rotation par tiers tous les ans.

Les travaux de l'IFAC sont assurés essentiellement au sein de comités qui sont spécialisés dans des domaines particuliers et appelés Conseils ou Boards, ont un rôle d'intérêt général et assurent la préparation des normes internationales et des standards de référence.

- **Le Monitoring Group**

Le Monitoring Group est un organisme composé des régulateurs internationaux et de leurs organisations représentatives. Il tient le PIOB¹ informé des événements significatifs se rapportant à l'environnement réglementaire et permet, entre autres, le dialogue entre les régulateurs internationaux et la profession comptable au niveau international.

L'institution du Monitoring Group au sein de l'organisation de l'IFAC est justifiée par le fait que l'audit touche aussi bien les sociétés cotées que les sociétés non cotées. Or les vraies difficultés techniques concernent les sociétés cotées qui sont supervisées par des régulateurs. Il apparaît donc légitime que ces régulateurs, qui ont besoin de la profession comptable pour vérifier et attester la qualité de l'information financière, entretiennent avec elle une relation privilégiée. En effet, ce n'est que par la coopération et le dialogue que l'on peut trouver des solutions à long terme pour prévenir et réduire les scandales qui ébranlent la confiance du public dans les systèmes financiers.

Le lien permanent du Monitoring Group avec le Conseil de Surveillance de l'Intérêt Public (PIOB) consiste essentiellement à délivrer des conseils et des avis. Il a en outre un pouvoir de nomination et d'autorité pour mener des revues d'efficacité.

- **Le Public Interest Oversight Board (PIOB)**

L'institution du PIOB est la conséquence des besoins urgents qui se sont faits ressentir dans les milieux de la profession comptable exigeant, ainsi, plus de transparence dans le processus d'élaboration des normes ; la nécessité de mettre en place un mécanisme de validation externe permettant de satisfaire les besoins du public est devenue pressante.

La création du PIOB au sein de l'organisation de l'IFAC a permis de répondre à ces exigences. En effet, le PIOB agit dans l'intérêt général. Il est responsable vis-à-vis du public et non vis-à-vis du Board de l'IFAC ou des membres de l'organisation : il s'agit, en fait, d'un organisme indépendant.

Aussi, la relation entre l'IFAC et le PIOB est fondée sur des principes supérieurs qui sont : l'intégrité, la transparence et l'expertise. Cela est de nature à permettre à l'IFAC et au PIOB de travailler ensemble pour atteindre l'objectif qui leur est commun à savoir améliorer la confiance du public dans la profession comptable et par voie de conséquence contribuer au développement des marchés de capitaux et à la stabilité économique.

¹ Public Interest Oversight Board ou Conseil de Surveillance de l'Intérêt Public.

Le PIOB approuve les règlements intérieurs des quatre comités ayant en charge respectivement la normalisation en matière d'audit, d'éthique et de formation ainsi que l'élaboration des règles régissant la comptabilité publique. Il approuve également leur constitution et dispose même de la faculté de demander à l'IFAC la démission d'un président de l'un des comités si ce dernier ne respecte pas les conditions préétablies.

Plus généralement, le PIOB doit s'assurer que l'institution fonctionne correctement et que les processus sont respectés. Le PIOB a pour mission d'approuver aussi les attributions (devoirs et étendue de mission, règlement intérieur, procédures opératoires, etc...) des groupes consultatifs (Consultative Advisory Group, CAG) correspondants aux quatre comités normalisateurs. Les membres de ces groupes sont tenus d'apporter leur contribution aux activités techniques de chaque secteur.

- **Les comités spécialisés**

La réforme a permis de clarifier le processus de normalisation. Désormais, la mission de l'élaboration des normes est confiée à des normalisateurs qui sont des comités de l'IFAC² et dont l'indépendance est préservée. Ces comités sont l'IAASB, le Comité d'Éthique (Ethics Committee), le Comité d'Éducation (EDCOM) et le Comité du Secteur Public (PSC).

L'IAASB ou plus exactement l'International Auditing and Assurance Standards Board a pour objectif de promouvoir des normes de qualité qui soient acceptées et reconnues par les utilisateurs, les professionnels, les pouvoirs publics, les régulateurs et tout autre tiers intéressé par les domaines suivants :

- l'audit des comptes ;
- les autres missions d'assurance sur des informations financières ou non financières ;
- les autres services ; et
- le contrôle de qualité des missions d'audit.

Pour ce faire, l'IAASB porte ses efforts non seulement sur le développement de normes de qualité mais aussi sur la promotion de celles-ci dans le but de leur reconnaissance et de leur adoption par le plus grand nombre de pays possible.

Pour ce qui est du **comité d'éthique**, sa tâche essentielle consiste à élaborer des normes d'éthique et des recommandations qui, du fait de leur légitimité et de leur pertinence, sont destinées à être reconnues et appliquées par les instituts membres de l'IFAC. Pour ce faire, le comité s'efforce de créer et d'alimenter des débats sur toutes les questions d'éthique professionnelle de façon à apporter des réponses appropriées aux attentes de tous ceux, qui dans la communauté du monde des affaires, ont recours aux travaux des professionnels comptables.

En ce qui concerne le **Comité d'Éducation**, son domaine privilégié est l'étude et la normalisation des conditions d'accès à la profession comptable et d'auditeur et du maintien des compétences.

Enfin, le **Comité du secteur Public** a pour objectif d'être reconnu comme le normalisateur comptable international pour les entités du secteur public. Pour réaliser ses ambitions, il s'engage dans des travaux ayant trait aux aspects techniques et à la promotion de son activité normalisatrice.

² Ces quatre comités normalisateurs (IAASB, Comité d'Éthique, EDCOM et PSC), dont l'activité concerne l'intérêt public, sont dénommés « Public Interest Activity Committees » ou « PIACs »

2.2. La refonte des normes

La réforme a été conduite principalement à deux niveaux :

- **Au niveau de l'éthique professionnelle**

En décembre 2001, l'IFAC a publié une nouvelle norme d'indépendance à l'intention des pays membres, laquelle norme est entrée en vigueur à l'échelle internationale en 2004. Ce code a été révisé à plusieurs reprises.

Le code d'éthique est émis par le comité d'éthique.

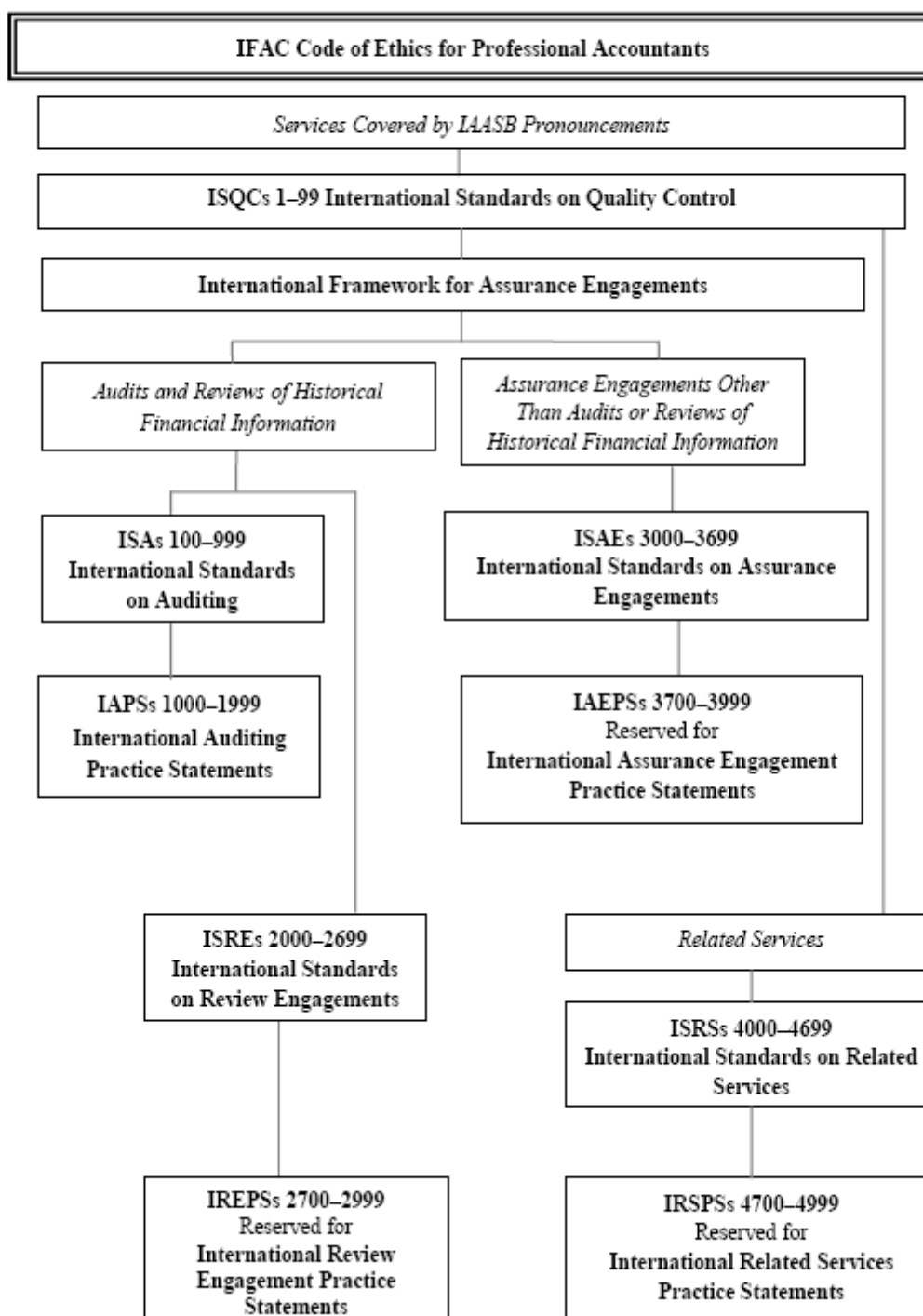
- **Au niveau des normes techniques et de l'approche d'audit**

L'IAASB émet des normes et directives suivantes :

- **ISA : normes** internationales d'audit appliquées pour émettre un avis sur la crédibilité d'informations financières historiques (audit seulement)
- **ISRE : normes** internationales appliquées pour émettre un avis sur la revue d'informations financières historiques (examen limité seulement)
- **ISAE : normes** internationales des missions d'assurance (autres que des informations établies sur la base de coûts historiques);
- **ISRS : normes** internationales de services connexes (compilation, procédures convenues et autres missions ne comportant pas l'émission d'opinions).
- **ISQC : normes** internationales de contrôle qualité ;
- **IAPS : Directives** relatives aux missions d'audit pour apporter une aide pratique à la mise en œuvre des normes édictées.
- **IREPS : Directives** relatives aux missions de revue pour apporter une aide pratique à la mise en œuvre des normes édictées.
- **IRSPP : Directives** relatives aux missions de services connexes pour apporter une aide pratique à la mise en œuvre des normes édictées.

Le schéma suivant présente l'architecture globale des normes et directives émises par l'AASB :

STRUCTURE OF PRONOUNCEMENTS ISSUED BY THE INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD



Section 3 : Sources de normalisation à l'échelle nationale

C'est l'OECT qui a habilité en Tunisie à émettre des normes d'audit. En effet, il a émis certaines normes. Depuis 2000 le conseil de l'OECT a adopté en paquet les normes techniques de l'IFAC.

Les normes déjà émises par l'ordre avant cette date nécessitent un grand travail d'harmonisation bien que certaines d'entre elles citent certains principes fondamentaux prévus par l'IFAC et sous réserve des adaptations au contexte juridique et réglementaire en Tunisie.

Ce choix est tout à fait conforme au cadre conceptuel de l'IFAC qui encourage les membres à appliquer ses normes. En effet, ce même cadre conceptuel autorise les organismes membres à opérer des adaptations aux normes de l'IFAC si leur contexte juridique et économique le nécessite mais tout en préservant les principes fondamentaux.

Dans la préface aux normes internationales on trouve en annexe une formulation pouvant être utilisée par un pays lequel il adopte ces normes comme normes nationales. L'ordre a adopté cette annexe qui se présente comme suit :

Préface aux normes nationales d'audit et de services connexes (ancienne préface)

Déclaration de principe du Conseil de l'OECT

Cette préface a été approuvée par le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie pour publication.

1. Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie en qualité de membre de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC) souscrit à la mission de la Fédération consistant à favoriser le développement et l'essor d'une profession comptable qui soit en mesure de proposer, dans l'intérêt du public, des services uniformes et de haute qualité. Dans ce but, le Conseil de l'IFAC a créé le Comité des Normes Internationales d'Audit (IAPC) afin d'élaborer et de publier pour le compte du Conseil des normes et des directives d'audit et de services connexes. L'IAPC estime que la publication de ces normes et directives permettra d'harmoniser les pratiques d'audit et de services connexes au plan mondial.

2. En sa qualité de membre de l'IFAC, l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie s'est engagé à soutenir le travail de l'IFAC en portant à la connaissance de ses membres toute publication de l'IFAC et à mettre en œuvre ces publications, dans la mesure du possible, en tenant compte des spécificités nationales et, plus spécifiquement, à intégrer dans ses normes nationales d'audit les Normes Internationales d'Audit (ISAs) élaborées par l'IFAC.

3. L'Ordre des Experts Comptables de Tunisie a décidé de faire des ISAs la base des normes d'audit et de services connexes approuvées en Tunisie. Le Conseil rédigera un avant-propos explicatif sur le statut de chaque ISA adoptée.

Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie a décidé d'adopter les Normes Internationales d'Audit à compter de l'année 2000.

4. Si une ISA publiée par l'IFAC contient des procédures qui diffèrent sensiblement de la législation ou des pratiques de la Tunisie, l'avant-propos explicatif à une ISA approuvée expliquera ces différences.

5. Lorsque le Conseil le juge nécessaire, il peut élaborer des normes supplémentaires sur des sujets importants en Tunisie non traités par les ISAs.

6. Les membres de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie sont tenus de respecter les normes d'audit et de services connexes publiées par l'OECD. Toute apparence de manquement à cette obligation peut conduire la chambre de discipline à ouvrir une enquête sur ledit membre.

7. Il est impossible d'établir des normes d'audit et de services connexes qui s'appliqueraient de manière universelle à toutes les situations et à tous les cas auxquels un auditeur peut être confronté. En conséquence, les auditeurs doivent considérer les normes adoptées comme les principes fondamentaux à suivre dans leur travail. Les procédures précises nécessaires pour mettre en œuvre ces normes sont laissées au jugement de chaque professionnel et varient en fonction des circonstances de chaque cas.

Pour pouvoir s'intégrer dans cette logique, un projet de refonte des structures des normes de l'OECD prévoit en matière d'audit les mécanismes de normalisation suivants :

- Normes d'audit pour les domaines non traités par les normes internationales. Ces normes sont d'application obligatoire et font l'objet d'exposés-sondages larges
- Notes d'orientation pour expliciter les modalités d'application des normes internationales au contexte tunisien. Ces notes sont d'application obligatoire et font l'objet d'exposés-sondages limités aux professionnels.
- Avis constituant des réponses rapides à des questions ponctuelles évoqués par les professionnels. Leur application n'est pas obligatoire mais à titre d'information et sont émises sur simple délibération des commissions et du conseil de l'ordre. Mais on peut penser que ces avis constitueront une doctrine que les juges pourront prendre en considération en cas de conflit.

COURS D'AUDIT

ENSEIGNANT : CHIHEB GHANMI

CHAPITRE II : CADRE CONCEPTUEL DES NORMES DE D'AUDIT

Références du chapitre :

ISA 200 : Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes internationales d'audit

Section 1 : Objectifs et champ d'application

1.1. Objectifs du cadre

La norme ISA 200 définit et décrit les éléments et les objectifs d'une mission d'audit et identifie les missions dont fait référence les normes ISA. Elle fournit un cadre de référence pour :

- Définir à l'intention des professionnels comptables libéraux des principes fondamentaux et leurs modalités d'application pour l'exécution de missions dont l'objet est de fournir une assurance ;
- Les autres exigences d'une mission d'assurance, incluant les utilisateurs des services d'assurance et le contrôle qualité ; et
- L'IAASB pour servir de cadre conceptuel pour le développement ultérieur de normes spécifiques relatives à des types particuliers de missions d'assurance.

Cette norme constitue un cadre conceptuel pour les missions d'audit et ne se substitue pas aux Normes Internationales mais définit les concepts de base qui seront reproduits dans les normes.

1.2. Champs d'application

Cette Norme Internationale d'Audit (International Standard on Auditing, ISA) traite de l'ensemble des obligations de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers selon les Normes ISA.

Les états financiers soumis à un audit sont ceux de l'entité, établis par la direction sous sa responsabilité et celle des personnes constituant le gouvernement d'entreprise qui la supervise. Les Normes ISA n'imposent pas de responsabilités à la direction ni aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et ne prévalent pas sur les textes législatifs et réglementaires qui fixent ces responsabilités.

Cependant, un audit effectué selon les Normes ISA est réalisé sur la prémisse que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent certaines de leurs responsabilités qui sont fondamentales pour la conduite de l'audit. L'audit d'états financiers n'exonère la direction ni les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités.

Section 2 : Règles relatives à l'acceptation d'une mission d'assurance

2.1. Règles d'éthique professionnelle et normes de contrôle qualité

Les missions d'assurance couvrent des domaines très variés conduisant à des rapports de types très divers, autre que la simple émission d'un rapport d'audit sur les états financiers émis par des auditeurs externes. Pour cela le respect des règles d'éthique et la conduite de travaux d'assurance de bonne qualité soumise à des contrôles qualité constituent des compléments indispensables à la maîtrise des techniques. Ainsi le professionnel devrait se conformer au code d'éthique et aux normes sur le contrôle qualité désigné par les ISQCs.

Les principes fondamentaux d'éthique que le professionnel comptable doit observer sont les suivants :

- (a) intégrité,
- (b) objectivité,
- (c) compétence professionnelle, soin et diligence,
- (d) confidentialité,
- (e) professionnalisme,

Les professionnels libéraux doivent également observer les règles qui requièrent d'être indépendant pour la conduite d'une mission d'assurance.

Les professionnels peuvent être amenés à effectuer des missions d'assurance sur des domaines très variés. Cependant, les professionnels comptables n'accepteront de mener de telles missions qu'au regard de leurs compétences, sauf à obtenir une assistance ou des conseils leur permettant de remplir correctement la mission qui leur est demandée. **Si un professionnel comptable n'a pas la compétence nécessaire pour mener une partie spécifique de la mission, l'assistance d'un expert sera demandée.**

En ce qui concerne le contrôle de qualité, le professionnel doit définir et mettre en œuvre des politiques et des procédures de contrôle qualité propres permettant de d'établir que toutes les missions d'assurance sont réalisées selon les Normes applicables publiées par l'IFAC. Les politiques et les procédures de contrôle qualité s'appliquent à deux niveaux et concernent la mission d'assurance dans son ensemble, ainsi que la direction, la supervision et la revue des travaux délégués au personnel assigné à la mission.

2.2. Conditions d'acceptation d'une mission d'assurance

Un professionnel accepte l'engagement d'une mission d'assurance seulement lorsque la connaissance préliminaire des circonstances de la mission indiquent que :

- (a) Des conditions morales appropriées, telles que l'indépendance et la compétence du professionnel seront satisfaites, et
- (b) la mission présente les caractéristiques suivantes :
 - (i) les informations sont appropriées et sont dans une forme vérifiable;
 - (ii) Les critères à employer sont appropriés et sont à la disposition des utilisateurs destinés ;
 - (iii) Le professionnel a accès aux éléments probants appropriés suffisants pour soutenir ses conclusions;
 - (iv) La conclusion du professionnel, sous la forme appropriée à une mission d'assurance raisonnable ou à une mission d'assurance limitée, doit être contenue dans un rapport écrit ; et
 - (v) le professionnel est satisfait qu'il y a un but raisonnable pour la mission. Lorsqu'il y a une limitation significative sur la portée du travail, il peut être peu probable que la

mission ait un but raisonnable. En outre, un professionnel doit prévoir que la partie qui a engagé la mission prévoit d'associer son nom d'une façon inadéquate.

Des ISAs, ISREs ou ISAEs peuvent inclure des conditions additionnelles qui doivent être satisfaites avant d'accepter une mission d'assurance.

En cours de mission le professionnel n'est pas autorisé à changer l'objet de la mission et le type d'assurance fournie, sauf si les circonstances de la mission ont vraiment changé et avec des justifications raisonnables. Lorsque c'est le cas, le professionnel qui a déjà collecté des éléments probants ne devrait pas reconsidérer leur examen et leur appréciation du fait du changement du type de l'assurance fournie (notamment lors du passage d'une mission d'assurance raisonnable et à une assurance moindre).

Section 3 : Caractéristiques d'une mission d'assurance

Une mission sera qualifiée de mission d'assurance, lorsqu'elle répond à un ensemble de critères.

3.1. L'existence d'une relation tripartite

Les missions d'assurance impliquent trois parties distinctes : un professionnel comptable, une personne responsable de l'information et un utilisateur identifié. Le professionnel comptable fournit une assurance à l'utilisateur identifié concernant l'information portant sur un domaine particulier qui relève de la responsabilité d'une autre partie.

La personne responsable de l'information et l'utilisateur identifié appartiendront souvent à des organisations différentes, sans pour autant que ceci soit la règle. Une personne responsable de l'information et un utilisateur identifié peuvent faire partie de la même organisation; par exemple, une personne faisant partie du groupe constituant le gouvernement d'entreprise peut souhaiter obtenir une assurance sur une division de l'entreprise. La relation entre la personne responsable de l'information et l'utilisateur identifié est à examiner dans le contexte de chaque mission car elle peut annuler les règles traditionnelles de partage de responsabilités.

3.1.1. Professionnel comptable

Comme indiqué ci haut le professionnel devrait satisfaire les règles d'éthique et de compétence professionnelle.

Les professionnels comptables peuvent être amenés à effectuer des missions d'assurance sur des domaines très variés. Cependant, les professionnels comptables n'accepteront de mener de telles missions qu'au regard de leurs compétences, sauf à obtenir une assistance ou des conseils leur permettant de remplir correctement la mission qui leur est demandée. Si un professionnel comptable n'a pas la compétence nécessaire pour mener une partie spécifique de la mission, l'assistance d'un expert sera demandée.

3.1.2. Personne responsable

La partie responsable peut être la partie responsable de l'information qui est la personne, ou les personnes, en tant que personne(s) physique(s) ou représentant d'une entité, responsable(s) de l'information. Par exemple, la direction est responsable de la préparation des états financiers ou de la mise en place des mesures de contrôle interne et de la surveillance de leur fonctionnement. La partie responsable peut, ou non, être celle qui confie la mission au professionnel comptable.

Le professionnel comptable peut aussi se voir confier la mission par la direction ou une tierce partie.

3.1.3. Utilisateur identifié

L'utilisateur identifié est la personne ou le groupe de personnes auquel le rapport du professionnel comptable répondant à un objectif ou à une utilisation déterminés est destiné. La partie responsable peut être l'utilisateur du rapport du professionnel, mais pas le seul utilisateur.

L'utilisateur peut être identifié par accord mutuel entre le professionnel comptable et la partie responsable de l'information ou par les personnes ayant confié la mission au professionnel comptable. Dans certaines circonstances, l'utilisateur peut être identifié par la loi. En règle générale, le destinataire du rapport sera l'utilisateur identifié, mais il peut se trouver des situations où les utilisateurs identifiés ne seront pas les destinataires du rapport. Il peut également se trouver des cas où les personnes responsables de l'information seront les destinataires du rapport, mais diffuseront ce rapport aux utilisateurs identifiés.

Dans le cas où les utilisateurs du rapport ne peuvent pas être identifiés par le professionnel avec précision parce que leur nombre et leurs natures sont importants, le professionnel restreint alors son rapport aux seuls actionnaires majeurs ayant des intérêts significatifs communs.

Certains utilisateurs identifiés (par exemple les banques ou les autorités de contrôle) peuvent imposer, ou demander, à la partie responsable de l'information de confier à un professionnel comptable une mission d'assurance sur des informations portant sur un domaine particulier. Cependant, d'autres utilisateurs identifiés peuvent aussi ne pas avoir d'autorité pour définir le type de mission.

Dans les cas où la mission demandée à un objectif particulier, le professionnel comptable peut envisager de restreindre la diffusion de son rapport à des utilisateurs identifiés en particulier, en spécifiant dans son rapport que des utilisateurs, autres que ceux identifiés, ne peuvent valablement s'appuyer sur les conclusions.

3.2. Information présentée

L'information sur laquelle porte une mission d'assurance peut prendre diverses formes. Par exemple :

- des informations comptables et financières (par exemple : informations historiques ou prospectives, informations statistiques, indicateurs de performance),
- des informations non financières telles que des indicateurs d'efficacité ou d'efficience,
- Caractéristiques physiques (par exemple, capacité d'un service) pour lesquelles l'information peut être un document de caractéristiques, la description de systèmes ou de procédures (par exemple : système de contrôle interne),
- le comportement (par exemple : mode de fonctionnement du gouvernement d'entreprise, conformité avec les règlements, politique des ressources humaines).

L'information peut être présentée de manière ponctuelle ou couvrir une période donnée.

L'information doit être identifiable, permettre une évaluation ou une appréciation permanente dans le temps par rapport à des critères appropriés et être dans une forme pouvant faire l'objet de

procédures permettant de collecter des éléments probants pour fonder une évaluation ou une appréciation.

Des informations appropriées sont identifiable et capable d'être évaluées et mesurées contre des critères identifiés lorsque ces informations peuvent être soumises aux procédures pour recueillir des évidences appropriées et suffisantes pour soutenir une assurance raisonnable ou une assurance limitée.

3.3. Critères de référence

Dans une mission d'assurance, les critères de référence sont les normes ou les référentiels utilisés pour évaluer ou mesurer l'information. Ces critères sont importants pour fonder la conclusion du professionnel comptable sur un sujet donné car ils informent l'utilisateur identifié de la base par rapport à laquelle l'évaluation ou la mesure de l'information a été effectuée et sur laquelle s'appuie la conclusion.

En effet, sans un cadre de référence, toute conclusion serait sujette à l'interprétation de chacun et serait source d'incompréhension. Les critères de référence dans une mission d'assurance **nécessitent d'être appropriés** afin de permettre une évaluation ou une mesure raisonnable de l'information sur la base d'un jugement professionnel. La rigueur de ces critères peut varier selon la nature de l'information et le contexte de la mission.

Dans un audit d'états financiers, l'auditeur fournit l'assurance selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) de la situation financière de l'entreprise, du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie, par rapport à un référentiel comptable ayant servi de base à leur établissement et leur présentation.

Lorsque la mission a pour objectif de donner une conclusion sur la façon dont l'entreprise est organisée ou dirigée, ou sur la réalisation de ses objectifs, les critères généraux de gestion suivis dans son secteur d'activité peuvent servir de référence.

Si la mission a pour objet de donner une conclusion sur le contrôle interne, les critères peuvent être le manuel de procédures internes développé par l'entreprise ou les politiques de contrôle clairement établies.

Lorsqu'il s'agit d'émettre un rapport de conformité, les critères peuvent être la loi, les règlements ou un contrat. Des critères de référence peuvent également être définis pour une utilisation spécifique de l'information portant sur un domaine particulier; par exemple : une partie prenante à un contrat qui veut s'assurer que les autres parties au même contrat respectent les clauses de ce dernier.

Pour que **les critères de références soient appropriés** il faut qu'ils présentent les caractéristiques suivantes :

- a) Pertinence : les critères appropriés contribuent aux conclusions qui aident la prise de décision par les utilisateurs prévus.
- b) Perfection : les critères sont suffisamment complets quand des facteurs appropriés qui pourraient affecter les conclusions dans le contexte des circonstances de la mission ne sont pas omis. Les critères complets incluent, lorsque pertinents, les comparaisons pour la présentation et la publication d'information.
- c) Fiabilité : les critères fiables permettent l'évaluation ou la mesure raisonnable des informations incluant la présentation et la publication d'information, une fois utilisés

dans les circonstances semblables par les praticiens ayant des qualifications semblables.

- d) Neutralité : les critères neutres contribuent aux conclusions qui sont exemptes de biais.
- e) compréhensibles : les critères compréhensibles contribuent à des conclusions qui sont claires, complètes et non sujettes à des interprétations sensiblement différentes.

L'évaluation ou la mesure des informations sur la base de propres espérances du professionnel, jugements et expérience individuelle ne constitueraient pas des critères appropriés.

Les critères doivent être à la disposition des utilisateurs prévus pour leur permettre de comprendre comment les informations ont été évaluées ou mesurées. Des critères sont rendus disponibles aux utilisateurs prévus dans un ou plusieurs des cas suivants :

- a) Publiquement.
- b) Par l'inclusion d'une façon claire dans la présentation de l'information.
- c) Par l'inclusion d'une façon claire dans le rapport d'assurance.
- d) Par la compréhension générale, par exemple le critère de mesure en heures et minutes.

Les critères peuvent également être disponibles seulement aux utilisateurs prévus, par exemple définis dans un contrat, ou des critères publiés par une population déterminée comme pour une industrie particulière. Quand les critères identifiés sont disponibles seulement aux utilisateurs prévus spécifiques, ou sont appropriés seulement à un but spécifique, l'utilisation du rapport d'assurance est limitée à ces utilisateurs ou dans ce but.

3.4. Eléments probants

Le professionnel planifie et conduit une mission d'assurance avec une **attitude de scepticisme** pour obtenir des **éléments probants suffisants et appropriés** que les informations ne contiennent pas d'erreurs significatives. Pour cela, il prend en considération **l'importance relative, le risque de mission et la quantité et la qualité** des éléments probants disponibles lors de la planification et la conduite de la mission et en particulier en **déterminant la nature, le timing et de l'étendue des procédures de collecte des éléments probants.**

3.4.1. Attitude de scepticisme du professionnel

Une attitude de scepticisme professionnel signifie que le professionnel effectue une évaluation critique, avec un esprit d'interrogation, de la validité des éléments probants obtenus et reste alerter aux éléments probants qui contredisent ou remettent en question la fiabilité des documents présentés par la partie responsable.

Par exemple, une attitude de scepticisme professionnel est nécessaire tout au long de la mission pour réduire le risque relatif aux circonstances soupçonneuses ou l'utilisation de fausses présomptions en déterminant la nature, le timing et l'étendue des procédures de collecte des éléments probants et de l'évaluation de leurs résultats.

A ce titre, le professionnel considère la fiabilité des informations à employer comme évidence tels que les documents de photocopies, de fax, les documents scannés ou images numériques, y compris la considération des contrôles de leur préparation et leur entretien, lorsque pertinent.

3.4.2. Caractère suffisant et approprié des éléments probants

La suffisance est la mesure de la quantité d'éléments probants. La convenance (être approprié) est la mesure de la qualité d'éléments probants; c'est-à-dire, sa pertinence et son caractère probant.

La quantité d'éléments probants requis est affectée par le risque que l'information étant matériellement rapportée incorrectement (plus le risque est grand, plus l'évidence est plus grande) et également par la qualité d'une telle évidence (plus la qualité est haute, moins d'éléments sont exigés). En conséquence, la suffisance et la convenance des éléments probants sont liées entre elles. Cependant, l'obtention simplement de plus d'évidence peut ne pas compenser sa qualité inférieure.

Le caractère probant des éléments est influencé par leur origine : interne ou externe, et par leur nature : visuelle, documentaire ou verbale et dépend des circonstances individuelles dans lesquelles un élément est obtenu. Bien que la fiabilité des éléments probants varie en fonction des circonstances individuelles à chaque cas, les principes généraux suivants permettent néanmoins de l'évaluer :

- (a) les éléments probants d'origine externe sont plus fiables que ceux générés en interne,
- (b) les éléments probants d'origine interne sont plus fiables lorsqu'ils ont été sujets à contrôle à l'intérieur de l'entreprise,
- (c) les éléments probants obtenus directement par le professionnel (par exemple, observation de l'application d'un contrôle par exemple) sont généralement plus fiables que ceux obtenus indirectement ou par l'inférence (par exemple, enquête au sujet de l'application d'un contrôle).
- (d) Les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent en forme documentaire, papier, papier électronique, ou autres (par exemple, un compte rendu écrit d'une réunion est plus fiable qu'une représentation orale postérieure de ce qui a été discuté).
- (e) Les éléments probants fournis par les documents originaux sont plus fiables que l'évidence fournie par des photocopies ou des fax.

Le praticien considère le rapport entre le coût pour obtenir un élément probant et l'utilité de l'information obtenue. Cependant, le degré de la difficulté ou des dépenses nécessaires ne sert pas en soi de base valide pour omettre un procédé de collecte d'éléments probants pour lequel il n'y a aucune alternative.

3.4.3. L'importance relative

L'importance relative est appropriée quand le professionnel détermine la nature, le timing et l'étendue des procédures de collecte des éléments probants et quand il évalue que les informations ne contiennent pas d'erreurs significatives.

En considérant l'importance relative, le professionnel **comprend et évalue quels facteurs pourraient influencer les décisions des utilisateurs prévus**. Par exemple, quand les critères identifiés tiennent compte des variations de la présentation d'information, le professionnel considère comment la présentation adoptée pourrait influencer les décisions des utilisateurs prévus. Pour apprécier l'importance relative, le professionnel **s'interrogera sur les facteurs, et leur importance, qui peuvent influencer les décisions des utilisateurs identifiés**.

L'importance relative est à considérer au regard de l'aspect quantitatif et qualitatif, tels que la valeur absolue, la nature et l'étendue de l'impact de ces facteurs sur l'information présentée et les souhaits exprimés par les utilisateurs identifiés.

L'appréciation du seuil de signification et de l'importance relative des aspects quantitatifs et qualitatifs dans une mission donnée **relève du jugement du professionnel**.

3.4.4. Le risque de mission

Le risque de mission est le risque que le professionnel exprime une conclusion inadéquate quand l'information présentée contient des erreurs significatives.

Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel ramène le risque de mission à un niveau acceptablement bas dans les circonstances de la mission pour obtenir l'assurance raisonnable comme base pour une forme positive d'expression de la conclusion.

Le niveau du risque de mission est plus élevé dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable en raison des différences dans la nature, le timing et l'étendue des procédures de collecte des éléments probants. Cependant dans une mission d'assurance limitée, la combinaison de la nature, du timing et de l'étendue des procédures de collecte des éléments probants est au moins suffisante pour que le professionnel puisse obtenir un niveau significatif d'assurance comme base pour une forme négative d'expression de conclusion.

Pour être significatif, le niveau de l'assurance obtenue par le praticien est susceptible d'augmenter la confiance des utilisateurs prévus au sujet de l'information à un degré qui est clairement plus que sans importance.

En général, et bien que se ne soit pas le cas pour tous les engagements d'assurance, le risque de mission peut être représenté par les composantes suivantes,:

- (a) Le risque que l'information rapportée contient des erreurs significatives, qui a son tour se compose du :
 - (i) Risque inhérent : la susceptibilité de l'information à contenir des erreurs significatives, en supposant qu'il n'y a aucun contrôle y relatif; et
 - (ii) Risque de contrôle : le risque qu'une erreur significative se produise et ne sera pas empêchée, ou détecté et corrigé, sur une base opportune par des contrôles internes. Lorsqu'un contrôle est pertinent et approprié pour des informations, un certain risque de contrôle existera toujours en raison des limitations inhérentes à la conception et au fonctionnement du contrôle interne ; et
- (b) Le risque de détection : le risque que le professionnel ne détectera pas une erreur significative existante.

Le degré auquel le professionnel considère chacune de ces composantes est affecté par les circonstances de la mission, en particulier par la nature des informations et si une mission d'assurance raisonnable ou d'assurance limitée est exécutée.

3.4.5. Nature, timing et étendue des procédures de collecte des éléments probants

L'assurance raisonnable est un concept concernant d'accumulation d'éléments probants nécessaires pour le professionnel pour conclure par rapport à l'information prise dans l'ensemble.

Pour être en mesure d'exprimer une conclusion sous la forme positive exigée dans une mission d'assurance raisonnable, il est nécessaire que le professionnel obtienne des éléments probants suffisants et appropriés en tant qu'élément découlant d'un processus itératif et systématique nécessitant :

- (a) l'obtention d'une compréhension des informations à auditer et les autres circonstances de la mission, incluant, selon le type d'informations, la compréhension du contrôle interne.
- (b) En se basant sur cette évaluation, évaluer les risques que l'information peut contenir des erreurs significatives.
- (c) Répondre aux risques évalués, y compris développer des réponses globales, et déterminer la nature, le timing et l'étendue des procédures;
- (d) L'exécution de procédures clairement liées aux risques identifiés, en utilisant une combinaison d'inspection, d'observation, de confirmation, de recalcul, de reexécution, de procédures analytiques et d'inspection. De telles autres procédures impliquent des procédures substantives incluant, lorsque applicable, l'obtention d'informations corroboratives de sources indépendantes de la partie responsable, et dépendent de la nature de l'information et des tests de fonctionnement des contrôles; et
- (e) Evaluation de la suffisance et de la convenance des éléments probants (caractère approprié).

La nature, le timing et l'étendue des procédures pour collecter des éléments probants suffisants et appropriés dans une mission d'assurance limitée sont délibérément limités relativement à une mission d'assurance raisonnable.

Pour certaines informations, il peut y avoir des normes spécifiques pour fournir des guides en matière de collecte d'éléments probants suffisants et appropriés pour les missions d'assurance limitée.

Par exemple ISRE 2400, des "missions de revue limitée d'états financiers" établit que les éléments probants suffisants et appropriés sont obtenus principalement par des procédures et analytiques et des enquêtes (sous forme de demandes d'informations internes). En l'absence de normes appropriées, les procédures de collecte d'éléments probants suffisants et appropriés changeront avec les circonstances de la mission, l'information et des besoins des utilisateurs prévus et de la partie qui a engagé la mission , y compris des contraintes de temps et de coût.

3.4.6. Quantité et qualité des éléments probants

La quantité ou la qualité des éléments probants disponibles est affectée par :

- (a) Les caractéristiques de l'information. Par exemple, moins d'évidence objective pourrait être prévue quand les informations sont futures plutôt qu'historique; et
- (b) Les circonstances de la mission autre que les caractéristiques de l'information, quand l'évidence qui pourrait raisonnablement être prévue pour exister n'est pas disponible en

raison, par exemple, du timing du professionnel, de la politique de conservation des documents d'une entité, ou d'une restriction imposée par la partie responsable.

D'habitude, l'évidence disponible sera persuasive plutôt que concluante.

3.5. Conclusions et rapports

3.5.1. Formulation des conclusions

Le praticien fournit un rapport écrit contenant une conclusion qui donne l'assurance obtenue au sujet de l'information. Les ISAs, ISREs et ISAEs établissent les éléments de base pour des rapports d'assurance. En outre, le praticien considère d'autres responsabilités de reporting, y compris communiquer avec ceux chargés de la gouvernance quand il est approprié de le faire.

Dans une mission d'affirmation d'assertions, la conclusion du praticien peut être exprimée selon l'une et l'autre des formulations suivantes :

- (a) En termes d'affirmation de la partie responsable (par exemple : « À notre avis l'affirmation de la *partie responsable* que le contrôle interne est efficace, à tous aspects significatifs, basés sur des *critères de XYZ*, est assez énoncée ») ; ou
- (b) Directement en termes de thèmes et critères (par exemple : « À notre avis le contrôle interne est efficace, à tous aspects significatifs, basés sur des *critères de XYZ* »).

Dans une mission d'opinion directe, la conclusion du praticien est exprimée directement en termes d'informations et de critères.

Dans une mission d'assurance raisonnable, le praticien exprime la conclusion sous la forme positive, par exemple : « À notre avis le contrôle interne est efficace, à tous aspects significatifs, basés sur des *critères de XYZ*. » Cette forme d'expression donne « l'assurance raisonnable. », après avoir exécuté les procédures de collecte d'éléments probants de nature, en timing et d'une étendue qui étaient raisonnables et que le praticien a obtenu l'évidence appropriée suffisante pour ramener le risque d'assurance à un niveau acceptablement bas.

Dans une mission d'assurance limitée, le praticien exprime la conclusion sous la forme négative, par exemple, « basé sur notre travail décrit dans ce rapport, rien est venu à notre attention qui nous fait croire que le contrôle interne n'est pas efficace, à tous aspects significatifs, basés sur des *critères de XYZ*. » Cette forme d'expression donne un niveau d'assurance limitée qu'est proportionnelle au niveau des procédures de collecte d'éléments probants

3.5.2. Nature des conclusions

Une conclusion sans réserve n'est pas appropriée pour les missions d'assurance dans le cas d'une limitation matérielle sur la portée du travail du professionnel, c.-à-d., quand :

- (a) Les circonstances empêchent le professionnel d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés exigés pour ramener le risque d'assurance au niveau approprié ; ou
- (b) la partie responsable ou la partie qui a engagé la mission impose une restriction qui empêche le professionnel d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés exigés pour ramener le risque d'assurance au niveau approprié.

Un praticien n'exprime pas une conclusion sans réserve (pour les deux types de missions d'assurance) quand les circonstances suivantes existent et que leur effet, selon le jugement du praticien, est ou peut être significatif sur les informations :

(a) Il y a une limitation sur la portée du travail du praticien (voir le paragraphe 55). Le praticien exprime une opinion qualifiée ou une impossibilité d'exprimer une opinion selon l'importance de la limitation. Dans certains cas le praticien considère l'opportunité de se retirer de la mission.

(b) Dans les cas où :

- (i) La conclusion du praticien est exprimée en termes d'affirmation de la partie responsable, et cette affirmation n'est pas assez énoncée, à tous aspects significatifs ;
ou
- (ii) La conclusion du praticien est exprimée directement en termes d'informations et de critères, et l'information est matériellement rapportée incorrectement,

Le praticien exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable selon l'importance relative et la dominance des erreurs.

(c) Quand le professionnel découvre après que la mission ait été acceptée, que les critères sont peu convenables ou les informations ne sont pas appropriées pour une mission d'assurance, le praticien exprime :

- (i) Une opinion qualifiée ou opinion défavorable, selon l'importance et la dominance, quand les critères peu convenables ou les informations inadéquates sont susceptibles de tromper les utilisateurs désignés; ou
- (ii) Une opinion qualifiée ou une impossibilité d'exprimer une opinion, selon la façon, selon l'importance et la dominance des faits, dans les autres cas. Dans certains cas le praticien doit considérer s'il devait se retirer de la mission.

3.6. Distinction entre missions d'assurance raisonnable et mission d'assurance limitée

| Type d'engagement | Assurance raisonnable | Assurance limitée |
|--------------------------------------|---|--|
| objectifs | Une réduction du risque de mission, à un niveau bas acceptable dans les circonstances de la mission permettant une expression positive des conclusions de l'auditeur. | Une réduction du risque de mission, à un niveau acceptable dans les circonstances de la mission, mais le risque est plus important que celui d'une mission d'assurance raisonnable permettant une expression négative des conclusions de l'auditeur. |
| Éléments probants et procédés | Suffisamment d'éléments probants appropriés sont obtenus comme résultat de la mise en œuvre de procédures systématiques, incluant : <ul style="list-style-type: none"> • obtention d'une compréhension des circonstances de la mission • prise en compte des risques; • réponse aux risques identifiés; • l'accomplissement de procédures | Suffisamment d'éléments probants appropriés sont obtenus comme résultat de la mise en œuvre de procédures systématiques incluant l'obtention d'une compréhension de l'objet de la mission et des autres circonstances, mais pour la quelle les procédures sont délibérément limitées par rapport à une mission de d'assurance raisonnable. |

| Type d'engagement | Assurance raisonnable | Assurance limitée |
|--------------------------------|--|--|
| | <p>utilisant une combinaison de procédés d'inspection, d'observation, de confirmation, de calcul, de procédures analytiques et d'interrogations.</p> <p>Ces procédures nécessitent l'exécution de tests substantifs incluant, lorsque applicable, l'obtention d'informations corroboratives sur le fonctionnement effectif des contrôles internes.</p> <ul style="list-style-type: none"> • évaluation des éléments probants obtenus. | |
| Conclusions et rapports | Description des circonstances de la mission et formulation positive des conclusions. | Description des circonstances de la mission et formulation négative des conclusions. |

CHAPITRE III : LES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Références de travail :

- L'ISA 315 : Identification et Evaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement;
- ISA 320 : Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit
- L'ISA 330 : Réponses de l'auditeur aux risques évalués

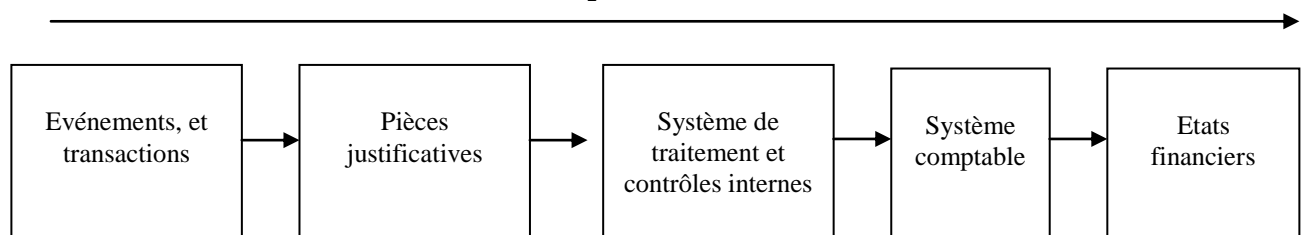
Section 1 : Fondement de l'approche par les risques

1.1. Le risque de mission (ou d'audit)

Le processus de production de l'information comptable et financière au sein de l'entreprise dicte à l'auditeur une approche d'audit comprenant essentiellement 4 grandes étapes :

- La prise de connaissance générale et la planification.
- L'évaluation du système de contrôle interne.
- La réalisation des tests de validation des comptes.
- Synthèse des conclusions et rédaction de l'opinion

Processus de production de l'information comptable et financière : approche par les risques



L'approche par les risques qui privilégie une méthodologie basée sur l'efficacité et l'efficacé des travaux d'audit basée sur l'estimation du risque d'audit au quel se trouve confronter le professionnel c'est à dire le risque pour que l'auditeur exprime une opinion favorable sur des états financiers contenant des erreurs significatives.

Le risque d'audit a été défini comme étant le risque qu'un auditeur exprime une opinion non appropriée sur une information comportant des inexactitudes significatives.

Pour exposer d'une manière méthodologique l'approche d'audit par les risques il convient donc de répondre à la question suivante : quelles sont les situations qui présentent ou qui favorisent l'existence de risques que l'auditeur n'exprime pas une opinion non appropriée sur une information comportant des inexactitudes significatives ? ces situations se présentent comme suit:

- l'environnement de l'entreprise est "propice" à l'existence et à la création d'erreurs dans les données comptables et financière. Il s'agit aussi bien de l'environnement interne qu'externe de l'entreprise : c'est l'expression du **risque inhérent** qui est afférent à l'entreprise; et
- le système de contrôle interne et le système comptable ne permettent pas **d'empêcher ou de détecter** les erreurs ou omissions : c'est le **risque de contrôle (ou de non contrôle)** qui est afférent à l'entreprise; et
- l'auditeur met une approche qui ne permet pas de détecter ces erreurs ou que, bien qu'elle les détecte, son interprétation et son jugement de ces erreurs ne sont pas appropriés aux situation rencontrées : c'est le **risque de détection** (ou de non détection) qui lui est afférent à l'auditeur.

Le risque d'audit peut donc être défini comme étant une association entre les risques afférents à l'entreprise et celui afférent à l'auditeur. L'auditeur doit planifier et réaliser la mission de manière à ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et compatible avec l'objectif d'une certification.

Le cadre conceptuel des normes internationales d'audit définit le risque de mission (ou le risque d'audit) par ses composantes qui sont comme suit:

1. Le risque que l'information rapportée avant audit contient des **erreurs significatives**, qui a son tour se compose du :
 - (i) **risque inhérent** – Possibilité qu'une assertion portant sur un flux de transactions, un solde de compte ou une information fournie, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents.
 - (ii) **risque lié au contrôle interne** – Risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux de transactions, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.
2. **Le risque de détection** : Risque que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.

Le risque de mission peut donc être formulé comme suit : $RA = (RI * RNC) * RND$

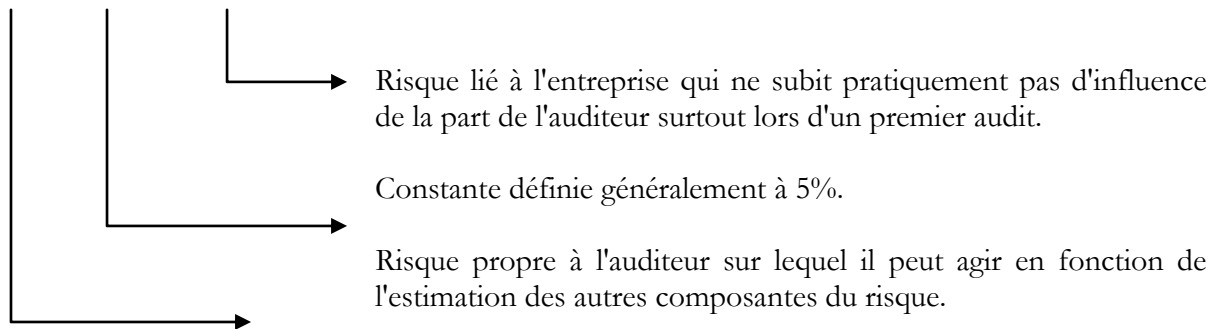
Le risque de mission est fonction du risque d'inexactitudes importantes dans les états financiers (ou, plus simplement, «risque d'inexactitudes importantes» c'est-à-dire le risque que les états financiers contiennent des inexactitudes importantes avant l'audit) et du risque que l'auditeur ne détecte pas ces inexactitudes («risque de non détection»). **Le facteur (RI*RNC) est désigné par risque d'inexactitudes significatives.**

L'auditeur se préoccupe des inexactitudes importantes, et il n'est pas tenu de détecter les inexactitudes qui ne sont pas importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Il se demande si les inexactitudes non corrigées qu'il a relevées sont, tant isolément que collectivement, importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.

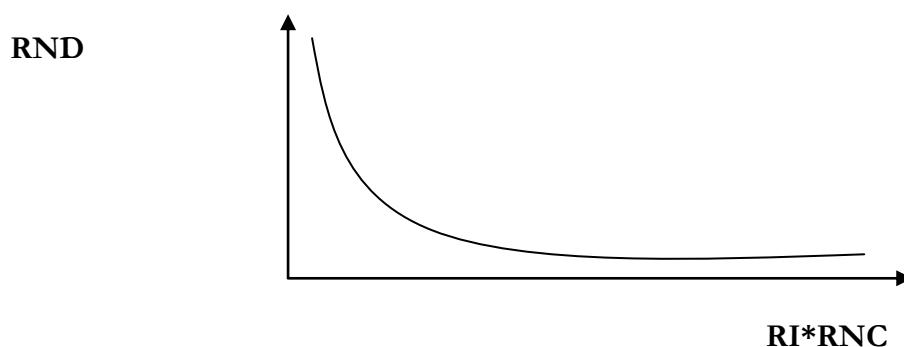
Etant donné que le niveau de risque de mission est défini par les normes professionnelles d'une manière chiffrée (il est généralement à un niveau inférieur ou égal à 5% et donc sous forme de constante), cette relation entre les différentes composantes du risque nous permet de formuler l'équation suivante : $RND = RA / (RI * RNC)$.

L'équation précédente peut donc être définie comme suit :

$$RND = RA / (RI * RNC).$$



Il existe donc une relation inversement proportionnelle entre le risque de non détection et les composantes du risque liées à l'entreprise audité pouvant être exprimée sous forme d'une hyperbole : $Y = a/X$



1.2. Les assertions d'audit

L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :

- (a) au niveau des états financiers ; (Par. A105-A108) et
- (b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Par. A109-A113)

Afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.

L'auditeur devrait employer des assertions pour des classes de transactions, de compte et pour la présentation et la divulgation des informations avec un détail suffisant pour former une base pour l'évaluation des risques de survenance d'erreurs significatives et la conception et l'exécution des procédures d'audit.

L'auditeur emploie des assertions pour évaluer les risques en considérant les différents types de d'erreurs significatives qui peuvent se produire, et en utilisant de ce fait les procédures d'audit qui sont sensibles aux risques évalués.

Les assertions employées par l'auditeur entrent dans les catégories suivantes :

(a) assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période audité :

- (i) **survenance** : les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- (ii) **exhaustivité** : toutes les opérations et tous les événements qui devraient être comptabilisés ont été enregistrés ;
- (iii) **exactitude** : les montants et autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement ;
- (iv) **séparation des périodes** : les opérations et événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable ;
- (v) **imputation comptable** : les opérations et les événements ont été comptabilisés dans les bons comptes ;

(b) assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période :

- (i) **existence** : les actifs, passifs et les fonds propres existent ;
- (ii) **droits et obligations** : l'entité détient un droit sur les actifs ou les contrôle, et les passifs reflètent les obligations de l'entité ;
- (iii) **exhaustivité** : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devraient être comptabilisés ont été enregistrés ;
- (iv) **valorisation et affectation** : les actifs, les passifs et les fonds propres sont présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation sont enregistrés de façon appropriée ;

(c) assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans ceux-ci :

- (i) **survenance, droits et obligations** : les événements, les opérations et les autres aspects se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- (ii) **exhaustivité** : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;
- (iii) **classification des rubriques et compréhension** : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées ;
- (iv) **exactitude et valorisation** : les informations financières et les autres informations sont fournies de manière sincère et pour des montants corrects.

Section 2 : Composantes du risque d'audit

2.1. Le Risque inhérent

2.1.1. Définition et facteurs de risques inhérents

Comme précisé ci haut, le cadre conceptuel définit le risque inhérent comme la susceptibilité de l'information à contenir des erreurs significatives, en supposant qu'il n'y a aucun contrôle y relatif.

Le risque inhérent est la possibilité qu'une assertion comporte une inexactitude qui pourrait être importante, soit isolément ou cumulée avec d'autres inexactitudes, dans l'hypothèse où il n'y aurait pas de contrôles connexes.

Ce risque est plus élevé pour certaines assertions, ainsi que pour les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations fournies auxquels elles se rapportent, que pour d'autres. Ainsi, les calculs complexes sont plus susceptibles de comporter des inexactitudes que les calculs simples. Les comptes constitués de montants obtenus au moyen d'estimations comptables et pouvant être marqués par une incertitude de mesure significative présentent des risques plus élevés que les comptes constitués de données factuelles de nature relativement courante.

Des facteurs externes à l'origine de risques d'entreprise peuvent aussi influencer sur le risque inhérent. Par exemple, les progrès technologiques peuvent rendre obsolète un produit donné, et augmenter de ce fait le risque d'une surévaluation des stocks. Outre les facteurs qui peuvent être propres à une assertion particulière, des facteurs caractérisant l'entreprise et son environnement et concernant l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies peuvent influencer sur le risque inhérent lié à une assertion particulière. Un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites constituent des exemples de tels facteurs.

On peut donc opérer la classification suivante des facteurs de risques inhérents :

- **Les facteurs de risque inhérent au niveau des états financiers** : incluant notamment la structure du capital, l'intégrité de la direction et l'inexpérience des dirigeants, les pressions inhabituelles exercées sur les dirigeants, la nature de l'activité de l'entreprise, les factures influençant le secteur dans lequel opère l'entreprise, l'existence de parties liées.
- **Factures de risque inhérent au niveau des soldes de comptes** qui se rapportent aux catégories de transactions, à l'importance des comptes basés sur les estimations, à la complexité des opérations, au degré de jugement intervenant dans la détermination des soldes, à la vulnérabilité des actifs faciles à détourner et à l'enregistrement des opérations inhabituelles ou complexes. L'évaluation des facteurs de risques inhérents au niveau des comptes prend en considération des facteurs comme :
 - la nature des éléments comptabilisés : certains éléments d'actif sont particulièrement, susceptibles d'engendrer des dispositions (caisse) tel est le cas des stocks de marchandises destinés aux grandes public.
 - la complexité des opinions comptables : c'est un facteur très important tel est le cas de la valorisation d'articles de stock résultant d'une catégorie qui peut générer des erreurs (exemple les encours).
 - les estimations comptables: divers postes des états financiers sont alimentés à partir d'estimations arrêtées par la direction de l'exercice, telles les provisions pour créance douteuse, les introductions sur stocks, les productions par risques et charges.
 - la fréquence des éléments comptabilisés : il arrive que l'activité économique de la société comprenant des périodes intenses engendrant des opérations comptables multiples risquant de faire des pressions sur le système de traitement.
 - Les événements exceptionnels que le personnel de l'exercice n'est pas habitué à le traiter.

2.1.2. Evaluation du risque inhérent

En règle générale, les normes décrivent l'appréciation des risques comme étant une appréciation conjuguée du risque inhérent et du risque de non-contrôle. Cependant, l'auditeur peut procéder à des appréciations conjuguées ou distinctes. L'auditeur doit s'appuyer sur sa compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris son contrôle interne, lorsqu'il procède à une appréciation des risques à quelque niveau que ce soit.

Ce risque est estimé essentiellement lors de la phase de prise de connaissance de l'entreprise, mais son évaluation est mise à jour en cours de mission lorsque de nouvelles données et informations sont disponibles.

2.2. Le risque lié au contrôle

Le cadre conceptuel définit le risque de contrôle comme étant le risque qu'une erreur significative se produise et **ne sera pas empêchée**, ou **détecté** et corrigé, sur une base opportune par des contrôles internes. Lorsqu'un contrôle est **pertinent et approprié** pour des informations, un certain risque de contrôle existera toujours en raison des limitations inhérentes à la conception et au fonctionnement du contrôle interne ; et

Il ressort de cette définition qu'il existe deux types de contrôles internes à savoir les contrôles de prévention et les contrôles de détection.

2.2.1. Les contrôles de prévention

Le contrôle de prévention est un contrôle instauré par l'entreprise pour prévenir ou encore empêcher la survenance d'erreurs, anomalies ou irrégularités. C'est un contrôle à priori et fonctionne généralement au moment de l'exécution des opérations.

Ces contrôles sont ceux qui sont mis en œuvre avant ou en cours d'exécuter une opération, d'un ensemble d'opérations, d'une tâche ou d'un traitement donné.

Ils sécurisent instantanément les traitements de données, qu'ils soient des créations de données nouvelles, des modifications ou des suppressions de données existantes.

On y classera exemple les contrôles suivants :

- restriction d'accès au système d'information et au système comptable en général ;
- restriction d'accès à un sous-système ou une application ;
- restriction d'accès à l'intérieur d'une application ;
- restriction d'accès à certains comptes de comptabilité;
- restriction d'accès à l'édition de certains états.

Les contrôles de prévention sont généralement automatisés du fait de leur caractère systématique et de leur fréquence permanente.

2.2.2. Les contrôles de détection

Un contrôle de détection est un contrôle instauré par l'entreprise pour détecter les erreurs, anomalies ou irrégularités qui se sont produites malgré l'existence au non des contrôles de prévention.

Les contrôles de détection sont généralement des contrôles à posteriori qui sont ceux mis en œuvre après l'exécution d'une opération, d'un ensemble d'opérations, d'une tâche ou d'un traitement donné.

Ils sécurisent les entrées de données, qu'elles soient des créations de données nouvelles, des modifications ou des suppressions de données existantes effectuées selon des périodicités prédéfinies. Ils sécurisent aussi les sorties de données, selon des moyens de contrôles de cohérence croisés de totaux ou d'index de fichiers.

On y classera par exemple les contrôles suivants :

- édition des journaux de saisie journalière
- liste des comptes comptables en erreur de solde
- L'équilibrage automatique de la balance comptable
- Sauvegardes informatiques périodiques
- Les rapprochements bancaires

Peu importe que le risque inhérent soit élevé, si le système de contrôle interne a été bien conçu ceci aura pour effet de réduire considérablement le risque d'erreurs. Ce risque existe lorsque à l'origine il s'agit d'une déficience de conception c'est à dire que le système n'a pas été suffisamment analysé au départ pour prévoir tous les contrôles ou encore les contrôles adéquats, mais cela peut aussi résulter d'une mauvaise application des contrôles internes qui ont été initialement bien conçus.

Globalement l'évaluation de ce risque passe par les étapes suivantes :

- Compréhension et analyse des procédures ; cette étape est réalisée compte tenu des assertions d'audit, sous-jacentes à l'établissement des états financiers. Elle vise, la description des caractéristiques principales des principaux cycles de l'exercice.
- Appréciation du contrôle : au cours de cette étape d'auditeur cherche à dégager les forces et les faiblesses théoriques du système, puis s'assurer de l'application des points forts dans le cas où il entend s'appuyer sur ces contrôles. Les faiblesses de conception ne feront plus l'objet de travaux supplémentaires mais leurs incidences sur l'audit des comptes sera prise en considération. Pour les points forts de conception l'auditeur va confirmer leur compréhension par des tests de permanence, puis il va s'assurer de leur correcte application.

En théorie l'auditeur n'est pas systématiquement tenu de tester le système de contrôle interne et il peut ainsi adopter une approche corroborative s'appuyant essentiellement sur les tests de validité des comptes.

2.2. 3. Notion de contrôle pertinent et approprié

Les contrôles pertinents pour l'audit (ou encore les contrôles pertinents) sont les contrôles mis en place par la direction dans l'objectif d'établir, à l'intention des tiers, des états financiers qui donnent une image fidèle dans tous leurs aspects significatifs et ce, conformément à un référentiel comptable reconnu.

L'auditeur doit identifier les contrôles significatifs et les évaluer pour pouvoir apprécier le système de contrôle interne dans sa globalité. L'auditeur n'est donc pas tenu d'étudier

exhaustivement les contrôles internes de l'entreprise car certains de ces contrôles peuvent ne pas être liés aux objectifs de l'audit. A titre d'exemple, les contrôles mis en place dans les unités de production afin de prévenir la surconsommation de matière première ne sont pas, en général, pertinents pour l'audit des états financiers. Cependant, on reconnaît que certains contrôles peuvent s'avérer pertinents alors qu'ils sont liés à des objectifs qui ne sont pas nécessairement significatifs pour l'audit financier. Par exemple, les contrôles visant les données non financières que l'auditeur utilise dans l'application de procédés analytiques, telles que les statistiques sur la production, ou les contrôles conçus pour la détection des cas de non-conformité aux lois et aux règlements qui peuvent avoir une incidence directe et importante sur les états financiers, notamment les contrôles sur le respect des lois et règlements fiscaux qui servent à déterminer la provision pour impôts, peuvent être pertinents pour l'audit.

La difficulté réside, en fait, dans l'identification des contrôles pertinents par l'auditeur. L'auditeur doit se fonder essentiellement sur son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, pris individuellement ou en association avec d'autres contrôles, est pertinent.

Dans l'exercice de ce jugement, l'auditeur tient compte des circonstances, de la composante pertinente et de facteurs tels que les suivants :

- a) son jugement quant à l'importance relative;
- b) la taille de l'entreprise;
- c) la nature des activités de l'entreprise, y compris sa structure organisationnelle et son mode de propriété;
- d) la diversité et la complexité des activités de l'entreprise;
- e) les exigences légales et réglementaires applicables;
- f) la nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entreprise, y compris le recours à des organismes de services.

L'expérience acquise antérieurement auprès de l'entreprise ainsi que les informations obtenues en cherchant à acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, et tout au long de la mission, aident l'auditeur à identifier les contrôles pertinents pour l'audit.

2.3. Le risque de non détection

Le cadre conceptuel des normes internationales d'audit définit le risque de non détection comme étant le risque que le professionnel ne détectera pas une erreur significative existante. C'est donc le risque que l'auditeur ne détecte pas une inexactitude qui est présente dans une assertion et qui pourrait être importante, soit isolément ou cumulée avec d'autres inexactitudes.

Le risque de non détection est fonction de l'efficacité des procédés d'audit et de leur mise en oeuvre par l'auditeur. Il est impossible de l'éliminer complètement, du fait que l'auditeur ne vérifie pas dans son intégralité une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, et en raison d'autres facteurs.

L'Auditeur peut limiter ce risque en adoptant un certain nombre de précaution se rapportant essentiellement à la planification de la mission. Ce risque peut avoir plusieurs causes dont les principales sont les suivantes :

2.3.1. Les causes propres à l'auditeur

Elles concernent :

- L'inefficacité des procédures de contrôle : l'auditeur peut appliquer des procédures qui ne soient pas en adéquation et non appropriés pour détecter certaines erreurs.
- Mauvaise interprétation des résultats de l'audit.
- L'évaluation incorrecte du système comptable ou du système de contrôle interne.
- La mauvaise organisation de la mission tel qu'une équipe d'audit mal constituée ou des interventions mal positionnées dans le temps ou l'absence de supervision ou de contrôle de qualité des travaux.

2.3.2. Les causes imputables aux tiers

Elles comportent l'incertitude de l'information comptable par elle-même. Celle-ci peut en effet être faussée par des réponses inexactes de tiers circularisés ou dépendre d'événements futurs mal maîtrisés.

2.3.3. Les causes liées aux domaines non clôturés

Lors de la planification de la mission, l'auditeur va définir l'étendue de ses travaux et décider d'alléger ses contrôles sur un compte ou une catégorie de comptes et d'accroître des vérifications sur d'autres comptes ou catégories de comptes. Cette répartition, aussi perfectionnés soit-elles, laisse certains comptes ou contrôles voir non contrôlés.

2.3.4. Evaluation du risque de non détection

En fonction de son évaluation des composantes de risques d'inexactitudes significatives, l'auditeur détermine son risque de non détection et donc son approche d'audit.

Bien que les composantes du risque de mission (risque inhérent, risque de non-contrôle et risque de non-détection) puissent varier d'une assertion à l'autre, le risque de mission qui est rattaché à chacune des assertions dans les divers soldes de comptes et catégories d'opérations ne doit pas dépasser le niveau de risque qui est acceptable pour les états financiers pris dans leur ensemble.

La façon dont l'auditeur détermine et combine ces risques, est une affaire de jugement professionnel et dépend de sa stratégie d'audit.

Section 3 : le seuil de signification

3.1. Nécessité de fixer un seuil de signification

On considère que des informations sont significatives si leur omission ou leur inexactitude sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers. Le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évaluée dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude. Le caractère significatif d'une information constitue donc un seuil ou une démarcation plutôt qu'un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile".

Il est donc impératif à l'auditeur de fixer un seuil à partir duquel il juge l'importance des erreurs et irrégularités relevées et leur impact sur les états financiers.

L'auditeur est tenu de déterminer l'importance relative ou le seuil de signification par rapport à sa perception de ce qui est susceptible d'influencer ou de modifier les décisions d'une personne s'appuyant sur les états financiers et ayant une connaissance raisonnable du monde des affaires et de l'économie. Toute décision quant à l'importance relative est donc affaire de jugement professionnel.

3.1.1. Utilité du seuil de signification pour les utilisateurs des états financiers

Pour les utilisateurs des états financiers le seuil de signification permet tout d'abord d'élaborer des normes comptables sur l'information comptable et financière en effectuant des simulations auprès de ceux-ci sur l'information devant être incluse dans les états financiers et détermine donc les informations dont l'omission risquerait d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers.

Ensuite le seuil de signification va permettre aux utilisateurs des états financiers de manipuler en toute confiance l'information financière ainsi que l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur

3.1.2. Utilité du seuil de signification pour l'auditeur

L'auditeur tient compte du seuil de signification tout au long de la mission, mais en particulier aux étapes de la planification et de l'évaluation.

Lors de la planification et en cours d'exécution de la mission : l'étude et l'évaluation du seuil de signification conjointement avec l'étude et l'évaluation du risque d'audit fournit des éléments importants pour la planification des travaux d'audit. Ainsi le seuil de signification délimite le champ d'intervention de l'auditeur dans le sens qui lui permet d'identifier les éléments significatifs à couvrir et il permet ainsi d'exclure certains éléments jugés non significatifs et son allocation permet de déterminer la nature et l'étendue des travaux.

A la fin de la mission : il permet l'évaluation des constatations de l'auditeur et la formulation de son opinion. Le seuil de signification va permettre à l'auditeur d'apprécier l'effet des anomalies détectées sur les Etats financiers et par conséquent son opinion sur ceux-ci.

Il existe deux seuils de signification, l'un au niveau des états financiers dans leur globalité qu'on appelle le **seuil de signification global** et l'autre au niveau des comptes qu'on appelle **l'erreur tolérable**.

3.2. Détermination du seuil de signification global

La question de savoir s'il convient de prévoir des critères quantitatifs pour aider les auditeurs à déterminer le seuil de signification est matière à controverse. Les partisans d'une telle thèse sont d'avis que ces critères quantitatifs peuvent contribuer à uniformiser les jugements en matière de seuil de signification, à réduire le nombre de jugements erronés, à mieux faire comprendre les limites du processus d'audit et à fournir une base de référence utile lors des discussions sur l'importance relative avec les clients.

Ceux qui s'opposent font valoir que ces mêmes critères peuvent donner l'impression que la détermination de l'importance relative est un processus mécanique et, par conséquent, de minimiser le rôle du jugement professionnel et les aspects qualitatifs du seuil de signification, et, enfin, qu'elles peuvent faire l'objet d'interprétations ou d'applications erronées.

L'examen des avantages et inconvénients de chacune des deux thèses révèle que les avantages que présente l'inclusion de certains critères quantitatifs en les associant à d'autres critères qualitatifs constitue une bonne démarche suivie par les principaux organismes de normalisation de part le monde.

La plus part des ces organismes précisent que la fixation de tels critères quantitatifs ne doit en aucun cas se substituer au jugement professionnel que le l'auditeur est appelé à exercer dans son appréciation du seuil de signification mais doivent servir uniquement à faciliter l'exercice de ce jugement. Ces critères sont présentés sous la forme de fourchettes de pourcentages, appliquées à une base de référence donnée. Toutefois, l'applicabilité des fourchettes de pourcentages suggérées doit toujours être évaluée dans le contexte de chaque mission d'audit.

3.2.1. Bases de détermination du seuil de signification global

La fixation de ce seuil fait intervenir plusieurs critères quantitatifs et qualitatifs qui sont soumis au jugement de l'auditeur. Dans plusieurs pays le seuil de signification global est fixé par des normes nationales sous formes de taux à appliquer à certaines rubriques, comptes et événements.

3.2.1.1. Les critères quantitatifs

Les bases qui sont couramment prises comme référence sont : les capitaux propres ou la situation nette, le résultat, le total actif et le chiffre d'affaires.

a. Le résultat

Le résultat est retenu comme base de 1^{er} niveau pour la détermination du seuil de signification par les comptes de résultat.

A l'échelle internationale le seuil de signification se situe dans une fourchette comprise entre 3 % et 7 % du bénéfice avant impôts. Alors que la norme 14 de l'OECT retient un taux de 10%.

Pour déterminer le "bénéfice" aux fins de l'appréciation du seuil de signification, il est souvent nécessaire de procéder à des ajustements afin d'éliminer les éléments inhabituels (par exemple les opérations inhabituelles avec les sociétés apparentées) et les éléments extraordinaires (gains et pertes extraordinaires).

L'application de ces principes en Tunisie revient à retenir le résultat d'exploitation ou le résultat des activités ordinaires avant impôt comme base pour la détermination du seuil de signification. En effet, les éléments ordinaires et les éléments extraordinaires peuvent fausser la base de calcul notamment lorsqu'ils ne sont pas récurrents.

Par exemple, la norme 14 de l'OECT retient, lorsque le résultat net n'est pas récurrent, la base du résultat net théorique qui est égale au produit entre les capitaux propres et le taux d'intérêt du marché (le taux de placement des obligations à taux fixe).

Lorsque le bénéfice n'est pas considéré comme base de référence appropriée, notamment lorsque le ratio du bénéfice avant impôts, par rapport au chiffre d'affaires total ou à l'actif, est faible au point de constituer une base de référence irréaliste pour apprécier le seuil de signification (par exemple, dans le cas des banques, des établissements de crédit et des autres entités analogues), le seuil de signification peut être exprimé sous la forme d'une fourchette de pourcentages appliquée à une autre base de référence, comme l'actif, les capitaux propres, les produits ou la marge bénéficiaire

b. Les capitaux propres ou situation nette comptable

Il est à remarquer sur ce point que les deux notions de situation nettes et de capitaux propres ne sont pas complètement indépendantes puisque la situation nette n'est autre que la différence entre les capitaux propres et l'actif fictif.

La norme 14 retient un taux de 10%. Le critère des capitaux propres ou de la situation nette est préférée par la norme au critère total actif au bilan. Au niveau international les taux retenus sont de 3 % à 5 % des capitaux propres.

c. Autres critères quantitatifs

Il s'agit des critères comme :

- Chiffre d'affaires : entre 1% et 3%.
- Total bilan : entre 0.5% et 1%.
- Total actif courant : entre 0.5% et 1%.
- Total passif courant : entre 0.5% et 1%.

d. Seuil de signification obtenu à partir de plusieurs bases

A l'échelle internationale, une telle combinaison a été prévue et qui prévoit le recours à une méthode mixte dans laquelle on combine, avec une pondération appropriée les critères ci-dessus examinés.

Les critères retenus peuvent être le total actifs, les produits, les capitaux propres et la marge bénéficiaire (bilan et compte de résultat).

3.2.1.2. Les critères qualitatifs entrant dans la détermination du seuil de signification

Etant donné qu'un utilisateur raisonnable n'attribue pas le même degré d'importance aux différentes rubriques des états financiers ainsi qu'aux différentes catégories d'erreurs, l'auditeur doit apprécier le seuil de signification selon des critères quantitatifs et des critères qualitatifs. En effet, certaines inexactitudes peuvent se révéler plus importantes que d'autres tout en ayant le même montant. Ainsi les inexactitudes intentionnelles sont considérées plus importantes que celles commises par erreur ou encore des déclarations volontairement faussées par la direction générale dans le but de fausser les états financiers.

Les critères quantitatifs entrent en considération en première étape lors de la détermination du seuil de signification global préliminaire en phase de planification. Le seuil ainsi dégagé à partir des critères quantitatifs est ensuite ajusté en fonction des critères qualitatifs qui sont l'estimation des risques inhérents et de non contrôle ainsi que des éléments liés à l'existence de fraudes. Ils ont donc une influence sur le montant du seuil de signification, en partant de la relation inversement proportionnelle entre le risque d'audit et le seuil de signification.

Les critères qualitatifs entrent également en considération en deuxième étape lors de l'évaluation des erreurs détectées et de leur impact sur les états financiers et l'opinion de l'auditeur. Ainsi, il est peu envisageable de changer le seuil de signification, quoi que non exclu, mais ces critères vont intervenir pour qualifier les erreurs. Des critères qualitatifs comme des opérations avec les dirigeants ou les entreprises liées ou des

erreurs intentionnelles vont plutôt influencer sur la qualification des erreurs trouvées plutôt que le seuil de signification lui même.

Certaines caractéristiques qualitatives peuvent nous amener à conclure qu'un élément est significatif tel est le cas :

- les transactions avec des parties liées ou les dirigeants
- les transactions qui remettent en cause l'intégrité des dirigeants
- Les exigences réglementaires en matière d'information.
- Événements particuliers ou inhabituels concernant des opérations normales.

Ainsi, un élément est parfois non significatif en lui-même, mais peut le devenir par ses implications sur d'autres éléments qui, eux, le sont.

Les critères qualitatifs peuvent être classés en critères liés à l'entreprise auditée et des critères liés aux pratiques comptables.

a- Critères qualitatifs liés à l'entreprise auditée

- Le secteur d'activité : d'une manière générale deux entreprises appartenant à deux secteurs d'activités différents présentent des risques inhérents différents et il en découle que l'auditeur agit différemment par rapport au choix de la base de calcul du seuil de signification.
- Le comportement de la direction de l'entreprise : l'auditeur doit prendre en considération les composantes des états financiers qui entrent dans le jugement des performances des dirigeants ou encore les composantes des états financiers pour lesquelles les dirigeants ont une attention particulière et qu'elles sont les composantes les plus contrôlées par la direction.
- Le système d'information de l'entreprise : l'auditeur prendra en considération les politiques et choix comptables de l'entreprise appliqués aux composantes des états financiers choisies comme base de calcul du seuil de signification. Si une entreprise choisit la méthode autorisée et non de référence pour la comptabilisation des stocks ceci aura pour conséquence de baisser le seuil de signification. Ainsi on peut penser qu'un auditeur choisit une composante des états financiers comme base de référence pour le calcul du seuil de signification parce qu'il croit que cette composante souffre d'une mauvaise application de la loi ou d'un principe comptable.

b- Critères liés aux pratiques comptables

Lors de l'élaboration des états financiers, les dirigeants de l'entreprise auront à choisir quelles méthodes ou pratiques à suivre pour leur préparation des états financiers. Certaines pratiques comptables peuvent influencer l'auditeur dans le choix de la base de détermination du seuil de signification. Cette relation entre la base de détermination et les méthodes comptables peut être illustrée comme suit :

| Choix de la politique comptable concernant | Base éventuelle influencée par le choix des méthodes comptables | | | | |
|--|---|--------------|---------------|--------------------|------------------|
| | Σ Actif | Bénéfice Net | Bénéfice Brut | Chiffre d'affaires | Capitaux propres |
| Actif | Oui | Oui | Oui | Non | Oui |
| Passif | Non | Oui | Oui | Non | Oui |
| Produits | Oui | Oui | Oui | Oui | Oui |
| Charges | Non | Oui | Oui | Non | Oui |

Les bases qui les plus influencées par les méthodes comptables appliquées sont les capitaux propres et les bénéfices d'où lors du choix d'un de ces deux critères il vaut mieux faire un ajustement du seuil de signification pour tenir compte de la méthode comptable choisie.

Par contre, le total actif et le chiffre d'affaires sont peu influençable par le choix des méthodes comptables.

3.2.2. Moment de détermination du seuil de signification global

Lors de l'élaboration du plan d'audit, l'auditeur définit un seuil de signification acceptable lui permettant de détecter les anomalies significatives. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur tient compte des éléments qui risquent d'engendrer des anomalies significatives dans les états financiers. L'évaluation du caractère significatif concernant des soldes de comptes et des catégories de transactions spécifiques l'aide notamment à définir les éléments à contrôler et à décider de recourir ou non à des procédures d'échantillonnage et analytiques. L'auditeur peut ainsi sélectionner différentes procédures d'audit qui, associées entre elles, sont susceptibles de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment bas".

Il en découle que le seuil de signification sert à l'auditeur pour identifier et déterminer les domaines significatifs devant faire l'objet d'un contrôle : **il s'agit du seuil de signification global préliminaire.**

Pendant la conduite de la mission, il se peut que soient portés à l'attention de l'auditeur certains renseignements, provenant des procédés d'audit mis en oeuvre ou d'autres sources, qui diffèrent sensiblement des renseignements sur lesquels a été fondé le plan de mission. De tels renseignements peuvent amener l'auditeur à modifier son jugement initial quant au seuil de signification. En pareils cas, il faut que l'auditeur réévalue la nature, l'étendue et le calendrier d'application des procédés d'audit qu'il avait prévus, en tenant compte de sa nouvelle appréciation du seuil de signification.

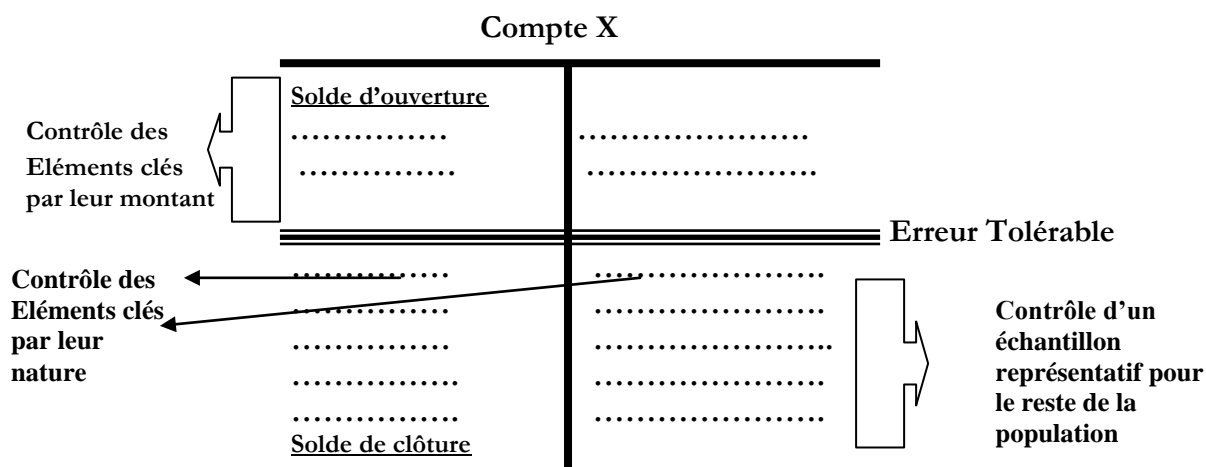
3.3. Détermination du seuil de signification au niveau des postes des états financiers : l'erreur tolérable

3.3.1. Définition de l'erreur tolérable

L'erreur tolérable est le seuil de signification applicable au compte ou groupe de comptes (rubriques ou postes des états financiers).

Elle représente le montant des erreurs qui peuvent exister dans un compte sans pour autant que le montant de ces erreurs ne soit significatif au niveau des états financiers dans leur globalité.

Ce seuil permet de définir l'étendue des travaux d'audit au niveau de chaque compte ou groupe de comptes.



3.3.2. Modalités de détermination de l'erreur tolérable

L'erreur tolérable est fixée de façon à ce qu'il y ait très peu de chance que la somme des inexactitudes relevées dans le compte pour le quel on fixe l'erreur tolérable ainsi que les inexactitudes relevées dans les autres comptes seraient supérieures au seuil de signification global.

D'un coté, il n'est pas judicieux de planifier les procédures d'audit pour déterminer les erreurs dont le montant serait égal au seuil de signification car cela peut nous conduire à ne pas lever les inexactitudes d'un montant inférieur à l'erreur tolérable au niveau des comptes tel que leur total serait supérieur ou égal au seuil de signification.

D'un autre coté, on ne doit pas fixer l'erreur tolérable à un niveau si bas que cela conduise à un sur audit et donc à un travail inutile car il y a très peu de chance que le total des erreurs excéderaient le seuil de signification.

Différentes méthodes ont été développées ayant trait à la détermination de l'erreur tolérable au niveau des rubriques et postes des états financiers.

3.3.2.1. Allocation du seuil de signification en fonction de l'importance relative des rubriques et comptes par rapport aux états financiers

Selon cette méthode le montant de l'erreur tolérable allouée à une rubrique ou un poste des états financiers est le montant qui résulte de la multiplication du seuil de signification global par le poids que représente cette rubrique ou ce poste par rapport à la base de calcul du seuil de signification.

Cette méthode suppose que les erreurs dans les rubriques, postes et comptes se produisent avec la même fréquence et nie de ce fait que les risques inhérents et de non contrôle sont plutôt propres à chaque rubrique, poste et compte et ne peuvent pas être les mêmes du fait qu'ils logent des opérations qui n'ont pas les mêmes natures, caractéristiques et nombre et fréquence de traitement.

Une allocation du seuil de signification ne peut donc pas être basée sur cette méthode.

3.3.1. Allocation du seuil de signification en fonction du risque d'audit

Selon cette méthode l'allocation du seuil de signification en erreurs tolérables aux niveaux des rubriques, postes et comptes des états financiers se fait sur la base du jugement de l'auditeur sur le risque d'audit associé à ces rubriques, postes et comptes.

En plus de la prise en compte du risque d'audit c'est-à-dire les risques inhérents et de non contrôle associés aux comptes, l'auditeur prend en considération :

- Son expérience passée et sa connaissance des éléments du dossier qui le laisse penser que des erreurs peuvent se produire dans tel ou tel compte plutôt que dans d'autres comptes.
- Les coûts des travaux d'audit qui doivent être orientés vers les domaines significatifs.
- La nature de certains comptes, qui nécessitent une allocation d'erreurs tolérables peu élevées parce qu'ils peuvent être aisément vérifiés dans le détail sans engager des coûts supplémentaires. Ainsi pour les données non répétitives et les estimations comptables, l'auditeur peut leur allouer des erreurs tolérables à un niveau bas parce qu'elles peuvent être exhaustivement vérifiées sans un coût important. Tel est le cas de la caisse, des valeurs mobilières de placement, des dettes à long terme et des capitaux propres.
- La prédisposition du client à corriger les erreurs, si l'auditeur estime trouver sur une rubrique des erreurs que le client ne corrigera pas, il minorera le montant de l'erreur tolérable afin de contrôler en détail une telle rubrique. Si au contraire, l'auditeur juge que le client rectifiera certaines erreurs trouvées, il ne modifie pas l'erreur tolérable puisqu'une fois corrigées, les erreurs n'affecteront plus les états financiers.

L'allocation du seuil de signification devrait aboutir à une somme des erreurs tolérables qui tend vers le montant du seuil de signification.

3.4. Situations particulières tenant à la détermination du seuil de signification

3.4.1. Abaissement du seuil de signification d'une période à l'autre

Lorsqu'un changement de situation (par exemple, une réduction substantielle des activités commerciales de l'entreprise) indique qu'il y aurait lieu d'avoir recours à un seuil de signification beaucoup plus bas que celui de l'audit précédent, il faut que l'auditeur soit particulièrement attentif au degré d'inexactitude que peuvent comporter les soldes d'ouverture des capitaux propres. Ces soldes ont été vérifiés sur la base du seuil de signification antérieur (plus élevé), et cela peut aboutir à une inexactitude importante dans la nouvelle période.

L'auditeur recueille les éléments probants qui lui permettent de conclure à l'absence d'inexactitudes dans les soldes d'ouverture des capitaux propres en vérifiant les opérations de la période qui ont trait à la réalisation des actifs d'ouverture et au règlement des passifs d'ouverture, en vérifiant les éléments du bilan précédent qui sont reportés dans le bilan de clôture et, dans certaines circonstances, en soumettant les soldes d'ouverture des actifs et des passifs à des procédés de contrôle supplémentaires.

3.4.2. Etats financiers consolidés

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

(a) le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble au moment de la définition de la stratégie générale d'audit du groupe ;

(b) si, dans les circonstances spécifiques du groupe, il existe des flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers du groupe pour lesquels on pourrait raisonnablement s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble influencent les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers du groupe.

Le(s) seuil(s) de signification à appliquer à ces flux particuliers de transactions, soldes de comptes ou informations fournies ;

(c) le seuil de signification au niveau des composants où les auditeurs de ceux-ci effectueront un audit ou un examen limité pour les besoins de l'audit du groupe.

Afin de réduire à un niveau faible approprié la probabilité que les anomalies cumulées non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe soient supérieures au seuil de signification fixé pour les états pris dans leur ensemble, le seuil de signification au niveau d'un composant doit être inférieur à celui fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble;

(d) le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe.

3.4.3. Durée de la période pour laquelle est présentée l'information financière

Les états financiers annuels sont des états financiers établis pour un exercice. Un exercice correspond à une période d'une durée normale de 12 mois.

Dans certaines circonstances, par exemple dans le cas de la création d'une nouvelle entité ou d'un changement de date de clôture de l'exercice, la durée de l'exercice peut être inférieure ou supérieure à 12 mois. Dans ces circonstances, lorsque la durée de l'exercice est inférieure à 12 mois, l'auditeur détermine le seuil de signification par rapport aux états financiers sur lesquels porte son rapport et ne fonde pas cette détermination sur les résultats anticipés pour une période complète de 12 mois.

Les états financiers intermédiaires sont définis comme des états financiers établis pour une période comprise dans un exercice, d'une durée inférieure à celui-ci, et pour laquelle est présentée de l'information. Le seuil de signification s'apprécie par rapport aux données financières de la période intermédiaire. Par conséquent, lorsque l'auditeur évalue le seuil de signification des inexactitudes relevées aux fins d'un examen d'états financiers intermédiaires, il procède à l'appréciation quantitative du seuil de signification pour les états financiers intermédiaires par rapport aux données financières de la période intermédiaire considérée.

COURS D'AUDIT

ENSEIGNANT : CHIHEB GHANMI

CHAPITRE IV : LA PLANIFICATION DES TRAVAUX D'AUDIT

Selon l'ISA 300 révisée, l'auditeur doit planifier le travail d'audit afin que celui-ci soit réalisé de manière efficace. Planifier signifie élaborer une stratégie générale et un plan d'audit afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

Principales Références de travail

- ISA 210 : Termes et conditions de la mission d'audit
- ISA 240 : Responsabilité de l'auditeur relativement à la prise en compte des fraudes et erreurs
- ISA 300 : Planification des travaux (révisée)
- ISA 315 : Compréhension de l'entreprise et de son environnement et appréciation des risques d'inexactitudes significatives;
- ISA 320 : Caractère significatif en matière d'audit
- ISA 330 : Les procédés mis en œuvre par l'auditeur en réponse à son appréciation des risques;
- ISA 520 : Procédures analytiques

Section 1 : Acceptation de la mission

1.1. Diligences préalables à l'acceptation de la mission

On a déjà vu au niveau du cadre conceptuel des normes internationales de missions d'assurance que l'auditeur n'accepte de conduire une mission d'assurance que lorsque la connaissance préliminaire des circonstances de la mission indiquent que:

(a) Des conditions morales appropriées, telles que l'indépendance et la compétence du professionnel seront satisfaites, et

(b) la mission présente les caractéristiques suivantes :

- (i) Les informations sont appropriées et sont dans une forme vérifiable;
- (ii) Les critères à employer sont appropriés et sont à la disposition des utilisateurs destinés ;
- (iii) Le professionnel a accès aux éléments probants appropriés suffisants pour soutenir ses conclusions;
- (iv) La conclusion du professionnel, sous la forme appropriée à une mission d'assurance raisonnable ou à une mission d'assurance limitée, doit être contenue dans un rapport écrit ; et
- (v) Le professionnel est satisfait qu'il y a un but raisonnable pour la mission. Lorsqu'il y a une limitation significative sur la portée du travail, il peut être peu probable que la mission ait un but raisonnable. En outre, un professionnel doit prévoir que la partie qui a engagé la mission prévoit d'associer son nom d'une façon inadéquate.

L'auditeur devrait donc conduire un certain nombre de diligences préalablement à l'acceptation de la mission.

Ces diligences ont pour objectifs de permettre à l'auditeur d'apprécier les risques attachés à la mission et de s'assurer de sa capacité et conduire convenablement ses diligences.

En plus de ce qui exigé concernant l'objet de la mission et pour apprécier les risques attachés à la mission l'auditeur collecte des informations concernant :

- L'intégrité de la direction de l'entreprise à auditer.
- Les circonstances et le cadre dans lesquels la mission d'audit a été demandée par l'entreprise à auditer.
- L'objectif recherché par l'entreprise en demandant une mission d'audit ainsi que les utilisateurs éventuels de l'opinion d'audit.

Après avoir collecté et examiné ces informations, l'auditeur doit s'assurer:

- De l'application des règles d'éthiques professionnelle et de l'inexistence de situation pouvant entacher son indépendance.
- De sa capacité à la réaliser la mission. Ainsi l'auditeur tiendra compte de sa connaissance du secteur d'activité de l'entreprise à auditer ainsi que des spécificités de l'activité et de la réglementation en vigueur. Il tiendra aussi compte des moyens humains et matériel qu'il doit mettre en œuvre et des compétences spécifiques demandées par la mission.
- De la charge de travail actuelle du cabinet et de la possibilité d'intégrer un budget-temps pour la nouvelle mission sans mettre en cause la qualité des travaux au niveau de l'ensemble des missions.

Selon l'ISA 210, lorsque l'auditeur s'assure de sa capacité à réaliser la mission, celle-ci doit faire l'objet d'une lettre de mission adressée au client et signée par ce dernier, si possible, et ayant pour objectif :

- La confirmation de l'acceptation de sa mission.
- La description de la forme du rapport.
- La description de l'objectif et de l'étendue de l'Audit.
- La description de sa responsabilité vis-à-vis du client.

La forme et le contenu de la lettre de mission peut varier d'un exercice à l'autre mais elle doit comporter dans tous les cas les mentions suivantes :

- L'objectif de la mission
- La responsabilité de la direction quant à la préparation et la présentation des Etats financiers.
- L'étendu des travaux d'audit par référence à la législation ainsi qu'aux directives ou recommandations des organismes professionnels dont l'auditeur est membre.
- La forme de tous rapports et autres communications des résultats de la mission.
- Le risque inévitable de non détection d'une anomalie significative du fait même du recours au sondage et des autres limites inhérentes à l'audit.
- La nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de l'Audit.

L'Auditeur peut également inclure de la lettre de mission les mentions suivantes :

- Le souhait de recevoir une confirmation écrite de la part de la direction concernant les déclarations qui lui ont été faite en rapport avec l'Audit.
- La base de calcul des honoraires et les conditions de facturation.

La lettre de mission peut aussi comporter des mentions concernant :

- la participation d'autres experts à certaines phases de l'Audit.
- la participation du personnel employé par l'entreprise et notamment l'auditeur interne.

1.2. Modifications ultérieures des termes de la mission

1.2.1. Missions d'assurances récurrentes

Selon l'ISA 210 lors d'audits récurrents, l'auditeur doit déterminer si les circonstances exigent une révision des termes et conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler au client les termes et conditions de la mission en vigueur.

Ainsi, l'auditeur peut décider de ne pas envoyer une nouvelle lettre de mission pour chaque exercice et laisser la première lettre de mission en vigueur (qui devrait prévoir son renouvellement par tacite reconduction).

Toutefois, l'ISA 210, incite l'auditeur à signer une nouvelle lettre de mission lorsque de nouveaux facteurs se présentent et notamment des facteurs comme :

- Indication laissant à penser que le client se méprend sur l'objectif et l'étendue de l'audit.
- Modification des termes de la mission ou points particuliers.
- Changement récent de la direction générale, du conseil d'administration ou dans la détention du capital.
- Evolution significative de la nature ou de l'importance des activités du client.
- Obligations légales.

1.2.1. Changement de la nature de la mission

1.2.1.1. Acceptation de changement de la nature de la mission

En cas de modification de la nature de la mission, une nouvelle lettre de mission s'impose. A ce titre, la norme ISA 210, précise qu'un auditeur qui, avant l'achèvement de sa mission, se voit demander de modifier les termes de sa mission au profit d'une mission offrant un niveau d'assurance moins élevé, doit examiner l'opportunité d'accéder à une telle demande.

Cette position est conforme aux dispositions du cadre conceptuel qui en principe oblige les auditeurs à ne pas accepter une telle modification, sauf si des circonstances particulières le nécessitent.

L'évolution des circonstances ayant une incidence sur les besoins de l'entreprise ou un malentendu sur la nature du service (un malentendu sur la nature de l'audit ou d'un service connexe demandé à l'origine ou 'une limitation de l'étendue de la mission, qu'elle soit imposée par la direction ou par les circonstances) est en général considérée comme une raison valable justifiant une modification de la mission.

En revanche, une telle évolution ne sera pas considérée comme justifiée s'il s'avère qu'elle s'appuie sur des informations incorrectes, incomplètes ou non satisfaisantes. L'auditeur ne doit pas accepter une modification des termes de sa mission en l'absence de justification valable.

C'est par exemple le cas d'une mission d'audit durant laquelle l'auditeur ne parvient pas à réunir suffisamment d'éléments probants concernant les créances clients, et où le client demande la mise en oeuvre d'une mission d'examen limité pour éviter une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

1.2.1.2. Implications dues au changement de la nature de la mission

Lorsque l'auditeur ne peut accepter de modifier les termes de sa mission et n'est pas autorisé à poursuivre sa mission d'origine, l'auditeur doit l'interrompre et examiner si une obligation contractuelle ou autre le contraint à signifier à d'autres parties, telles que le conseil d'administration ou les actionnaires, les circonstances qui l'ont conduit à mettre un terme à celle-ci.

Par contre, En cas de modification des termes de la mission, l'auditeur et le client doivent convenir des nouveaux termes. Dans ce cas, et pour éviter toute confusion du lecteur, le rapport **ne fera pas référence** à :

- (a) La mission d'origine,
- (b) Toute procédure mise en oeuvre lors de la mission d'origine (sauf si la nouvelle mission consiste à la mise en oeuvre de procédures convenues, auquel cas le rapport fera normalement référence aux procédures déjà exécutées).

Bien que le rapport ne fait pas référence aux procédures de collecte d'éléments probants de la mission d'origine, la cadre conceptuel dicte au professionnel qui a déjà collecté des éléments probants de ne pas reconsidérer leur examen et leur appréciation du fait du changement du type de l'assurance fournie (notamment lors du passage d'une mission d'assurance raisonnable et à une assurance moindre). En d'autres termes, il considérera ces éléments probants pour formuler sa nouvelle opinion.

Section 2 : Prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement

Selon l'ISA 315 " **L'acquisition d'une compréhension de l'entreprise et de son environnement est une composante essentielle de la planification et de l'exécution d'une vérification en conformité avec les normes ISA**".

2.1. Objectifs et étendue de la prise de connaissance

La compréhension de l'entreprise et de son environnement permet d'établir un cadre de référence dans lequel l'auditeur **exerce son jugement professionnel en ce qui concerne l'appréciation des risques d'inexactitudes importantes** dans les états financiers et la façon de **tenir compte de ces risques** tout au long de l'audit, notamment dans les cas suivants :

- lorsque l'auditeur détermine l'importance relative et qu'il évalue si le jugement quant à l'importance relative reste adéquat à mesure que l'audit progresse;
- lorsque l'auditeur évalue le caractère adéquat des conventions comptables appliquées et l'adéquation des informations fournies dans les états financiers;

- lorsque l'auditeur identifie des aspects pouvant nécessiter une attention particulière, par exemple des facteurs qui sont des indices de fraude, des opérations entre apparentés, la nécessité de recourir à des compétences particulières ou au travail d'un expert, le caractère approprié de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, ou la prise en compte de la finalité des opérations;
- lorsque l'auditeur établit des attentes qui seront utilisées dans l'application de procédés analytiques;
- lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre ses autres procédés d'audit pour ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible;
- lorsque l'auditeur évalue les éléments probants, y compris le caractère raisonnable des estimations comptables et des déclarations orales et écrites de la direction.

L'objectif principal de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement est d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entreprise qui peuvent générer des risques pouvant avoir une incidence significative sur les états financiers, sur leur examen ou sur le rapport d'audit.

La compréhension approfondie de l'entreprise et de son environnement le plus général permet d'évaluer le risque inhérent. Cette évaluation n'est pas définitive, ainsi elle est affinée au fur et à mesure de l'avancement des travaux d'audit. L'acquisition d'une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, représente un processus continu et dynamique consistant **à réunir, à mettre à jour et à analyser l'information tout au long de l'audit.**

En règle générale, les normes décrivent l'appréciation des risques comme étant une appréciation conjuguée du risque inhérent et du risque de non contrôle. Cependant, l'auditeur peut procéder à des appréciations conjuguées ou distinctes.

La question qui se pose est celle relative à l'étendue de cette compréhension qui devrait être suffisante. Quel est le degré qui à partir du quel l'auditeur juge si sa compréhension est suffisante ?. En réponse à cette question l'ISA 315 précise que "L'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour déterminer l'étendue de la compréhension qu'il lui faut acquérir de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne. Le premier souci de l'auditeur est d'évaluer si la compréhension qu'il a acquise est suffisante pour pouvoir apprécier les risques d'inexactitudes importantes dans les états financiers. La compréhension que l'auditeur doit acquérir pour réaliser la mission **est habituellement moins approfondie que celle que possède la direction pour diriger l'entreprise**".

2.2. Procédés de prise de connaissance

Pour acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédés suivants aux fins de l'appréciation des risques :

- prise de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entreprise;
- procédés analytiques;
- observation et inspection.

L'auditeur n'est pas tenu d'exécuter tous ces procédés d'évaluation des risques pour chaque aspect de la compréhension de l'entreprise et de son environnement. Cependant, tous ces procédés

d'évaluation des risques sont exécutés par l'auditeur pour obtenir la compréhension exigée de l'entreprise et de son environnement.

En outre, l'auditeur exécute d'autres procédés d'audit lorsque l'information obtenue peut être utile pour identification des risques d'erreurs significatives.

2.2.1. Réalisation d'entretiens et prises de renseignements auprès des personnes informées

2.2.1.1. Prise de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entreprise

Les entretiens avec la direction générale ont une grande importance, parce qu'ils permettent de connaître l'attitude de la direction vis-à-vis de l'évolution du secteur d'activité ainsi que sa perception de l'évolution du contexte économique, juridique, social et fiscal et son impact sur l'entreprise.

Ces entretiens permettent aussi d'identifier les axes de priorité de la direction générale et les domaines de l'activité qui attire le plus son attention. L'auditeur posera à la direction des questions sur les indicateurs de performances de l'entreprise ainsi que sur ses équilibres financiers et prendra une idée des mesures futures prises par la direction pour suivre et corriger telle ou telle imperfection.

Bien qu'une grande partie de l'information que l'auditeur obtient par des entretiens puisse être obtenue de la direction et des responsables de l'information financière, des entretiens avec d'autres personnes au sein de l'entreprise, tel que le personnel de la production et de l'audit interne, et d'autres employés ayant différents niveaux d'autorité, peuvent être utiles en fournissant à l'auditeur des perspectives différentes dans l'identification des risques d'erreurs significatives. L'auditeur devrait considérer quelles informations peuvent être obtenues d'autres personnes dans l'entreprise ainsi que l'étendue de ces entretiens. Par exemple :

- Les entretiens avec les personnes chargées de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'environnement dans lequel les états financiers sont préparés.
- Les entretiens avec le personnel de l'audit interne peuvent se relier à leurs activités au sujet de la conception et de l'efficacité du contrôle interne de l'entreprise et si la direction a répondu d'une manière satisfaisante aux activités de contrôle.
- Les entretiens avec les personnes intervenant dans le déclenchement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur en évaluant l'adéquation du choix et de l'application de certaines pratiques comptables.
- Les entretiens avec les conseillers juridiques internes peuvent se relier à des sujets tels que les litiges, la conformité aux lois et aux règlements, la connaissance de fraudes ou des fraudes suspectées affectant l'entreprise, des garanties, des arrangements (tels que des joint-ventures) avec des partenaires et des conditions de contrat y afférentes.
- Les entretiens avec le personnel commercial ou de ventes peuvent se relier aux changements des stratégies de la vente de l'entreprise, des tendances de ventes, ou des arrangements contractuels avec ses clients.

L'auditeur tiendra également des réunions avec les responsables clés de l'entreprise pour discuter de leurs domaines respectifs.

Lorsque l'auditeur effectue des entretiens avec le personnel de l'audit interne il pose des questions relatives à :

- L'organisation de la structure d'audit interne et l'importance que lui accorde la direction générale et sa position hiérarchique.
- Les moyens humains et matériels mis à sa disposition.
- Les méthodes de travail.
- Le programme annuel d'audit et son degré de réalisation.

Selon l'ISA 240 relative à la responsabilité de l'auditeur relativement à la prise en compte des fraudes et des erreurs dans un audit d'états financiers, en obtenant une compréhension de l'entreprise et de son environnement, l'auditeur devrait s'informer auprès de la direction concernant :

- a) L'évaluation par la direction du risque que les états financiers peuvent contenir des erreurs significatives dues à la fraude ;
- b) Le processus de la direction pour identifier et répondre aux risques de la fraude dans l'entreprise, y compris tous risques spécifiques de fraude que la direction a identifié ou comptes, catégories de transactions ou d'information pour lesquels un risque de fraude est susceptible d'exister ;
- c) La communication par la direction, le cas échéant, à ceux chargés du gouvernement des processus mis en place pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entreprise ; et
- d) La communication de la direction, le cas échéant, aux employés concernant sa vision sur les procédures de gestion et le comportement d'éthique au sein de l'entreprise.

2.2.1.2. Entretiens avec des personnes bien informées à l'extérieur de l'entreprise (exemple: économistes spécialistes du secteur, autorités de tutelle, clients, Fournisseurs, concurrents, conseillers juridiques, etc ...).

L'auditeur détermine également s'il pourrait être utile de prendre des renseignements auprès de personnes à l'extérieur de l'entreprise pour acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement et pour identifier les risques d'inexactitudes importantes.

Par exemple, l'auditeur peut considérer de réaliser des entretiens avec des avocats-conseils externes de l'entreprise ou des experts en matière d'évaluation que l'entreprise a employés. Il peut aussi passer en revue l'information obtenue à partir des sources extérieures telles que des rapports effectués par des analystes, des banquiers, ou des notations effectuées par des agences de rating; par des journaux de commerce ou d'économie; ou les publications juridiques ou financières peuvent également être utiles pour l'obtention d'informations sur l'entreprise.

Il peut ainsi consulter les données produites par les différents organismes nationaux et internationaux. (rapports BCT, publication UTICA, INS, banque mondiale...). Il procède à la consultation des publications relatives au secteur d'activité (exemple: statistiques gouvernementales, études, textes, magazines professionnels, rapports élaborés par des banques et des courtiers, journaux financiers) et en tire des constats quant à leur impact sur l'activité de l'entreprise auditée.

2.2.2. Réalisation de procédés analytiques

2.2.2.1. Objectifs des procédés analytiques

Selon l'ISA 520 "L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques lors de la planification de l'audit et de la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers. Les procédures analytiques peuvent également être appliquées à d'autres stades".

Selon l'ISA315, l'auditeur applique des procédés, analytiques pour faciliter sa compréhension de l'entreprise et de son environnement. Les procédés analytiques peuvent aider l'auditeur à repérer l'existence d'opérations ou de faits inhabituels, ainsi que les montants, les ratios et les tendances qui pourraient indiquer des questions ayant une incidence sur les états financiers et la planification de l'audit.

Lorsqu'il applique des procédés analytiques dans le cadre de la planification de l'audit, l'auditeur établit des attentes sur des relations plausibles raisonnablement susceptibles d'exister, d'après ce qu'il comprend de l'entreprise et de son environnement, c'est-à-dire la compréhension acquise de la conduite des autres procédés de compréhension de l'entreprise et de son environnement. Lorsque la comparaison de ces attentes et des montants comptabilisés ou des ratios calculés à partir des montants comptabilisés permet d'identifier des relations inhabituelles ou imprévues, l'auditeur prend ces résultats en considération pour identifier les risques d'inexactitudes importantes.

Cependant, comme ces procédés analytiques reposent normalement sur des données très globales, leurs résultats ne fournissent qu'un aperçu général du risque que les états financiers contiennent des inexactitudes importantes. En conséquence, l'auditeur prend en considération les résultats des procédés analytiques appliqués lors de la planification au même titre que les autres informations qu'il a réunies pour identifier les risques d'inexactitudes importantes.

L'examen analytique global conduit en phase de planification permet donc à l'auditeur:

- d'améliorer et de confirmer sa prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement.
- l'identification des zones de risques de l'audit

il faut préciser également que selon l'ISA 240, en exécutant des procédures analytiques pour obtenir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris son contrôle interne, l'auditeur devrait considérer les rapports peu communs ou inattendus qui peuvent indiquer des risques d'erreurs significatives dus à la fraude.

2.2.2.2. Définition et étapes de réalisation de l'examen analytique global

a) Choix des données et des procédés analytiques à utiliser

Il s'agit d'identifier les composantes des états financiers concernées par l'examen analytique afin que ses caractéristiques puissent être prises en considérations dans la détermination de la nature des procédés d'examen analytique à utiliser.

Il s'agit, ensuite, de déterminer le type d'analyse et le calcul à faire en fonction de la nature des informations contenues dans ces postes et qui sont sujettes à l'examen analytique. L'utilisation de plusieurs procédures d'examen analytique et l'analyse de leurs corrélations fournit plus d'informations utiles à l'auditeur que l'utilisation d'une seule procédure.

Selon l'ISA 520, plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour réaliser les procédures susmentionnées. Elles vont de simples comparaisons à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques sophistiquées. Les procédures analytiques peuvent être appliquées aux états financiers consolidés, aux états financiers de sous-groupes (tels que les filiales, les divisions ou les secteurs d'activités) et aux différents composants des informations financières. **Le choix des procédures, des méthodes et du niveau d'application appartient à l'appréciation de l'auditeur.**

L'auditeur devrait faire attention aux données utilisées pour réaliser l'examen analytique pour ne pas obtenir de fausses analyses. Ainsi, l'auditeur s'enquerra auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité des informations nécessaires à l'application des procédures analytiques et des résultats de toutes les procédures de même nature mises en oeuvre par l'entreprise. Il peut s'avérer efficace d'utiliser les données analytiques préparées par l'entreprise, à condition que l'auditeur soit certain que ces données ont été correctement préparées.

b) Estimer ce que devrait être le solde d'une rubrique, d'un poste ou d'un compte

Il s'agit de développer, compte tenu des hypothèses d'existences de relations et de corrélations plus ou moins parfaite entre différentes données financières et comptables et entre les données comptables et non comptables, des estimations prévisibles de ce que devrait être le solde d'une rubrique, d'un poste ou d'un compte.

Les sources de développement des estimations prévisibles sont les suivantes :

- Les budgets prévisionnels : les budgets nous aident à déterminer ce que devrait être le solde d'un compte ou d'une rubrique des états financiers ;
- La comparaison entre les réalisations antérieures et les réalisations de l'exercice en cours ;
- La comparaison entre les régions / branches d'activités / produits avec les données du secteur ;
- Les relations existantes entre les éléments des états financiers et notamment celles existantes entre les postes d'actif et les produits et les postes de passifs et les charges et celles existantes entre les produits et les charges elles-mêmes.
- Les relations entre les postes des états financiers et les informations qui ne sont pas d'origine comptable.
- Les informations sur un secteur d'activité similaire, telles que la comparaison du ratio ventes/créances clients de l'entreprise par rapport à la moyenne du secteur ou d'autres entités de taille comparable opérant dans le même secteur.

Il est primordial, avant de commencer toute analyse des écarts entre les prévisions et les soldes des comptes, de fixer à partir de quel seuil une variation est jugée anormale.

c) Comparaison des prévisions avec les données comptables et identification des différences significatives

La comparaison entre les prévisions effectuées de ce que devrait être le solde d'un compte et le solde réel du compte lui-même permet de dégager des écarts.

Les différences significatives font l'objet d'investigations au moyen d'entretien avec le personnel comptable et le personnel gestionnaire concerné par l'information financière ou le compte en question.

Les explications fournies par le personnel de l'entreprise doivent servir à retraiter les données dégagées par l'examen analytique et à développer de nouveaux d'autres estimations prévisibles.

d) Identification des différences significatives restées inexpliquées et détermination de leur effet sur l'approche d'audit

Les différences significatives demeurées inexpliquées ne font pas l'objet à ce stade de travaux complémentaires d'audit. Elles sont considérées comme des facteurs d'aggravation de risque au niveau des comptes y afférents et servent donc à identifier les risques d'inexactitudes significatives dans les états financiers.

2.2.2.3. Nature des procédés analytiques

a) Comparaisons avec les exercices précédents

L'analyse des caractéristiques financières et du résultat d'exploitation d'une société sur une certaine période fournit des informations utiles pour l'évaluation de la performance opérationnelle, ainsi que pour l'estimation des résultats opérationnels et de la situation financière de l'exercice en cours. Des comparaisons sur deux années consécutives peuvent être suffisantes pour identifier les changements nécessitant un suivi ou une attention particulière en raison du risque potentiel qui peut y être rattaché.

Néanmoins, des comparaisons effectuées sur plusieurs années (des analyses des tendances) peuvent souvent être plus révélatrices. C'est pourquoi les comparaisons sur certains montants clés des états financiers, certains ratios et certaines autres relations couvrent souvent des périodes de trois à cinq ans.

De nombreux facteurs peuvent biaiser les comparaisons. Il s'agit essentiellement des changements dans les niveaux de prix ou la tendance générale du secteur (croissance ou déclin) qui peuvent fausser les comparaisons en dinar entre les périodes ou encore le changement dans les méthodes comptables utilisées. C'est la raison pour laquelle les comparaisons sur la base des états financiers sont effectuées à la fois en dinar et en pourcentages.

Aussi lorsque l'auditeur effectue des comparaisons sur plusieurs années, il doit tenir compte de certains événements ou opérations significatifs et non récurrents peuvent fausser les tendances.

b) Comparaison avec les budgets ou prévisions

Les comparaisons des résultats d'exploitation réels avec les montants budgétisés ou prévus peuvent souvent être très efficaces dans la détermination des zones de risques.

Lorsque l'auditeur effectue des comparaisons avec les budgets ou prévisions et analyse les écarts, il effectue une compréhension du processus budgétaire incluant une étude des données opérationnelles passées et présentes de la société ainsi que des conditions économiques générales du secteur, et si les budgets se sont révélés fiables dans le passé, les comparaisons avec les montants figurant dans ces budgets peuvent être utiles. Cependant, si les budgets sont simplement des outils de motivation ou si l'expérience a montré que les budgets sont mal préparés, ils peuvent donner lieu à des écarts importants qui ne sont pas d'une grande utilité pour l'audit.

c) Comparaison avec les données du secteur et des concurrents

Les comparaisons des montants des états financiers et des relations entre les données, sur le plan de la société ou ses branches d'activité, avec les statistiques des concurrents ou du secteur peuvent améliorer la connaissance de l'environnement économique de la société auditée, en montrant l'impact des tendances récentes ou des changements structurels dans le secteur. En faisant ressortir les performances financières du client par rapport à son secteur, ces comparaisons permettent également d'identifier les domaines nécessitant une attention particulière.

Les statistiques sectorielles peuvent servir de points de repère efficaces pour évaluer les activités de la société auditée. Ainsi des écarts importants par rapport aux normes du secteur peuvent indiquer des problèmes.

Bien que les comparaisons sectorielles puissent se révéler utiles, l'auditeur doit tenir compte de la situation particulière du client pour déterminer si ces informations sont pertinentes. Le bien fondé de certaines comparaisons peut être remis en cause pour de nombreuses raisons.

La disparité des données sectorielles ne veut pas dire que les comparaisons sectorielles ne sont pas utiles. Au contraire, leur principale valeur peut résider dans le fait qu'elles permettent de soulever des questions.

Les comparaisons avec les moyennes ou les statistiques sectorielles sont particulièrement utiles dans certains secteurs spécialisés (banque, assurance...), car il y a moins de disparités dans les données connues et dans la structure des sociétés.

d) Comparaisons avec les données financières et opérationnelles appropriées

Ce type de procédures d'examen analytique utilise les relations connues entre deux ou plusieurs types d'opérations et/ou soldes de postes ou comptes, ou entre autres données financières ou opérationnelles clés. Ces procédures sont conçues pour corroborer le caractère raisonnable d'un poste ou d'un solde par référence à des informations financières ou opérationnelles.

L'auditeur identifiera les relations qui peuvent servir de base aux procédures d'examen analytique en utilisant sa compréhension de l'activité du client et de son secteur. Elles peuvent prendre la forme d'une relation directe entre une activité et un poste ou un compte. Par exemple il peut tester les ristournes accordées par référence au montant total des ventes, quand les ristournes représentent un pourcentage fixe de ces dernières.

Lorsque les données opérationnelles sont générées ou gérées en dehors du service comptable, les comparaisons faisant intervenir ces données opérationnelles peuvent permettre un contrôle indépendant sur le caractère raisonnable des informations financières concernées.

e) Comparaison des données relatives ou ratios

L'analyse des ratios constitue une méthode efficace pour améliorer la compréhension de l'activité du client, et évaluer sa situation financière globale et sa rentabilité. Elle fournit un aperçu rapide des changements significatifs dans les activités du client et dans ses caractéristiques financières.

Cependant, les tendances et les variations de certains ratios peuvent également influencer les anticipations sur certains postes, comptes ou types d'opérations. C'est pourquoi l'analyse de ratios peut être également efficace pour déterminer les caractéristiques des postes ou comptes.

L'utilité des ratios dépend de la capacité de l'auditeur à les interpréter de manière intelligente, qui à son tour, dépend de son aptitude à estimer leur montant probable avec précision. Souvent, les prévisions sont fondées sur les ratios des exercices précédents pour la même société ou les ratios d'autres sociétés opérant dans le même secteur, corrigés, si nécessaire, pour tenir compte des changements récents dans les activités du client ou d'autres facteurs dont l'auditeur a eu connaissance en étudiant l'activité de l'entreprise.

- **Les ratios d'activité**

Ces ratios mesurent l'efficacité avec laquelle une société utilise les ressources dont elle dispose. Les ratios d'activité peuvent être utilisés pour mesurer des éléments tels que le temps nécessaire pour convertir certains actifs circulants en liquidités et le délai moyen de règlement des comptes fournisseurs.

Les ratios d'activité comprennent :

| | | |
|---|---|--|
| Rotation des actifs | = | Chiffre d'affaires net / total de l'actif |
| Rotation des stocks | = | Coût des ventes / stock moyen |
| Age moyen des stocks | = | 360 jours / taux de rotation des stocks |
| Rotation des comptes clients | = | Chiffre d'affaires net / solde moyen des comptes clients et comptes rattachés |
| Délai moyen de règlement des fournisseurs | = | (360 jours * solde moyen des comptes fournisseurs + effets à payer) / Montant annuel des achats de biens et services |

- **Les ratios de rentabilité**

L'outil principal pour mesurer la rentabilité sont les comptes de résultat. Cependant, les ratios suivants peuvent être utiles pour comprendre les changements ou les tendances dans la rentabilité :

| | | |
|--------------------------------|---|---|
| Marge brute | = | (chiffre d'affaires net – coût des ventes) / chiffre d'affaires Net |
| Marge d'exploitation | = | excédent brut d'exploitation / chiffre d'affaires net |
| Marge nette | = | résultat net / chiffre d'affaires net |
| Taux de rendement des actifs | = | résultat avant impôt et charges financières / Total des actifs |
| Taux de rendement du capital | = | résultat avant impôt et résultat financier / capitaux propres |
| Taux de rentabilité de l'EBE | = | excédent brut d'exploitation / capitaux investis |
| Taux de rentabilité économique | = | résultat net / capitaux investis |
| Taux de rentabilité financière | = | résultat net / capitaux propres. |

- **Les ratios de liquidité**

Les ratios de liquidité permettent de mesurer la capacité d'une société à respecter ses obligations financières à court terme lorsqu'elles arrivent à échéance.

Ils peuvent fournir un aperçu des changements dans la philosophie de la direction ou dans ses opérations. Les ratios principaux utilisés pour mesurer la liquidité globale de l'entreprise sont :

| | | |
|------------------------------|---|--|
| Ratio de liquidité courante | = | actif circulant / dettes à court terme |
| Ratio de liquidité immédiate | = | disponibilité, valeurs mobilières de placement et solde clients (net) / dettes à court terme |

- **Ratios de solvabilité**

Ces ratios mesurent la santé financière à long terme de l'entreprise. Les créanciers potentiels utilisent souvent ces ratios pour déterminer le risque qu'ils prennent en accordant des prêts à une entreprise. Ils les considèrent comme des mesures de l'efficacité de la direction dans l'utilisation de la dette pour financer les activités de l'entreprise, c'est à dire sa capacité à générer des profits à partir des fonds empruntés. Une entreprise très fortement financée par l'extérieur peut être sensible aux récessions économiques, et plusieurs années de perte successives peuvent entraîner de sérieuses difficultés financières. Ce type d'entreprise peut également rencontrer des difficultés pour emprunter les fonds supplémentaires nécessaires à son développement, étant donné que le risque pour le créancier est plus élevé.

Les principaux ratios servant à mesurer la solvabilité sont :

Ratio d'autonomie financière = dettes à long terme / capitaux propres

Taux de financement des actifs = total des actifs / capitaux propres

Couverture des frais financiers par le résultat = résultat avant impôt et avant résultat financier / frais financiers

Couverture financière = résultat avant impôt / résultat avant impôt et résultat financier

résultat / coûts fixes = résultat avant impôt, charges financières et autres coûts fixes / frais financiers annuels et autres coûts fixes

Couverture du service de la dette = résultat net, frais financiers, amortissement et autres charges non décaissées / paiement annuel du capital et des intérêts

Indépendance financière = capitaux propres / capitaux permanents

Financement de l'actif immobilisé = capitaux permanent / immobilisations nettes

Permanence du financement = capitaux permanents / total du passif

Capacité d'endettement = capacité d'autofinancement / endettement moyen

Ratio de financement = marge brute d'autofinancement / investissements

Ratio frais financiers / chiffre d'affaires = frais financiers / chiffre d'affaires

f) Analyse de tendances

L'analyse de tendances consiste à comparer certaines données (par exemple des ratios clés tels que créances irrécouvrables par rapport au chiffre d'affaires ou nombre de jours de ventes dans les comptes clients) sur plusieurs périodes comptables (par exemple année ou mois), dans le but d'identifier les variations significatives qui ne seraient pas évidentes à partir de comparaisons qui se limiteraient à la période précédente. L'analyse de tendances est souvent une extension logique et utile des autres procédures d'examen analytique. Par exemple, elle constitue une base pour déterminer si une augmentation du solde client ou des frais d'entretien et de réparation indique un besoin de réorienter ou d'étendre les travaux d'audit dans ces domaines, ou bien si la variation représente plutôt un retour à la normale après une situation inhabituelle.

g) Etats financiers en pourcentage

Les états financiers en pourcentage expriment les composantes du bilan en pourcentage du total des actifs et les composantes du compte de résultat en pourcentage du chiffre d'affaires. Ce type d'analyse est souvent utile pour identifier les domaines sensibles pour l'audit, car il met en évidence les changements affectant un poste particulier. Par exemple, une augmentation des stocks de 20 à 25% du total des actifs, sauf si elle est attendue, peut soulever un certain nombre de questions concernant l'existence de stocks excédentaires, à rotation lente, obsolètes, etc.

La comparaison des états financiers en pourcentage d'une société avec ceux d'autres sociétés du même secteur ou avec ceux du secteur d'activité global permet d'identifier les domaines dans lesquels la société examinée diffère et d'en rechercher les raisons. Par exemple, si les frais de recherche et développement d'une société de haute technologie sont très différents en pourcentage du chiffre d'affaires de ceux de ses concurrents, une attention est attirée vers un domaine pouvant nécessiter des recherches complémentaires (par exemple, il est possible que la société ait mal classé certains de ses coûts du fait d'une mauvaise interprétation technique de leur définition comptable).

Les postes et comptes de résultat en pourcentage sont particulièrement utiles pour déterminer les comptes de produits et de charges pour lesquels des travaux doivent être étendus du fait de changements significatifs (ou de l'absence de changements significatifs attendus) par rapport aux budgets, aux exercices précédents ou aux moyennes sectorielles.

h) Analyse de régression

L'analyse de régression est une technique statistique dans laquelle les relations entre deux ou plusieurs variables (une variable dépendante représentant l'objet de la procédure d'audit et une ou plusieurs variables indépendantes représentant les données financières ou non financières liées) sont définies mathématiquement sur la base des données des exercices précédents, et sont ensuite appliquées aux variables indépendantes de l'exercice en cours dans le but de prévoir la valeur de la variable dépendante.

Les valeurs attendues de la variable dépendante de l'exercice sont alors comparées aux valeurs réelles et tout écart significatif est examiné. Le seuil à partir duquel les écarts sont significatifs est fonction des niveaux d'assurance et de précision requis de l'analyse de régression.

2.2.3. Observation et inspection

Les procédés d'inspection et d'observation peuvent accompagner les prises de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes, et également fournir des informations au sujet de l'entreprise et de son environnement. Ces procédés d'audit peuvent notamment être les suivants :

- Observation des activités et de l'exploitation de l'entreprise : l'auditeur peut organiser des visites pour observer le processus de production ou de réception des marchandises ou de livraison de produits.
- Examen ou inspection des documents, comptes ou manuels de contrôles : Il s'agit de documents suivants: procès-verbaux de réunions, documents adressés aux actionnaires ou aux autorités de tutelle, documents promotionnels, rapports annuels et financiers des exercices précédents, budgets, rapports internes de gestion, rapports financiers, manuel de politique de gestion, manuel du système comptable et de contrôle interne, plan comptable, descriptions des postes, plans marketing et de ventes. L'exploitation de cette documentation permettra à l'auditeur d'approfondir davantage sa prise de connaissance sur tous les aspects concernant l'activité et l'organisation de l'entreprise.
- Visites des locaux et installations de l'entreprise : Ces visites permettront à l'auditeur d'observer l'organisation du travail sur le terrain et de prendre connaissance de l'organisation du processus de production, aires et méthodes de stockages et elle permet aussi d'effectuer un constat visuel de l'état des immobilisations et des stocks et des autres éléments pouvant avoir un impact direct ou indirect sur les états financiers. Ces visites ont aussi pour objectifs d'observer les contrôles internes mis en place en matière d'accès aux locaux et d'entrée et de sorties des marchandises et des produits....

- Examen des stratégies et plans d'affaires écrits : l'auditeur obtient ces documents pour les étudier et évaluer comment ces stratégies et plans sont en cours d'exécution.
- Suivi du cheminement des opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière (passages témoins) : à fin de confirmer sa compréhension du cheminement et des traitements de l'information.

2.2.4. Autres procédés de prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement

L'auditeur peut s'appuyer sur son connaissance antérieure de l'entreprise et de son environnement, notamment dans les cas d'un audit récurrent. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser les informations obtenues sur l'entreprise et son environnement dans des périodes antérieures, il devrait déterminer si des changements se sont produits et qui peuvent affecter la pertinence d'une telle information dans l'audit courant. Pour des missions continues, l'expérience précédente de l'auditeur avec l'entreprise contribue à connaissance de l'entreprise.

Par exemple, les procédures d'audit exécutées dans des audits précédents fournissent d'habitude l'évidence d'audit au sujet de la structure d'organisation de l'entreprise, de ses affaires et des contrôles et si elles ont été rectifiées et mises à jour. Pour cela, l'auditeur fait des enquêtes et exécute d'autres procédures appropriées d'audit pour recueillir les changements et en tenir compte.

En règle générale, Pour les missions récurrentes, l'auditeur actualise et reconsidère les informations réunies précédemment, notamment celles contenues dans les dossiers de travail de l'exercice précédent. L'auditeur met également en œuvre des procédures visant à détecter les changements importants survenus depuis le dernier audit

2.2.5. Discussion entre les membres de l'équipe de mission

2.2.5.1. Objectifs des discussions

L'idée de base est que étant donnée qu'aucun membre de l'équipe intervenante ne peut seul conduire toute la phase de prise de connaissance ni exécuté seul tous les procédés pour réaliser celle-ci, la discussion au sein de l'équipe devient donc "un autre procédé" pour améliorer la prise de connaissance.

A ce titre la norme ISA 315 impose aux membres de l'équipe d'audit de discuter du risque que les états financiers de l'entreprise contiennent des inexactitudes importantes

L'objectif de cette discussion est pour les membres de l'équipe de mission de gagner une meilleure compréhension du potentiel de survenance d'erreurs significatives résultant de la fraude ou de l'erreur dans les secteurs spécifiques assignés à chacun d'eux, et pour comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils exécutent peuvent affecter d'autres aspects de l'audit y compris les décisions au sujet de la nature, du timing, et de l'étendue des autres procédures d'audit.

Les discussions fournissent aux membres plus expérimentés de l'équipe d'audit, y compris à l'auditeur ayant la responsabilité ultime de l'audit, l'occasion de mettre en commun les idées qu'ils tirent de leur connaissance de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et pour les membres d'équipe pour échanger des informations sur les risques d'affaires auxquels l'entreprise est soumise et au sujet de la façon dont et d'où les états financiers pourraient contenir des erreurs significatives.

Cette disposition est venue renforcée l'exigence imposée à l'équipe d'audit de discuter des risques de fraude et d'erreur, introduite dans l'ISA 240 « Responsabilité de l'auditeur relativement à la prise en compte des fraudes et erreurs ». En effet, cette norme précise que les membres de l'équipe de mission devraient discuter la susceptibilité des états financiers de l'entreprise à la survenance d'erreurs significatives due à la fraude.

2.2.5.2. Méthodologie de conduite des discussions

Il est important de préciser tout d'abord que l'équipe englobe des membres de différents niveaux de connaissances et d'expérience et que ces membres peuvent inclure dans certains cas des spécialistes (en informatique, en environnement, etc....).

Le professionnel fait appel à son jugement professionnel pour déterminer quels membres de l'équipe de mission sont inclus dans les discussions, comment et quand elle se produisent, et l'étendue des discussions.

Les membres principaux de l'équipe de mission sont d'habitude impliqués dans la discussion ; cependant, il n'est pas nécessaire que tous les membres d'équipe aient une connaissance complète de tous les aspects de l'audit.

L'étendue des discussions est influencée par les rôles, l'expérience, et les besoins d'information des membres de l'équipe de mission.

Par ailleurs, on peut prévoir la tenue de plusieurs discussions afin de faciliter l'échange continu d'informations entre les membres de la mission sur le risque d'existence d'inexactitudes significatives dans les états financiers et ce, au fur et à mesure que les travaux d'audit avancent. Cela permettra une meilleure révision de l'appréciation du risque et donc du caractère suffisant et approprié des éléments probants collectés.

En fait, ces discussions ne sont pas utiles seulement pour s'échanger les connaissances des risques entre les membres de l'équipe, mais couvrent aussi l'aspect humain du travail en équipe et sont aussi conduites avant le déclenchement de la mission pour s'assurer que chacun a eu connaissance des responsabilités individuelles et collectives.

2.2.5. 3. Considération particulière pour les risques de fraude

L'ISA 240 prévoit que la discussion entre les membres de l'équipe d'audit a lieu avec un esprit d'interrogation mettant en relief tout élément laissant croire les membres de l'équipe que la direction et ceux chargés de la gouvernance ne sont pas honnêtes et intègres. La discussion inclut d'habitude :

- Un échange des idées parmi les membres au sujet que les états financiers de l'entreprise peuvent être susceptibles de contenir des erreurs significatives dues à la fraude, comment la direction pourrait commettre et dissimuler des informations financières frauduleuses, et comment des actifs de l'entreprise pourraient être détournés ;
- Une considération des circonstances qui pourraient être indicatives de la gestion de revenus et des pratiques qui pourraient être suivies de la direction pour contrôler les revenus qui pourraient mener à un reporting financier frauduleux;
- Une considération des facteurs externes et internes connus affectant l'entreprise qui peuvent créer une incitation ou une pression pour la direction ou d'autres de commettre la fraude, fournit le moyen pour que de la fraude soit commise, et d'indiquer une culture ou un environnement qui permettent la survenance de la fraude;

- Une considération à la participation de la direction dans la surveillance des employés ayant l'accès à l'argent liquide ou à autres éléments d'actif susceptibles du détournement ;
- Une considération de tous changements peu communs ou non expliqués du comportement ou du style de vie de la direction ou des employés qui sont venus à l'attention de l'équipe;
- Une exigence sur l'importance de maintenir un état d'esprit approprié dans tout l'audit concernant la possibilité de survenance d'erreurs significatives due à la fraude ;
- Une considération des types de circonstances qui, si rencontrées, pourraient indiquer la possibilité de fraude ;
- Une considération de toutes allégations de fraude qui sont venues à l'attention de l'auditeur ; et
- Une considération du risque de dépassement du contrôle interne par la direction.

2.1. Approche de prise de connaissance

Selon l'ISA 315, la compréhension de l'entreprise et de son environnement implique la compréhension :

- a) des facteurs se rapportant au secteur d'activité, au contexte réglementaire et à d'autres éléments externes, y compris le cadre de présentation de l'information financière qui s'applique ;
- b) de la nature de l'entreprise, y compris de la sélection et l'application des conventions comptables par l'entreprise ;
- c) des objectifs et stratégies et des risques d'affaires relatifs qui peuvent avoir comme conséquence des erreurs significatives sur les états financiers
- d) de la mesure et de la revue de la performance financière de l'entreprise ;
- e) du contrôle interne.

2.1.1. Prise de connaissance du secteur d'activité et du contexte réglementaire

L'auditeur doit avoir une connaissance des facteurs relatifs au secteur d'activité et au contexte réglementaire de l'entreprise. Ces facteurs sont très variés, ainsi, ils englobent la conjoncture économique générale, les conditions du secteur d'activité telles que la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients et les progrès technologiques, le contexte réglementaire, le contexte juridique et politique et les exigences environnementales touchant le secteur d'activité et l'entreprise et d'autres facteurs externes tels que des conditions économiques générales. En effet, l'information financière et les principes et méthodes comptables utilisés sont indirectement influencés par des facteurs tels que le secteur d'activité et la conjoncture économique.

Par exemple, les contrats à long terme peuvent comporter des évaluations significatives des revenus et des coûts qui provoquent des risques d'erreurs significatives. Dans ces cas-ci, l'auditeur considère si l'équipe inclut des membres avec la connaissance et l'expérience appropriées et suffisantes.

Selon l'ISA 250 relative à la prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers, **lors de la planification** et de la réalisation de l'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'entreprise des textes législatifs et réglementaires est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.

En effet, il existe de nombreux textes législatifs et réglementaires portant sur les différents aspects des états financiers. Certains régissent l'établissement ou la présentation des états

financiers d'une entité, les opérations à enregistrer ou les informations à fournir. D'autres s'appliquent à la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entreprise est autorisée à exercer ses activités. Certaines entités opèrent dans des secteurs fortement réglementés (banques et industries chimiques par exemple). D'autres sont uniquement soumises aux textes législatifs et réglementaires afférents à l'exploitation de l'entreprise (hygiène et sécurité sur le lieu de travail par exemple). Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut avoir des conséquences financières pour l'entreprise : amendes, procès, etc.

Pour avoir une connaissance globale des textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut:

- Recourir à ses connaissances du secteur d'activité de l'entreprise.
- Interroger la direction sur les politiques et les procédures de l'entreprise visant à garantir le respect des textes législatifs et réglementaires.
- Interroger la direction sur les textes législatifs et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence significative sur les activités de l'entreprise.
- S'entretenir avec la direction des politiques ou procédures adoptées pour identifier, évaluer et consigner les litiges et pénalités.
- S'entretenir du cadre légal et réglementaire avec les auditeurs des filiales dans d'autres pays (par exemple si la filiale est tenue de se conformer aux réglementations en matière de règles de sécurité applicables à la société mère).

2.1.2. Nature de l'entreprise (y compris ses conventions comptables)

2.1.2.1. Prise de connaissance de la nature de l'entreprise

L'auditeur devrait obtenir une compréhension de la nature de l'entreprise. La nature de l'entreprise se rapporte à ses opérations, à sa propriété et son gouvernance, les types de participations qu'elle détient et projette détenir, la manière dont l'entreprise est structurée et comment elle est financée. Une compréhension de la nature d'une entité permet à l'auditeur de comprendre les catégories de transactions, de comptes, et des informations à révéler dans les états financiers.

Par exemple, une structure complexe peut présenter des risques, en plus d'entraîner des difficultés de consolidation une telle structure peut présenter des difficultés en ce qui concerne notamment les éléments suivants: la répartition des écarts d'acquisition entre les unités d'exploitation, et la dépréciation de ces écarts; la question de savoir si les placements que l'entreprise détient constituent des participations dans des coentreprises, dans des filiales ou des sociétés satellites; et la question de savoir si les entités ad hoc sont comptabilisées correctement. Il est important de comprendre le mode de propriété et les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités pour identifier les apparentés.

Ainsi, Selon l'ISA 550 relative aux parties liées l'auditeur a besoin d'être informé sur les parties liées, car :

- (a) le référentiel comptable peut comporter l'obligation de mentionner en notes annexes aux états financiers certaines relations et opérations avec des parties liées, telles que celles requises par les normes IAS/IFRS;
- (b) l'existence de parties liées ou d'opérations entre parties liées peut avoir une incidence sur les états financiers. Par exemple, l'assujettissement de l'entreprise à l'impôt sur les bénéfices et le montant de cet impôt peuvent être affectés par des lois fiscales dans différentes juridictions qui sont alors à prendre en compte lorsque des parties liées existent;

- (c) l'origine des éléments probants a une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de leur fiabilité. Les éléments probants issus ou fournis par des parties non liées peuvent être plus fiables; et
- (d) une opération entre parties liées peut résulter de considérations autres que commerciales, par exemple la participation aux bénéfices ou même une fraude.

Pour recueillir ces informations, l'auditeur doit examiner les informations fournies par les administrateurs et la direction indiquant le nom de toutes les parties liées connues et doit s'assurer de l'exhaustivité des informations et met en oeuvre des procédures consistant à :

- (a) examiner les dossiers de travail de l'année précédente pour identifier le nom des parties liées connues;
- (b) revoir les procédures d'identification des parties liées appliquées par l'entreprise;
- (c) s'enquérir si des administrateurs et des membres de la direction ont des fonctions dans d'autres entités;
- (d) examiner les registres des actions pour identifier le nom des actionnaires principaux ou, le cas échéant, se procurer la liste des actionnaires principaux à partir du registre des actions;
- (e) consulter les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et du conseil d'administration et autres documents légaux pertinents, tels que le registre ou la liste des participations détenues par les administrateurs;
- (f) demander aux autres auditeurs qui participent à l'audit ou aux auditeurs précédents s'ils ont connaissance de parties liées; et
- (g) consulter les déclarations fiscales de l'entreprise et autres informations fournies aux autorités de tutelle.

2.1.2.1. Prise de connaissance des conventions comptables

L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'application des conventions comptables par l'entreprise et il doit se demander si le choix et l'application des conventions comptables par l'entreprise sont appropriés compte tenu des activités de cette dernière, et compatibles avec le cadre de présentation de l'information financière applicable et les conventions comptables en usage dans le secteur d'activité.

Cette compréhension englobe notamment les méthodes que l'entreprise suit pour comptabiliser les opérations importantes et inhabituelles, et l'incidence des principales conventions comptables dans le cas des sujets controversés et nouveaux à l'égard desquels il n'existe pas de directives taisant autorité ou de consensus.

Les principales conventions comptables comprennent les conventions applicables entre autres à la constatation des produits, au financement hors bilan et à la comptabilisation des participations.

Cette connaissance ne devrait pas négliger les éléments relatifs aux informations à présenter dans les notes aux états financiers puisque les erreurs significatives n'incluent pas la forme active de commettre des erreurs mais également les omissions dans la présentation des informations ou la mauvaise présentation qu'elle soit dirigée ou non. Ces éléments ont trait à la forme, à la disposition et au contenu des états financiers et des notes complémentaires, y compris, par exemple, la terminologie employée, la quantité de détails fournie, la classification des postes dans les états, et le fondement des montants présentés. L'auditeur se demande si la présentation d'un élément particulier est requise par l'entreprise compte tenu des situations et des faits dont il est au courant à ce moment-là.

2.1.3. Prise de connaissance des objectifs et stratégies et des risques d'affaires de l'entreprise

C'est la grande nouveauté de l'approche d'audit par les risques, bien que ce concept soit relativement ancien et se rapporte à l'approche "business process" inventée par les cabinets internationaux de conseil (comme Mc Kinsey international par exemple) puis empruntée par les cabinets internationaux d'audit.

L'approche de Business Risk découle du fait que l'entreprise exerce ses activités dans le contexte de facteurs se rapportant au secteur d'activité, au contexte réglementaire et à d'autres éléments internes et externes. Pour tenir compte de ces facteurs, elle définit ses objectifs et adopte les stratégies afin de les atteindre. Comme l'environnement externe évolue, l'exercice d'activités est aussi un processus dynamique, et les stratégies et objectifs de l'entreprise évoluent avec le temps. **Les risques d'entreprise ou Business Risk découlent donc de conditions, de faits, de circonstances ou de mesures importants qui pourraient avoir une incidence négative sur la capacité de l'entreprise d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies.**

Il découle donc de ce constat que l'auditeur ne peut identifier les business risques qu'en connaissant au préalable les business process de l'entreprise.

2.1.3.1. Définition du business risque

A. Définition des business risques

"Un risque est une situation (ensemble d'évènements simultanés ou consécutifs) dont l'occurrence est incertaine et dont la réalisation affecte les objectifs de l'entreprise (individu, famille, entreprise, collectivité) qui le subit³."

Il ressort de la définition précédente que le risque est la menace qu'un évènement, une action ou l'absence d'une action affecte :

- La capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs (et ainsi à déployer sa stratégie)
- Les principaux actifs nécessaires à la mise en oeuvre de son business model (actifs incorporels, financiers, humains, image...)
- Sa capacité à respecter ses valeurs, ainsi que les lois et règlements applicables.

Les risques peuvent avoir un impact positif ou négatif sur l'entreprise. Les risques à impact positif sont des opportunités à saisir par l'entreprise. Les autres risques qui ont un impact négatif pour l'entreprise, représentent des menaces.

Le classement le plus courant des risques consiste à regrouper les risques autour des trois axes suivants : risques stratégiques, risques opérationnels et risques financiers.

- Risques stratégiques : L'appellation risque stratégique est attribuée aux risques qui touchent la stratégie de l'entreprise à moyen et long terme. Ces risques regroupent aussi les opportunités qui font partie des grandes orientations stratégiques de l'entreprise.
- Risques opérationnels : Les risques opérationnels sont ceux qui sont liées aux activités courantes de l'entreprise.

³ Bernard Barthelemy et Philippe Courrège, « Gestion des risques, Méthode d'optimisation globale », 2^{ème} édition, Edition d'organisation, 2004, p11

- Risques financiers : Les risques financiers regroupent d'une manière globale les risques de marché, les risques de liquidité et de crédit, les risques liés au reporting et les risques liés à la structure de capital de l'entreprise.

B. Lien entre business risque et le risque d'audit

Le risque d'entreprise est plus général que le risque d'inexactitudes importantes dans les états financiers, bien qu'il englobe ce dernier. Le changement et la complexité peuvent être à l'origine du risque d'entreprise, le fait de ne pas reconnaître la nécessité du changement peut aussi constituer un risque. Le changement peut découler, par exemple, du développement de nouveaux produits susceptibles d'être voués à l'échec ; du caractère inadéquat du marché, même si les produits sont développés correctement ou de vices susceptibles de donner lieu à des passifs ou de menacer la réputation de l'entreprise.

Une connaissance des risques d'entreprise augmente la probabilité d'identifier des risques d'erreurs significatives. Cependant, l'auditeur n'a pas une responsabilité d'identifier ou d'évaluer tous les risques d'entreprise.

A titre d'exemple de projets complexes, citons les projets d'ingénierie à long terme (tels que la construction d'un navire ou celle d'un pont suspendu) dont la conduite et la gestion présentent des risques sur les plans de l'établissement du prix, du coût de revient, de la conception et du contrôle de la performance.

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

L'Annexe 3 de l'ISA 315 fournit des exemples de situations génératrices de business risques et qui peuvent être à l'origine de survenance d'erreurs significatives au niveau des états financiers. Parmi ces situations, on peut citer :

- Activités exposées à des marchés volatils, par exemple les marchés à terme. Réglementation très complexe.
- Problèmes de continuité de l'exploitation et de trésorerie, y compris la perte de clients importants.
- Contraintes à l'égard de la disponibilité des capitaux et du crédit.
- Changements dans la chaîne logistique.
- Expansion dans de nouveaux emplacements.
- Changements au sein de l'entreprise tels que d'importantes acquisitions restructurations ou d'autres événements inhabituels.
- Vente probable d'entités ou de secteurs d'activité,
- Alliances et coentreprises complexes.
- Recours à du financement hors bilan, des entités ad hoc ou d'autres mécanismes complexes de financement.
- Changements relatifs aux membres clés du personnel, y compris le départ de cadres clés.
- Manques de cohérence entre la stratégie informatique de l'entreprise et ses stratégies d'entreprise,
- Montant important au titre d'opérations non routinières ou non systématiques, y compris des

opérations interentreprises et des opérations importantes au titre des produits en fin de période.

- Litiges en cours et passifs éventuels, par exemple garanties sur ventes, cautionnements financiers et réparation de dommages causés à l'environnement.

C. Méthodes et techniques d'identification des risques

Les méthodes d'identification des risques prévoient trois manières pour les approcher :

- Risques qui menacent les actifs créateurs de valeur : Cette méthode nécessite l'identification des actifs créateurs de valeur (corporels et incorporels) au sein de l'entreprise. Il s'agit par la suite d'identifier les menaces qui pèsent sur ces éléments.

L'identification des risques qui pèsent sur les actifs intangibles nécessite une réflexion approfondie vu qu'ils concentrent généralement une grande partie de la valeur de l'entreprise.

- **Risques qui empêchent d'atteindre les objectifs : Cette approche consiste à identifier les objectifs assignés à chaque processus de l'entreprise. En pratique, il s'agit de définir les objectifs stratégiques de l'organisation puis de les éclater en sous objectifs. Chaque sous objectif sera aligné aux processus qui contribueront à sa réalisation. Cette méthode consistera à définir par la suite quels sont les risques qui empêcheraient l'atteindre des objectifs fixés.**
- Autres aléas possibles : Cette méthode consiste à identifier les risques à partir de check-lists. Ces check-lists énumèrent des risques. Il s'agit de dérouler ce questionnaire pour vérifier si ces risques existent ou non au sein de l'entreprise. Cette méthode est utilisée en général à la suite des deux premières pour s'assurer qu'aucun risque n'a été omis.

Il existe plusieurs techniques d'identification des risques. Dans le cadre du travail de recherche « Managing risk in the new economy⁴ », l'AICPA a retenu les techniques d'identification de risque suivantes :

- Entretiens et discussions internes :
- Interviews
- Questionnaires
- Brainstorming
- L'auto-évaluation et les ateliers de travail dirigés
- Analyse SWOT (analyse forces, faiblesse, opportunités et menaces)
- Ressources externes
- Benchmarking
- Discussion avec des pairs
- Comparaison avec d'autres organisations
- Faire appels à des consultants externes spécialisés dans l'identification des risques
- Revue des contrats (revue des contrats d'assurance par exemple)
- Inspection de sites
- Techniques de simulation
- Outils, diagnostics et processus :

⁴ AICPA, «Managing risk in the new economy», p. 9

- o Les check-lists
- o Les flowsharts
- o L'analyse de scénarios
- o L'analyse de la chaîne de valeurs
- o L'analyse du processus
- o Le mapping des processus

Une approche effective consiste à faire participer les employés de l'entreprise à tous les niveaux de l'hierarchie pour s'assurer de leur implication dans le processus et, s'assurer que ces risques seront surveillés.

2.1.3.2. Définition du business process ou processus d'affaire

A. Présentation du concept

La modélisation de l'entreprise consiste à schématiser les Méga, Major et sous processus de l'entreprise compte tenu des spécificités de l'entreprise⁵. "Le fondement de cette approche est que le « zooming » des activités de l'entreprise sur la base d'une modélisation en processus et sous-processus constituerait le mode de description le plus adéquat pour identifier les « risques opérationnels à un niveau de granularité qui permette d'en observer les caractéristiques précises."⁶

Le processus est un enchaînement ordonné d'activités aboutissant à un résultat déterminé. Il est déclenché par un évènement qui lui est externe et doit aboutir à un résultat qui est sa raison d'être. Un processus se caractérise par :

- Un évènement déclencheur en entrée,
- Une suite d'activités constituant la chaîne des valeurs ajoutées,
- Une fin qui se matérialise par un résultat pour le bénéficiaire du processus ou client.

Un processus dépasse les frontières fonctionnelles, avec des flux d'information qui traversent l'ensemble des métiers. Il permet à une entreprise de passer d'une approche hiérarchique ou verticale, orientée métier, à une approche transversale, orientée client.

Un Méga processus est constitué d'un ensemble de Major processus eux-mêmes constitués de processus et de sous processus. Le Mega Processus Approvisionnement est constitué par exemple des Majors processus suivants : planification des achats, achat et réception des achats. Le Major processus achat est lui-même décomposé en sous processus : expression du besoin d'achat, négociation, traitement et suivi des commandes...

Il existe des process dits **process coeur de métier** qui sont les processus générateurs de valeur. Les **procesus de support** sont à l'opposé, des processus qui ne font pas partie du coeur de métier de l'entreprise mais qui sont nécessaires à la réalisation des processus coeur de métier. Les principaux processus de support sont les suivants : ressources humaines, comptabilité, finance, contrôle de gestion, ...

B. Avantages tiré de la modélisation en business process

La modélisation des processus de l'entreprise nécessite l'adoption de la démarche suivante :

⁵ Mariem MARRAKCHI, Mémoire d'expertise "comptable gestion des risques, nouveaux enjeux et importance pour les petites et moyennes entreprises : contribution de l'expert comptable" juin 2005 p 101 et suivants.

⁶ Philippe Christelle, « Au-delà des comités spécialisés », Audit, Vol n°151, Septembre 2000, p. 25

- L'identification des processus en les nommant
- L'affectation des processus en responsabilité
- La description des processus

En plus d'une connaissance approfondie de l'existant, la modélisation de l'entreprise présente les avantages suivants :

- L'approche par les processus permet d'avoir une meilleure lisibilité de l'entreprise. Elle permet de mieux maîtriser les processus rendus de plus en plus difficiles à cause notamment de l'automatisation des flux d'information, le cloisonnement ou la délocalisation géographique de certaines entités, etc ;
- Une meilleure maîtrise des processus dont le nombre ne cesse d'augmenter du fait de l'accroissement de la gamme de produits et de services ;
- Une meilleure connaissance des flux d'information permet d'investir là où les améliorations seront les plus significatives ;
- Identification des interactions entre les différents processus et des dysfonctionnements organisationnels au sein de l'organisation (existence de doublons, processus manquants, ...) ;

C'est une démarche qui fournit l'assurance de couverture de l'ensemble des processus au sein de l'organisation.

2.1.3.3. Méthodologie d'appréhension du business risque

En comprenant les objectifs et stratégies de l'entreprise ainsi que l'organisation mise en place pour les atteindre, l'auditeur peut mieux comprendre les business risques et serait en mesure de conduire l'audit de façon à identifier de manière plus complète les implications de ces risques sur les états financiers. Des business risques apparaissent quand les objectifs, les stratégies, les facteurs clés de succès et le pilotage des business process du client ne sont pas correctement alignés.

La méthodologie d'appréciation des business risk suit globalement les étapes suivantes :

a) Etude et identification des objectifs et de la stratégie de l'entreprise

Les objectifs de l'entreprise sont déclinés en terme de couples produits/marchés et sont mesurables sur une période déterminée. La stratégie est l'ensemble des moyens pour arriver à la réalisation de objectifs.

Dans les entreprises structurés ces données sont généralement disponibles dans la documentation interne de l'entreprise. Pour les petites et moyennes entreprises ces données sont informelles et non documentées.

Afin de d'appréhender dans quelle mesure l'entreprise a réalisé ses objectifs, l'auditeur fixe des facteurs clés de succès (Key Factors of Success) et qui permettent de dire pour chaque objectif si l'entreprise a ou est en cours pour atteindre ses objectifs ou non et de dégager par la suite les facteurs de risques qui amèneraient l'entreprise à ne pas posséder ces facteurs clés de succès et comme conséquence ne pas atteindre ces objectifs.

b) Identification des business process

L'auditeur devrait décomposer l'entreprise en process afin de pouvoir effectuer un lien direct entre ces process et les facteurs clés de succès et déterminer par la suite les business risques par process qui peuvent menacer la réalisation des objectifs.

Cette décomposition en process est soit disponible si l'entreprise adopte une telle approche, au quel cas l'auditeur procède à leur revue et leur compréhension et évaluation soit qu'elle n'est pas disponible (c'est le cas de la majorité des sociétés tunisiennes) et au quel cas l'identification des process est effectuée par l'auditeur. Une classification des process en major process qui peuvent à leur tour être décomposés en major process et sous process est effectué afin de permettre à l'auditeur de les comprendre et les évaluer.

L'auditeur n'est pas obligé dans sa planification d'étudier tous les process de l'entreprise, il se limite au process significatifs pour l'audit c'est à dire les process qui permettent la réalisation des objectifs et stratégies de celle-ci et qui peuvent donc être à l'origine de business risques, sources éventuelles d'erreurs significatives dans les états financiers.

Pour bien évaluer les objectifs et stratégies, l'auditeur fait appel à diverses techniques d'analyse. Une des techniques est celle relative à l'analyse dite **SWOT** (**S**trengths **W**eaknesses **O**pportunities **T**hreats) utilisé couramment dans les diagnostic stratégique d'entreprises (l'étudiant pourra se référer à son cours de politique générale d'entreprise) pour cerner les opportunités qui se présentent et les risques qui menacent l'entreprise. Cette analyse SWOT permettra aussi d'effectuer une synthèse des business risk relatifs au process identifiés et évalués.

L'identification des business process significatifs est ensuite complétée par l'identification des process comptables relatifs à ces business process et les comptes qui sont affectés par ces derniers. La compréhension de la relation existante entre les business process, les process comptables qu'ils englobent (classés éventuellement en données répétitives, non répétitives et estimations comptables) et les comptes significatifs permet d'identifier les business process qui influencent les comptes significatifs.

c) Compréhension du processus d'appréciation des business risques mis en place par l'entreprise (pour plus de détail voire la section relative à l'évaluation du système de contrôle interne)

Habituellement la direction identifie les risques d'affaires et développe des approches pour les contrôler. Un tel processus d'évaluation des risques fait partie du système de contrôle interne.

Certaines entreprises ne formalisent pas leurs objectifs et stratégies ou la façon avec laquelle elles contrôlent ces risques par des plans ou des processus formels. Dans beaucoup de cas il ne peut y avoir aucune documentation de tels sujets. En de telles entités, la compréhension des business process par l'auditeur est d'habitude obtenue par des entretiens avec la direction et l'observation de la façon dont l'entreprise répond à de tels risques.

Selon l'ISA 315, l'auditeur doit acquérir une compréhension du processus de repérage et de traitement des risques d'entreprise suivi par l'entreprise et des résultats de ce processus. Ce processus est appelé "processus d'appréciation des risques" et il sert de fondement à la direction pour déterminer quels sont les risques à gérer.

2.1.4. Mesure et revue de la performance financière de l'entreprise

Les mesures de la performance, qu'elles soient de source externe ou interne, créent des pressions sur la direction qui peuvent avoir pour effet de l'inciter à fausser les états financiers.

Selon l'ISA 240 relative à la responsabilité de l'auditeur relativement à la prise en compte des fraudes et des erreurs dans un audit d'états financiers, en obtenant une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur devrait considérer si l'information obtenue indique qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraude sont présents.

L'auditeur se demande donc si ces pressions ont créé des risques d'inexactitudes importantes sur les états financiers. Pour cela, il doit acquérir une compréhension de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entreprise. Cette compréhension doit nécessairement comprendre l'étude des indicateurs, qui aux yeux de la direction sont importants, et des conséquences de ces indicateurs sur les décisions de la direction.

Par exemple, les mesures de la performance peuvent indiquer que l'entreprise connaît une croissance ou une rentabilité extraordinairement rapide par rapport à celle d'autres entités du même secteur d'activité. Ces informations, combinées avec d'autres facteurs tels que les octroyées à la direction et les primes fondées sur la performance ou la rémunération au rendement, peuvent indiquer la présence possible d'un parti pris de la direction lors de l'établissement des états financiers et aident l'auditeur à identifier un risque d'erreur significative.

Aussi, il est primordial de vérifier la fiabilité de ces indicateurs, à défaut de vérification, l'auditeur risque de se fonder sur des données et des informations erronées. Aussi, il doit évaluer si ces indicateurs sont assez précis pour lui permettre de définir le risque d'inexactitudes significatives.

Concernant la relation qui pourrait exister entre les indicateurs de performances et le risque de fraude, l'ISA 240 précise qu'en obtenant une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur peut identifier les événements ou les conditions qui indiquent une incitation ou une pression de commettre la fraude ou de fournir une opportunité de commettre la fraude. De tels événements ou conditions désignés sous le nom "des facteurs de risque de fraude". Par exemple :

- La nécessité de répondre à des espérances des tiers pour obtenir un financement sous forme de fonds propres peut créer la pression de commettre la fraude ;
- L'octroi des bonifications significatives si des objectifs peu réalistes sont atteints peut créer une incitation pour commettre la fraude ; et
- Un environnement inefficace de contrôle peut créer une occasion de commettre la fraude.

Bien que les facteurs de risque de fraude peuvent ne pas indiquer l'existence nécessairement de la fraude, ils ont souvent été présents dans les circonstances où les fraudes se sont produites. La présence des facteurs de risque de fraude peut affecter l'évaluation de l'auditeur des risques de survenance d'erreurs significatives.

Section 3 : Compréhension du contrôle interne

Selon l'ISA 315 " **L'auditeur doit obtenir une compréhension du contrôle interne pertinent pour l'audit**".

L'IFAC a défini dans l'ISA 315 les composantes du système de contrôle interne comme suit :

- a) l'environnement de contrôle;
- b) le processus d'appréciation des risques de l'entreprise;
- c) le système d'information et les business processus connexes liés à l'information financière et à la communication ;
- d) les procédures de contrôle;
- e) la surveillance des contrôles.

3.1. Compréhension de l'environnement de contrôle

Pour comprendre l'environnement de contrôle, l'auditeur doit évaluer essentiellement la manière avec laquelle la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, est parvenue à transmettre les valeurs d'éthique et d'intégrité sous-jacentes au respect du contrôle interne, aussi bien par les dirigeants eux-mêmes que par les membres du personnel. Ainsi, la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, doit donner le ton qui convient, créer et maintenir une culture d'honnêteté et de comportement éthique, et mettre en place les contrôles appropriés en vue de prévenir et de détecter les fraudes et les erreurs au sein de l'entreprise.

Les éléments constitutifs de l'environnement de contrôle comprennent notamment les suivants :

3.1.1. Communication et maintien de l'intégrité et de valeurs éthiques

L'efficacité des contrôles ne peut dépasser l'intégrité et les valeurs éthiques des personnes qui les créent, les administrent et les surveillent. L'intégrité et les valeurs éthiques sont des éléments essentiels de l'environnement de contrôle qui influent sur la conception, l'administration et la surveillance de ses autres composantes. L'intégrité et un comportement éthique dépendent des normes de l'entreprise en matière d'éthique et de comportement, de la manière dont ces normes sont communiquées et de la manière dont elles sont renforcées en pratique. Ils dépendent des actions menées par la direction pour éliminer ou réduire les situations susceptibles d'inciter le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. Ils dépendent également de la communication des valeurs et des normes de comportement de l'entreprise au personnel par l'intermédiaire d'énoncés de politique et de codes de conduite et par l'exemple.

3.1.2. Engagement à l'égard de la compétence.

La compétence s'entend des connaissances et des compétences nécessaires pour accomplir les tâches propres au poste qu'occupe une personne. L'engagement à l'égard de la compétence suppose la prise en compte, par la direction, des niveaux de compétence requis pour occuper des postes particuliers et de la manière dont ces niveaux se reflètent dans les compétences et connaissances requises.

3.1.3. Participation des responsables de la gouvernance.

Les responsables de la gouvernance exercent une influence importante sur la prise de conscience du contrôle au sein d'une entité. La participation des responsables de la gouvernance est fonction de leur indépendance par rapport à la direction, de leur expérience et de leur réputation, de

l'étendre de leur intervention et de leur examen des activités, du caractère approprié de leurs actions, de l'information qui leur est communiquée, de la mesure dans laquelle des questions difficiles sont soulevées et soumises à la direction, et de leur interaction avec les vérificateurs internes et externes.

3.1.4. Philosophie et style de gestion appliqués par la direction.

La philosophie et le style de gestion appliqués par la direction sont fonction d'un large éventail d'éléments, dont les suivants : sa façon d'assumer les risques d'entreprise et d'en contrôler les effets, son attitude et ses décisions à l'égard de l'information financière (sélection prudente ou audacieuse des principes comptables applicables, attention et prudence avec lesquelles les estimations comptables sont élaborées), et attitudes de la direction à l'égard des fonctions traitement et comptabilisation de l'information et du personnel y afférent.

A ce niveau la qualité du personnel dirigeant est importante car l'attitude des dirigeants est essentielle pour mesurer la confiance à priori que l'auditeur peut accorder aux états financiers. En effet, certaines circonstances peuvent conduire les dirigeants à présenter des Etats financiers comportant des anomalies tel est le cas du maintien du dirigeant en fonction dans une situation de crise, la volonté du dirigeant de maintenir un cours de bourse très élevé.

En général, ces actions sont difficiles à détecter et sont présentées dans la plupart des cas dans l'intérêt des actionnaires. Outre ce volet l'auditeur s'intéresse aux aspects suivants :

- l'attitude des dirigeants vis à vis du système comptable et du système de contrôle interne
- les transactions pour lesquelles les procédures normales sont court-circuitées par les dirigeants
- la fiabilité des évaluations faisant appel au jugement des dirigeants dans le passé.

3.1.5. Structure organisationnelle.

La structure organisationnelle, d'une entité s'entend de la façon dont s'articulent les fonctions de planification, de mise en œuvre, de contrôle et de revue des activités de l'entreprise visant l'atteinte de ses objectifs généraux. L'établissement d'une structure organisationnelle adéquate doit tenir compte des pouvoirs et des responsabilités clés ainsi que de la hiérarchie appropriée. La structure organisationnelle doit répondre aux besoins de l'entreprise. Le caractère adéquat de la structure organisationnelle dépend en partie de la taille de l'entreprise et de la nature de ses activités.

3.1.6. Attribution des pouvoirs et des responsabilités.

Cet élément englobe la manière dont sont attribués les pouvoirs et les responsabilités touchant les activités d'exploitation ainsi que la manière dont sont établis les liens hiérarchiques et les niveaux décisionnels. Il comprend aussi les politiques relatives aux pratiques commerciales, aux connaissances et à l'expérience appropriées du personnel clé, et les ressources fournies pour l'exécution des tâches. Il englobe également les politiques et les communications visant à assurer que tous les membres du personnel comprennent les objectifs de l'entreprise, la manière dont leurs actions individuelles s'intègrent les unes aux autres et contribuent à l'atteinte de ces objectifs, ainsi que les questions qui relèvent d'eux et à l'égard desquelles ils auront des comptes à rendre.

3.1.7. Politiques et pratiques de gestion des ressources humaines.

Les politiques et les pratiques de gestion des ressources humaines ont trait à l'embauche, à l'accueil, à la formation, à l'évaluation, à l'avancement et à la rémunération du personnel, ainsi qu'aux mesures correctives pertinentes. Par exemple, l'application de normes permettant de recruter les personnes les plus compétentes - l'accent étant mis sur leur formation scolaire, leur expérience de travail, leurs réalisations antérieures, les preuves de leur intégrité et de leur comportement éthique - témoigne de l'engagement d'une entité à l'égard de la compétence et de la fiabilité de son personnel. L'adoption de politiques de formation qui permettent de communiquer les rôles et les responsabilités futurs et qui prévoient la tenue d'activités de formation, dans des écoles ou dans le cadre de séminaires, illustre les attentes en matière de performance et de comportement. La détermination des promotions selon des évaluations périodiques de la performance montre l'engagement de l'entreprise à l'égard de l'avancement du personnel compétent à des niveaux de responsabilité supérieurs.

3.2. Le processus d'appréciation des risques de l'entreprise

Selon l'ISA 315, l'auditeur doit acquérir une compréhension du processus de repérage et de traitement des risques d'entreprise suivi par l'entreprise et des résultats de ce processus. Ce processus est appelé "processus d'appréciation des risques" et il sert de fondement à la direction pour déterminer quels sont les risques à gérer.

3.2.1. Présentation du processus d'appréciation des risques ou ERM (Entreprise Risk Management)

Le référentiel de gestion des risques, ERM a été développé par le COSO aux Etats Unis. Le COSO est une organisation sectorielle privée dédiée à l'amélioration de l'information financière à travers l'éthique, un contrôle interne effectif et le gouvernement d'entreprise. Cette organisation est sponsorisée par l'American Institute of Public Accountants (AICPA), l'American Accounting Association (AAA), The Institute of Internal Auditors (IIA), le Financial Executives International (FEI) et l'Institute of Management Accountants (IMA).

3.2.1.1. Définition de l'ERM

Le COSO définit l'ERM de la manière suivante : "L'ERM est un processus réalisé par le conseil d'administration, la direction générale ou un autre membre du personnel, mis en oeuvre dans la définition de la stratégie et à travers l'entreprise, conçu pour identifier les événements potentiels qui pourraient affecter l'organisation, et gérer le risque pour le maintenir à un niveau acceptable par l'organisation, pour fournir une assurance raisonnable quant à l'achèvement par l'entreprise de ses objectifs".

La gestion globale des risques s'applique aussi bien aux risques qu'aux opportunités qui auraient la possibilité de créer de la valeur ou d'affecter la valeur de l'entreprise. C'est un processus transversal qui concerne tous les processus de l'entreprise : processus décisionnels, cœur de métiers et support.

L'ERM est basé sur les quatre concepts clés suivants:

- Les événements et les risques
- L'application de la gestion des risques dans la mise en place de la stratégie
- La tolérance au risque et le goût au risque

- La vue d'ensemble

La gestion globale des risques (ERM) englobe l'ensemble des objectifs suivants :

- **Aligner la stratégie avec le goût de l'entreprise au risque :** Le management prend en compte le degré d'aversion de l'entreprise aux risques dans la définition des stratégies de l'entreprise, le développement des objectifs stratégiques et le développement de mécanismes de gestion des risques liés à la mise en oeuvre de la stratégie choisie.
- **Améliorer la réponse au risque dans le cadre du processus décisionnel :** l'ERM renforce la capacité de l'entreprise à identifier et sélectionner la stratégie de traitement des risques.
- **Réduire sur le plan opérationnel les surprises et les pertes :** les organisations développent une capacité à anticiper les mauvaises surprises et à apporter les réponses nécessaires à leur suppression ou à leur traitement en cas de survenance.
- **Identifier et gérer les risques transversaux au niveau de toute l'entreprise :** l'ERM permet d'apporter une réponse globale à des risques qui sont reliés ou une réponse globale à une série de risques. Il crée des interfaces claires entre les fonctions de gestion des risques existantes.
- **Délégation des risques :** la connaissance des risques de l'entreprise permet de mieux déléguer leur suivi sur le plan opérationnel en instaurant, par exemple, des limites de pouvoir, des outils de suivi tels que les tableaux de bord, etc.
- **Saisir les opportunités :** grâce à l'ERM, la direction de l'entreprise a plus de latitude dans l'identification et la saisie des opportunités.
- **Améliorer le processus d'allocation des capitaux et de choix des investissements :** Les informations sur les risques peuvent aider les entreprises à évaluer leur besoin en capitaux et à améliorer le processus d'allocation des capitaux.

3.2.1.2. Composantes de l'ERM

L'ERM est constitué des huit éléments suivants :

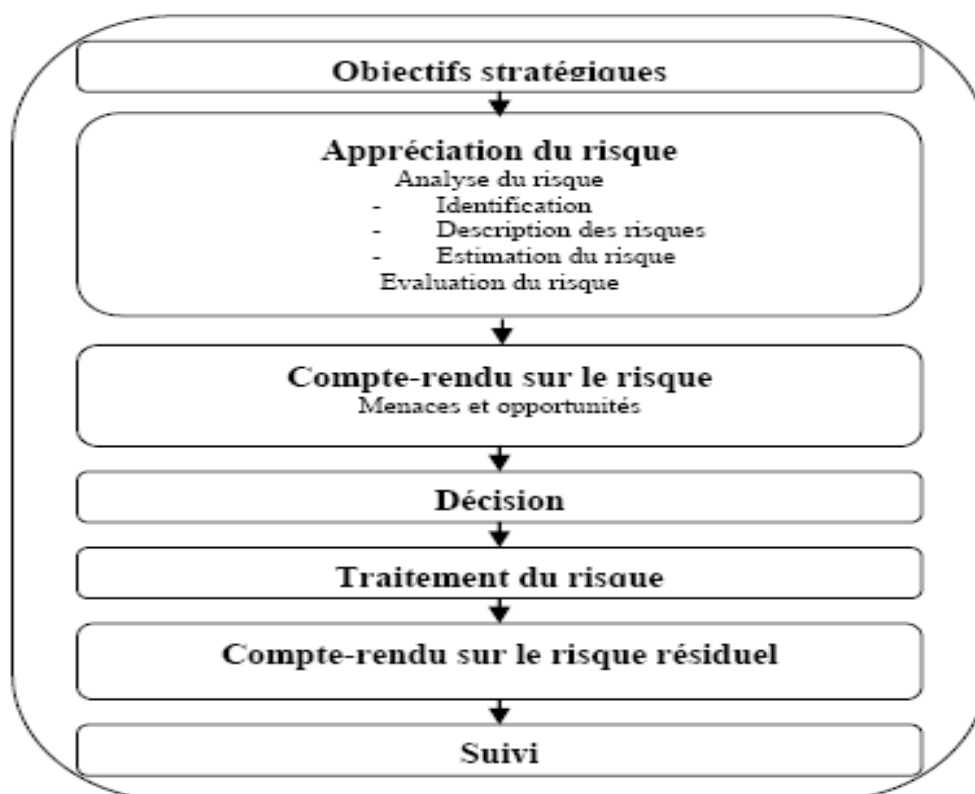
- Environnement interne (philosophie et culture de risque)
- Détermination des objectifs (définition de la stratégie de l'entreprise et de la tolérance de risque)
- Identification des événements (identification des événements qui ont une incidence sur la réalisation des objectifs de la société)
- Evaluation du risque
- Réponse au risque
- Activités de contrôle
- Information et communication (identification et diffusion d'une information complète et à temps)
- Surveillance

Les activités de contrôle et de surveillance sont très importantes puisqu'elles permettent de garantir que le système est continu dans le temps.

L'ERM sera capable de fournir beaucoup d'informations importantes à l'audit interne et à l'audit externe puisqu'il touche à tous les processus de l'entreprise et qu'il couple objectifs stratégiques et objectifs à court terme aux processus de l'entreprise.

3.2.1.3. Méthodologie de mise en place de l'ERM par l'entreprise

Le processus de gestion du risque est défini de la manière suivante dans le cadre de référence de gestion du risque par la FERMA⁷ :



A. Définition des objectifs stratégiques

Le management a besoin d'établir les objectifs stratégiques de la société, de s'assurer que ces objectifs sont correctement fixés et de déterminer les stratégies appropriées nécessaires à la réalisation de ces objectifs. Les objectifs stratégiques doivent, par la suite, être déclinés au niveau de toutes les entités. Le management doit par la suite identifier les événements qui risquent d'empêcher l'organisation d'atteindre ses objectifs stratégiques, d'identifier leur probabilité d'occurrence et l'impact qu'ils peuvent avoir sur l'entreprise.

La définition des objectifs stratégiques est une étape essentielle à la mise en place du processus de gestion des risques. Les risques sont par définition rattachés à l'achèvement d'objectifs. L'absence d'objectifs entraîne donc l'absence d'un processus de gestion des risques.

B. Identification des risques

Le nombre de risques auxquels est exposée une entreprise peut être extrêmement élevé. C'est pour cela que dans son document « Identifying risks »⁸, l'AICPA précise qu'il n'est pas possible

⁷ Federation of European Risk Management Association

d'identifier et d'évaluer tous les risques de l'entreprise. L'entreprise a besoin d'une approche systématique d'identification des risques et de se concentrer sur les risques qui impactent la réalisation des objectifs de l'organisation. Il est important que le processus d'identification des risques soit un processus rigoureux et en même temps assez souple pour permettre de prendre constamment en compte les changements qui interviennent dans l'environnement de l'entreprise.

L'identification des risques consiste à déterminer l'exposition de l'entreprise à l'incertitude. Une fois qu'ils sont identifiés, les risques doivent être décrits. La description des risques réside dans le fait de présenter les risques d'une manière claire. La fédération des associations de gestion du risque européennes, FERMA, recommande dans le cadre de référence de la gestion des risques, la présentation du risque comme suit :

FERMA, cadre de référence de la gestion des risques⁴⁹

| | |
|--|--|
| 1. Nom du risque | . |
| 2. Portée du risque | Description qualitative des événements, taille, type, nombre et interdépendances |
| 3. Nature du risque | En général stratégique, opérationnelle, financière liée aux connaissances ou à la conformité |
| 4. Parties prenantes | Parties prenantes et leurs attentes |
| 5. Quantification du risque | Importance et probabilité |
| 6. Tolérance / Appétence pour le risque | Perte potentielle et impact financier du risque Valeur à risque Probabilité et amplitude des gains / pertes potentielles Objectif(s) de la maîtrise du risque et niveau désiré de performance |
| 7. Traitement du risque et mécanismes de maîtrise | Principaux moyens par quoi le risque est actuellement géré Degré de confiance dans les moyens de maîtrise en place Identification des protocoles pour la surveillance des risques et leur examen |
| 8. Actions d'amélioration possibles | Recommandations pour réduire le risque |
| 9. Développement de la stratégie et de la politique face au risque | Identification de la fonction responsable de développer la stratégie et la politique face à ce risque |

C. Evaluation et classement des risques

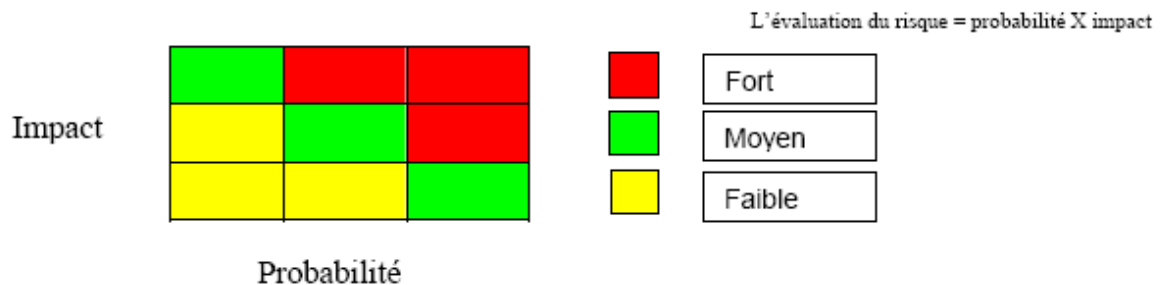
Le risque est évalué en fonction de sa probabilité de survenance et de son impact. L'évaluation du risque est rendue difficile par son caractère intangible. C'est pourquoi beaucoup de dirigeants préfèrent souvent en parler en utilisant des critères qualitatifs (faible, moyen ou fort) ce qui est appréciable.

L'évaluation de l'impact du risque est généralement plus facilement approchée que sa probabilité de survenance. L'entreprise devra matérialiser son estimation des niveaux d'impact auxquels elle

⁸ AICPA, « Identifying risks », 2001

est sensible. Pour chaque nature de risque, l'entreprise identifiera quels sont les impacts qui, lorsqu'ils surviennent, auront des conséquences par exemple faibles, moyennes ou fortes.

L'évaluation de l'impact du risque devra prendre en considération l'impact financier, l'impact sur la viabilité de l'organisation et l'impact sur l'image de marque et la réputation de l'entreprise. Aux éléments déjà identifiés, s'ajoutera donc un troisième facteur qui est la "peur du risque".



L'évaluation du risque décrite ci haut ne tient pas compte des contrôles mis en place par l'organisation et qui peuvent atténuer le niveau de risque. L'évaluation du risque résiduel nécessite :

- l'identification des contrôles éventuellement mis en place par l'organisation afin de diminuer le niveau de risque,
- l'évaluation de ces contrôles
- Les tests de ces contrôles s'ils sont jugés efficaces.

Des contrôles jugés efficaces peuvent ramener un risque évalué fort à un risque évalué faible.

Une dernière phase est celle du classement des risques et se fait en fonction de leur sévérité et de l'importance qu'a le processus dans la contribution à la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise. Cette méthode nécessite d'évaluer dans une première étape le niveau de risque des processus. L'étape suivante consiste à hiérarchiser les processus en fonction de leur contribution à la réalisation des objectifs de l'entreprise. Les risques sont classés selon l'évaluation qui en est faite. Cette méthode permet de hiérarchiser à la fois les processus et les risques.

D. Traitement des risques

Le traitement du risque vise à réduire le flux financier qui pourrait être généré si le risque présumé survient soit en réduisant la probabilité de survenance du risque (prévention) soit en limitant les effets du risque (protection). L'entreprise doit également mener une analyse avantage-coût. Il s'agit de trouver un compromis efficace entre ce que coûte le traitement du risque et le coût du risque en lui-même. Il ne s'agit pas, en définitive, de traiter tous les risques.

Il s'agit d'identifier premièrement, dans le cadre du critère technique, quels sont les outils les mieux adaptés au traitement du risque compte tenu de sa nature et de son importance supposée. Une fois l'outil de traitement du risque identifié, il s'agit de comparer son coût par rapport à la criticité du risque (fréquence x gravité) compte tenu du critère financier.

L'enquête « Baromètre du risk management » menée en 2003 par Protiviti et Tns SOFRES auprès de 117 directeurs financiers de grandes entreprises françaises a permis de relever que les entreprises utilisent les principales stratégies de gestion des risques suivantes :

| | |
|--|-------|
| Procédures de contrôle interne | 97.7% |
| Couverture par des polices d'assurance | 86% |
| Interdiction des pratiques / opérations générant des risques élevés | 84.9% |
| Protections contractuelles (clauses juridiques spécifiques) | 81.4% |
| Système d'auto-assurance basée sur des provisions (capitaux, comptables) | 68.6% |
| Transfert vers des partenaires externes (externalisation d'un processus ou d'une fonction) | 43.0% |
| Mutualisation des risques avec des partenaires (JV, coopération, partenariat) | 40.7% |
| Opération de couverture sur les marchés | 38.4% |

3.2.2. Revue par l'auditeur du processus d'appréciation des risques ou ERM

3.2.2.1. Gestion des risques et contrôle interne

Le COSO a été développé, à l'origine, pour étudier les facteurs qui peuvent induire à un reporting frauduleux. Le COSO est un référentiel qui est adopté par les organes réglementaires anglo-saxons et la profession d'audit interne. C'est le dispositif de contrôle interne le plus connu et le plus communément utilisé.

La définition du contrôle interne donnée par le COSO est la suivante : « Le contrôle interne est un processus mis en oeuvre par la direction générale, le management et le personnel, et conçu pour fournir une assurance raisonnable quant à l'accomplissement des objectifs :

- Optimisation des opérations,
- Fiabilité des informations financières,
- Conformité aux lois et réglementations en vigueur ».

Ainsi, il n'y a, en effet, pas de bonne gestion du risque que dans un dispositif de contrôle interne cohérent. L'efficacité du contrôle interne renforce l'efficacité de la gestion des risques. Le processus de gestion des risques nécessite la mise en place de contrôles internes efficaces pour s'assurer que les risques sont sous contrôle et sont ramenés à un niveau toléré par l'entreprise. Les activités relatives au dispositif de contrôle interne et aux fonctions d'audit interne et de risk management se rejoignent dans l'exigence de cohérence des actions avec les objectifs généraux de l'entreprise.

3.2.2.2. L'approche de l'auditeur

On a vu que dans la phase de compréhension, l'auditeur a identifié les business process significatifs pour lesquels il a associé les process comptables y afférents et les comptes comptables qu'ils alimentent.

Dans cette phase l'auditeur évalue les risques de non contrôle des business process et identifie les risques que des erreurs significatives peuvent découler de l'absence des contrôles dans les business risques.

Pour cela l'auditeur effectue des entretiens avec les personnes clés de chaque process identifié concernant les aspects suivants :

- Objectifs du process
- Déclenchement et fin du process en identifiant ses entrées et sorties

- Usage des technologies de l'information et de communication dans le process
- Les process comptables englobés dans le business process
- Les business risques identifiés
- Les contrôles conçus et mis en place aux points critiques de contrôle des process pour la production de l'information (pour les contrôles déjà identifiés).

Afin de parfaire et de confirmer sa compréhension et son évaluation, l'auditeur peut exécuter des tests de cheminement pour s'assurer des contrôles mis en place.

Ces risques sont évalués sur les trois plans : **opérationnel, informations financières et conformité aux lois et règlements en vigueur**. Le lien entre les business process et les comptes comptables étant identifié, l'auditeur peut donc affecter les risques aux comptes concernés en considérant les assertions d'audit.

3.3. Le système d'information et les business processus connexes liés à l'information financière et à la communication

3.3.1. Définition du système d'informations liées à l'information financière et à la communication

Le système d'information pertinent pour les objectifs de présentation de l'information financière, **y compris le système d'information financière**, est constitué des procédures et des documents établis pour déclencher, enregistrer; traiter et communiquer les opérations de l'entreprise et pour assurer la reddition de comptes à l'égard des actifs, des passifs et des capitaux propres connexes.

Par exemple, lorsque des procédures informatiques sont appliquées pour déclencher, enregistrer, traiter ou communiquer des opérations, ou d'autres données financières en vue de leur intégration dans les états financiers, les systèmes et programmes utilisés peuvent comprendre des contrôles portant sur les assertions correspondantes relatives à des comptes importants ou peuvent s'avérer essentiels au fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent de procédures informatiques.

3.3.2. Obtention par l'auditeur d'une compréhension du système d'informations liées à l'information financière et à la communication

Selon l'ISA 315, l'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information et des processus connexes liés à l'information financière, en ce qui concerne :

- les catégories d'opérations de fonctionnement qui ont de l'importance pour les états financiers;
- les procédures, informatiques et autres, de déclenchement, d'enregistrement, de traitement et de communication de ces opérations, depuis le moment où elles se produisent jusqu'à leur intégration dans les états financiers;
- les documents comptables connexes, électroniques ou papier, les informations à l'appui et les comptes particuliers contenus dans les états financiers, concernant le déclenchement, l'enregistrement, le traitement et la communication des opérations;
- la manière dont le système d'information capte les faits et les situations, autres que des opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;
- le processus d'information financière utilisé pour établir les états financiers de l'entreprise, y compris les estimations comptables importantes et les informations fournies dans les états financiers.

L'auditeur acquiert une compréhension du système d'information de l'entreprise pertinent pour l'information financière d'une manière qui convient à la situation de l'entreprise. Cela suppose l'acquisition d'une compréhension de la manière dont les opérations sont générées dans le cadre des processus de l'entreprise. Les processus d'une entité correspondent aux activités qui visent à développer, à acheter, à fabriquer ou à produire, à vendre et à distribuer ou à offrir ses produits et services; à assurer la conformité aux lois et aux règlements; et à enregistrer l'information, y compris l'information comptable et l'information financière.

L'auditeur comprend également comment on corrige, au besoin, le traitement des opérations. Par exemple, y a-t-il un fichier d'attente automatisé ? Comment l'entreprise s'en sert-elle pour que les éléments en attente soient traités rapidement? Comment les dérogations aux contrôles ou les contournements sont-ils traités et pris en compte?

3.3.3. Obtention par l'auditeur d'une compréhension du processus d'arrêté des états financiers

La communication implique de fournir une compréhension de différents rôles et de responsabilités concernant le contrôle interne du reporting financier et peut prendre des formes telles que des manuels de politique et des manuels de reporting financiers.

Il faut que les renseignements communiqués permettent de comprendre les rôles et les responsabilités individuels à l'égard du contrôle interne exercé sur l'information financière. Cela inclut la mesure dans laquelle les membres du personnel comprennent la manière dont leurs interventions dans le système d'information financière s'intègrent avec le travail d'autres personnes, ainsi que les moyens pris pour signaler les anomalies à un niveau hiérarchique supérieur approprié au sein de l'entreprise.

La compréhension, par l'auditeur, du mode de communication des questions d'information financière vise également les communications entre la direction et les responsables de la gouvernance, notamment le comité d'audit, ainsi que les communications externes, par exemple avec les autorités de réglementation.

L'auditeur s'intéresse donc à l'étude et l'évaluation du processus d'élaboration des états financiers. En effet, ce processus comptable inclut un certain nombre de tâches (opérations des derniers jours, opérations d'inventaire, estimation des provisions et détermination des amortissements,...) dont l'ordonnement et l'exécution par l'entreprise a un impact important sur les états financiers.

3.4. Les activités de contrôle

3.4.1. Définition des activités de contrôle

Les activités de contrôle sont les politiques et les procédures qui aident à s'assurer que les directives de la direction sont appliquées ; par exemple, les actions nécessaires sont entreprises contre les risques qui menacent l'accomplissement des objectifs de l'entreprise.

Les activités de contrôle, incluses dans les systèmes automatisés ou les systèmes manuels, ont divers objectifs et sont appliquées à différents niveaux organisationnels et fonctionnels. Les exemples des activités spécifiques de contrôle incluent ceux qui suivent :

- **Autorisation.**
- **Revue de la performance.** Ces procédures de contrôle comprennent la revue de la performance réelle par rapport aux budgets, aux prévisions et à la performance de la période précédente, la détermination des liens qui existent entre les différents ensembles de données d'exploitation ou financières ainsi que l'analyse de ces liens et des mesures d'enquête ou correctives, et la revue de la performance fonctionnelle et opérationnelle laquelle se livre, par exemple, le directeur des prêts à la consommation dans une banque lorsqu'il passe en revue les rapports par succursale, par région et par type de prêts en ce qui concerne l'approbation et le recouvrement des prêts.
- **Traitement de l'information.** Différents contrôles sont appliqués afin de vérifier l'exactitude et l'intégralité des opérations et de déterminer si elles ont été autorisées. Les deux grands groupes de procédures de contrôle afférents aux systèmes d'information **sont les contrôles des applications et les contrôles généraux.** Les contrôles des applications s'appliquent aux traitements exécutés au moyen d'applications individuelles. Ces contrôles contribuent à assurer que les opérations ont eu lieu, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière exhaustive et avec exactitude. Les contrôles généraux comprennent habituellement les contrôles exercés sur le centre de données et l'exploitation du réseau, sur l'acquisition et la maintenance des logiciels, sur la sécurité des accès. Ainsi que, sur l'acquisition, le développement et la maintenance des systèmes d'application. Ces contrôles s'appliquent aux gros ordinateurs, aux mini-ordinateurs et au paysage informatique des utilisateurs finaux. A titre d'exemples de ces contrôles, citons les contrôles portant sur les modifications de programme, les contrôles d'accès aux programmes ou aux données, les contrôles exercés sur la mise en œuvre de nouvelles versions de logiciels, et les contrôles exercés sur les logiciels de base qui limitent l'accès aux utilitaires susceptibles de modifier les données ou documents financiers sans laisser de piste d'audit, ou qui servent à surveiller l'utilisation de ces utilitaires.
- **Contrôles physiques.** Ces contrôles portent sur la sécurité physique des actifs, et visent notamment à protéger de façon adéquate les installations, ainsi que l'accès aux actifs et aux comptes. Ils comprennent l'autorisation des accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données, le dénombrement périodique des biens et leur comparaison avec les montants figurant sur les comptes de contrôle. La mesure dans laquelle les contrôles physiques visant à prévenir le vol d'actifs soit pertinents pour l'établissement d'états financiers fiables, et donc pour l'audit, dépend notamment de la question de savoir si les actifs sont très susceptibles de faire l'objet d'un déterminant. Par exemple, ces contrôles ne sont habituellement pas pertinents lorsque toute perte de stocks peut être détectée dans le cadre d'un dénombrement périodique, et comptabilisée dans les états financiers. Cependant, lorsque la direction s'appuie uniquement sur les fichiers d'inventaire permanent aux fins de la présentation de l'information financière, les contrôles exercés sur la sécurité physique des actifs sont pertinents pour l'audit.
- **Séparation des tâches.** L'attribution à différentes personnes des responsabilités relatives à l'autorisation des opérations, à l'enregistrement des opérations et à la garde des actifs vise à réduire les occasions possibles pour quiconque à la fois de commettre et de dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le cadre normal de l'audit.

3.4.2. Compréhension et évaluation par l'auditeur des activités de contrôle

3.4.2.1. Démarche générale

Selon la norme ISA 315, l'auditeur devrait obtenir une **compréhension suffisante** des **activités de contrôle** pour évaluer les risques d'inexactitudes significatives au niveau des assertions et **pour concevoir des procédures d'audit** qui répondent aux risques évalués.

En obtenant une compréhension des activités de contrôle, l'auditeur prend en première considération s'il existe et comment une activité spécifique de contrôle, individuellement ou en combinaison avec d'autres, empêche, ou détecte et corrige, des inexactitudes significatives dans les catégories de transactions, des comptes, ou des informations dans les notes aux états financiers.

Pour déterminer s'il lui faut consacrer plus de temps à l'acquisition de la compréhension requise des procédures de contrôle, l'auditeur tient compte de ce qu'il a appris au sujet de l'existence ou de l'absence de procédures de contrôle dans le cadre de sa démarche visant à comprendre les autres composantes du contrôle interne.

Les activités de contrôle concernant l'audit sont ceux que l'auditeur considère nécessaires d'obtenir une compréhension afin d'évaluer des risques d'inexactitudes significatives au niveau des assertions et concevoir et exécuter d'autres procédures d'audit sensibles aux risques évalués. Un audit n'exige pas une compréhension de toutes les activités de contrôle liées à chaque catégorie significative des transactions, de comptes, et d'information dans les états financiers ou à chaque assertion les concernant.

L'auditeur insiste sur l'identification et l'obtention d'une compréhension des activités de contrôle qui sont adressés aux zones où l'auditeur considère que les risques d'inexactitudes significatives peuvent se produire. Quand les activités multiples de contrôle atteignent le même objectif, il est inutile d'obtenir une compréhension de chacune des activités de contrôle liées à un tel objectif.

Les contrôles sont décrits par :

- les risques couverts (c'est-à-dire les risques significatifs pour l'entreprise),
- la tâche de contrôle (la procédure de contrôle doit être clairement identifiée),
- l'objectif⁹ et le type de contrôle (il s'agit de distinguer entre contrôles préventifs et contrôles de détection pour chaque objectif du contrôle interne),
- le responsable de la réalisation du contrôle (qui peut être soit l'exécutant d'une tâche dans le processus, soit un tiers externe au processus),
- la périodicité du contrôle (qui peut être systématique c'est-à-dire que le contrôle est formalisé à chaque opération survenue, à périodicité régulière ou encore à périodicité non régulière il s'agit dans ce cas des tests inopinés réalisés sur des opérations sélectionnées au hasard) et
- la nature de contrôle (elle correspond aux modalités de réalisation du contrôle qui peut être manuel ou automatique).

⁹ Le contrôle interne tend à attendre cinq objectifs principaux à savoir : la performance des opérations, la qualité de l'information comptable et financière, la conformité aux lois et aux règlements, la protection des actifs et la traçabilité des informations.

Un tableau de synthèse de cette compréhension est établi. Ce tableau prend, par exemple, la forme suivante¹⁰ :

| Processus | | Nom du processus | | | Responsable du contrôle | Périodicité | Type de contrôle (préventif ou de détection) | Nature du contrôle (manuel ou automatisé) | Procédure de documentation rattachée (titre ou référence) |
|---------------------------|-----------------------------|---------------------|----------------------|--|-------------------------|-------------|--|---|---|
| Risques liés au processus | Contrôles clés du processus | Référence processus | Objectif de contrôle | | | | | | |
| | | | | | | | | | |

3.4.2.2. Considérations particulières aux contrôles informatisés

Selon la norme 315, l'auditeur devrait obtenir une compréhension de la façon dont l'entreprise a répondu aux risques résultant de l'utilisation des technologies de l'information (TI).

L'utilisation des TI affecte la manière avec laquelle les activités de contrôle sont mises en application. L'auditeur considère si l'entreprise a répondu en juste proportion aux risques résultant des TI par la mise en place **de contrôles généraux et des contrôles des applications** informatiques. Les contrôles des systèmes sont efficaces quand ils maintiennent l'intégrité de l'information et la sécurité des données.

Les contrôles généraux correspondent aux politiques et aux procédures qui portent sur de nombreuses applications et qui contribuent à l'efficacité des contrôles des applications en aidant à assurer le fonctionnement adéquat en continu des systèmes d'information.

Les contrôles généraux comprennent habituellement les contrôles exercés sur le centre de données et l'exploitation du réseau, sur l'acquisition, la modification et la maintenance des logiciels, sur la sécurité des accès, ainsi que sur l'acquisition, le développement et la maintenance des systèmes d'application.

Les contrôles généraux permettent, en effet, de maîtriser les risques liés au recours aux TI présentant certains risques pour le contrôle interne d'une entité, notamment les suivants :

- utilisation de systèmes ou programmes qui ne traitent pas correctement les données et/ou qui traitent des données inexactes, ou les deux;
- accès non autorisés aux données qui peuvent entraîner la destruction de données ou l'apport de modifications nuisibles aux données, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées ou factices ou l'enregistrement erroné d'opérations. Les risques particuliers peuvent surgir où les utilisateurs multiples accèdent à une base de données commune ;
- La possibilité de donner des privilèges d'accès à un personnel au-delà de ceux nécessaires pour effectuer les fonctions qui leur sont assignées mettant en cause de ce fait la séparation des tâches.
- apport de modifications non autorisées aux données dans les fichiers maîtres;
- apport de modifications non autorisées aux systèmes ou programmes;
- omission d'apporter les modifications nécessaires aux systèmes ou programmes;
- intervention humaine inappropriée;

¹⁰« Le contrôle interne : les mission d'accompagnement de l'expert- comptable : approche par l'analyse des risques et documentation », éditions OEC, mars 2005.

- perte possible de données ou incapacité d'accéder aux données requises.

Les contrôles d'application sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent typiquement au niveau des business processus. Les contrôles d'application peuvent être en nature préventives ou de détection et sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables.

En conséquence, les contrôles d'application se relient aux procédures employées pour initier, enregistrer, traiter et rapporter des transactions ou d'autres données financières. Ces contrôles aident à s'assurer que les transactions se sont produites, sont autorisées, et complètement et exactement enregistrées et traitées. Tels est le cas des contrôles des données d'entrée, des contrôles de la séquence numérique et le suivi manuel des rapports d'exception ou de la correction de données au moment de la saisie.

3.5. La surveillance des contrôles

3.5.1. Nécessité de mise en place d'une surveillance des contrôles par l'entreprise

La surveillance des contrôles est un processus qui vise à évaluer la qualité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Elle suppose l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles en temps opportun et l'apport des correctifs nécessaires. La surveillance a pour but d'assurer que les contrôles continuent de fonctionner efficacement. La direction assure la surveillance des contrôles au moyen d'activités continues, d'évaluations distinctes, ou d'une combinaison de ces deux éléments. Des activités de surveillance continues sont souvent établies dans la marche normale des activités d'une entité et incluent la gestion régulière et les activités de surveillance.

Dans nombre d'entités, les vérificateurs internes ou le personnel exerçant des fonctions semblables participent à la surveillance des activités de l'entreprise comme le prévoit la norme ISA 610 " utilisation des travaux des auditeurs internes ". En effet, l'ISA 610 prévoit que l'étendue et les objectifs des travaux de l'audit interne sont très variables et dépendent de la taille et de la structure de l'entreprise, ainsi que des exigences de la direction. L'audit interne comporte l'examen des systèmes comptables et de contrôle interne et la direction assigne à l'audit interne des responsabilités spécifiques pour l'examen de ces systèmes, le contrôle de leur fonctionnement et la formulation de recommandations en vue de les améliorer.

Les activités de surveillance de la direction peuvent comprendre également l'utilisation de renseignements communiqués par des tiers tels que les plaintes de clients et les commentaires des autorités de réglementation qui sont susceptibles d'indiquer l'existence de problèmes ou de faire ressorti des aspects à améliorer.

3.5.2. Compréhension et évaluation par l'auditeur de procédures de surveillance

L'auditeur devrait obtenir une compréhension des types d'activités majeurs que l'entreprise utilise pour surveiller le contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers, y compris ceux liés aux activités de contrôles pertinents pour l'audit, et comment l'entreprise entreprend des modalités de correction de ces contrôles.

Dans ce cadre et selon l'ISA 610, l'auditeur externe doit acquérir une connaissance suffisante des activités de l'audit interne pour planifier l'audit et élaborer une approche d'audit efficace.

L'auditeur obtient une compréhension des sources d'information relatives aux activités de surveillance de l'entreprise, et la base sur laquelle la direction considère cette information comme étant suffisamment fiable pour ce but.

Lorsque l'auditeur a l'intention de se servir de ces informations, comme les rapports de l'auditeur interne par exemple, l'auditeur considère si l'information fournie est fiable et est suffisamment détaillée pour ses besoins.

Section 4 : Appréciation des risques d'inexactitudes significatives

A ce stade de la mission, l'auditeur dispose d'un ensemble d'informations qui vont lui permettre de déterminer le risque d'audit ou encore le risque de survenance d'inexactitudes significatives par assertion et par business process (Méga, Major et process métiers en process de support).

Selon l'ISA 315, l'auditeur doit identifier et apprécier les risques d'inexactitudes importantes au niveau des états financiers et au niveau des assertions, les risques d'inexactitudes importantes liées aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers.

Pour atteindre ces objectifs, l'auditeur :

- Relève les risques en prenant en considération l'entreprise et son environnement, y compris les contrôles pertinents par rapport aux risques, et en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ;
- Etablit le lien entre les risques identifiés et les possibilités d'inexactitudes au niveau des assertions;
- Se demande si l'ampleur des risques pourrait entraîner une inexactitude importante dans les états financiers;
- Détermine la probabilité que les risques entraînent une inexactitude importante dans les états financiers.

Si l'entreprise apprécie les risques pour déterminer si ses objectifs seront affectés par ceux-ci, l'auditeur apprécie les risques pour déterminer si en même temps ceux-ci affectent les assertions d'audit au niveau des catégories de transactions, des comptes et des informations à donner.

4.1. Règles de base pour l'évaluation du risque d'inexactitudes significatives (ou risque d'entreprise)

4.1.1. Classification des sources d'information relatives aux process

Avant de procéder à une analyse des risques l'auditeur procède à une classification des données comptables selon la nature des business process évalués et ce globalement en trois catégories. En effet, étant donnée que le traitement des informations et les contrôles internes instaurés par l'entreprise diffèrent selon le type d'information véhiculée dans les business process, l'auditeur effectuera la distinction entre les données répétitives et les autres données dites non répétitives et les estimations comptables.

- **Les transactions routinières ou données répétitives** sont les données produites par les business process qui traitent des données répétitives. Ce type de transactions fait l'objet, d'une manière générale, de la mise en place de contrôles internes par l'entreprise et sont caractérisés par leur nombre important et leur valeur unitaire relativement réduite. Les

transactions routinières incluent généralement les business process métiers de l'entreprise tels que les achats, les ventes ainsi que les encaissements et les décaissements.

- **Les transactions non routinières ou données non répétitives** : sont les données qui ont une fréquence de traitement largement inférieure à celle relative aux transactions routinières et sont généralement véhiculés par les business process de support. Du moment que leur fréquence n'est pas importante, leur traitement est généralement moins organisé que les données répétitives et les contrôles internes mis en place sont soit absents soit réduits au strict minimum.
- **Les estimations comptables** : sont des données comptables dans lesquelles les jugements et les choix fait par la direction générale sont nombreux. Ainsi, ces données incluent une très grande marge de subjectivité et dans lesquelles les risques liés à l'intégrité et au professionnalisme des dirigeants sont des facteurs très influant.

4.1.2. Principes directeurs pour l'appréciation du risque

L'auditeur se sert des informations réunies au moyen de l'application de procédés d'appréciation des risques afin d'acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris les éléments probants obtenus lors de l'évaluation de la conception des contrôles et de la détermination de la question de savoir si ces contrôles ont été mis en œuvre. Il utilise ces informations comme éléments probants à l'appui de son appréciation des risques. L'auditeur se sert ensuite de son appréciation des risques pour déterminer la nature, le calendrier d'application et l'étendue des autres procédés d'audit à mettre en œuvre.

L'auditeur tire donc des éléments probants des travaux précédemment exécutés au moyen des procédés comme l'examen analytique, l'observation et l'inspection utilisés dans les phases de prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement et de son contrôle interne. En fonction de cette appréciation il doit déterminer le reste des procédés de collecte d'éléments probants qu'il doit exécuter dans les autres étapes de la mission (tests sur les contrôles et/ou tests sur les comptes) qui lui sont nécessaires pour assoire son opinion d'audit.

4.1.2.1. Nécessité d'une approche par assertion pour l'appréciation de la nature des risques (risques généraux ou spécifiques à des assertions)

L'auditeur détermine si les risques d'inexactitudes importantes relevés sont liés à des catégories d'opérations, à des soldes de comptes ainsi qu'à des informations fournies dans les états financiers et à des assertions connexes particuliers ou s'ils sont liés de manière plus généralisée aux états financiers pris dans leur ensemble et touchent possiblement de nombreuses assertions. Ces derniers risques (au niveau des états financiers) peuvent découler notamment d'un environnement de contrôle inadéquat.

En effet, lorsqu'un risque ne concerne que des assertions particulières au niveau de certaines catégories de transactions, de comptes ou d'information, l'auditeur devrait considérer son impact seulement sur celles-ci, alors que lorsque l'impact de ce risque ne peut être limité à certaines assertions et à certaines catégories de transactions, de comptes ou d'information, l'auditeur évalue alors son impact sur la totalité des états financiers et le classerait parmi les risques significatifs.

Par exemple, la nature des risques qui découlent d'un environnement de contrôle faible est telle qu'il est improbable qu'ils soient liés à des risques d'inexactitudes importants précis dans des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers particuliers.

Des faiblesses telles qu'un manque d'intégrité et de compétence au sein de la direction sont plutôt susceptibles d'avoir une incidence plus généralisée sur les états financiers et de nécessiter la prise de mesures générales par l'auditeur.

Les catégories d'assertion se présentent comme suit :

(a) Assertions au sujet des catégories des transactions et d'événements pour la période auditée :

- (i) Rattachement : les transactions et événements qui ont été enregistrés se sont produits et concerne l'entreprise.
- (ii) Exhaustivité : les transactions et les événements qui devraient avoir été enregistrés ont été enregistrés.
- (iii) Exactitude : les montants et d'autres données concernant des transactions et des événements enregistrés ont été enregistrés convenablement.
- (iv) Séparation : les transactions et événements ont été enregistrés dans le période comptable y afférente correctement.
- (v) Classification : les transactions et événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

(b) Les assertions au sujet des comptes en fin de période :

- (i) Existence : les actifs, passifs et les capitaux propres existent.
- (ii) Droits et obligations : l'entreprise est propriétaire ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs sont les engagements de l'entreprise.
- (iii) Exhaustivité : tous les actif, passif et capitaux propres qui devraient avoir été enregistrés ont été enregistrés.
- (iv) Evaluation et allocation : les actifs, passifs, et les capitaux propres sont inclus dans les états financiers avec les montants appropriés et tous les ajustements résultants d'évaluation ou d'allocation sont convenablement enregistrés.

(c) Assertions au sujet de présentation et de divulgation d'informations :

- (i) Rattachement et droites et obligations : les événements révélés, les transactions, et les autres éléments se sont produits et concernent l'entreprise.
- (ii) Exhaustivité : toutes les divulgations d'informations qui devraient avoir été incluses dans les états financiers ont été incluses.
- (iii) Classification et compréhension : l'information financière est convenablement présentée et décrite et des divulgations d'informations sont clairement exprimées.
- (iv) Exactitude et évaluation : les informations financières et autres informations sont justement divulguées et leurs montants sont appropriés.

Le tableau suivant donne des exemples de liens entre risques menaçant les objectifs de l'entreprise et risque menaçant une ou plusieurs assertions :

| Elément Fait, circonstance, événement | Probabilité, potentialité | Incidence | Assertion concernée par l'anomalie significative | Organisation par l'entreprise de la maîtrise des risques |
|--|---|---|--|---|
| Concession commerciale dans le secteur automobile | Faculté pour chacune des parties de mettre fin au contrat de concession | Arrêt de l'activité de vente de véhicules neufs | Toutes les assertions de la catégorie c, relatives à la continuité de l'exploitation | Surveillance de la réalisation des quotas et des incidents avec le concédant |
| Vente au comptant, paiements en espèces (hôtellerie, confection, alimentation) | Détournement de recettes, fraudes | Pertes, information financière anormale | Assertion de la catégorie a, portant sur des opérations et relatives à l'exhaustivité des recettes | Existence d'une caisse enregistreuse surveillée par des responsables |
| Entreprises du secteur du bâtiment et des travaux publics | Accidents sur les chantiers | Responsabilité civile et pénale | Assertions des catégories a et c, relatives aux estimations comptables et/ou à l'information dans l'annexe | Existence d'une organisation pour la maîtrise des risques sur les chantiers et d'un contrôle des estimations comptables et du contenu de l'annexe |
| Groupe de sociétés ayant des opérations avec les parties liées | Erreurs et fraudes | États financiers erronés ou frauduleux | Assertions de la catégorie c, relatives à l'information financière. | Intégrité, éthique, procédure fiable de suivi des opérations avec les parties liées |

4.1.2.2. Nécessité d'une évaluation combinée du risque

Selon l'ISA 200 relative aux objectifs et principes généraux pour la conduite des missions d'audit, les normes ISA ne se réfèrent pas d'habitude au risque inhérent et au risque de non contrôle d'une manière séparée **mais plutôt à une évaluation combinée du risque d'inexactitude significative**. Mais, l'auditeur peut faire des évaluations séparées ou combinées du risque inhérent et du risque de non contrôle selon des techniques ou des méthodologies préférées d'audit et des considérations pratiques.

4.1.2.3. Evaluation quantitative ou qualitative

Selon la même ISA 200 relative aux objectifs et principes généraux pour la conduite des missions d'audit, **l'évaluation du risque d'inexactitude significative peut être exprimée en termes quantitatifs, comme dans des pourcentages, ou en termes non quantitatifs**. De toute façon, le besoin pour l'auditeur de faire des évaluations des risques appropriées est plus important que les différentes approches de son évaluation.

4.1.2.4. Une approche dirigée aux risques pertinents

Selon l'ISA 200 relative aux objectifs et principes généraux pour la conduite des missions d'audit, l'auditeur n'est concerné que par les inexactitudes significatives, et n'est pas responsable de la détection des inexactitudes qui ne sont pas significatives dans les états financiers pris dans l'ensemble. L'auditeur considère si l'effet des erreurs identifiées non corrigées, individuellement et additionnées est significatif dans les états financiers pris dans l'ensemble. Ce sont les risques significatifs ou encore pertinents pour l'audit qui doivent être traités par l'auditeur.

4.2. Evaluation des risques

4.2.1. Elaboration de la matrice des risques des business process

Pour chaque business process, l'auditeur établit une matrice des risques qui a pour objectif de:

- Présenter le process
- Identifier les risques d'affaires qui lui sont associés
- Lier les business process au process comptables y afférents
- Identifier les risques affectant les process comptables

La matrice pourrait être schématisée comme suit :

| Désignation du process | Objectif | Description sommaire | Gestionnaire du process | Début du process | Fin du process | Entrées | Sorties | business Risques | IT process | Process comptable concerné | Risque D'inexactitude |
|------------------------|----------|----------------------|-------------------------|------------------|----------------|---------|---------|------------------|------------|----------------------------|-----------------------|
| | | | | | | | | | | | |

4.2.2. Evaluation des risques d'inexactitudes significatives

Selon la norme ISA 315, l'auditeur doit déterminer quels sont, parmi les risques qu'il a identifiés, ceux qui exigent une prise en considération spéciale d'audit. Ces risques, dits « risques significatifs », sont souvent dérivés des risques d'entreprise qui peuvent entraîner des anomalies significatives. Par conséquent, l'auditeur examine un certain nombre d'éléments pour déterminer si le risque exige une attention particulière.

Selon la norme ISA 315 lorsque l'auditeur procède à l'appréciation des risques, il peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et de corriger les inexactitudes importantes présentes dans des assertions particulières. En général, l'auditeur acquiert une compréhension des contrôles et les rattache aux assertions en fonction des processus et des systèmes qui comportent ces contrôles. Cette façon de faire s'avère utile parce qu'il arrive souvent qu'une procédure de contrôle donnée ne permette pas à elle seule de faire face à un risque. Souvent, seule la combinaison de procédures de contrôle multiples avec d'autres éléments du contrôle interne permet de faire face à un risque.

Par contre, certaines procédures de contrôle peuvent avoir une incidence particulière sur une assertion donnée contenue dans une catégorie d'opération ou un solde de compte précis. Par exemple, les procédures de contrôle qu'une entité a mises en place afin de s'assurer que son personnel procède correctement chaque année au dénombrement et à l'enregistrement des stocks sont liées directement à l'assertion relative à l'existence des stocks.

Les contrôles peuvent être liés soit directement soit indirectement à une assertion. Plus ce lien est indirect, et moins le contrôle en cause peut être efficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les inexactitudes présentes dans cette assertion. Par exemple, la revue, par un directeur des ventes, du sommaire des ventes de magasins donnés par région est en général liée indirectement à l'assertion relative à l'intégralité des ventes. Par conséquent, pour réduire le risque afférent à cette assertion, il se peut que cette revue soit moins efficace que des contrôles liés plus directement à cette assertion, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Comme indiqué ci-dessus le risque d'inexactitude pourrait être évalué d'une manière quantitative (en pourcentage par exemple ou d'une manière qualitative (faible, moyen, etc...)). La fréquence et l'incidence des risques dépend donc largement des procédures de contrôle que l'entreprise met en place pour contrôler les risques.

L'auditeur établit le tableau d'évaluation suivant :

| Process comptable concerné | Compte concerné | Assertion (par catégorie) | Risque inhérent | | Risque lié au contrôle | | | Evaluation combinée du risque |
|----------------------------|-----------------|---------------------------|-----------------|------------|-------------------------|--|------------|-------------------------------|
| | | | description | Evaluation | Description du contrôle | Type de risque | Evaluation | |
| | | | | | | <ul style="list-style-type: none"> • Business risk • IT risk • Process comptable risk | | |

4.2.3. Evaluation des risques d'inexactitudes significatives demandant une attention particulière

Dans le cadre de l'appréciation des risques, l'auditeur doit déterminer parmi les risques relevés lesquels, à son avis, constituent des risques significatifs qui exigent une attention particulière. Lorsqu'il prend en considération la nature du risque, l'auditeur examine notamment si :

- Le risque est un risque de fraude.
- Le risque est lié aux évolutions économiques, comptables ou , autres, significatives et récentes et exige, par conséquent, une attention spécifique.
- Le risque peut résulter de la complexité des opérations.
- Le risque comporte des opérations significatives avec des parties liées. Le degré de subjectivité dans l'information financière est en relation avec le risque particulier impliquant une incertitude importante de la mesure.
- Le risque comporte ou non des opérations significatives qui ont lieu en dehors du cours normal des activités de l'entreprise, ou qui semblent, par ailleurs, inhabituelles.

En effet, selon la norme ISA 315, les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés dans le cas de risques relatifs à **des transactions non routinières (opérations non répétitives)**, significatives, en raison:

- D'une intervention accrue de la direction dans la détermination des traitements comptables.
- D'une intervention humaine plus grande dans la collecte et le traitement des données.
- De la complexité des calculs ou principes comptables.

- De la nature des opérations non répétitives, qui peut rendre difficile la mise en place par l'entreprise des contrôles efficaces sur les risques
- D'opérations significatives entre parties liées.

Les risques d'anomalies significatives peuvent également être plus élevés dans le cas de risques relatifs à des questions significatives de jugement qui nécessitent l'élaboration **d'estimations comptables**:

- Les principes comptables applicables aux estimations comptables ou à la constatation des produits peuvent faire l'objet d'une interprétation différente.
- Le jugement requis peut être subjectif, complexe, ou nécessiter le recours à des hypothèses quant à l'incidence d'événements futurs, notamment lorsqu'il s'agit de poser un jugement au sujet de la juste valeur.

4.2.4. Risques pour lesquels la mise en œuvre de procédés substantifs ne permet pas à elle seule d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés

Selon l'ISA 315, l'auditeur doit évaluer la conception des contrôles mis en place par l'entreprise et déterminer la mesure dans laquelle ces contrôles sont appliqués, y compris les procédures de contrôle pertinentes, à l'égard des risques pour lesquels, selon le son jugement, il n'est possible ou réaliste de ramener les risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions à un niveau suffisamment faible en s'appuyant sur les éléments probants découlant uniquement de la mise en œuvre de procédés substantifs.

En d'autres termes, l'auditeur ne peut plus adopter "l'ancienne approche corroborative" dans laquelle il n'exécute que des tests sur les comptes. En effet, selon la norme 315 la compréhension des systèmes de traitement permet à l'auditeur, notamment pour les données répétitives, de comprendre les types d'inexactitudes significatives à trouver dans les comptes qu'il corrobore avec les autres éléments probants collectés par l'exécution des test sur les comptes (que la norme appelle les autres procédé de collecte d'éléments probants).

Ainsi la norme précise que :

- La compréhension du système d'information pertinent pour l'information financière permet d'identifier les risques d'inexactitudes importantes qui sont liés directement à l'enregistrement de catégories d'opérations ou de soldes de comptes routiniers et à l'établissement d'états financiers fiables; ces risques comprennent les risques de traitement inexact ou incomplet.
- Les caractéristiques des opérations commerciales courantes font en sorte que celles-ci se prêtent souvent à un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention humaine. En pareils cas, il peut être impossible d'appliquer uniquement des procédés substantifs à l'égard des risques. Par exemple, lorsqu'une partie importante des opérations d'une entité déclenchées, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement au moyen d'un système intégré, l'auditeur peut déterminer qu'il n'est pas possible de concevoir des procédés substantifs efficaces permettraient à eux seuls d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés du fait que les catégories d'opérations ou les soldes de comptes pertinents ne comportent pas d'inexactitudes importantes. En pareils cas, les éléments probants peuvent être disponibles uniquement sous forme électronique, et leur caractère suffisant et approprié dépend habituellement des contrôles exercés à l'égard de leur exactitude et de leur intégralité.

4.3. La révision de l'évaluation des risques

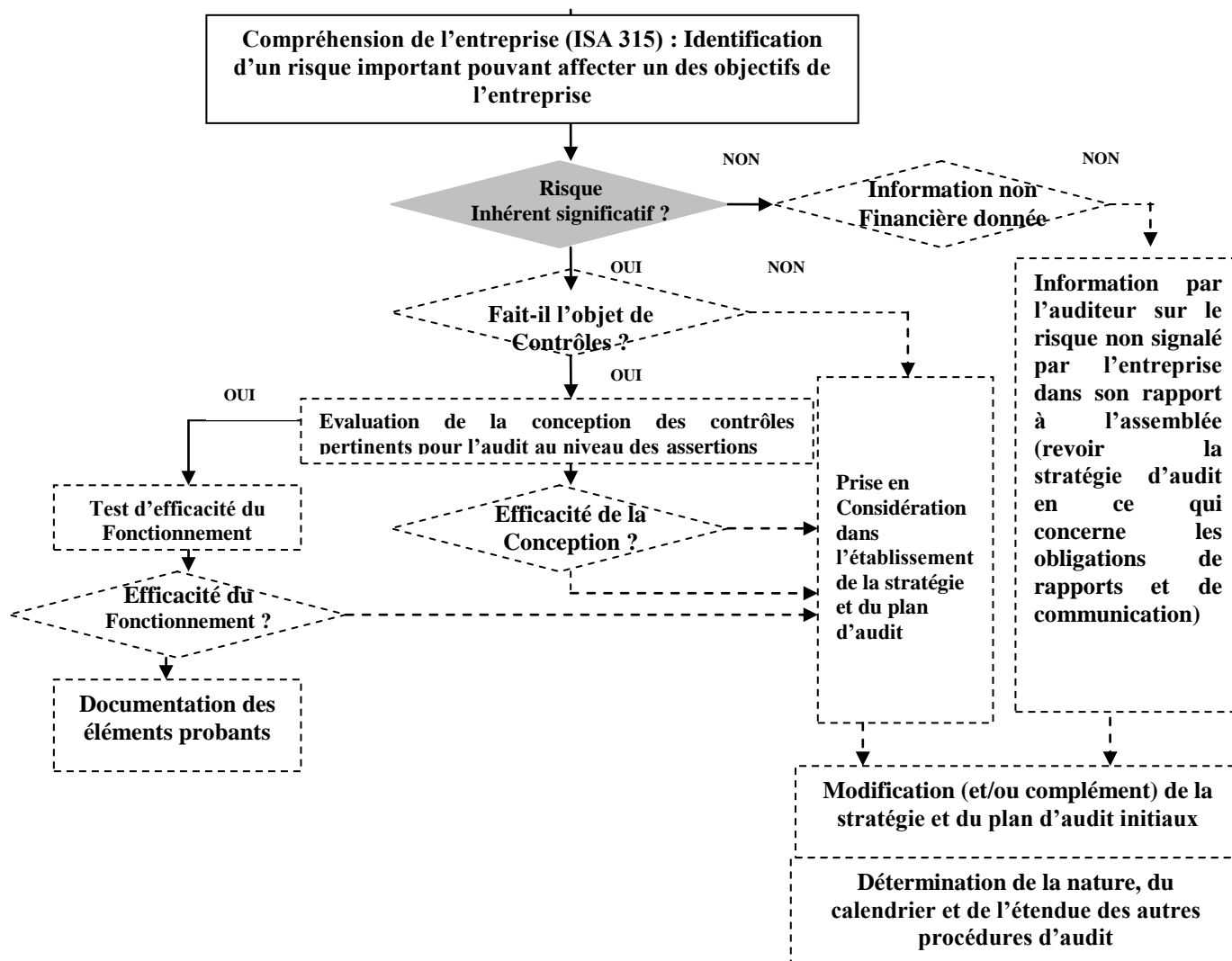
L'appréciation que fait l'auditeur des risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions est fondée sur les éléments probants disponibles et peut changer au cours de la mission à mesure que d'autres éléments probants sont obtenus.

L'appréciation des risques peut notamment se fonder sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent efficacement de manière à prévenir ou à détecter et à corriger une inexactitude importante au niveau des assertions.

Lorsqu'il applique des tests des contrôles afin de réunir des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement, l'auditeur peut réunir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement à des moments pertinents au cours de la mission.

De même, lorsqu'il applique des procédés substantifs, l'auditeur peut détecter des inexactitudes dont les montants et la fréquence ne sont pas compatibles avec son appréciation des risques. Lorsque, par suite de l'application de ses autres procédés d'audit, l'auditeur réunit des éléments probants qui tendent à contredire les éléments probants sur lesquels il s'est appuyé à l'origine pour apprécier les risques, il revoit son appréciation et modifie les autres procédés d'audit envisagés en conséquence.

Ce processus de révision pourrait être schématisé comme suit :



4.4. Communication avec les responsables de la gouvernance ou la direction

L'auditeur qui prend connaissance de lacunes importantes dans la conception ou l'application du contrôle interne doit en informer aussitôt que possible les responsables de la gouvernance ou la direction au niveau de responsabilité approprié.

Lorsque l'auditeur identifie des risques d'inexactitudes importantes dans les états financiers que l'entreprise n'a pas contrôlés ou pour lesquels le contrôle pertinent n'est pas adéquat, ou lorsque, selon le jugement de l'auditeur, le processus d'appréciation des risques de l'entreprise comporte une lacune importante, l'auditeur fait mention de ces lacunes du contrôle interne dans la communication des questions de gouvernance soulevées au cours de la vérification conformément à l'ISA 265 relative communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.

A cet effet l'auditeur doit déterminer quelles sont, dans l'entreprise, les personnes qui constituent le gouvernement d'entreprise auxquelles les problèmes seront communiqués.

L'efficacité de la communication est accrue par le développement d'une relation de travail constructive entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette relation de travail s'établit néanmoins dans le respect d'une attitude d'indépendance et d'objectivité.

L'auditeur doit communiquer les questions susceptibles d'être d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un délai approprié. Ceci permet à ces personnes de prendre les décisions qui s'imposent. La communication de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être verbale ou écrite. Le choix de l'une ou l'autre de ces deux formes dépend de différents facteurs, tels que :

- la dimension, l'organisation, la forme juridique, ainsi que les modes de communication dans l'entreprise,
- la nature, le caractère sensible ou l'incidence des questions à communiquer,
- les modalités de communication convenues avec l'entreprise, par exemple : réunions périodiques ou rapports d'étape,
- le volume et la fréquence des échanges entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Lorsque des points d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font l'objet d'une communication verbale, l'auditeur consigne dans ses dossiers de travail le contenu de sa communication et des réponses éventuelles obtenues. Cette documentation peut prendre la forme d'une copie du compte-rendu de l'entretien que l'auditeur a eu avec ces personnes. Dans certaines circonstances, dépendant de la nature, du caractère sensible ou de l'importance des points communiqués, l'auditeur peut juger opportun de confirmer par écrit la teneur de sa communication verbale.

4.5. Documentation

L'auditeur doit consigner en dossier des informations sur les éléments suivants :

- a) les discussions entre les membres de l'équipe d'audit au sujet du risque que les états financiers de l'entreprise contiennent des inexactitudes importantes du fait de fraudes ou d'erreurs, en précisant quand et dans quelles circonstances ces discussions ont eu lieu, quels membres de l'équipe d'audit y ont participé et quels sujets ont été abordés;

- b) la compréhension acquise à l'égard de chacun des aspects de l'entreprise et de son environnement énumérés, y compris chacune des composantes du contrôle interne, pour apprécier les risques d'inexactitudes importantes dans les états financiers; les sources de l'information sur laquelle s'appuie cette compréhension, et les procédés appliqués aux fins de l'appréciation du risque.
- c) les contrôles évalués ;
- d) le résultat de l'appréciation des risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

L'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour déterminer la manière dont ces questions sont consignées en dossier. Parmi les techniques couramment utilisées, seules ou en combinaison avec d'autres, citons les descriptions rédigées, les questionnaires, les listes de contrôle, les graphiques d'acheminement et les organigrammes. La forme et l'étendue de cette documentation dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entreprise et de son contrôle interne.

Par exemple, la documentation à l'appui de la compréhension d'un système d'information complexe dans lequel un important volume d'opérations sont déclenchées, enregistrées, limitées ou communiquées peut comprendre des graphiques d'acheminement, des organigrammes, des questionnaires ou des tables de décision. Dans le cas d'un système d'information qui est peu ou pas informatisé ou qui traite peu d'opérations (par exemple, les opérations relatives aux dettes à long terme), une note peut constituer une documentation suffisante.

Section 5 : Détermination du seuil de signification et de l'erreur tolérable

A ce stade de la mission l'auditeur dispose des variables et informations suivantes :

- une compréhension de l'entreprise et de son environnement
- Une identification des zones de risques suite à l'accomplissement de l'examen analytique et l'accomplissement des étapes précédentes de la planification.
- une appréciation combinée du risque y compris le risque de fraude

En fonction de ces travaux et en fonction de sa compréhension de ce que devrait être significatif pour les utilisateurs des états financiers, l'auditeur détermine le seuil de signification préliminaire par application des critères quantitatifs et qualitatifs.

L'auditeur fera preuve de jugement afin de maintenir les relations suivantes :

- La relation inversement proportionnelle entre l'évidence d'audit et le seuil de signification. En effet, plus l'évidence d'audit souhaité est élevée et plus faible sera le seuil de signification.
- Plus faible est le risque d'audit et plus élevé sera le seuil de signification.

Si on admet que la détermination du seuil de signification ne pose pas de difficultés particulières dans sa détermination ou si on admet que ces difficultés peuvent être résolues avec une relative facilité, il n'en est pas avec la même facilité pour la détermination du seuil de signification au niveau des rubriques, postes et sous-postes des états financiers ou encore l'erreur tolérable.

En effet, si l'auditeur détermine le seuil de signification au niveau global en tenant compte du fait que plus faible est le risque d'audit, plus élevé sera le seuil de signification il ne peut pas appliquer cette logique au niveau de tous les postes dans un même sens car l'estimation du risque d'audit doit se faire assertion par assertion et poste par poste. Ceci le conduirait à fixer des niveaux de

risque différents au niveau des postes des états financiers tels que leur combinaison ne devrait pas dépasser le risque d'audit global.

L'allocation du seuil de signification en erreurs tolérables aux niveaux des rubriques, postes et sous-postes des états financiers se fait sur la base du jugement de l'auditeur sur le risque d'audit associé à chacune de ces rubriques, postes et sous-postes.

Le risque d'audit déterminé au niveau des rubriques, postes et sous-postes et par assertion d'audit tient compte :

- de l'expérience passée de l'auditeur et sa connaissance des éléments du dossier qui le laisse penser que des erreurs peuvent se produire dans tel ou tel compte plutôt que dans d'autres comptes.
- Les coûts des travaux d'audit qui doivent être orientés vers les domaines significatifs.
- L'évaluation du risque combiné attaché au compte et notamment :
 - La nature de certains comptes, qui nécessitent une allocation d'erreurs tolérables peu élevées parce qu'ils peuvent être aisément vérifiés dans le détail sans engager des coûts supplémentaires. Tel est le cas de la caisse, des valeurs mobilières de placement, des dettes à long terme et des capitaux propres et d'une manière générale certains postes et comptes alimentés par des données non répétitives et même des estimations comptables.
 - La prédisposition du client à corriger les erreurs, si l'auditeur estime trouver sur une rubrique des erreurs que le client ne corrigera pas, il minorera le montant de l'erreur tolérable afin de contrôler en détail une telle rubrique. Si au contraire, l'auditeur juge que le client rectifier certaines erreurs trouvées, il ne modifie pas l'erreur tolérable puisqu'une fois corrigées, les erreurs n'affecteront plus les états financiers.
 - la taille et la composition du compte en inclut le fait qu'il puisse être manipulé ou enregistré des pertes ;
 - le volume des mouvements, la taille et l'homogénéité des opérations individuelles qui transitent par ces comptes ;
 - la subjectivité dans la détermination du solde du compte (estimations comptables) ;
 - l'impact des tendances économiques ou du secteur d'activité sur les comptes ;

Pour les données répétitives la fixation à ce stade de la mission de l'erreur tolérable dépendra largement de son expérience passée de l'entreprise (notamment lorsqu'il s'agit d'une mission récurrente), mais dépendra également dans une large mesure de son appréciation définitive du risque combiné après l'exécution des tests sur les contrôles. Dans ce cas, la fixation de l'erreur tolérable pour les comptes à données répétitives pourra être décalée jusqu'à l'achèvement des tests sur les contrôles.

Cette règle pourrait être généralisée à l'ensemble des comptes, et l'auditeur attendra l'achèvement de la phase de réalisation des tests sur les contrôles pour se prononcer sur l'erreur tolérable de chaque compte.

Section 6 : Prise en considération du risque et planification de la mission

6.1. Considérations générales de la planification

6.1.1. La nécessité de planifier

Selon l'ISA 300 révisée, la planification de l'audit implique **l'établissement d'une stratégie globale** d'audit pour la mission et **l'élaboration d'un plan d'audit**, afin que le risque de mission soit ramené à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. La planification fait **intervenir l'associé responsable** de la mission **et les autres membres clés** de l'équipe de mission pour mettre à profit leurs expériences et leurs idées et **accroître l'efficacité et l'efficience du processus de planification**.

En effet, une planification adéquate contribue à faire en sorte que:

- une attention soit accordée aux aspects importants de l'audit,
- les problèmes potentiels soient identifiés et résolus dans les meilleurs délais,
- la mission soit organisée et gérée adéquatement afin d'être exécutée avec efficacité et efficience.
- elle facilite la répartition du travail entre les membres de l'équipe de mission, la direction, la supervision et la révision de leur travail et, lorsqu'il y a lieu, la coordination du travail effectué par l'équipe des composantes et par les spécialistes.

La nature et l'étendue des activités de planification varient selon la taille et la complexité de l'entité, l'expérience que l'auditeur a acquise antérieurement auprès de celle-ci, et l'évolution des circonstances au cours de la mission.

6.1.2. Timing de la planification

Selon l'ISA 300 révisée, la planification n'est pas une phase ponctuelle de la mission, mais plutôt un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou à l'occasion de) l'achèvement de l'audit précédent et qui se poursuit jusqu'à l'achèvement de la mission.

Toutefois, lorsqu'il planifie l'audit, l'auditeur tient compte du calendrier de certaines activités de planification et de certains procédés d'audit qui doivent être achevés avant la mise en oeuvre des autres procédés d'audit. Par exemple, avant d'identifier et d'apprécier les risques d'inexactitudes importantes et, en réponse à ceux-ci, de mettre en oeuvre les autres procédés d'audit au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, l'auditeur planifie :

- a) la discussion entre les membres de l'équipe de mission;
- b) les procédés analytiques à mettre en oeuvre pour l'appréciation des risques;
- c) l'acquisition d'une compréhension générale du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et de la mesure dans laquelle l'entité s'y conforme;
- d) la détermination de l'importance relative;
- e) l'intervention de spécialistes;
- f) la mise en oeuvre d'autres procédés d'appréciation des risques.

La stratégie globale d'audit et le plan d'audit doivent être mis à jour et modifiés au besoin au cours de la mission.

6.1.3. Etablir un lien direct entre l'appréciation des risques et la stratégie d'audit (ou mesures spécifiques):

Selon l'ISA 330, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre d'autres procédés d'audit dont la nature, le calendrier d'application et l'étendue tiennent compte de l'appréciation des risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions.

Ainsi lors de la planification un lien clair doit apparaître entre la nature, le calendrier d'application et l'étendue des autres procédés d'audit et les appréciations qui sont faites des risques.

L'appréciation que fait l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions lui procure une base pour déterminer la stratégie appropriée pour la conception et la mise en œuvre d'autres procédés d'audit.

Dans certains cas, l'auditeur peut déterminer que seuls des tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles permettent de tenir compte du risque d'inexactitudes importantes établi pour une assertion donnée.

Dans d'autres cas, l'auditeur peut déterminer que seuls des procédés substantifs conviennent pour des assertions données. Cela peut tenir au fait que les procédés d'appréciation des risques mis en œuvre par l'auditeur ne lui ont pas permis d'identifier des contrôles efficaces pertinents pour l'assertion, ou que la mise en œuvre de tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ne serait pas efficiente.

6.1.4. Prendre des mesures générales en fonction de l'appréciation des risques

Selon l'ISA 330, l'auditeur est tenu de déterminer des mesures générales à prendre en réponse aux risques d'inexactitudes importantes au niveau des états financiers, et de concevoir et de mettre en œuvre des procédés d'audit dont la nature, le calendrier d'application et l'étendue sont clairement liés à son appréciation des risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions.

En raison de la nature des risques au niveau des états financiers, l'auditeur est tenu de déterminer les mesures générales à prendre face à ces risques et dans ce cadre, l'auditeur peut notamment insister auprès de l'équipe d'audit sur la nécessité de faire preuve de scepticisme professionnel lors de la collecte et de l'évaluation des éléments probants, affecter à la mission du personnel possédant davantage d'expérience ou des compétences particulières ou faire appel à des experts, assurer une supervision accrue, ou incorporer plus d'éléments d'imprévisibilité dans l'ensemble des autres procédés d'audit à mettre en œuvre.

L'auditeur peut aussi modifier de façon générale la nature, le calendrier d'application ou l'étendue des procédés d'audit. C'est ainsi qu'un environnement de contrôle efficace permet la mise en œuvre de procédés d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période, et peut permettre à l'auditeur de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des éléments probants obtenus de l'intérieur de l'entreprise. Si l'environnement de contrôle présente des lacunes, l'auditeur doit :

- mettre en œuvre davantage de procédés d'audit en fin de période plutôt qu'à une date intermédiaire,
- chercher à obtenir davantage d'éléments probants à l'aide de procédés substantifs ou
- augmenter le nombre d'emplacements à inclure dans l'étendue de l'audit

- modifier la nature des procédés d'audit de manière à obtenir des éléments probants plus convaincants;
- accorder une plus grande importance aux éléments probants obtenus de tiers, s'il est établi qu'il y a un risque que la direction passe outre aux contrôles, par exemple que l'entreprise comptabilise des opérations fictives.

6.1.5. Nécessité de planifier la nature, le calendrier et l'étendue des activités de direction

L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des activités de direction, de supervision et de révision du travail des membres de l'équipe de mission. La nature, le calendrier et l'étendue des activités de direction, de supervision et de révision du travail des membres de l'équipe de mission varient en fonction de nombreux facteurs :

- la taille et la complexité de l'entité,
- le secteur en cause,
- les risques d'inexactitudes importantes,
- les capacités et la compétence du personnel qui effectue le travail d'audit.

D'ordinaire, plus le risque d'inexactitudes importantes est élevé, plus il augmente l'étendue et la fréquence des activités de direction et de supervision du travail des membres de l'équipe et plus il révisé en détail leur travail. De même, l'auditeur planifie la nature, le calendrier et l'étendue de la révision du travail de l'équipe de mission en fonction des capacités et de la compétence des divers membres de l'équipe qui effectuent le travail d'audit.

6.1.6. Discussion de la planification avec les personnes chargées de la gouvernance

Selon le paragraphe A15 de l'ISA 260, l'auditeur discute de certains éléments de la planification avec les responsables de la gouvernance et la direction de l'entreprise. Habituellement, ces questions portent sur l'approche générale de la démarche d'audit et l'étendue des travaux, en spécifiant, le cas échéant, toute limitation prévue dans la mise en oeuvre de ces derniers, ou toutes demandes spécifiques particulières.

Les discussions peuvent s'insérer dans le cadre de l'ensemble des communications requises entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance de l'entité, ou encore être menées en vue d'accroître l'efficacité et l'efficacité de l'audit. Les discussions avec la direction ont pour objectif de faciliter l'exécution et la gestion de la mission d'audit (par exemple dans le but de coordonner la mise en oeuvre de certains des procédés d'audit prévus avec le travail du personnel de l'entité). Même si de telles discussions sont fréquentes, la stratégie globale d'audit et le plan d'audit demeurent sous la responsabilité de l'auditeur. Lorsque des éléments inclus dans la stratégie globale d'audit ou le plan d'audit font l'objet de discussions, il faut prendre grand soin de ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Par exemple, l'auditeur se demande si le fait de discuter avec la direction de la nature et du calendrier d'application des procédés d'audit détaillés compromet l'efficacité de la mission en rendant trop prévisibles les procédés d'audit.

6.2. L'élaboration de la stratégie globale d'audit

Selon l'ISA 300 révisée, l'auditeur doit établir une stratégie globale d'audit. La stratégie globale d'audit établit l'étendue, le calendrier et l'approche d'audit, et elle guide l'élaboration du plan d'audit plus détaillé.

L'établissement de la stratégie globale d'audit implique ce qui suit :

- a) déterminer les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue, par exemple le cadre d'information financière utilisé, les obligations d'information propres au secteur d'activité et l'emplacement des composantes de l'entité;
- b) établir les objectifs de la mission en matière de rapport afin de planifier le calendrier d'audit et la nature des communications requises, par exemple les échéances en ce qui concerne les rapports intermédiaires et de fin d'exercice, et les dates clés pour ce qui est des communications prévues avec la direction et les responsables de la gouvernance;
- c) prendre en compte les facteurs importants qui détermineront ce sur quoi porteront principalement les efforts de l'équipe de mission, par exemple :
 - (i) la détermination des seuils d'importance relative appropriés,
 - (ii) l'identification préliminaire des secteurs où les risques d'inexactitudes importantes peuvent être plus élevés,
 - (iii) l'identification préliminaire des composantes et des soldes de comptes importants,
 - (iv) l'évaluation visant à déterminer si l'auditeur peut prévoir obtenir des éléments probants concernant l'efficacité du contrôle interne,
 - (v) l'identification des faits nouveaux importants qui sont propres à l'entité ou au secteur d'activité, qui ont trait à l'information financière ou qui sont pertinents pour quelque autre raison.

Lorsqu'il élabore la stratégie globale d'audit, l'auditeur prend également en compte les résultats des activités préliminaires de la mission et, lorsqu'il est possible, l'expérience acquise au cours d'autres missions exécutées pour l'entité.

L'annexe à l'ISA 300 donne des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte lorsqu'il établit la stratégie globale pour une mission. Parmi ces exemples on peut notamment citer :

1. les obligations d'information propres au secteur d'activité, par exemple les rapports prescrits par les autorités de réglementation sectorielles;
2. la nature des relations de contrôle entre une mère et ses composantes, qui déterminent la façon dont le groupe doit être consolidé;
3. la mesure dans laquelle des composantes sont vérifiées par d'autres auditeurs;
4. la monnaie de présentation à utiliser, y compris la nécessité de convertir la monnaie de présentation de l'information financière à vérifier;
5. la nécessité d'une vérification légale des états financiers des entités du groupe en plus de l'audit des états financiers consolidés;
6. l'accès aux travaux des auditeurs internes, et la mesure dans laquelle l'auditeur peut s'appuyer sur ces travaux;
7. le recours à des organismes de services par l'entreprise et la façon dont l'auditeur peut réunir des éléments probants à l'égard de la conception ou du fonctionnement des contrôles mis en oeuvre par ces organismes;
8. l'incidence des technologies de l'information sur les procédés d'audit, y compris la disponibilité des données et l'utilisation prévue des techniques d'audit informatisées;
9. la coordination de l'étendue et du calendrier prévus du travail d'audit avec les examens de l'information financière intermédiaire le cas échéant, et l'incidence sur l'audit de l'information recueillie au cours de ces examens;
10. la discussion des éléments susceptibles d'avoir une incidence sur l'audit avec le personnel du cabinet responsable de la prestation d'autres services à l'entreprise;

6.3. L'élaboration du plan d'audit

Selon l'ISA 300, l'auditeur doit élaborer un plan d'audit spécifique afin que le risque de mission soit ramené à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. En effet, le plan d'audit est plus détaillé que la stratégie globale d'audit et indique la nature, le calendrier d'application et l'étendue des procédés d'audit que les membres de l'équipe de mission sont appelés à mettre en œuvre afin de réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. La documentation du plan d'audit sert en outre de dossier où sont consignées la planification et la mise en œuvre adéquates des procédés d'audit, lequel peut être passé en revue et approuvé avant la mise en œuvre des autres procédés d'audit.

Le plan d'audit comprend notamment :

- a) une description de la nature, du calendrier d'application et de l'étendue des procédés prévus d'appréciation des risques jugés suffisants pour pouvoir apprécier les risques d'inexactitudes importantes, déterminés selon le l'ISA 315;
- b) une description de la nature, du calendrier d'application et de l'étendue des autres procédés d'audit prévus au niveau des assertions pour chaque catégorie importante d'opérations, chaque solde de compte important et chaque information importante fournie dans les états financiers, déterminés selon l'ISA 330 (le plan relatif aux autres procédés d'audit traduit la décision de l'auditeur quant à la nécessité de vérifier l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi que la nature, le calendrier d'application et l'étendue des procédés substantifs prévus);
- c) la mention des autres procédés d'audit qu'il est nécessaire de mettre en œuvre dans le cadre de la mission pour se conformer aux autres diligences prévues par les normes ISA (par exemple, chercher à communiquer directement avec les avocats de l'entité).

La planification de ces procédés se déroule tout au long de l'audit, à mesure que s'élabore le plan d'audit propre à la mission. Ainsi, la planification des procédés d'appréciation des risques qui seront mis en œuvre par l'auditeur survient ordinairement tôt dans le processus d'audit. Toutefois, la planification de la nature, du calendrier d'application et de l'étendue de certains autres procédés d'audit dépend du résultat de ces procédés d'appréciation des risques.

Par ailleurs, l'auditeur peut entreprendre la mise en œuvre des autres procédés d'audit relatifs à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations fournies dans les états financiers avant d'avoir achevé le plan d'audit.

6.4. Documentation de la planification

L'auditeur doit consigner en dossier la stratégie globale d'audit et le plan d'audit, y compris tout changement significatif apporté à ceux-ci au cours de la mission de mission.

Lorsqu'il consigne la stratégie globale d'audit, l'auditeur indique les décisions clés jugées nécessaires pour qu'il puisse planifier correctement la mission et communiquer les questions importantes à l'équipe de mission. L'auditeur peut par exemple résumer la stratégie globale d'audit dans un memorandum qui mentionne les décisions importantes concernant l'étendue, le calendrier et l'exécution d'ensemble de l'audit.

Dans sa documentation des changements significatifs apportés à la stratégie globale de d'audit et au plan d'audit détaillé établis à l'origine, l'auditeur indique les raisons ayant motivé ces changements et la façon dont il a réagi aux événements, aux situations ou aux résultats des

procédés d'audit qui ont entraîné de tels changements. Par exemple, il se peut que l'auditeur modifie considérablement la stratégie globale d'audit et le plan d'audit prévus par suite d'un regroupement d'entreprises important ou de la découverte d'une inexactitude importante dans les états financiers. La consignation des changements significatifs apportés à la stratégie globale d'audit et au plan d'audit, ainsi que des changements apportés en conséquence à la nature, au calendrier d'application et à l'étendue prévus des procédés d'audit, permet d'expliquer la stratégie globale et le plan d'audit adoptés en définitive et de rendre compte de la réponse appropriée aux changements significatifs qui surviennent au cours de l'audit.

6.5. Cas d'un premier audit

Qu'il s'agisse d'une mission initiale ou récurrente, l'objet et le but de la planification de l'audit sont les mêmes. Cependant, dans le cas d'un audit initiale, il se peut que l'auditeur ait besoin d'étendre les activités de planification parce que, d'habitude, il n'a alors pas acquis auprès de l'entité l'expérience antérieure dont on tient compte lorsqu'on planifie une mission récurrente. Dans le cas d'un audit initial, les éléments additionnels que l'auditeur peut prendre en compte lorsqu'il élabore la stratégie globale d'audit et le plan d'audit comprennent ce qui suit :

- a) sauf si la loi ou les règlements l'interdisent, les dispositions à prendre avec l'audit précédent, par exemple pour examiner son dossier de travail;
- b) toute question importante ayant fait l'objet de discussions avec la direction dans le contexte du choix de l'auditeur pour un premier mandat, la communication des éléments en cause aux responsables de la gouvernance, et l'incidence de ces éléments sur la stratégie globale d'audit et le plan d'audit;
- c) les procédés d'audit prévus pour réunir des éléments probants suffisants et appropriés relativement aux soldes d'ouverture;
- d) l'affectation de membres du personnel du cabinet possédant un niveau approprié de capacités et de compétence pour répondre aux risques significatifs prévus;
- e) les autres procédures exigées par le système de contrôle de la qualité du cabinet dans le cas d'une mission d'audit initial (par exemple, le système de contrôle de la qualité du cabinet peut exiger l'intervention d'un autre associé ou d'un dirigeant pour réviser la stratégie globale d'audit avant que commence la mise en oeuvre des procédés de d'audit importants ou pour réviser les rapports avant leur délivrance).

4. Illustration

L'assemblée générale ordinaire de la société à responsabilité limitée CHIMIE, en date du 20 février n+1, a nommé le cabinet XYZ en tant que commissaire aux comptes pour les exercices n, n+1 et n+2.

Afin de déterminer les comptes et les sources d'informations significatifs et l'étendue des tests substantifs, l'associé responsable doit déterminer le seuil de signification. La démarche à suivre pour la détermination du seuil de signification comporte les étapes suivantes :

- La description du problème posé ;
- La collecte de la documentation ;
- L'identification des choix possibles ;
- L'évaluation des choix ; et,
- La formulation des conclusions.

1) Collecte des données

La problématique consiste à dégager un seuil de signification afin d'élaborer le plan de mission et de déterminer par conséquent les comptes significatifs et l'étendue des tests substantifs. Quelle base de référence et quel taux doit-on choisir afin de déterminer le seuil de signification?

a) Obtention des données

A travers l'analyse du dossier permanent et les divers entretiens effectués avec les responsables de la société, les informations suivantes peuvent donner une présentation générale de la société.

Présentation générale de la société

| | |
|-------------------------|--|
| Dénomination sociale | CHIMIE |
| Forme juridique | Société à responsabilité limitée |
| Capital | 13.300 KDT |
| Nombre d'associés | 20 |
| Date de création | 1973 |
| Siège social | Sfax |
| Succursales | 2 |
| Secteur d'activité | Industrie chimique |
| Effectif | 420 |
| Détenteurs du capital | - CHIMIE père 8% - CHIMIE fils 40% - CHIMIE fils 40% - Autres 12% |
| Dirigeants | CHIMIE fils |
| Contacts de la société | CHIMIE fils : Gérant CHIMIE fils : comptable |
| Conseils extérieurs | Expert-comptable : EC Conseil juridique : CJ |
| Commissaire aux comptes | Cabinet XYZ |

- Historique de l'entreprise : La société CHIMIE est une société de famille, créée en 1973 sous la forme SARL. Depuis 2 ans, c'est le fils qui a pris la direction mais l'influence du père reste très forte.
- Activités : Les produits fabriqués par la société CHIMIE sont regroupés sous trois familles à savoir A,B et C. Ces familles représentent respectivement 10%, 10% et 80% de la production totale de la société.
- Place sur le marché : La société était leader sur le marché, avec une part de marché de 70%. Le secteur des industries chimiques est un secteur très concurrentiel. Au cours de ces dernières années, des concurrents étrangers ont intégré le marché et ont arraché des parts de marché significatives.
- Principaux clients : Les principaux clients sont des clients locaux. Ils représentent 70% des clients de la société. Les clients à l'exportation représentent 30%. En n-2 et n, les ventes à l'exportation représentent respectivement à 71% et 74%.
- Principaux fournisseurs : Les fournisseurs de la société sont essentiellement des fournisseurs étrangers (matières premières, matériels, etc.).
- Caractéristiques : Les caractéristiques de la société concernent essentiellement ses modes de financement, la nature de ses stocks et le caractère familial de sa direction. La société CHIMIE fait recours aux emprunts bancaires pour financer ses investissements. Les stocks sont constitués essentiellement de produits inflammables.
- Politiques de l'entreprise : En matière de production, la société fonctionne à 100% de sa capacité de production. Ses produits sont fortement influencés par l'innovation technologique. Ses achats sont gérés en recourant à des consultations restreintes. En matière commerciale, pour les ventes locales, la société accorde à ses clients 15% de remise sur les ventes payées au comptant et 10% pour les autres ventes.
- Etats financiers : les états financiers de la société se présentent comme suit.

BILAN
(Exprimé en Milliers de Dinars)

| ACTIFS | Exercice clos le 31 Décembre | | | |
|--|------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| | n | n-1 | n-2 | n-3 |
| <u>ACTIFS NON COURANTS</u> | | | | |
| ACTIFS IMMOBILISES | | | | |
| Immobilisations corporelles | 40 370 | 40 370 | 27 977 | 20 767 |
| Amortissements | 25 695 | 22 989 | 19 870 | 17 469 |
| Immobilisations corporelles nettes | 14 675 | 17 381 | 8 107 | 3 298 |
| Immobilisations financières | 19 | 19 | 19 | 19 |
| Immobilisations financières nettes | 19 | 19 | 19 | 19 |
| TOTAL DES ACTIFS IMMOBILISES | 14 694 | 17 400 | 8 126 | 3 317 |
| TOTAL DES ACTIFS NON COURANTS | 14 694 | 17 400 | 8 126 | 3 317 |
| <u>ACTIFS COURANTS</u> | | | | |
| Stocks | 18 096 | 22 574 | 17 342 | 12 653 |
| Valeur nette des stocks | 18 096 | 22 574 | 17 342 | 12 653 |
| Clients et comptes rattachés | 31 556 | 19 970 | 19 336 | 15 059 |
| Provisions | 400 | 397 | 915 | 0 |
| Valeur nette des créances | 31 156 | 19 573 | 18 421 | 15 059 |
| Autres actifs courants | 3 665 | 3 269 | 4 302 | 3 234 |
| Valeur nette des autres actifs courants | 3 665 | 3 269 | 4 302 | 3 234 |
| Liquidités et équivalents de liquidités | 49 | 51 | 34 | 149 |
| TOTAL DES ACTIFS COURANTS | 52 966 | 45 467 | 40 099 | 31 095 |
| TOTAL DES ACTIFS | 67 660 | 62 867 | 48 225 | 34 412 |

BILAN
(Exprimé en Milliers de Dinars)

| CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS | Exercice clos le 31 Décembre | | | |
|--|-------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| | n | n-1 | n-2 | n-3 |
| <u>CAPITAUX PROPRES</u> | | | | |
| Capital social | 13 300 | 13 300 | 12 500 | 12 500 |
| Réserves | 3 052 | 4 852 | 2 424 | 6 804 |
| TOTAL DES CAPITAUX PROPRES AVANT RESULTAT DE L'EXERCICE | 16 352 | 18 152 | 14 924 | 19 304 |
| RESULTAT DE L'EXERCICE | 1 354 | -814 | 2 428 | -2 094 |
| TOTAL DES CAPITAUX PROPRES AVANT AFFECTATION | 17 706 | 17 338 | 17 352 | 17 210 |
| <u>PASSIFS</u> | | | | |
| <u>PASSIFS NON COURANTS</u> | | | | |
| Emprunts bancaires | 15 378 | 17 878 | 6 433 | 0 |
| TOTAL DES PASSIFS NON COURANTS | 15 378 | 17 878 | 6 433 | 0 |
| <u>PASSIFS COURANTS</u> | | | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 24 577 | 22 840 | 18 411 | 13 248 |
| Autres passifs courants | 4 259 | 3 208 | 2 685 | 2 305 |
| Concours bancaires et autres passifs financiers | 5 740 | 1 603 | 3 344 | 1 649 |
| TOTAL DES PASSIFS COURANTS | 34 576 | 27 651 | 24 440 | 17 202 |
| TOTAL DES PASSIFS | 49 954 | 45 529 | 30 873 | 17 202 |
| TOTAL DES CAPITAUX PROPRES ET DES PASSIFS | 67 660 | 62 867 | 48 225 | 34 412 |

ETAT DE RESULTAT
(Exprimé en Milliers de Dinars)

| | Exercice clos le 31 Décembre | | | |
|--|------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| | n | n-1 | n-2 | n-3 |
| Revenus | 63 652 | 72 875 | 86 144 | 60 595 |
| Coût des ventes | 38 691 | 44 125 | 51 696 | 36 956 |
| Marge brute | 24 961 | 28 750 | 34 448 | 23 639 |
| Frais de distribution | 7 029 | 9 593 | 11 871 | 8 490 |
| Frais d'administration | 2 705 | 3 120 | 2 400 | 1 969 |
| Autres charges d'exploitation | 10 246 | 12 311 | 16 164 | 14 541 |
| RESULTAT D'EXPLOITATION | 4 981 | 3 726 | 4 013 | -1 361 |
| Charges financières nettes | 3 478 | 4 410 | 1 455 | 697 |
| Autres gains ordinaires | 127 | 667 | 300 | 89 |
| Autres pertes ordinaires | 125 | 795 | 134 | 123 |
| RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES AVANT IMPOT | 1 505 | -812 | 2 724 | -2 092 |
| IMPOT SUR LES BENEFICES | 151 | 2 | 296 | 2 |
| RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES APRES IMPOT | 1 354 | -814 | 2 428 | -2 094 |
| RESULTAT NET DE L'EXERCICE | 1 354 | -814 | 2 428 | -2 094 |

b) Investigations complémentaires

Les investigations complémentaires effectuées ont débouché sur les résultats suivants :

- Trois incendies sont survenus durant les 2 dernières années dans 3 sociétés du même secteur. Les incendies survenus sont dus au caractère inflammable des produits;
- L'analyse de la section juridique du dossier permanent a permis de constater que le gérant, CHIMIE fils, perçoit une gratification annuelle de 2% nette d'impôt calculée sur la base du bénéfice net. Cette gratification est indiquée dans le procès-verbal de l'assemblée générale ordinaire du 14 avril n-7.
- La direction est en principe intéressée par les résultats. Toutefois, puisque les résultats dégagés au titre des 3 dernières années sont fluctuants et oscillent entre pertes et profits, le souci de la direction est de préserver l'image de marque et le patrimoine de la société constitué auparavant par CHIMIE père.

c) Analyse du business risque

Pour s'informer sur la position de la société sur le marché, un entretien a été effectué avec la direction. Cette dernière a affirmé que la société n'est pas affectée par l'introduction des concurrents locaux et étrangers et qu'elle a lancé sur le marché, début de l'année n, de nouveaux produits avec des qualités et des marges différentes.

Une étude récente effectuée par un institut d'études économiques sur le secteur des industries chimiques fait apparaître que la part de marché de la société a été réduite de 15%.

2) Référentiel de travail

La détermination du seuil de signification est une étape importante dans la mission d'audit. En effet, son niveau conditionne la nature, le calendrier et l'étendue des tests substantifs qui seront mis en œuvre par l'auditeur. Elle doit être faite dans le cadre des normes internationales d'audit de l'IFAC et plus particulièrement la norme d'audit ISA 320, relative au caractère significatif en matière d'audit.

En outre, le manuel d'audit du cabinet XYZ, prévoit les règles suivantes en matière de détermination du seuil de signification : "Le résultat courant avant impôts constitue généralement le critère le plus important pour la prise de décision des utilisateurs externes des états financiers. Lorsque le résultat courant avant impôts constitue un critère approprié de mesure du seuil de signification, nous prenons 5% à 10% du résultat courant avant impôt, avec comme principe que les ajustements inférieurs à 5% sont le plus souvent non significatif, etc.

Si la société réalise un résultat proche de zéro ou qui oscille entre bénéfice et perte d'une année à l'autre, le bénéfice avant impôts peut ne pas être le meilleur critère de détermination du seuil de signification. 0,5% à 1% des ventes peut être une meilleure méthode de détermination du seuil de signification dans de telles situations.

Si le résultat courant avant impôts n'est pas un critère pertinent pour déterminer le seuil de signification, par exemple, parce que les résultats d'exploitation ont été si mauvais que la liquidité et la solvabilité sont devenues un problème majeur, il peut être alors plus judicieux de calculer le seuil de signification en fonction de la situation financière. 1% des capitaux propres peut être un point de départ approprié. Lorsque les capitaux propres diminuent et tendent vers zéro, leur utilité en tant que critère de détermination du seuil de signification diminue également, au même titre que celle du résultat net en situation proche de l'équilibre. Dans de telles circonstances, nous

pouvons envisager l'utilisation d'un faible pourcentage du total de l'actif, si cela nous semble approprié ».

3) L'identification des choix possibles

Les informations recueillies sur la société et son secteur d'activité permettent d'estimer le risque d'audit à un niveau élevé. En effet, le secteur d'activité est fortement concurrentiel et influencé par l'innovation technologique. Par ailleurs, l'organisation interne de la société n'est pas formalisée et ne comporte pas de service d'audit interne. Enfin, l'audit des états financiers de l'exercice n constitue la première intervention du cabinet XYZ.

Le seuil de signification est inversement proportionnel au risque d'audit. Puisque le risque d'audit est estimé à un niveau élevé, le taux de référence sera la borne inférieure des fourchettes généralement admises.

Le tableau synoptique des différentes solutions possibles se présente comme suit :

| Base | Taux retenu (prudent) | Exercice | | | |
|--|------------------------------|-----------------|------------|------------|------------|
| | | n | n-1 | n-2 | n-3 |
| Résultat courant (entre 3% et 7%) | 5% | 75 | -34 | 128 | -103 |
| Chiffre d'affaires (entre 1% et 3%) | 0,50% | 318 | 364 | 431 | 303 |
| Capitaux propres (entre 1% et 3%) | 1% | 177 | 173 | 174 | 172 |

Le bénéfice constitue en principe la préoccupation principale des associés. Toutefois, dans le cas de la société CHIMIE, la base de référence correspondant au résultat courant n'est pas une base appropriée. En effet, les résultats oscillent entre bénéfice et perte et varient de façon significative d'une année à l'autre. Les variations des seuils, calculés sur la base du résultat courant, se détaillent comme suit :

| | n | n-1 | n-2 | n-3 | Moyenne |
|---------------------------------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|
| Résultat courant (entre 5% et 10%) | 75 | -34 | 128 | -103 | 17 |
| Variation | 341,18% | -300,00% | 652,94% | -705,88% | |

La base de référence correspondant au chiffre d'affaires fournit un seuil de signification moyen de 354 KDT. Les variations des seuils correspondants à la base du chiffre d'affaires se présentent comme suit :

| | n | n-1 | n-2 | n-3 | Moyenne |
|--|----------------|--------------|---------------|----------------|----------------|
| Chiffre d'affaires (entre 0,5% et 1%) | 318 | 364 | 431 | 303 | 354 |
| Variation | -10,17% | 2,82% | 21,75% | -14,41% | |

La variation des seuils basés sur le critère du chiffre d'affaires paraît assez élevé. Elle varie de -10,17% à 21,75%. Les montants de ces seuils sont élevés puisque le risque d'audit est estimé à un niveau élevé.

La base de référence correspondant aux capitaux propres fournit un seuil de signification moyen de 174 KDT. Les variations des seuils correspondants à la base des capitaux propres varient comme suit :

| | n | n-1 | n-2 | n-3 | Moyenne |
|--------------------------------------|--------------|---------------|--------------|---------------|----------------|
| Capitaux propres (entre 1% et 2%) | 177 | 173 | 174 | 172 | 174 |
| Variation | 1,72% | -0,57% | 0,00% | -1,15% | |

La variation des seuils basés sur le critère des capitaux propres n'est pas significative.

Les seuils calculés sur la base de l'actif total se détaillent comme suit :

| | n | n-1 | n-2 | n-3 | Moyenne |
|-----------------------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------------|
| Actif total (entre 0,5% et 1%) | 338 | 314 | 241 | 172 | 266 |
| Variation | 27,07% | 18,05% | -9,40% | -35,34% | |

Les seuils calculés sur la base de l'actif total varient de façon significative et fournissent une moyenne de 266 KDT.

4) L'évaluation des choix

La détermination du seuil de signification affecte l'audit puisqu'elle détermine l'étendue des tests substantifs. Cependant, il faut tenir compte des attentes des utilisateurs des états financiers. Les associés, sont en principe, intéressés par le résultat. Leur préoccupation concerne alors les capitaux propres puisque les résultats sont instables et oscillent entre bénéfice et perte. Par ailleurs, les seuils de signification calculés sur la base des critères, autres que celui des capitaux propres, varient de façon significative.

Les variations des seuils de signification calculés se résument dans le tableau suivant :

| | n | n-1 | n-2 | n-3 |
|---------------------------|----------|------------|------------|------------|
| Actif total | | | | |
| Variation | 27,07% | 18,05% | -9,40% | -35,34% |
| Capitaux propres | | | | |
| Variation | 1,72% | -0,57% | 0,00% | -1,15% |
| Chiffre d'affaires | | | | |
| Variation | -10,17% | 2,82% | 21,75% | -14,41% |
| Résultat courant | | | | |
| Variation | 341,18% | -300,00% | 652,94% | -705,88% |

Le seuil de signification calculé sur la base des capitaux propres ne varie pas de façon significative.

5) La formulation des conclusions

Conformément à la nouvelle norme ISA 315, l'équipe d'audit s'est réunie afin de discuter des points évoqués dans le plan de mission.

Le seuil de signification retenu, qui servira pour la détermination des comptes significatifs et l'étendue des tests substantifs, s'élève à 174 KDT. Il correspond au seuil le plus bas et qui ne varie pas de façon significative d'une année à l'autre.

Ce choix est expliqué par les faits suivants :

- Le secteur d'activité de la société CHIMIE est fortement concurrentiel et influencé par l'innovation technologique. Elle présente un risque d'audit élevé;
- Le niveau du seuil de signification est inversement proportionnel au risque d'audit. Ainsi, le taux de référence du seuil de signification choisi sera la limite inférieure de la fourchette généralement utilisée;
- La base de référence du seuil de signification est généralement le résultat de l'exercice. Toutefois, le choix de la base est fonction de la préoccupation des utilisateurs des états financiers. Puisque les résultats des trois dernières années sont instables et oscillent entre perte et profit, ils ne constituent pas une base raisonnable du seuil de signification. Par ailleurs, le seuil basé sur le critère du chiffre d'affaires est assez élevé et varie de façon significative d'une année à l'autre. Il en est de même pour celui calculé sur la base de l'actif total. Par contre, le seuil de signification basé sur le critère des capitaux propres ne varie pas de manière significative d'une année à l'autre, n'est pas assez élevé par rapport à l'estimation du risque d'audit, et correspond aux attentes des utilisateurs des états financiers.

L'équipe d'audit, chargée du dossier, après analyse de la démarche suivie, des choix effectués, a été convaincue de retenir :

- Un niveau élevé du risque d'audit;
- Les capitaux propres comme base du seuil de signification;
- Le taux le plus bas de la fourchette généralement utilisée, soit 1%;
- et le montant du seuil de signification, qui servira pour la détermination de l'étendue des tests substantifs, de 174 KDT.

CHAPITRE VI : LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN D'AUDIT ET
COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS

Références de travail :

- **ISA 320 : Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit**
- **L'ISA 330 : Réponses de l'auditeur aux risques évalués**
- **ISA 500 : Eléments probants.**
- **ISA 501 : Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques.**
- **ISA 505 : Confirmations externes**
- **ISA 520 : Procédures analytiques**
- **ISA 530 : Sondages en audit**
- **ISA 540 : audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant**
- **ISA 580 : Déclarations écrites**

Section 1 : Notion d'éléments probants

Selon la norme l'ISA 500, "L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des **éléments probants suffisants et appropriés** pour tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit".

1.1. Définition des éléments probants

Les **éléments probants** désignent les informations obtenues par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Ces informations sont constituées de documents justificatifs et de documents comptables supportant les états financiers et qui corroborent des informations provenant d'autres sources ainsi que d'autres informations.

Le caractère suffisant et le caractère approprié ou adéquat des éléments probants sont des notions interdépendantes. La première notion a trait à la quantité d'éléments probants réunis tandis que la seconde notion a trait à la qualité de ces éléments. L'auditeur est fréquemment amené à rechercher, à l'égard de la même assertion, des éléments probants de sources ou de natures diverses.

Le jugement de l'auditeur pour déterminer si les éléments probants sont suffisants et appropriés dépend de plusieurs facteurs, notamment :

- Son évaluation de la nature et du niveau du risque inhérent tant au niveau des états financiers, qu'à celui du solde d'un compte ou d'une catégorie de transactions.
- La nature des systèmes comptables et de contrôle interne et l'évaluation du risque lié au contrôle.
- Le caractère significatif de l'élément examiné.

- L'expérience acquise lors des audits précédents.
- Les résultats des procédures d'audit, y compris les fraudes et les erreurs éventuellement décelées.
- L'origine et la fiabilité des informations disponibles.

1.1.1. Eléments probants suffisants

L'auditeur ne vérifie habituellement pas toute l'information disponible, mais tire ses conclusions sur un ensemble de données en n'en vérifiant qu'une partie. On appelle cette façon de procéder à la vérification par sondages.

Les raisons qui amènent l'auditeur à ne vérifier qu'une partie des données pour obtenir une assurance raisonnable quant à la fiabilité de l'ensemble de ces données, et ainsi à accepter un certain degré d'incertitude dans les résultats de ses sondages d'audit, sont notamment les suivantes :

- l'auditeur n'est pas en quête d'une certitude absolue ;
- les éléments probants provenant d'une source, corroborés par des éléments probants provenant d'une autre source, fourniront normalement une assurance accrue ;
- la vérification de toutes les données ne procure pas forcément une certitude absolue, car il se peut, par exemple, que certaines opérations n'aient pas été comptabilisées ;
- le coût de l'audit de toutes les opérations comptables et de toutes les pièces justificatives est habituellement prohibitif.

1.1.2. Eléments probants appropriés ou adéquats

Le caractère approprié ou, autrement dit, la qualité des éléments probants se définit en termes de pertinence et de fiabilité. Pour être pertinents, les éléments probants doivent aider l'auditeur à atteindre l'objectif qu'il est fixé. Quant à la fiabilité des éléments probants, elle dépend de leur nature et de leur source.

L'auditeur recherche des éléments probants à l'égard des diverses assertions en ayant recours principalement à des procédés substantifs. Le fait d'obtenir des éléments probants à l'égard de l'une de ces assertions, par exemple l'existence des stocks, ne pallie pas l'absence d'éléments probants à l'égard d'une autre assertion, par exemple la valeur qui leur a été attribuée. Certaines assertions se passent pratiquement de preuve, par exemple la « valeur » de la caisse, tandis que d'autres, comme l'exhaustivité des comptes créditeurs, peuvent nécessiter la mise en œuvre de procédés d'audit très étendus.

1.1.3. La nécessité de concevoir une combinaison adéquate d'éléments probants

L'obtention d'éléments probants se fait par assertion. Il n'existe pas un procédé qui permet à lui seul d'obtenir des éléments probants pour l'ensemble des assertions mais au contraire souvent et pour chaque assertion l'auditeur est obligé d'utiliser plusieurs procédés de collecte d'éléments probants.

Egalement, les éléments probants obtenus constituent une combinaison adéquate de d'éléments probants collectés lors de la phase de prise de connaissance, des tests de contrôle interne et de tests substantifs. Dans certains cas, notamment pour les données non répétitives et les estimations comptables, il n'existe pas d'éléments probants tirés des tests sur le contrôle interne.

1.1.4. Nature des éléments probants

Habituellement, l'auditeur est dans l'obligation de se fier à des éléments probants qui sont convainquant plutôt que concluants.

1.1.4.1. Documents justificatifs et de documents comptables supportant les états financiers

Les documents comptables comprennent généralement :

- les journaux des écritures, le grand livre général et les auxiliaires, les écritures de journal ;
- les pièces justificatives telles que les chèques et les documents de transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats,
- des documents, tels que les feuilles de travail et les chiffres à l'appui des répartitions des coûts, des calculs, des rapprochements et des informations fournies.

Dans les systèmes d'information automatisés, les écritures comptables sont déclenchées, enregistrées, traitées et présentées sous forme électronique. De plus, les documents comptables peuvent faire partie de systèmes intégrés qui se partagent les données et contribuent à réaliser tous les aspects des objectifs d'information financière, d'exploitation et de conformité de l'entreprise

1.1.4.2. Autres informations

Les autres informations que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants comprennent les procès-verbaux de réunions, les confirmations obtenues de tiers, les rapports d'analystes, les données comparables sur les concurrents, les manuels de contrôle, les informations qu'il a obtenues grâce à des procédés tels que la prise de renseignements, l'observation et l'inspection, ainsi que les autres informations qu'il a lui-même élaborées ou qui sont à sa disposition, et qui lui permettent de parvenir à des conclusions sur la base d'un raisonnement valable.

1.1.5. Coût d'obtention des éléments probants

L'auditeur tient compte de la relation entre le coût d'obtention des éléments probants et l'utilité de l'information obtenue. Cependant, la question de la difficulté ou du coût ne constitue pas en soi une raison valable pour omettre l'application d'un procédé d'audit lorsqu'il n'existe aucun procédé de remplacement au motif que les coûts engagés sont importants.

1.2. Classification et fiabilité des éléments probants

1.2.1. Classification des éléments probants

La fiabilité des éléments probants est fonction de **leur source** et de **leur nature**, et elle dépend **des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis**.

Les éléments probants collectés par l'auditeur pour appuyer ses conclusions, à travers l'accomplissement des procédés adéquats, peuvent être de différentes natures et de différentes sources comme suit :

- Eléments d'origine externes (confirmation directe).
- Eléments d'origine internes.

- Éléments obtenus directement par l'auditeur.
- Éléments fournis par l'entreprise.
- Éléments sous forme de document et déclarations écrites ou sous forme électronique.
- Déclarations verbales.

La classification des éléments probants obtenus suit d'une manière générale les règles suivantes :

- Les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont obtenus de sources indépendantes extérieures à l'entreprise;
- Les éléments probants générés en interne sont plus fiables lorsque les contrôles correspondants imposés par l'entreprise sont efficaces;
- Les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple par l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que ceux obtenus indirectement ou par déduction (par exemple par la prise de renseignements sur l'application d'un contrôle);
- Les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de document, que ce soit sur papier ou sur support électronique ou autre (par exemple, Les notes prises lors d'une réunion sont plus fiables qu'un compte rendu oral de la discussion);
- Les documents originaux constituent des éléments probants plus fiables que les copies.

Ces règles ne sont pas applicables dans tous les cas et connaissent certaines exceptions qui dépendent, notamment, des circonstances dans lesquelles les éléments probants ont été recueillis. Par exemple, les éléments probants obtenus d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée.

1.2.2. Fiabilité des éléments probants

Selon la norme ISA 330, un audit implique rarement l'authentification de documents; l'auditeur n'est d'ailleurs pas formé pour être expert en la matière et il n'est pas attendu qu'il le soit. Cependant, il doit s'interroger sur la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants, par exemple les documents photocopiés, télécopiés, filmés, numérisés ou conservés sur autre support électronique, en tenant compte notamment des contrôles relatifs à leur préparation et à leur tenue à jour lorsque cela est pertinent.

Dans tous les cas, lorsque l'information produite par l'entreprise est utilisée par l'auditeur pour exécuter des procédures d'audit, l'auditeur devrait obtenir l'évidence d'audit au sujet de l'exactitude et de la perfection de l'information.

Les éléments probants réunis par l'auditeur gagnent en fiabilité lorsqu'ils sont de natures diverses ou proviennent de différentes sources et qu'ils concordent. En pareil cas, l'auditeur peut obtenir un degré d'assurance plus élevé que s'il considère chaque élément probant individuellement.

Par exemple, une information corroborante obtenue d'une source indépendante de l'entreprise (autres qu'une société du groupe par exemple) peut accroître le degré d'assurance que l'auditeur tire d'une déclaration de la direction. Inversement, lorsqu'un élément probant provenant d'une source ne concorde pas avec un élément provenant d'une autre source, l'auditeur détermine les procédés d'audit supplémentaires qu'il lui faut appliquer pour résoudre la contradiction.

1.3. Objectifs d'obtention des éléments probants

Afin de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles il pourra fonder son opinion, l'auditeur réunit des éléments probants en mettant en œuvre des procédés ayant des objectifs différents mais souvent complémentaires.

1.3.1. Appréciation des risques

Afin d'acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, pour apprécier les risques d'inexactitudes importantes au niveau des états financiers et au niveau des assertions, l'auditeur met en œuvre des procédés d'audit désignés dans les normes ISA 315 par l'expression "procédés d'appréciation des risques". Les entretiens, les procédures analytiques et l'observation et l'inspection utilisés au cours de la phase de prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement permettent d'obtenir des éléments probants pour l'appréciation du risque d'entreprise combiné y compris sur le système de contrôle interne.

L'auditeur met toujours en œuvre des procédés d'appréciation des risques pour obtenir un fondement satisfaisant pour son appréciation des risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Toutefois, les procédés d'appréciation des risques ne fournissent pas en eux-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels l'auditeur pourrait fonder son opinion. Ils sont donc complétés par d'autres procédés d'audit, qui prennent la forme de tests des contrôles et de procédés substantifs.

1.3.2. Appréciation de l'efficacité des contrôles

L'auditeur teste, lorsque nécessaire ou lorsqu'il juge bon de le faire, l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir ou à détecter et corriger les inexactitudes importantes au niveau des assertions. Les procédés d'audit mis en œuvre à cette fin sont désignés par la norme ISA 330 par l'expression « tests des contrôles » ou des tests de procédures ;

Des tests des contrôles s'imposent lorsque l'auditeur s'attend, sur la base de son appréciation des risques compte tenu de l'évaluation des cinq composantes du contrôle interne, à l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En particulier, l'auditeur réunit des éléments probants à l'égard de l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque les procédés substantifs ne fournissent pas, à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés.

1.3.3. Détection des inexactitudes significatives

Afin d'étayer les assertions ou de détecter les inexactitudes importantes au niveau des assertions, l'auditeur met en œuvre les procédés d'audit qui sont désignés dans la norme ISA 330 par l'expression "procédés substantifs ou de corroboration" ou encore des contrôles de substance et comprennent des tests détaillés des catégories d'opérations, des soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, ainsi que des procédés substantifs analytiques.

L'auditeur planifie et met en œuvre des procédés substantifs pour tenir compte de son appréciation du risque d'inexactitudes importantes, qui comprend les résultats des tests des contrôles, le cas échéant. Pour réunir des éléments probants suffisants et appropriés, il faut toujours mettre en œuvre des procédés substantifs à l'égard des catégories importantes d'opérations, des soldes de comptes importants et des informations importantes fournies dans les états financiers. En effet :

- L'appréciation des risques faite par l'auditeur repose sur son jugement et peut n'être pas suffisamment précise pour lui permettre d'identifier tous les risques d'inexactitude importante.
- le contrôle interne comporte des limitations inhérentes dont le risque que la direction passe outre le système de contrôle interne, la possibilité d'erreur humaine et l'incidence des modifications apportées aux systèmes.

Section 2 : Nature des procédés d'obtention des éléments probants

L'auditeur recueille les éléments probants en combinant les techniques d'audit à savoir **l'inspection, l'observation, la confirmation, le contrôle arithmétique, la ré-exécution et des procédures analytiques**, certaines de ces démarches étant souvent combinées, en plus **des demandes d'informations**.

2.1. Inspection de comptes ou de documents

2.1.1. Inspection de comptes ou de documents

L'inspection consiste à examiner les documents, les comptes et les pièces justificatives.

L'inspection des documents fournit des éléments probants de fiabilité variable selon leur nature, leur source et l'efficacité du contrôle interne exercé sur ces comptes et documents. Il y a trois grandes catégories de documents probants, chacune ayant, pour l'auditeur, un degré de fiabilité différent :

- les documents probants produits et détenus par des tiers non apparentés. Les documents probants produits et détenus par des tiers non apparentés (par exemple les avis publics de dividendes) échappent totalement au contrôle de l'entreprise et, de ce fait, constituent normalement des éléments probants très fiables.
- les documents probants produits par des tiers mais détenus par l'entreprise. La majorité des documents de source externe que l'auditeur est appelé à examiner se trouve entre les mains de l'entreprise et comprend des pièces comme les relevés de banque, les factures des fournisseurs et les commandes des clients. La fiabilité de ces documents en tant qu'éléments probants dépend principalement des politiques et procédures de contrôle mises en œuvre pour prévenir leur falsification ou destruction ou la production de faux par des personnes de l'entreprise.
- Documents probants produits et détenus par l'entreprise. Les documents produits à l'intérieur de l'entreprise constituent habituellement des éléments probants moins fiables à cause des risques de falsification, de destruction et de production de faux. Certains de ces documents, par exemple les chèques, passent par les mains des tiers tandis que d'autres, comme les doubles des factures de vente, ne sortent jamais de l'entreprise. La fiabilité de ces documents en tant qu'éléments probants dépend des politiques et procédures mises en œuvre pour prévenir leur falsification ou leur destruction et la production de faux.

Certains documents constituent des éléments probants directs concernant l'existence d'un actif. C'est le cas, par exemple, d'un document constituant un instrument financier, tel qu'une action ou une obligation. Cependant, l'inspection de ces documents, ne fournit pas nécessairement d'éléments probants concernant l'appartenance ou la valeur. Par ailleurs, l'inspection d'un contrat

exécuté peut fournir des éléments probants pertinents quant à l'application par l'entité de principes comptables, notamment en ce qui a trait à la constatation des produits

2.1.2. Inspection d'actifs

L'inspection des actifs corporels consiste à examiner physiquement les actifs. Elle peut fournir des éléments probants fiables en ce qui concerne l'existence des actifs, mais pas nécessairement en ce qui concerne les droits et obligations de l'entité ou la valeur des actifs. L'inspection de certains articles en stock accompagne généralement l'observation du dénombrement des stocks.

2.1.3. Les procès et litiges

2.1.3.1. Diligences de l'auditeur

L'auditeur doit définir et mettre en oeuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et qui peuvent engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent :

- (a) des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, y compris auprès du conseiller juridique interne ;
- (b) la revue des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement l'entreprise, ainsi que de la correspondance échangée avec le conseiller juridique externe de l'entité ;
- (c) l'examen des comptes d'honoraires juridiques.

2.1.3.2. Communication avec le conseiller juridique de l'entreprise auditée

Lorsque l'auditeur a évalué un risque d'anomalies significatives concernant un procès ou des litiges qui ont été identifiés il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité. Si :

- (a) la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseiller juridique externe de l'entité, ou refuse qu'il se réunisse avec celui-ci, ou si le conseiller juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou si il lui est interdit d'y répondre; et si
- (b) l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives,

Dans ce cas, l'auditeur doit apporter une modification à l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705.

2.1.3.3. Déclarations écrites de la direction

L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les procès et litiges connus ou potentiels dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers lui ont été communiqués et sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

2.2. L'observation

L'observation consiste à constater visuellement l'application d'une politique ou d'une procédure par une autre personne. L'observation de l'application des politiques et procédures fournit des éléments probants très fiables quant à la façon dont elles sont appliquées à un moment donné, mais pas nécessairement quant à la façon dont elles sont appliquées à d'autres moments.

Elle est aussi limitée parce que le fait qu'une personne se sait observer peut influencer la façon dont elle exécute la procédure ou le processus.

2.2.1. Diligences de l'auditeur pour les stocks

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

(a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que ceci soit impraticable, afin :

- (i) d'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ;
- (ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ;
- (iii) d'inspecter les stocks ; et
- (iv) de procéder à des vérifications de comptages ; et

(b) en mettant en oeuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaires finaux pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.

2.2.1.1. Diligences de l'auditeur en cas d'impossibilité d'assistance à l'inventaire

Selon l'ISA 501, lorsque le stock revêt une importance significative dans les états financiers, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés sur son existence et sur son état en assistant à l'inventaire physique, à moins que ceci lui soit impraticable. Si ceci n'est pas réalisable, il doit apporter une modification à l'opinion dans son rapport d'audit, conformément à la Norme ISA 705.

Si l'auditeur ne peut pas être présent à la date prévue pour la réalisation de l'inventaire physique en raison de circonstances imprévues, l'auditeur doit effectuer des comptages physiques ou y assister à une autre date et mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives sur les mouvements intermédiaires.

En effet, lorsque l'auditeur est dans l'impossibilité d'assister aux opérations d'inventaire, par exemple en raison de la nature et du lieu de celui-ci, l'auditeur doit déterminer s'il peut mettre en oeuvre des procédures alternatives fournissant des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence du stock et sur son état lui permettant de ne pas avoir à formuler une opinion avec réserve pour limitation de l'étendue des travaux d'audit. Par exemple, les documents constatant la vente d'articles produits ou achetés avant la réalisation de l'inventaire peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

2.2.1.2. Méthodologie de collecte d'éléments probants relatifs aux opérations d'inventaire

Lorsque l'inventaire est réparti sur plusieurs sites, l'auditeur déterminera les lieux où sa présence à l'inventaire est nécessaire, en tenant compte du caractère significatif du stock et de l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle sur les différents sites. Lorsque l'auditeur

planifie d'assister, à l'inventaire physique ou d'avoir recours aux procédures alternatives, l'auditeur déterminera :

- La nature des systèmes comptables et de contrôle interne relatifs à l'inventaire.
- Les risques inhérents, les risques liés au contrôle et les risques de non-détection, ainsi que le caractère significatif relatifs aux stocks.
- Si des procédures appropriées ont été mises en place et si des instructions ont été communiquées pour la réalisation de l'inventaire.
- Le calendrier du comptage.
- Le lieu où se déroule l'inventaire.
- Si la présence d'un expert est nécessaire.

Lors de sa présence, l'auditeur peut examiner les stocks, s'assurer du respect des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats du comptage définies par la direction et vérifier la fiabilité des procédures établies par la direction. Afin de s'assurer que les procédures de la direction sont correctement mises en œuvre, l'auditeur observera les procédures suivies par les employés et effectuera des comptages par sondages

L'auditeur examinera également les procédures de césure, notamment le détail des mouvements de stocks juste avant, pendant et après la prise d'inventaire afin de pouvoir vérifier ultérieurement la comptabilisation de ces mouvements.

2.2.1.3. Inventaire réalisé par les tiers

Lorsque l'inventaire est effectué sous la surveillance et le contrôle d'un tiers, l'auditeur obtiendra en général une confirmation directe de ce dernier quant aux quantités et à l'état des stocks détenus pour le compte de l'entité. L'auditeur considérera également, selon le caractère significatif des stocks en question :

- L'intégrité et l'indépendance du tiers concerné.
- La nécessité de sa présence ou de celle d'un autre auditeur aux opérations d'inventaire (l'auditeur du tiers).
- La nécessité d'obtenir un rapport de l'auditeur du tiers sur l'adéquation des systèmes comptables et de contrôle interne du tiers concerné pour s'assurer que l'inventaire est exact et que les stocks sont correctement sauvegardés.
- La nécessité d'examiner la documentation relative aux stocks détenus par des tiers, notamment les récépissés d'entrepôt ou l'obtention d'une confirmation d'autres tiers, à qui ces stocks ont été donnés en gage.

2.3. Demandes de confirmation

2.3.1. Définition

La prise de renseignement externe ou confirmation consiste à chercher à obtenir des renseignements pertinents auprès de personnes, ayant des responsabilités financières ou non, bien renseignées à l'extérieur de l'entreprise.

La demande de confirmation consiste à adresser des demandes de renseignements directement à des personnes externes, habituellement par écrit, en vue de corroborer les renseignements contenus dans les comptes de l'entreprise. Il peut s'agir, par exemple, de demander à un débiteur de confirmer le montant que doit ce débiteur. Les réponses écrites adressées directement à

l'auditeur en réponse à ses demandes de confirmation fournissent habituellement des éléments probants très fiables, particulièrement lorsqu'elles proviennent de tiers non apparentés.

La demande de confirmation adressée à une banque à l'égard du solde des dépôts ou des emprunts est un exemple de prise de renseignements externes de tiers non apparentés.

2.3.2. Relation entre le niveau du risque combiné et l'utilisation des confirmations

L'auditeur devrait déterminer si l'utilisation des confirmations externes est nécessaire pour obtenir des éléments suffisants et appropriés pour soutenir certaines affirmations relatives aux états financiers. Pour cela l'auditeur devrait considérer l'importance relative, le niveau du risque combiné, et comment des éléments probants obtenus par d'autres procédés d'audit ramènera le risque d'audit à un niveau acceptablement bas pour les assertions relatives aux informations financières objet de confirmation.

En décidant dans quelle mesure employer des confirmations externes, l'auditeur considère les caractéristiques de l'environnement dans lequel l'entité opère et les résultats antérieurs ou attendus de ce procédé.

Il existe une relation inversement proportionnelle entre le niveau définitif du risque combiné (càd après test effectif des contrôles internes) et le niveau d'évidence à tirer des procédés substantifs y compris les confirmations externes. Dans le cas où ce risque est élevé, l'utilisation des procédures de confirmation peut être efficace en fournissant l'évidence d'audit appropriée.

Par exemple, une entité peut avoir un prêt qu'elle rembourse selon un programme convenu, dont les termes ont été déjà confirmés par l'auditeur au cours des années précédentes. Si les autres travaux menés par l'auditeur (incluant les tests des contrôles lorsque nécessaire) indiquent que les termes du prêt n'ont pas changé et ont conduit à évaluer le risque combiné à un niveau faible, l'auditeur pourrait limiter des procédures substantives aux tests de détails des paiements effectués, plutôt que confirmer les comptes de prêt.

Des transactions peu communes ou complexes peuvent être associées à des niveaux plus élevés de risque combiné que des transactions simples. Si une entreprise est dans cette situation, l'auditeur considère la confirmation des termes de la transaction avec les autres parties prenantes en plus de l'examen la documentation tenue par l'entreprise.

2.3.3. Informations pouvant faire l'objet de confirmation

Les confirmations externes sont fréquemment utilisées pour réunir des éléments probants à propos des comptes et leurs compositions. Mais, l'auditeur peut demander la confirmation externe des accords ou des transactions qu'une entité a effectué avec les tiers. Dans ce cas, par exemple, la demande de confirmation est conçue pour demander si des modifications ont été faites à ces accords et quels sont les détails de ces modifications. D'autres exemples des situations où des confirmations externes peuvent être employées incluent ce qui suit :

- les soldes en banque et autres informations touchant aux relations avec les banques.
- les soldes et les échéances des comptes à recevoir.
- les stocks détenus par des tiers dans des magasins sous douane en attente de dédouanement ou les stocks en consignation.
- les titres de propriété conservés par les avocats ou les établissements financiers pour des raisons de sécurité ou en garantie.

- les valeurs mobilières conservées dans des coffres par des tiers, ou achetées de courtiers en bourse mais non délivrés à la date du bilan.
- les montants dus à des prêteurs, y compris les termes concernés visant le
- remboursement et les conditions restrictives des contrats de prêts.
- les soldes et les échéances des comptes à payer.

2.3.4. Formes de confirmation

L'auditeur devrait concevoir les demandes externes de confirmation selon les objectifs spécifiques d'audit.

Les demandes de confirmation incluent d'habitude l'autorisation de la direction au répondant de révéler l'information à l'auditeur. Les répondants peuvent être plus disposés à répondre à une demande de confirmation contenant l'autorisation de la direction.

Lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :

- (a) de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander;
- (b) de sélectionner les tiers à confirmer appropriés;
- (c) de rédiger les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient correctement adressées et précisent aux tiers les informations à confirmer et le fait que les réponses sont à lui retourner directement, et
- (d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers confirmés, et de leur suivi le cas échéant.

2.3.4.1. Confirmations positives

Elle est positive lorsqu'on fournit le solde du compte ou on demande de confirmer ou de faire part de son désaccord.

Il y a un risque, cependant, qu'un répondant peut répondre à la demande de confirmation sans vérifier que l'information est correcte. L'auditeur ne peut pas d'habitude détecter si ceci s'est produit. L'auditeur peut, cependant, réduire ce risque en employant les demandes positives de confirmation qui n'énoncent pas de montant (ou toute autre information) sur la demande de confirmation, mais demander au répondant de compléter le montant ou de fournir d'autres informations. D'un autre côté, l'inconvénient majeur de l'utilisation de ce type de demande "blanche" de confirmation peut avoir comme conséquence des taux de réponse inférieurs parce que l'effort additionnel est exigé des répondants.

2.3.4.2. Confirmations négatives

Elle est négative lorsqu'on fournit le solde mais on ne demande de réponses qu'on cas de désaccord. Les demandes négatives de confirmation peuvent être employées pour ramener le risque d'audit à un niveau acceptable lorsque :

- (a) l'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée;
- (b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes, transactions ou conditions de faible valeur et homogènes;

- (c) un taux très bas de divergences est attendu; et
- (d) l'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.

Cette limitation dans l'utilisation des demandes négatives de confirmation est due au fait que lorsque aucune réponse n'a été reçue à une demande négative, l'auditeur n'a aucune évidence explicite que les tiers prévus ont reçu les demandes de confirmation et vérifié que l'information qui est contenue est correcte. En conséquence, l'utilisation des demandes négatives de confirmation fournit d'habitude moins d'évidence fiable que l'utilisation des demandes positives, et l'auditeur doit considérer l'exécution d'autres procédures substantives pour compléter l'utilisation des confirmations négatives.

2.3.5. Méthodologie d'appréciation des réponses aux confirmations

2.3.5.1. Attitude de l'auditeur en cas de refus de la direction

Quand l'auditeur cherche à confirmer certains comptes ou toute autre information et la direction l'invite à ne pas faire ainsi, l'auditeur devrait considérer s'il y a des raisons valables pour une telle demande et doit obtenir l'évidence pour soutenir la validité des demandes de la direction. Si l'auditeur est d'accord sur la demande de la direction de ne pas recourir à la confirmation externe concernant une question particulière, l'auditeur devrait appliquer des procédés alternatifs pour obtenir des éléments probants sur ces comptes et informations.

Si l'auditeur n'accepte pas la validité de la demande de la direction et est empêché d'effectuer les confirmations, il constate une limitation sur ses travaux et devrait considérer l'impact possible sur son rapport et se demande sur les éventuelles implications concernant l'intégrité de la direction et l'existence possible des fraudes ou d'erreurs.

Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'adresser une demande de confirmation ne présente pas un caractère raisonnable, ou si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conformément à la Norme ISA 260 12. Il doit également en examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705.

2.3.5.2. Cas de non-réponse à une confirmation positive

L'auditeur devrait exécuter des procédures alternatives au cas où aucune réponse n'est reçue à une demande positive de confirmation externe. Les procédures alternatives d'audit devraient fournir l'évidence au sujet des affirmations que la confirmation est censée remplir au niveau des assertions d'audit.

Avant d'engager des procédures alternatives l'auditeur devrait considérer l'opportunité de relancer la confirmation ou de contacter directement le tiers auquel la confirmation a été envoyée.

2.3.5.3. Fiabilité des réponses reçues

L'auditeur considère s'il y a des indications que les confirmations externes reçues peuvent ne pas être fiables et exécute des procédures pour dissiper ces doutes et peut choisir par exemple de vérifier la source et le contenu de la réponse par un appel téléphonique à l'expéditeur prétendu.

Avec l'utilisation toujours croissante de la technologie, l'auditeur considère de valider la source des réponses reçues dans le format électronique (par exemple, fax ou courrier électronique). Des confirmations orales sont documentées dans les dossiers de travail et lorsque significative, l'auditeur demande aux parties concernées une confirmation écrite directement à l'auditeur.

Quand l'auditeur forme une conclusion que le processus de confirmation et les procédés alternatifs n'ont pas fourni l'évidence appropriée concernant une assertion, il devrait entreprendre des procédures additionnelles pour obtenir des éléments probants et appropriés.

L'auditeur considère également les causes et la fréquence des exceptions rapportées par les répondants. Une exception peut indiquer une erreur significative dans les enregistrements comptables de l'entité, dans ce cas, l'auditeur détermine les raisons et évalue l'effet sur les comptes. Si une exception indique une erreur significative, l'auditeur reconsidère la nature, le timing et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour fournir l'évidence souhaitée.

Lorsque l'auditeur considère qu'une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit alternatives ne fourniront pas les éléments probants que l'auditeur requiert. Si l'auditeur n'obtient pas de réponse à une telle demande, il doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion conformément à la Norme ISA 705.

2.4. Contrôle arithmétique

Contrôle arithmétique sert à vérifier l'exactitude mathématique des documents ou des comptes. Elle peut être effectuée à l'aide des technologies de l'information, par exemple en obtenant un fichier électronique de l'entité et en se servant de TCAO pour contrôler l'exactitude de la synthèse du fichier.

2.5. Ré-exécution

La reprise des contrôles est l'exécution indépendante par l'auditeur de façon, manuelle ou à l'aide de TCAO, de procédures ou de contrôles initialement mis en œuvre dans le cadre du contrôle interne de l'entité, par exemple la reprise du classement chronologique des débiteurs.

2.6. Procédés analytiques

Les procédés analytiques consistent à évaluer l'information financière par l'étude des relations plausibles entre des données, tant financières que non financières. Les procédés analytiques comprennent aussi; l'enquête au sujet des fluctuations qui ont été relevées et des relations qui ne cadrent pas avec les autres informations pertinentes ou qui s'écartent significativement des montants prévus.

2.7. Demandes d'information (internes)

La demande d'informations consiste à chercher à obtenir des renseignements pertinents auprès de personnes, ayant des responsabilités financières ou non, bien renseignées à l'intérieur de l'entreprise. Les prises de renseignements peuvent aller des demandes officielles envoyées par écrit à des tiers aux questions posées à des personnes de l'entreprise.

La prise d'informations implique :

- a) de tenir compte des connaissances, de l'objectivité, de l'expérience, de la responsabilité et des compétences de la personne à interroger;

- b) de poser des questions claires, concises et pertinents;
- c) de poser des questions ouvertes ou fermées selon ce qui convient;
- d) d'avoir une écoute réelle et active;
- e) de tenir compte des réactions et des réponses et de poser des questions de suivi;
- f) d'évaluer les réponses.

La question posée à un employé du client à propos d'une politique ou d'une procédure est un exemple de prise de renseignements. Les réponses faites à l'auditeur peuvent lui fournir des renseignements nouveaux ou corroborent des renseignements qu'il possédait déjà. Une réponse venant d'une personne travaillant dans l'entreprise ne constitue habituellement pas en elle-même un élément probant suffisant et approprié et elle nécessite une corroboration. Cette corroboration peut consister à prendre des renseignements supplémentaires auprès d'autres sources appropriées à l'intérieur de l'entreprise. Si des réponses obtenues auprès de différentes sources concordent, cela fournit un degré d'assurance accru, notamment lorsque les sources sont indépendantes l'une de l'autre.

Le degré de fiabilité que l'auditeur attache aux réponses à ses demandes de renseignements dépend de son appréciation de l'objectivité et des connaissances de la personne qui lui répond. Lorsque les réponses aux demandes de renseignements ne sont pas faites par écrit, il est obligatoire qu'elles soient consignées en dossier.

L'ISA 580 relative aux déclarations de la direction précise que lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction sur tous les aspects significatifs touchant aux états financiers. Afin d'éviter les risques de malentendus entre l'auditeur et la direction, il est préférable que les déclarations orales de la direction soient confirmées par écrit. La lettre d'affirmation ou une lettre de confirmation adressée par l'auditeur à la direction constitue le cadre pour confirmer ses déclarations afin de les utiliser comme élément probant.

Si une déclaration de la direction est contredite par d'autres éléments probants, l'auditeur doit en étudier les raisons et, le cas échéant, réexaminer la fiabilité des autres déclarations faites par la direction.

Dans tous les cas lorsque des déclarations sont faites par la direction et concernent des éléments qui revêtent un caractère significatif sur les états financiers, l'auditeur :

- (a) Cherchera à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité des éléments probants qui corroborent les déclarations de la direction;
- (b) Déterminera si les déclarations de la direction semblent plausibles et cohérentes avec les autres éléments probants réunis (y compris les autres déclarations); et
- (c) Déterminera si les personnes qui font ces déclarations connaissent bien les questions sur lesquelles elles se prononcent.

Dans certains cas, le seul élément probant auquel on peut s'attendre est une déclaration de la direction. Par exemple, l'auditeur ne s'attendra pas forcément à disposer d'éléments probants pour corroborer l'intention de la direction de conserver un investissement spécifique en vue de l'appréciation de sa valeur à long terme.

Section 3 : Collecte des éléments probants sur le fonctionnement du contrôle interne

Selon l'ISA 330, lorsque son appréciation des risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions repose sur l'hypothèse efficace des contrôles, l'auditeur doit mettre en œuvre des tests

des procédures afin de réunir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les contrôles fonctionnaient efficacement aux moments pertinents au cours de la période visée par la vérification. Les tests visant à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles peuvent être appliqués aux contrôles qui, de l'avis de l'auditeur, ont été conçus de manière à prévenir, ou à détecter et corriger, une inexactitude importante contenue dans une assertion.

Cette obligation de tester les contrôles internes existe aussi lorsque l'auditeur a déterminé qu'il n'est pas possible ou qu'il est irréaliste de ramener les risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions à un niveau suffisamment faible en s'appuyant sur des éléments probants découlant uniquement de la mise en œuvre de procédés substantifs. L'auditeur doit alors mettre en œuvre des tests des contrôles afin de réunir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

A cette fin, l'auditeur réunit des éléments probants concernant la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents au cours de la période visée par la vérification, l'uniformité de leur application ainsi que les personnes qui les ont appliqués ou les moyens par lesquels ils l'ont été

3.1. Nature des procédés de collecte des éléments probants sur le contrôle interne

Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, l'auditeur doit :

(a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles comprenant :

(i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents durant la période auditée ;

(ii) la continuité avec laquelle ils ont été appliqués ; ainsi que

(iii) par qui ou par quels moyens ils ont été effectués ;

(b) déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments probants prouvant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace.

Pour donner suite à son appréciation des risques, l'auditeur peut mettre en œuvre des tests détaillés à titre **de tests des procédures sur un échantillon de procédures et opérations**. L'objectif de l'utilisation de tests détaillés à titre de tests des procédures est d'évaluer si un contrôle fonctionnait efficacement.

Bien qu'il s'agisse d'objectifs différents, des tests sur des contrôles et des tests de corroboration peuvent être réalisés simultanément au moyen de l'application d'un test détaillé à une même opération, procédé également appelé contrôle bivalent. Par exemple, l'auditeur peut vérifier une facture pour déterminer si elle a été approuvée et pour recueillir un élément probant corroborant concernant une opération. L'auditeur envisage la conception et l'évaluation de tels tests à la lumière de ces deux objectifs. Le fait qu'un procédé de corroboration n'a pas mis d'inexactitude en lumière ne signifie pas que les contrôles relatifs à l'assertion faisant l'objet du test soient efficaces.

3.2. Calendrier d'application des tests des contrôles

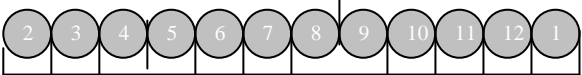
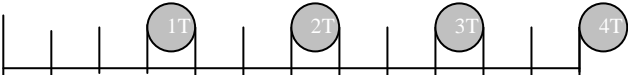
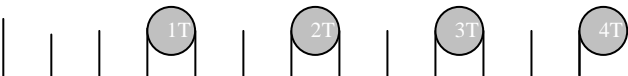
Le calendrier d'application des tests de procédures dépend de l'objectif de l'auditeur et détermine la période pendant laquelle celui-ci peut s'appuyer sur ces contrôles. Si l'auditeur teste les contrôles à une date donnée, les éléments probants qu'il obtient indiquent uniquement que les

contrôles fonctionnaient efficacement à cette date. En revanche, s'il teste les contrôles sur l'ensemble d'une période, il obtient des éléments probants indiquant que les contrôles fonctionnaient efficacement tout au long de cette période.

La période durant laquelle l'auditeur effectue ses tests de contrôles varie en fonction de la nature des contrôles qui font l'objet de tests et de la fréquence des contrôles particuliers mis en œuvre et des politiques particulières appliquées. Certains contrôles fonctionnent de façon répétitive (par exemple, les contrôles sur les ventes) et d'autres ne fonctionnent qu'à certains moments (par exemple, les contrôles sur l'établissement des états financiers périodiques et les contrôles sur les inventaires physiques).

Des éléments probants qui ne portent que sur une date donnée peuvent répondre au besoin de l'auditeur, par exemple lorsqu'il teste les contrôles sur des données périodiques non courantes, comme le dénombrement physique des stocks de l'entité à la fin de l'exercice. En revanche, si l'auditeur a besoin d'éléments probants concernant l'efficacité d'un contrôle sur une période donnée, les éléments probants portant uniquement sur une date donnée peuvent se révéler insuffisants. Dans ce cas, l'auditeur complète ses tests par d'autres tests de contrôles qui lui permettent de réunir des éléments probants indiquant que le contrôle a fonctionné efficacement aux moments pertinents, au cours de la période visée par la vérification.

On peut mettre en œuvre des tests de procédures selon la nature des données comme il est précisé dans le tableau suivant :

| Catégorie d'opérations | Exemples | Exemple de période de temps adéquate pour vérifier le fonctionnement des contrôles |
|--|--|--|
| Opérations courantes significatives et répétitives | Exemple : ventes, achats, encaissements, décaissements, payes |  |
| Opérations courantes significatives et périodiques | Exemple : inventaire, amortissement, conversion devises |  |
| Opérations d'estimations significatives | Détermination des provisions pour créances douteuses, établissement de provisions pour garanties, les tests de dépréciation d'actifs |  |

Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une période intermédiaire, il doit :

- (a) recueillir des éléments probants concernant les changements importants dans ces contrôles intervenus postérieurement à la période intermédiaire ; et
- (b) déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période Restante

Exemple

Dans le cas d'un contrôle intégré à un programme informatique, l'auditeur peut tester le fonctionnement de ce contrôle à une date donnée, afin d'obtenir des éléments probants pour savoir si celui-ci fonctionne efficacement à cette date. L'auditeur peut ensuite mettre en œuvre des tests de contrôles visant à réunir des éléments probants qui indiquent si le contrôle a fonctionné systématiquement durant la période considérée, par exemple des tests des contrôles généraux relatifs à la modification et à l'utilisation de ce programme informatique au cours de la période considérée.

3.3. Etendue d'application des tests de contrôles

Plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour son appréciation des risques, plus l'étendue des tests des procédures sera grande. De plus, lorsque le taux de dérogation prévue pour un attribut donné augmente, l'auditeur augmente l'étendue des tests du contrôle en question.

L'auditeur conçoit des tests des procédures pour obtenir des éléments probants que les contrôles ont fonctionné efficacement tout au long de la période. Les facteurs que l'auditeur peut considérer en déterminant l'étendue des tests incluent ce qui suit :

- La fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité pendant la période.
- La durée pendant la période d'audit que l'auditeur compte s'appuyer sur l'efficacité du contrôle.
- La pertinence et la fiabilité des éléments probants à obtenir supportant que le contrôle empêche, ou détecte et corrige, des erreurs significatives au niveau de l'assertion.
- dans quelle mesure les éléments probants obtenus à partir de tests d'autres contrôles sont reliés à la même assertion.
- dans quelle mesure l'auditeur projette compter sur l'efficacité du contrôle dans l'évaluation du risque (et réduire de ce fait les procédures substantives en conséquence).
- La déviation prévue dans l'application du contrôle.

Cependant, en raison de l'uniformité inhérente du traitement informatique, il se peut que l'auditeur n'ait pas besoin d'augmenter l'étendue des tests portant sur un contrôle informatique donné.

Un contrôle d'application programmé doit fonctionner systématiquement à moins que le programme (y compris les tables, les fichiers ou d'autres données permanentes utilisées par le programme) ne soit modifié. Une fois que l'auditeur a déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qu'il peut faire au moment de la mise en œuvre initiale du contrôle ou à une autre date), il envisage de mettre en œuvre des tests pour déterminer que le contrôle continue de fonctionner efficacement.

Dans le cadre de ces tests, l'auditeur peut chercher à déterminer qu'on n'apporte pas de modifications aux programmes sans qu'elles soient soumises aux contrôles appropriés sur les changements apportés aux programmes, que c'est la version autorisée du programme qui est utilisée pour le traitement des opérations, et que les autres contrôles généraux pertinents sont efficaces.

3.4. Modalités de prise en compte d'éléments probants réunis lors d'audits précédents

Si l'auditeur prévoit s'appuyer sur des éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors de missions d'audit antérieures, il doit réunir des

éléments probants quant à la possibilité que des changements touchant les contrôles en cause soient survenus depuis.

L'examen des éléments probants concernant ces changements peut amener l'auditeur à augmenter ou diminuer le niveau prévu des éléments probants qu'il réunit au cours de la période considérée concernant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

L'auditeur obtient de tels éléments au moyen de demandes d'informations, en association avec une observation physique ou une inspection.

Pour prendre sa décision, l'auditeur prend en considération les règles suivantes :

- *S'il prévoit s'appuyer sur des contrôles ayant subi des modifications depuis la dernière fois qu'ils ont été testés, l'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles dans le cadre de la mission en cours.*
- *Si l'auditeur prévoit s'appuyer sur des contrôles qui n'ont subi aucune modification depuis qu'ils ont été testés la dernière fois, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au moins lors d'une mission sur trois. En règle générale, Plus le risque d'inexactitudes importantes est élevé ou plus l'auditeur s'appuie sur les contrôles, plus courte sera vraisemblablement cette période.*
- *Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur détermine qu'il est approprié de s'appuyer sur les éléments probants réunis au cours de missions d'audit antérieures, l'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement d'une partie de ces contrôles lors de chaque mission d'audit. En plus de fournir des éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles faisant l'objet des tests lors de la vérification en cours, la mise en œuvre de tels tests fournit des éléments probants concernant l'efficacité interrompue de l'environnement de contrôle et, de ce fait, aide l'auditeur à décider s'il convient de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors d'audits antérieures.*
- *Lorsque l'auditeur a déterminé qu'un risque d'erreur (avant intervention du contrôle) au niveau d'une assertion est un risque significatif et qu'il projette compter sur l'efficacité opérationnelle du contrôle prévu pour atténuer ce risque significatif, l'auditeur devrait obtenir l'évidence au sujet de l'efficacité du fonctionnement de ce contrôle par des tests de contrôle exécutés dans la période en cours.*

En considérant s'il est approprié d'utiliser des éléments probants réunis lors d'audit précédent au sujet de l'efficacité de fonctionnement des contrôles obtenues dans des audits antérieurs, et, si la durée de la période qui peut s'écouler avant de tester de nouveau un contrôle, l'auditeur considère ce qui suit :

- L'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le système de surveillance des contrôles de l'entité, et le processus d'évaluation des risques de l'entité.
- Les risques résultant des caractéristiques du contrôle, incluant si le contrôle est manuel ou automatisé.
- L'efficacité des contrôles généraux pour les technologies de l'information.

- L'efficacité du contrôle et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des déviations dans l'application du contrôle, observés lors des audits antérieurs.
- Si le manque de changements dans un contrôle pose un risque dû à un changement de circonstances.
- Le risque d'erreurs significatives et l'ampleur de la confiance dans le contrôle.

3.5. Evaluation des éléments probants sur le fonctionnement effectif des contrôles internes

A l'issue de la phase d'exécution des tests sur les contrôles internes jugés à priori comme efficaces, l'auditeur évalue le degré d'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

L'appréciation du risque combiné se poursuit tout au long de la mission. A mesure que la mission progresse, les appréciations préliminaires du risque sont soit confirmées, soit invalidées par les résultats des tests des contrôles. Si ces résultats indiquent que les appréciations antérieures ne sont plus valables, l'auditeur révisé ses appréciations et modifie en conséquence la nature, l'étendue et le calendrier d'application de ses procédés substantifs.

L'auditeur peut conclure que les politiques et procédures sont appliquées de manière efficace même si les tests des contrôles révèlent quelques dérogations, à condition que celles-ci ne dépassent pas un niveau acceptable. Par niveau acceptable, on entend le niveau auquel il est probable que les inexactitudes importantes seraient prévues ou détectées en temps opportun.

Cependant, l'existence des exceptions au fonctionnement des procédures de contrôle, même importantes, n'est pas à lui seul une preuve de l'existence d'erreurs significatives dans les comptes.

Section 3 : Collecte des éléments probants sur les soldes des comptes, les mouvements et informations

Selon l'ISA 500, les contrôles substantifs désignent les procédures visant à obtenir des éléments probants afin de détecter des anomalies significatives dans les états financiers.

Ces tests substantifs fournissent à l'auditeur des évidences sur le respect des assertions sous-tendant à l'établissement des états financiers.

3.1. Révision de l'appréciation des risques

L'auditeur planifie et met en œuvre des procédés substantifs pour tenir compte de son appréciation du risque d'inexactitudes importantes. Plus il évalue que le risque est élevé, plus il est probable que les procédés substantifs seront mis en œuvre vers la fin de la période, et l'étendue de ces procédés augmente. En outre, plus il évalue que le risque est élevé, plus la nature des procédés substantifs revêt une importance.

Après test des procédures, l'auditeur revoit son appréciation des risques à la lumière des éléments probants collectés à ce stade. Cette appréciation est effectuée pour chaque assertion et par contrôle. Les résultats de cette évaluation peuvent aboutir à :

- La confirmation de l'évaluation de la conception des contrôles faite par l'auditeur lors de la planification, dans ce cas le niveau d'assurance augmente et l'auditeur poursuit son approche d'audit en exécutant des tests substantifs au niveau initialement prévu.

- Infirmier l'évaluation de la conception des contrôles faite par l'auditeur lors de la planification, dans ce cas le niveau d'assurance diminue et l'auditeur doit réviser son appréciation initiale des risques et adapte en conséquence la nature, le calendrier et l'étendue des tests substantifs.

L'auditeur complète alors la matrice d'appréciation des risques :

| Process | Assertion | Risque d'erreur | CI de détection ou de prévention | contrôles compensatoires | Jugement Sur le risque combiné | Décision de tester oui ou non | Résultat des tests | appréciation définitive du risque |
|---------|-----------|-----------------|----------------------------------|--------------------------|--------------------------------|-------------------------------|--------------------|-----------------------------------|
| | | | | | | | | |

En fonction de cette matrice, l'auditeur fixe la nature, l'étendue et le calendrier des autres procédés de collecte des éléments probants à travers l'exécution des tests de corroboration :

| Process | Assertion | Appréciation du risque | Fixation de la nature et de l'étendue des tests de validité |
|---------|-----------|------------------------|---|
| | | | |
| | ... | | |
| | ... | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

La révision de l'appréciation des risques pourrait conduire l'auditeur à la révision du seuil de signification déterminé d'une façon préliminaire lors de la phase de planification.

3.2. Détermination de l'erreur tolérable

En fonction de l'appréciation des risques, l'auditeur procède à l'allocation du seuil de signification en erreurs tolérables au niveau des postes des états financiers.

3.3. Nature des tests substantifs

3.3.1. Les procédures analytiques

3.3.1.1. Nature des procédures analytiques

Les procédures analytiques ou l'examen analytique, à lui seul, ne constitue pas généralement une procédure de validation des comptes, notamment dans une approche qui prévoit uniquement l'exécution de tests substantifs.

L'examen analytique n'est utilisé seul que dans le cadre d'une approche prévoyant des tests sur les contrôles et que ces contrôles fonctionnent efficacement après tests. Dans ce cas, il est du type persuasif.

Selon l'ISA 520 relative à l'examen analytique, les procédés analytiques sont exécutés à différents stades de la mission et ont pour objectifs :

| Phase | Type d'examen analytique | Tests de contrôles | Objectifs | Force probante |
|-----------------------------------|--------------------------------|--------------------|--|--|
| Prise de connaissance de l'entité | Examen analytique global | - | <ul style="list-style-type: none"> • Améliorer la connaissance de l'activité et du secteur • Aider à fixer le SS préliminaire • Aider à identifier les zones de risques | minimale |
| Exécution des tests substantifs | Examen analytique détaillé | Non | • Collecte des éléments probants | Corroborative |
| | | Oui | • Collecte des éléments probants | Persuasive lorsque le contrôle est bon |
| Fin de la mission | Examen analytique de cohérence | - | Vérifier la cohérence des EF. | Corroborative ou minimale. |

On peut donc distinguer les degrés suivants de fiabilité :

- **L'examen analytique persuasif**

L'examen analytique à force probante persuasive permet à l'auditeur de déterminer ce que devrait être le solde d'un compte. L'objectif recherché par l'auditeur est la détection des erreurs significatives existantes dans un compte.

L'examen analytique à force probante persuasive est utilisé lorsque l'auditeur a une confiance élevée dans le système de contrôle interne après tests de fonctionnement efficace. Il concerne généralement le contrôle des éléments suivants :

- les charges financières sur emprunts
- les amortissements sur les immobilisations
- les frais de personnel notamment les charges sociales et les retenues d'impôt.
- La TVA collectée et la TVA récupérables sur les ventes et les achats

Les résultats de l'examen analytique persuasif sont traités comme suit :

- Les écarts inférieurs à l'erreur tolérable ne sont pas traités, et les postes ou comptes y afférents sont acceptés.
- Les écarts supérieurs à l'erreur tolérable doivent être solutionnés par l'exécution d'autres procédures d'audit et les écarts non expliqués sont considérés comme des erreurs significatives.

- **L'examen analytique à force probante corroborative**

L'examen analytique à force probante corroborative, comme son appellation l'indique, corrobore les résultats des autres procédures d'audit. Cette corroboration peut se faire de plusieurs façons comme suit :

- confirmation des résultats obtenus par l'exécution d'autres procédures d'audit.
- Etre à l'origine de la détection d'erreurs significatives que les autres procédures d'audit en détermine la nature et le montant.

- **L'examen analytique à force probante minimale**

Un examen analytique de cohérence d'ensemble est utilisé dans la phase de prise de connaissance mais peut être aussi utilisé dans les autres phases et notamment dans la validation des conclusions de fin de mission. Il consiste principalement en l'analyse des corrélations et des relations qui existent entre les composantes des états financiers.

3.3.1.2. Considérations à prendre en compte pour l'utilisation des procédures analytiques

Lorsqu'il conçoit des procédés substantifs analytiques, l'auditeur tient compte d'éléments tels que les suivants :

- la pertinence d'avoir recours à des procédés substantifs analytiques compte tenu des assertions;
- la fiabilité des données, qu'elles soient de source interne ou externe, sur la base desquelles sont établies les attentes à l'égard de ce que devraient être les montants comptabilisés ou les ratios;
- la question de savoir si l'attente est suffisamment précise pour fournir le niveau souhaité d'assurance quant à la détection des inexactitudes importantes;
- L'écart acceptable entre les montants comptabilisés et les valeurs prévues.
- L'auditeur envisage la possibilité de tester les contrôles visant l'établissement par l'entité des informations qu'il utilise pour l'application des procédés analytiques. Lorsque ces contrôles sont efficaces, l'auditeur accorde de plus grande confiance à la fiabilité de l'information et, par conséquent, aux résultats des procédés analytiques. L'auditeur peut aussi se demander si l'information a fait l'objet de tests au cours de la période considérée ou de la période précédente.

Lorsqu'il planifie des procédés analytiques l'auditeur s'interroge sur le montant de l'écart par rapport aux attentes qui peut être accepté sans autre forme d'enquête. Sa réflexion est influencée principalement par l'importance relative et la cohérence par rapport au niveau d'assurance désiré. Pour déterminer ce montant, l'auditeur tient compte de la possibilité qu'une combinaison d'inexactitudes dans les soldes de comptes ou les catégories d'opérations en cause, ou dans d'autres soldes de Comptes ou catégories d'opérations, aboutisse au total à un montant inacceptable. Lorsqu'il conçoit les procédés substantifs analytiques, l'auditeur augmente le niveau d'assurance désiré en fonction du risque d'inexactitudes importantes.

3.3.2. Les tests sur les détails des opérations et des soldes

L'audit des détails des opérations s'effectue généralement sur la base d'un échantillon d'opérations choisi parmi une population constituant l'ensemble des mouvements ayant abouti à la formation d'un solde. L'examen des détails d'opérations par échantillon est déterminé en fonction des risques associés au poste ou au compte (voire la section traitant de l'échantillonnage statistique).

L'examen d'un échantillon d'opérations peut s'accompagner ou non, en fonction des caractéristiques et des risques du poste ou du compte, par l'examen et le contrôle des opérations dites "éléments clés".

Les éléments clés sont les mouvements composant le solde d'un compte qui sont, en raison de leur nature, importants individuellement. En effet, certains mouvements et soldes sont par leur taille et leur prédisposition à contenir des erreurs significatives importants et nécessitent un

contrôle approfondi. Les mouvements et soldes qui peuvent être considérés comme éléments clés sont :

- Les mouvements et soldes dont le montant est supérieur à l'erreur tolérable
- Les mouvements et soldes qui présentent un degré important de subjectivité et de jugement de la part de la DG.
- Les mouvements et soldes avec les parties liées.
- Les mouvements et soldes anciens ou dormants pour les comptes clients et d'une manière générale les comptes de créditeurs et débiteurs divers.

Dans le cas de contrôle des éléments clés, l'auditeur choisit un échantillon d'éléments qui soit représentatif de la population restante. Ce choix tiendra compte de l'homogénéité de la population et du nombre d'éléments choisi par rapport au nombre total de la population.

Le degré de précision recherché par l'auditeur a aussi un impact sur la taille de l'échantillon et est en rapport avec le degré d'erreur attendu et la possibilité d'extrapoler les erreurs détectées au reste de la population.

3.3.3. Les tests sur les détails des opérations et des soldes

L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit pour évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations fournies, est en conformité avec le référentiel comptable applicable.

3.3.4. Contrôles de substance portant sur le processus d'arrêté des comptes.

Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit relatives au processus d'arrêté des comptes suivantes :

- (a) pointage ou rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente ;
- (b) examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustements enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers.

La nature, mais aussi l'étendue de la revue par l'auditeur des écritures et autres ajustements dépend de la nature et de la complexité du processus suivi par l'entité pour l'établissement de ses états financiers, ainsi que des risques d'anomalies significatives y relatifs.

3.4. Calendrier d'application des procédés substantifs

Lorsque des procédés substantifs sont appliqués à une date intermédiaire, l'auditeur doit mettre en oeuvre, pour la période restante, des procédés substantifs supplémentaires ou une combinaison de procédés substantifs et de tests des contrôles procurant un fondement raisonnable à l'extension des conclusions d'audit ou à la période comprise entre la date intermédiaire et la date de clôture.

Lorsque des inexactitudes sont détectées dans des catégories d'opérations ou des soldes de comptes à une date intermédiaire, l'auditeur modifie habituellement l'appréciation des risques à leur égard ainsi que la nature, le calendrier d'application ou l'étendue prévus des procédés substantifs couvrant la période restante qui ont trait à ces catégories d'opérations ou à ces soldes de comptes, ou il étend l'application de ces procédés d'audit jusqu'à la fin de la période ou les reprend il la fin de la période.

La mise en œuvre de procédés d'audit à une date intermédiaire peut aider l'auditeur à déceler et résoudre les problèmes tôt dans le processus d'audit. Par conséquent, elle peut revêtir une importance particulière même si l'auditeur est tenu de mettre en œuvre d'autres procédés d'audit dans le cas où il applique des procédés à une date intermédiaire.

3.5. Etendue de la mise en œuvre des procédés substantifs

Plus le risque d'inexactitudes importantes est élevé, plus l'étendue des procédés substantifs est grande. Toutefois, il ne convient d'augmenter l'étendue d'un procédé d'audit que si celui-ci est pertinent en soi eu égard au risque en question. Du fait que l'appréciation du risque d'inexactitudes importantes tient compte du contrôle interne, l'étendue des procédés substantifs peut être réduite si les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles produisent des résultats satisfaisants.

Lors de la planification des tests détaillés, l'étendue de ces tests est habituellement envisagée du point de vue de la taille de l'échantillon, qui est fonction du risque d'inexactitudes importantes conformément à la norme ISA 530 "Sondages en audit".

L'utilisation de TCAO peut permettre une vérification plus poussée des transactions et fichiers électroniques. Par exemple, lorsque l'auditeur met en œuvre des procédés d'audit au niveau des assertions, ces techniques peuvent aboutir à tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

Section 4 : Considérations particulières pour l'audit des estimations comptables

Selon l'ISA 540, une "estimation comptable" désigne une Estimation approchée d'un montant en valeur en l'absence d'un moyen précis de le mesurer. Ce terme est utilisé pour un montant évalué en juste valeur lorsqu'il existe une incertitude sur son évaluation, de même que pour d'autres montants qui requièrent une estimation. Par Exemples :

- Provisions pour dépréciation des créances et des stocks pour les ramener à leur valeur de réalisation estimée.
- Amortissement des immobilisations sur leur durée d'utilisation estimée.
- Produits constatés d'avance.
- Impôts différés.
- Provision pour risque pour un procès en cours.
- Pertes sur des contrats à long terme.
- Provisions pour garantie.

Dans une estimation comptable il est difficile de prévoir des contrôles de détection ou de prévention ce qui caractérise une probabilité d'erreurs plus élevée que les autres données.

4.1. Caractéristiques du risque pour les estimations comptables

Les estimations sont souvent entachées d'incertitudes quant à l'aboutissement d'événements qui se sont produits ou sont susceptibles de se produire et nécessitent l'exercice du jugement. En conséquence, les estimations comptables impliquent un risque d'anomalie significative plus élevé. Les estimations comptables se caractérisent donc par :

- **la subjectivité** : les estimations comptables sont imprécises et dépendent des hypothèses arrêtées par l'entreprise en ce qui concerne la réalisation effective d'événements futurs.

- **Les contrôles de prévention sont plus difficiles car dépendant d'évènements futurs** : il est difficile de mettre en place des contrôles pour prédire des erreurs au niveau des données qui dépendent d'évènements futurs. L'entreprise peut seulement mettre en place des procédures pour améliorer la fiabilité d'une estimation.
- **influence de la direction** : généralement les estimations comptables font l'objet d'une revue directe de la part de la direction, elles peuvent en conséquence être influencées par les vœux de la direction qui désirent atteindre un niveau de résultat souhaité

4.2. Nature des estimations comptables

Déterminer une estimation comptable peut être simple ou complexe, en fonction de la nature de l'élément. Elles peuvent être faites de façon permanente dans le cadre du système comptable ou peuvent être ponctuelles et effectuées seulement en fin de période.

Les estimations comptables sont fréquemment réalisées en utilisant des données basées sur l'expérience, par exemple l'utilisation des taux standard d'amortissement pour chaque catégorie d'actifs immobilisés ou l'application d'un pourcentage standard du chiffre d'affaires pour le calcul d'une provision pour garantie. Dans ce cas, il est nécessaire que la direction revoie périodiquement les données, notamment en réappréciant la durée d'utilisation restant à couvrir des actifs immobilisés on en comparant les résultats réels avec l'estimation d'origine et en ajustant les données en conséquence.

4.3. Approche d'audit

Selon l'ISA 540, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère raisonnable d'une estimation comptable dans les circonstances données et, si nécessaire, sur l'information donnée en notes est pertinente. Les éléments probants disponibles pour étayer une estimation comptable sont souvent plus difficiles à obtenir et moins concluants que ceux disponibles pour étayer d'autres éléments des états financiers.

Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, en application de la Norme ISA 315 4, l'auditeur doit acquérir une connaissance des questions suivantes afin de lui fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables :

- (a) les règles édictées par le référentiel comptable relatives aux estimations comptables, y compris les informations à fournir les concernant;
- (b) la façon dont la direction identifie celles des transactions, ou ceux des événements ou circonstances qui peuvent donner lieu au besoin d'estimations comptables pour être enregistrées ou mentionnées en notes annexes dans les états financiers. En acquérant cette connaissance, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements intervenus dans les circonstances qui peuvent donner lieu à de nouvelles estimations comptables, ou au besoin de réviser celles existantes;
- (c) la façon dont la direction procède aux estimations comptables et une connaissance des données sur lesquelles elles sont basées, y compris :
 - (i) la méthode et le cas échéant le modèle utilisé pour procéder à l'estimation comptable;
 - (ii) les contrôles y relatifs ;
 - (iii) le recours éventuel de la direction à un expert;
 - (iv) les hypothèses sous-tendant les estimations comptables;

- (v) s'il y a eu, ou devrait y avoir eu, un changement par rapport à la période précédente dans les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables et, dans l'affirmative, quelles en sont les raisons; et ;
- (vi) si la direction a évalué les effets d'une incertitude d'attaché à l'évaluation d'une estimation et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation.

La démarche pourrait être structurée comme suit :

4.3.1. Comprendre les processus significatifs

Elle inclut successivement les actions suivantes :

- identifier les estimations comptables significatives
- comprendre le processus de ces estimations comptables
- considérer les types d'erreurs qui peuvent se produire
- identifier et évaluer les contrôles pertinents dans le processus

a. identifier les estimations comptables significatives

Pour dégager le caractère significatif il faut voir d'une part le montant de l'estimation comptable par rapport au seuil de signification et en tenant en compte les engagements résultant de cette estimation.

Durant la phase de planification l'auditeur identifie les postes et comptes qui exigent de la part de la société une estimation à travers la prise de connaissance de ses opérations et de son environnement. Pour identifier le caractère significatif des estimations comptables l'auditeur doit prendre en considération le solde du compte auquel l'estimation s'applique mais également le fait de savoir si l'entreprise auditée peut sous-estimer un compte enregistrant une estimation a priori de faible importance. L'auditeur doit également être attentif aux estimations qui auraient dû être effectuées par l'entreprise et qui ne le sont pas.

Les facteurs à considérer sont :

- la tendance économique.
- les caractéristiques du secteur.
- les facteurs d'organisation et de politique interne.
- la nature de l'opération elle-même

b. comprendre le processus de ces estimations comptables

L'auditeur va comprendre et documenter chaque processus d'estimation comptable significative associé au besoin avec des tests de cheminement.

c. considérer les types d'erreurs qui peuvent se produire

Pour les identifier, l'auditeur se pose des questions du genre : les données utilisées par l'entreprise pour les estimations comptables sont-elles appropriées et fiables. Ainsi les hypothèses de l'entreprise sont-elles appropriées c'est à dire se basent-elles sur des interprétations raisonnables des événements présents et sur la meilleure information disponible. Les hypothèses arrêtées ont-elles été correctement appliquées aux données de base pour l'élaboration de l'estimation.

d. identifier et évaluer les contrôles pertinents dans le processus

Sans que ça ne soit des contrôles comparables à ceux des données répétitives l'entreprise peut mettre en place des pratiques et des méthodes tendant à améliorer le caractère raisonnable des estimations, l'auditeur doit identifier des contrôles et évaluer dans quelles mesures ils peuvent permettre d'aboutir à des estimations raisonnables.

4.3.2. Evaluations du risque d'erreurs

L'évaluation des risques d'erreurs dépend de :

- caractère raisonnable des hypothèses.
- risques d'erreurs dans les données utilisées.
- l'application des hypothèses :
 - o application des hypothèses à tous les comptes d'une manière constante.
 - o application antérieure : application existante sur les différents exercices et est homogène
 - o explication de la variation des hypothèses d'un exercice à l'autre en tenant compte de nouvelles circonstances.
- le niveau de subjectivité.
- les pratiques du client pour renforcer le caractère raisonnable des estimations
- la motivation de la direction
- le degré de précision des estimations antérieures.

4.3.3. Elaboration de l'approche d'audit

Conformément à l'ISA 540, l'auditeur doit appliquer une ou plusieurs des approches suivantes pour l'audit d'une estimation comptable:

- a) examen et test de la procédure suivie par la direction pour effectuer l'estimation;
- b) utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction; ou
- c) revue des événements postérieurs à la clôture confortant l'estimation.

4.3.3.1. Examen et test de la procédure suivie par la direction pour effectuer l'estimation

- ***Evaluation des données et des hypothèses***

- **Evaluation des données** : L'auditeur évaluera si les données sur lesquelles l'estimation s'appuie sont exactes, complètes et pertinentes. Si des données comptables sont employées, leur cohérence avec les données traitées par le système comptable sera revue. Par exemple, pour contrôler une provision pour garantie, l'auditeur réunira des éléments probants confirmant que les données relatives aux produits encore couverts par la garantie en fin de période correspondent aux informations de ventes contenues dans le système comptable.

L'auditeur évaluera si les données collectées sont correctement analysées et projetées et constituent une base raisonnable pour calculer l'estimation comptable. Il peut s'agir d'analyser l'ancienneté des créances clients ou d'effectuer une projection du nombre de mois de disponibilité d'un article en stock en fonction de l'utilisation passée et prévue.

- **Evaluation des hypothèses** : L'auditeur déterminera si les principales hypothèses utilisées par l'entité pour l'estimation s'appuient sur une base valable. Dans certains cas, les hypothèses se fondent sur des statistiques gouvernementales ou du secteur, par exemple les taux d'inflation, d'intérêt et de chômage, ou sur les prévisions de croissance du marché. Dans d'autres cas, les hypothèses sont spécifiques à l'entité et reposent sur des données internes. L'auditeur déterminera notamment si ces hypothèses sont:
 - Raisonables compte tenu des résultats réels des périodes précédentes.
 - Cohérentes avec celles utilisées pour d'autres estimations comptables.
 - Cohérentes avec les plans de la direction jugés raisonnables.

Dans le cas de processus d'estimations complexes impliquant des techniques spécialisées, **l'auditeur peut juger nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert**, par exemple d'ingénieurs, pour évaluer la quantité d'un tas de minerai ou sa teneur.

- ***Vérification des calculs***

L'auditeur contrôlera les formules de calcul appliquées par la direction. La nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de l'auditeur dépendent de différents facteurs, notamment de la complexité du calcul de l'estimation comptable, de l'évaluation par l'auditeur des procédures et des méthodes employées par l'entité pour parvenir à l'évaluation et du caractère significatif de cette dernière sur les états financiers.

- ***Comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels***

L'auditeur comparera, dans la mesure du possible, les estimations comptables effectuées pour les périodes précédentes avec les résultats réels de ces périodes afin:

- (a) de réunir des éléments probants sur la fiabilité globale des procédures d'estimation de l'entité;
- (b) de déterminer s'il est nécessaire de rectifier les données de base; et
- (c) de déterminer si les différences entre les résultats réels et les estimations précédentes ont été quantifiées et si les ajustements nécessaires ont été effectués ou si des informations appropriées ont été données en notes annexes.

- ***Examen des procédures d'approbation de la direction***

En général, les estimations comptables significatives sont revues et approuvées par la direction. L'auditeur déterminera si cette revue et cette approbation ont été faites par le niveau de direction adéquat et s'assurera que la documentation sous-tendant le calcul de l'estimation comptable en fait état.

4.3.3.2. Utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction

L'auditeur peut effectuer ou obtenir une estimation indépendante pour la comparer avec l'estimation comptable effectuée par la direction. En utilisant une estimation indépendante, l'auditeur évaluera, généralement, les données, examinera les hypothèses servant de base de cette estimation et contrôlera le processus de calcul. Il peut s'avérer utile de comparer les estimations comptables portant sur des périodes précédentes avec les résultats réels de ces périodes.

4.3.3.3. Revue des événements postérieurs à la clôture confortant l'estimation.

Les transactions et les événements qui se produisent après la fin de l'exercice, mais avant la fin de l'audit, peuvent fournir des éléments probants sur une estimation comptable effectuée par la direction. L'examen par l'auditeur de ces transactions et événements peut l'affranchir, totalement ou en partie, de la nécessité d'examiner et de contrôler la procédure suivie par la direction pour effectuer une estimation comptable, ou de recourir à une estimation indépendante pour évaluer le caractère plausible de l'estimation comptable.

4.3.3.4. Obtention d'une déclaration écrite.

L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère que les hypothèses importantes qu'elle a retenues en procédant aux estimations comptables sont raisonnables.

Section 5 : Utilisation des techniques d'échantillonnage statistique en audit

Selon l'ISA 530, "Sondages en audit" signifie l'application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie de transactions afin de permettre à l'auditeur d'obtenir et d'évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion ou d'aider à tirer une conclusion sur l'ensemble de la population.

5.1. Définition de l'échantillon

Pour définir un échantillon, l'auditeur doit considérer les objectifs spécifiques de l'audit, la population dans laquelle le sondage doit être effectué et la taille de l'échantillon.

5.1.1. Objectifs de l'audit

L'auditeur considérera avant tout les objectifs spécifiques de l'audit et les procédures d'audit les plus aptes à d'aboutir à ces objectifs. En outre, lorsque le recours à un sondage en audit se justifie, l'auditeur prendra en compte la nature des éléments probants recherchés, les erreurs potentielles et d'autres caractéristiques relatives à ces éléments probants pour définir ce qui constituera une erreur et pour choisir la population qui fera l'objet du sondage.

Par exemple, lorsque l'auditeur effectue des tests de procédures sur les méthodes d'achat d'une entité, l'auditeur recherchera si les factures sont correctement saisies et approuvées. En revanche, lors de contrôles substantifs sur des factures traitées pendant l'exercice, l'auditeur recherchera plutôt si les montants figurant sur les factures sont correctement enregistrés dans les comptes.

5.1.2. Choix de la population

La population est un ensemble de données sur lesquelles l'auditeur sélectionne un échantillon pour parvenir à une conclusion. L'auditeur s'assurera que la population à la base de l'échantillon est adaptée à l'objectif spécifique de l'audit. Si par exemple l'objectif de l'auditeur est de détecter une surestimation des créances clients, la balance des comptes clients sera utilisée comme population.

Les éléments individuels constituant la population sont appelés unités d'échantillonnage.

5.1.3. Stratification de la population

Pour définir un échantillon ciblé et adapté, l'auditeur peut recourir à la stratification. La stratification consiste à diviser une population en sous-groupes homogènes, chacun d'eux représentant un groupe d'unités d'échantillonnage partageant des caractéristiques similaires (souvent en montant). Chacune des strates est définie de manière explicite, afin que chaque unité d'échantillonnage n'appartienne qu'à une seule strate. Ce processus réduit la volatilité des éléments de chaque strate.

La stratification permet donc à l'auditeur de cibler ses efforts sur les éléments qui présentent par exemple le plus grand risque d'erreurs en valeur. Ainsi, l'auditeur peut examiner en priorité les créances clients d'un montant élevé afin de détecter d'éventuelles anomalies significatives. En outre, la stratification peut diminuer la taille de l'échantillon.

5.1.4. Taille de l'échantillon

Pour déterminer la taille d'un échantillon, l'auditeur doit prendre en compte le **risque d'échantillonnage**, **l'erreur tolérable** et **l'erreur escomptée**.

Le risque d'échantillonnages provient du fait que la conclusion à laquelle parvient l'auditeur sur la base d'un échantillon sélectionné puisse être différente de celle obtenue si l'audit avait porté sur l'ensemble de la population. La taille de l'échantillon dépend du niveau du risque d'échantillonnage que l'auditeur est prêt à accepter au niveau des résultats du sondage. Plus le risque accepté est faible, plus la taille de l'échantillon sera importante.

Ce risque concerne aussi bien les résultats des tests de contrôles que les tests de corroboration et peut être subdivisé en deux catégories de risques:

- **Le risque de confiance insuffisante et de rejet abusif** ont une incidence sur l'efficacité de l'audit car ils imposent généralement une charge de travail supplémentaire pour l'auditeur ou pour l'entité afin d'établir que les conclusions initiales étaient incorrectes.
- **Le risque de confiance excessive et d'acceptation abusive** ont une incidence sur l'efficacité de l'audit, mais sont davantage susceptibles de conduire à une opinion erronée sur les états financiers que les risques de confiance insuffisante ou de rejet abusif.

L'erreur tolérable est l'erreur maximale dans la population sélectionnée que l'auditeur peut tolérer tout en concluant que les résultats du sondage ont atteint l'objectif de l'audit. L'erreur tolérable est définie pendant la phase de planification et, pour les tests de corroboration, dépend du seuil de signification fixé par l'auditeur. Plus l'erreur tolérable est faible, plus la taille de l'échantillon sera importante.

Pour la relation avec **l'erreur escomptée**, si l'auditeur s'attend à ce que la population contienne des erreurs, l'auditeur examinera un échantillon plus grand que lorsqu' aucune erreur n'est escomptée, afin de conclure que l'erreur réelle constatée dans la population n'est pas supérieure à l'erreur tolérable fixée. Des échantillons de plus petite taille se justifient lorsque l'auditeur n'escompte aucune erreur dans la population. Pour déterminer l'erreur escomptée dans une population, l'auditeur examinera notamment les niveaux d'erreurs décelés lors des audits précédents, les modifications dans les procédures de l'entité et les éléments probants fournis par d'autres procédures.

5.2. Sélection de l'échantillon

L'auditeur doit sélectionner des éléments pour le sondage de telle sorte que l'échantillon soit représentatif de la population. Pour ce faire, tous les éléments de la population sont à considérer dans la sélection.

Bien qu'il existe de nombreuses méthodes de sélection, les trois principales sont les suivantes:

- **Sélection aléatoire** : tous les éléments de la population ont la même chance d'être sélectionnés, par exemple par l'utilisation d'une table de nombres aléatoires.
- **Sélection systématique** : sélection d'éléments en appliquant un intervalle constant entre les différentes sélections, le premier intervalle ayant un point de départ aléatoire. L'intervalle peut être basé sur un certain nombre d'éléments (par exemple, toutes les vingt factures) ou sur des montants (par exemple, chaque tranche d'augmentation de 1 000 TND dans la valeur cumulée de la population). Pour utiliser une sélection systématique, l'auditeur s'assurera que la structure de la population n'est pas telle que l'intervalle d'échantillonnage correspond à une caractéristique spécifique de la population.
- **Sélection au hasard**: elle peut représenter une alternative acceptable à la sélection aléatoire, à condition que l'auditeur s'efforce de constituer un échantillon représentatif de la population entière, sans volonté d'inclure ou d'exclure des éléments spécifiques. Si l'auditeur a recours à cette méthode, l'auditeur veillera tout spécialement à éviter tout à priori dans ses sélections, notamment en faveur d'éléments faciles à localiser, mais qui risquent de n'être pas représentatifs.

5.3. Evaluation des résultats d'un sondage

Selon l'ISA 530, après avoir appliqué à chaque élément de l'échantillon des procédures d'audit adaptées à l'objectif d'audit, l'auditeur doit passer par les étapes suivantes :

1.3.1. Analyser les erreurs décelées dans l'échantillon

- **Qualification des exceptions** : Pour analyser les erreurs décelées dans l'échantillon, l'auditeur s'assure tout d'abord que **l'élément en question est bien une erreur**. Par exemple, dans un contrôle substantif portant sur l'enregistrement des créances clients, une erreur d'imputation entre des comptes clients n'affecte pas le total des créances clients. C'est pourquoi il n'est pas toujours judicieux de considérer qu'il s'agit d'une erreur lors de l'évaluation des résultats du sondage, même si ceci peut avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit, par exemple l'évaluation des créances douteuses.

Lorsqu'il est impossible d'obtenir les éléments probants escomptés sur un élément spécifique de l'échantillon, l'auditeur peut réunir des éléments probants suffisants et appropriés en appliquant des procédures alternatives. Si l'auditeur ne met pas en oeuvre ou n'est pas en mesure de mettre en oeuvre des procédures alternatives satisfaisantes ou si les procédures appliquées ne lui permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'élément est considéré comme une erreur.

L'auditeur considérera également les aspects qualitatifs des erreurs. Il s'agit de la nature et de l'origine de l'erreur, ainsi que de son incidence possible sur d'autres phases de l'audit.

- **Prendre en considération les aspects qualitatifs des erreurs** : l'auditeur peut constater que beaucoup d'entre elles ont une caractéristique commune, par exemple le type de transaction, l'emplacement, la ligne de produits ou la période concernée. Dans ce cas,

l'auditeur peut décider de rechercher tous les éléments de la population partageant cette même caractéristique, générant ainsi un sous-groupe dans la population d'ensemble, et d'étendre les procédures d'audit à ce sous-groupe. L'auditeur effectuera alors une analyse distincte basée sur les éléments examinés pour chaque sous-groupe.

1.3.2. Effectuer une projection des erreurs décelées dans l'échantillon à l'ensemble de la population

L'auditeur projette les erreurs décelées dans l'échantillon à la population à partir de laquelle cet échantillon a été sélectionné. Il existe plusieurs méthodes acceptables de projection des erreurs. Toutefois, dans tous les cas, la méthode de projection restera cohérente avec la méthode utilisée pour sélectionner l'échantillon. L'auditeur gardera à l'esprit les aspects qualitatifs des erreurs décelées. Si la population a été subdivisée en sous-groupes, la projection des erreurs s'effectue séparément pour chaque sous-groupe et les résultats sont ensuite regroupés.

1.3.3. Réévaluer le risque d'échantillonnage.

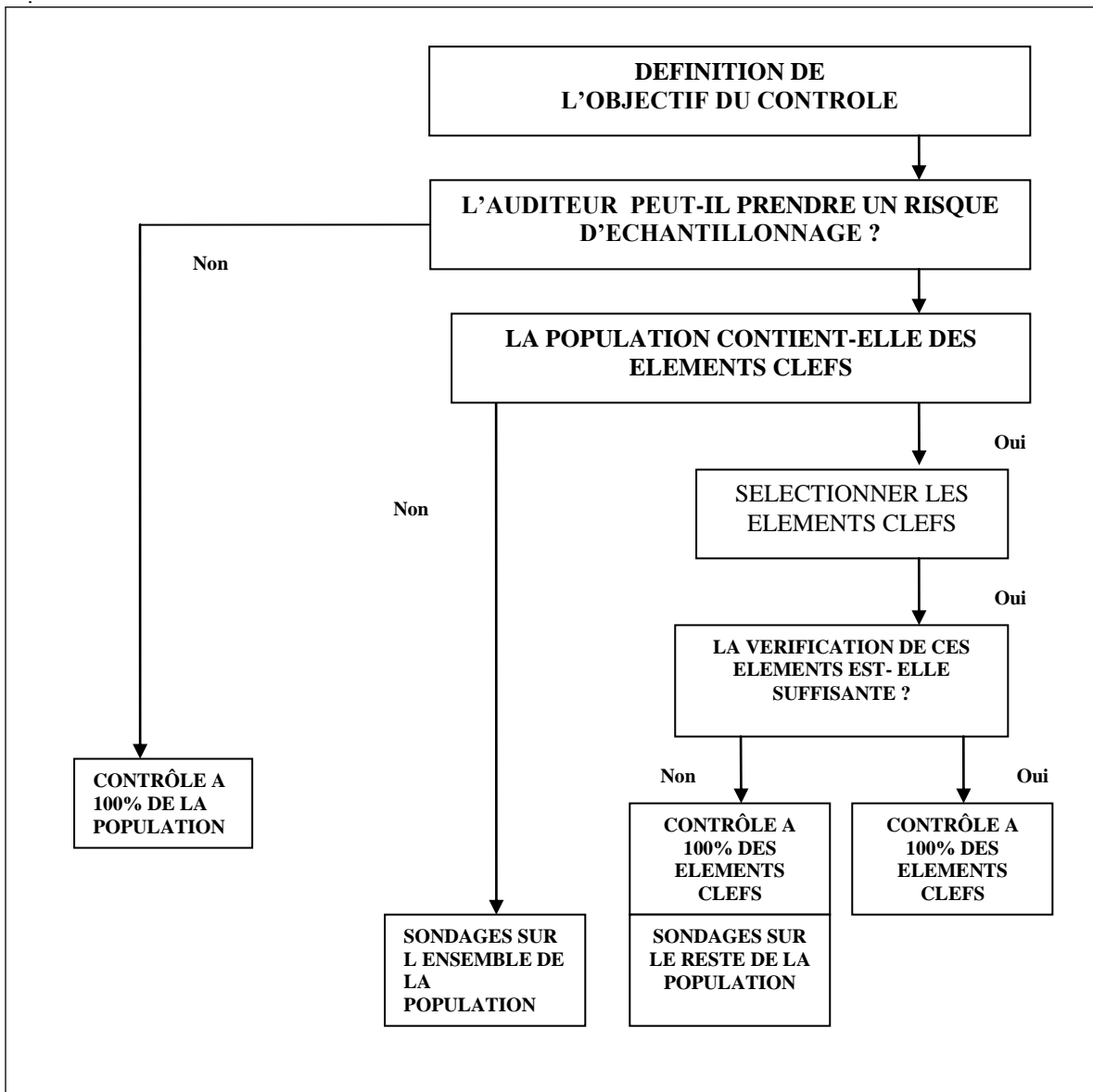
L'auditeur détermine si les erreurs dans la population sont susceptibles de dépasser l'erreur tolérable. Pour ce faire, l'auditeur compare la prévision d'erreurs dans la population à l'erreur tolérable en tenant compte des résultats des autres procédures d'audit qui s'appliquent au contrôle ou à une assertion spécifique sous-tendant l'établissement des états financiers. Pour les contrôles substantifs, la prévision d'erreurs dans la population utilisée pour cette comparaison tient compte des ajustements effectués par l'entité. Si l'erreur escomptée dépasse l'erreur tolérable, l'auditeur réévalue le risque d'échantillonnage. Si ce risque est devenu inacceptable, l'auditeur envisagera d'étendre les procédures d'audit ou de mettre en oeuvre des procédures d'audit alternatives.

5.4. Méthodes d'échantillonnage statistique utilisées dans la pratique (reprise intégrale d'un livre spécialisé)

Pour réaliser ses contrôles, l'auditeur a nécessairement recours au sondage ; en effet, le contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations et comptes de l'entreprise est impossible en raison des volumes généralement rencontrés ; l'audit est de par sa nature même un contrôle par sondages.

Avant d'examiner la démarche suivie et les techniques utilisées par l'auditeur pour procéder à des sondages, il est nécessaire de bien situer le schéma des décisions préliminaires qu'il doit prendre et la place des sondages dans l'ensemble de la mission.

**SCHEMA DES DECISIONS
PRELIMINAIRES A UN CONTROLE**



5.4.1 La place des sondages dans la mission

Le sondage est une sélection d'éléments que l'auditeur décide d'examiner afin de tirer en fonction des résultats obtenus, une conclusion sur les caractéristiques de l'ensemble dont-ils font partie. Cette technique s'oppose, par définition, au contrôle exhaustif ou contrôle à 100% des éléments constitutifs de l'ensemble.

- A.** Le raisonnement suivi par l'auditeur pour choisir entre ces deux techniques est schématisé ci-contre et appelle les commentaires suivants :
- a)** Le risque d'échantillonnage est le risque pris par l'auditeur, d'aboutir, par un sondage, à une conclusion différente, de celle obtenue par un contrôle exhaustif. Les résultats obtenus sont en effet directement fonction du degré de confiance et du taux de précision choisis.

La démarche et les méthodes de sondages décrites dans la suite de ce chapitre sont des moyens de limiter le risque d'échantillonnage. Néanmoins ce risque subsiste toujours ; c'est à l'auditeur de juger si l'importance du contrôle effectué lui permet d'accepter la probabilité d'un tel risque.

Exemple :

Dans une société holding où les titres représentent 90% de l'actif, l'auditeur intervenant pour la première fois, décide de vérifier intégralement et non par sondage, l'existence physique des titres détenus.

- b)** Les éléments clefs sont les éléments d'une population qui par leur valeur, ou par leur nature, doivent impérativement être contrôlés par l'auditeur.

Exemple :

- Les éléments qui excèdent une valeur prédéterminée : solde clients supérieur à x% du total de la balance clients ;
- Les éléments anormaux : compte sans intitulé, régularisation de fin d'exercice, etc

Ces éléments sont isolés et contrôlés à 100% car ils forment par eux même des ensembles des données sur lesquels l'auditeur ne peut pas accepter de risque d'échantillonnage. En fonction de ses objectifs, l'auditeur décide si le contrôle de ces éléments clefs est suffisant ou non pour lui permettre de conclure sur l'ensemble ; Sinon, il procède par sondage sur les éléments restants (voir schéma).

- B.** Les sondages effectués par l'auditeur au cours de sa mission sont de deux natures différentes :
- a)** Lors de l'appréciation du contrôle interne, l'auditeur cherche à vérifier dans quelle mesure une procédure particulière est respectée (contrôle de conformité de l'application des procédures). Les sondages effectués à ce stade sont des sondages d'estimation de proportions. (tests de contrôle)
- b)** Lors du contrôle de compte, l'auditeur vérifie, à une date donnée, l'exactitude de la valeur attribuée à une population (validation des comptes). Les sondages sont alors des sondages d'estimation de valeurs. (tests de validité), (sondage de corroboration)

5.4.2 La démarche générale de l'auditeur

Quel que soit l'objectif poursuivi, l'auditeur doit lors de la réalisation de ses sondages, respecter une démarche rigoureuse pour obtenir des résultats probants,

LA DEMARCHE GENERALE DES SONDAGES



5.4. 2.1 Définition des objectifs recherchés et de la population concernée

Lors de la préparation de ses programmes de travail, l'auditeur doit choisir avec discernement les populations sur lesquelles il va travailler en fonction de ses objectifs.

Exemple :

Pour vérifier que les comptes clients ne sont pas surévalués, l'auditeur procède à des sondages sur les soldes de la balance clients, par contre pour vérifier que toutes les ventes sont facturées, il sélectionne son échantillon à partir de la liste des marchandises expédiées.

Ce choix de la population initiale est fondamental pour que les résultats des sondages soient probants. Cette population initiale doit si nécessaire être analysée en sous populations homogènes par rapport aux objectifs recherchés.

Exemple :

Lors de l'appréciation du contrôle interne sur les ventes, l'auditeur s'assure avant de procéder à des contrôles sur les factures que les ventes en France et à l'exportation suivent bien le même circuit de traitement, sinon il décompose sa population (les factures émises) en deux sous-population homogènes qui feront l'objet de sondages distincts.

La définition de la population doit également tenir compte de la période qui doit être contrôlée :

Exemple :

Si pour la vérification de la valeur d'un poste du bilan, le sondage porte sur les éléments justificatifs de ce poste à une date donnée, pour la vérification du fonctionnement d'un système, l'auditeur doit s'assurer que sa population couvre l'exercice dans son ensemble et ne pas concentrer son sondage sur une semaine, ou un mois donné.

La population qui doit être soumise aux sondages étant correctement définie par rapport aux objectifs recherchés, l'auditeur doit choisir la technique de sondage appropriée.

Si au cours d'un mois donné, les documents ont été établis, contrôlés ou enregistrés par un personnel intérimaire (congé du personnel titulaire), ce mois constitue une population non homogène par rapport aux 11 mois restants : à isoler et à étudier séparément.

5.4. 2.2 Choix de la technique de sondage

L'auditeur dispose de deux types de techniques :

- Le sondage empirique ou raisonné fondé uniquement sur l'expérience professionnelle de l'auditeur. Cette technique, très souvent utilisée, présente un double inconvénient :
 - être fortement influencée par des éléments subjectifs propres à l'auditeur ;
 - rendre difficile toute extrapolation scientifiquement fondée des résultats à l'ensemble de la population sur d'autres bases que l'intime conviction de l'auditeur.
- Le sondage statistique : ce terme générique couvre de nombreuses méthodes différentes qui font appel à des notions de statistiques plus au moins développées. Les théories statistiques ont fait l'objet de nombreux ouvrages et ne sont pas développées dans ce guide. Il est néanmoins certain que l'accroissement des populations comptables exige de l'auditeur qu'il utilise des méthodes de plus en plus rigoureuses de sondages, que les techniques statistiques lui permettent de donner un caractère plus probant à ses travaux et que les moyens informatiques peuvent lui apporter une aide considérable dans leur application. Deux exemples de méthodes statistiques appliquées à l'audit sont données dans la suite de ce chapitre.

Le choix entre les deux méthodes (empirique et statistique) dépend du jugement professionnel de l'auditeur et du degré de confiance qu'il veut avoir dans ses conclusions générales.

5.4. 2.3 Détermination de taille de l'échantillon

La taille de l'échantillon à vérifier obéit à deux contraintes majeures :

- Disposer d'éléments suffisants pour pouvoir étendre les conclusions à l'ensemble de la population concernée ;
- Ne pas déterminer un échantillon nécessitant un volume de travail irréaliste. (Cette dernière contrainte ne constitue pas, néanmoins, à elle seule, une raison suffisante pour limiter l'étendue des sondages)

Les techniques statistiques fournissent à l'auditeur les paramètres nécessaires au calcul de la taille de l'échantillon ; ces paramètres varient selon la méthode choisie, mais peuvent être utilisés par l'auditeur qui procède à des sondages empiriques.

Parmi ces paramètres on trouve :

- La taille de la population : a priori, plus celle-ci est grande, plus l'échantillon devra être étendu, avec toutefois une limite qui tient au fait qu'à partir d'un certain volume de sondage, le coût de réalisation devient disproportionné par rapport au gain de précision.
- Le degré de confiance souhaité dans la projection des résultats obtenus à la population globale : pour les sondages empiriques, ce paramètre est difficile à évaluer, mais plus le degré souhaité est élevé plus la taille de l'échantillon est grande ;
- Le niveau de risque accepté par l'auditeur : dans la phase de validation des comptes, ce critère est matérialisé par la définition d'un seuil de signification ;
- La nature des contrôles faisant l'objet du sondage : dans son appréciation du contrôle interne, l'auditeur cherche une plus grande précision dans les contrôles de supervision que dans les contrôles de prévention. Cet élément rejoint le problème du niveau de risque accepté ;
- La confiance du réviseur dans le contrôle interne de l'entreprise : ce facteur est particulièrement important lors de la vérification des comptes annuels.

C'est en fait la combinaison de tous ces éléments qui permet à l'auditeur de fixer la taille de son échantillon.

5.4. 2.4 Sélection de l'échantillon

En fonction de tous les éléments précédents, l'auditeur doit choisir la méthode qu'il va utiliser pour sélectionner son échantillon. Les principales méthodes sont les suivantes :

- **La sélection purement aléatoire** qui présente l'inconvénient de pouvoir être fortement influencée par des éléments subjectifs ;
- **Le tirage systématique** : 1 facture toutes les 50 par exemple ; pour choisir un point de départ, on utilise n'importe quel procédé (numéro d'un billet de banque, page d'un livre à ouvrir, numéro d'immatriculation d'une voiture au parking...)
- **Le tirage au hasard** en utilisant la table des nombres au hasard ;
-

Dans tous les cas, l'auditeur devra s'assurer que tous les éléments de la population définie ont la même chance d'être sélectionnés pour que son échantillon ne soit pas biaisé à la base.

5.4. 2.5 Etude de l'échantillon

Cette étape n'appelle pas de commentaires particuliers, si ce n'est que pour garder son caractère probant, l'échantillon sélectionné doit être contrôlé intégralement.

5.4. 2.6 Extrapolation des résultats

Après avoir réalisé les contrôles de l'échantillon, l'auditeur aborde une étape essentielle qui est celle de l'extrapolation des résultats obtenus à l'ensemble de la population concernée.

Cette extrapolation n'est possible avec un niveau de qualité suffisant que si la détermination de la taille de l'échantillon ainsi que sa sélection ont été faites avec la rigueur qu'apporte la démarche statistique.

Selon la nature et l'importance des erreurs ou anomalies extrapolées à l'ensemble des éléments de la population contrôlée et appréciée ensuite par rapport aux comptes annuels de l'entreprise, l'auditeur envisage les actions et décisions qu'appelle son jugement ; le tableau suivant résume les principales situations qu'il peut rencontrer et les actions qui peuvent en découler.

| Caractéristiques des erreurs | Actions à prendre |
|--|---|
| Non significatives(en principe ou en valeur) | Signaler l'erreur à la société pour éviter son renouvellement |
| Significatives et chiffrables | Evaluer l'incidence et proposer d'ajuster les comptes ou envisager d'émettre une réserve |
| Significatives et non chiffrables | Demander la recherche des éléments permettant le chiffrage, sinon envisager une réserve dans le rapport |
| Significatives, plus fraude ou irrégularité | Mentionner le problème à l'échelon hiérarchique approprié en fournissant les preuves Respecter les obligations légales dans le cadre d'un commissariat aux comptes(révélation au procureur de la république) |

5.4.3 Les techniques de sondage statistiques :

De nombreux techniciens, en France et à l'étranger, se sont penchés sur les problèmes posés par l'application des statistiques dans l'audit : hétérogénéité des populations, dispersion, temps limité, etc...

Il ressort de ces recherches que la méthode dite « du sondage par l'unité monétaire », même si elle fait l'objet de plusieurs variantes, est actuellement considérée par de nombreux professionnels comme étant la plus adaptée aux besoins de l'audit.

Les deux méthodes exposées ci-après sont des variantes du sondage par l'unité monétaire appliquées :

- aux sondages de validation des comptes : estimation de valeur(sondage de corroboration) ;
- aux sondages de conformité du fonctionnement des procédures : estimation de proportion (sondages de contrôles).

5.4. 3.1 Le sondage numérique (estimation de proportion)

Le sondage numérique est une variante du sondage par l'unité monétaire qui permet à l'auditeur de déterminer dans quelle proportion un contrôle prévu par la procédure a effectivement fonctionné.

Les définitions des paramètres doivent donc être révisées en fonction de l'objectif.

La taille de la population (N) est égale au nombre de transactions devant subir le contrôle. Le seuil de signification est remplacé par un taux d'erreur acceptable (TEA), c'est-à-dire le pourcentage de la population pour lequel l'auditeur accepte que le contrôle prévu par la procédure ne soit pas exécuté.

Il est important à ce stade de se souvenir qu'une déviation de procédure ne signifie pas nécessairement une erreur dans les comptes, par exemple, une facture dont les calculs n'ont pas été vérifiés n'est pas nécessairement erronée.

Le facteur de fiabilité est d'autant plus élevé que le contrôle est jugé plus important par l'auditeur pour la suite de sa mission.

Exemple :

Pour vérifier que le contrôle de rapprochement entre les bons d'expédition et les factures émises est correctement effectué, l'auditeur recueille ou détermine les éléments suivants :

N = 150 000 expéditions par an ;
 TEA = 0.02 (l'auditeur veut s'assurer qu'il n'y a pas plus de 2% des documents qui ne sont pas contrôlés) ;
 FF = 3 car ce contrôle est fondamental
 (Niveau de confiance 95% (1)).

Par application de la même formule que par la méthode de sondage par l'unité monétaire :

$$\begin{aligned} \text{L'intervalle d'échantillonnage } I &= \frac{N \times \text{TEA}}{\text{FF}} \\ &= \frac{150\,000 \times 0.02}{3} = 1\,000 \end{aligned}$$

$$\text{La taille de l'échantillon } E = \frac{N}{I} = \frac{150\,000}{1\,000} = 150$$

Pour l'extrapolation des résultats, on utilise les facteurs d'ajustement de la table 2 de la façon suivante :

En admettant que l'on trouve deux cas pour lesquels la procédure n'est pas appliquée, on additionne les facteurs d'ajustements affectés au rang de chaque erreur soit :

$$\Sigma f = 1.75 + 1.56 = 3.31$$

On révisé le TEA initial selon la formule suivante :

$$\frac{I (\text{FF} + \Sigma f)}{N} = \frac{1\,000(3 + 3.31)}{150\,000} = 4.21\%$$

L'auditeur a alors l'assurance, avec un degré de confiance de 95% qu'il n'y a pas plus de 4.21% de bons d'expédition non rapprochés des factures. Comme pour le sondage par l'unité monétaire, c'est à l'auditeur de décider si cette précision lui suffit ou pas.

Rappel des symboles utilisés
(estimation de proportion)

| | |
|-----|--------------------------------|
| N | = Taille de la population |
| TEA | = Taux d'erreur acceptable |
| FF | = Facteur de fiabilité |
| I | = Intervalle d'échantillonnage |
| E | = Taille de l'échantillon |

5.4. 3.2 Le sondage par l'unité monétaire (estimation de valeur)

L'originalité de la méthode du sondage par l'unité monétaire consiste à ne pas analyser la population par rapport à un nombre de transactions (ex. : des factures), mais par rapport aux unités monétaires qui la composent (le dinar). Chaque dinar est considéré comme un élément de la population qui a autant de probabilité d'être sélectionné que les autres.

A- Définition de la population et du seuil de signification à retenir :

La taille de la population (V) est définie par la valeur cumulée des éléments qui la composent (ex. : solde du compte collectif client). Cette population ne comprend pas les valeurs négatives ou les soldes nuls qui doivent faire l'objet de contrôles distincts. De même, certains éléments de valeur importante peuvent ne pas être compris dans la population parce que faisant l'objet de contrôles spécifiques.

Le seuil de signification (SS) est le montant en dinar de l'erreur acceptable dans le compte soumis au sondage. Ce seuil est défini par rapport :

- au seuil retenu pour l'ensemble des comptes annuels ;
- à la valeur relative du compte soumis au sondage par rapport à l'ensemble des comptes annuels et aux caractéristiques du compte

Le seuil de signification retenu pour le sondage (ou seuil de travail, ST) sera généralement inférieur au seuil théorique, en effet si l'auditeur ne prenait aucune marge de sécurité, la moindre erreur trouvée l'amènerait à rejeter la population car l'extrapolation des résultats du sondage aboutirait obligatoirement à un dépassement de l'erreur maximum acceptable.

B- Détermination de la taille de l'échantillon :

La taille de l'échantillon est fonction :

- Du facteur de fiabilité ;
- De l'intervalle d'échantillonnage.
- Le facteur de fiabilité (FF) est la matérialisation chiffrée de la confiance que l'auditeur a dans le contrôle interne de l'entreprise.

La table 1 fournit les trois facteurs principaux 1.5, 2 et 3 qui correspondent à une confiance « très faible », « moyenne » ou « grande » équivalent à un niveau de confiance, respectivement de 75%, 85% et 95%.

A partir du facteur de fiabilité, il est possible de calculer :

- L'intervalle d'échantillonnage (I)

$$I = \frac{\text{Seuil de travail}}{\text{Facteur de fiabilité}} = \frac{ST}{FF}$$

- La taille de l'échantillon (E)

$$E = \frac{\text{Taille de la population}}{\text{Intervalle d'échantillonnage}} = \frac{V}{I} = \frac{V \times FF}{ST}$$

C- Sélection de l'échantillon

Pour sélectionner l'échantillon, l'auditeur doit disposer d'un état des valeurs individuelles cumulées (contrainte qui peut poser des problèmes si l'entreprise ne dispose pas de cette information, mais qui peut aisément être résolue avec l'aide de l'informatique).

Le premier élément de l'échantillon est sélectionné en prenant au hasard un chiffre entre 1 et I. Les éléments suivants sont sélectionnés avec I comme intervalle constant.

Exemple

Soit un poste clients d'une valeur totale de 40 000 000 DT (compte non tenu des éléments clefs examinés séparément). Le seuil de signification sur ce poste a été fixé à 1 000 000 DT et le seuil de travail retenu est de 800 000 DT.

Le système de contrôle interne du client étant moyen, on utilise le facteur de fiabilité FF=2 (confiance « moyenne », équivalent à un niveau de confiance de 85%).

$$\text{L'intervalle d'échantillonnage } I = \frac{ST}{FF} = \frac{800\,000}{2} = 400\,000$$

$$\text{L'échantillon est de } E = \frac{40\,000\,000}{400\,000} = 100$$

Le tirage au hasard donne un point de départ de 150 000.

Sélection de l'échantillon correspondant à l'exemple ci dessus (V = 40 000 000, I = 400 000, E=100)

| Valeur unitaire des soldes | Valeur cumulée des soldes | seuil de sélection | Echantillon retenu |
|----------------------------|---------------------------|--------------------|--------------------|
| 92 597 | 92 597 | 150 000 | |
| 57 401 | 149 998 | 150 000 | |
| 298 000 | 447 998 | 150 000 | 298 000 |
| 454 000 | 901 998 | 550 000 | 454 000 |
| 29 292 | 931 290 | 950 000 | |
| 392 000 | 1 323 290 | 950 000 | 392 000 |
| 75 354 | 1 398 644 | 1 350 000 | 75 354 |
| 165 378 | 1 564 022 | 1 750 000 | |
| 354 000 | 1 918 022 | 1 750 000 | 354 000 |
| 178 408 | 2 096 430 | 2 150 000 | |
| 225 000 | 2 321 430 | 2 150 000 | 225 000 |
| 795 297 | 3 116 727 | 2 550 000 | 795 297 |
| 0 | 3 116 727 | 2 950 000 | |
| 33 203 | 3 149 930 | 3 350 000 | |

Cet exemple montre que :

- Chaque dinar sélectionné draine avec lui les autres dinars constitutifs du solde qui le contient (ou de la facture si on raisonne par opération) ;
- L'échantillon final (en nombre de soldes sélectionnés) sera inférieur à la taille théorique de l'échantillon dans la mesure où les soldes importants sont sélectionnés plusieurs fois ;
- Plus les valeurs sont importantes plus elles ont de chance d'être sélectionnées.

D- Extrapolation des résultats à la population

Une fois l'échantillon sélectionné et les contrôles réalisés, il faut extrapoler les résultats à l'ensemble de la population.

- 1) Si l'échantillon ne fait apparaître aucune anomalie (en dinar), l'auditeur peut conclure, dans l'exemple ci-dessus, avec un degré de confiance de 85% que le poste client ne contient pas d'erreur supérieure à 800 000 DT ;
- 2) Si des erreurs sont décelées, l'extrapolation se fait de la façon suivante :
 - Les erreurs constatées sont séparées entre erreurs de sous-évaluation et erreurs de surévaluation, pour permettre une saisie distincte des deux natures d'erreurs ;
 - Chaque erreur, sauf celles qui sont supérieures, ou qui portent sur des éléments dont la valeur est supérieure à l'intervalle d'échantillonnage (I), est ramenée à sa « valeur estimée » par application de la formule :

$$C = b \times \frac{1}{a}$$

Dans laquelle : C = valeur estimée

b = montant de l'erreur

a = valeur de l'élément

I = intervalle d'échantillonnage

On considère en fait que chaque intervalle d'échantillonnage est sur ou sous évalué dans la même proportion que l'élément qui le représente.

- Les « valeurs estimées » sont classées par ordre décroissant et chacune est multipliée par un « facteur d'ajustement de précision » (1) qui est donné par la table 1 en fonction du facteur de fiabilité choisi ;
- Les valeurs estimées, ajustées sont additionnées au seuil de signification pour déterminer l'erreur sur la population.

L'exemple ci-après, illustre le processus d'extrapolation :

Exemple :

I = 400 000

V = 40 000 000

ST = 800 000

| Valeur de l'élément (a) | Montant de l'erreur (b) (données) | Valeur estimée c=b *1/a | Rang de l'erreur | Facteur d'ajustement (f) | Valeur estimée ajustée |
|------------------------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------|--------------------------|------------------------|
| I- Surévaluations | | | | | |
| 454 000 | 420 000 | (1) | - | - | 420 000 |
| 392 000 | 18 500 | 18 877 | 2 | 1,35 | 25 483 |
| 225 000 | 20 300 | 36 088 | 1 | 1,48 | 53 410 |
| Erreurs majorantes | | | | | 498 893 |
| II- Sous -évaluations | | | | | |
| 795 297 | < 19 457 > | (1) | - | - | < 19 457 > |
| 298 000 | < 143 500 > | < 192 617 > | 1 | 1,48 | < 285 073 > |
| 354 000 | < 47 390 > | < 53 548 > | 2 | 1,35 | < 72 290 > |
| Erreur minorantes | | | | | <376 820 > |
| Erreur nette | | | | | 122 073 |

(1) Sans extrapolation car l'élément et l'erreur sont supérieurs à I (Voir ci-après .Commentaires)

L'auditeur peut dire, avec un degré de confiance de 85% que le poste client n'est pas surévalué de plus de :

$$800\,000 + 122\,073 = 922\,073$$

E- Commentaires

Cette méthode appelle les commentaires suivants :

- 1) Les erreurs supérieures à l'intervalle d'échantillonnage ne sont pas extrapolées. Car leur existence a faussé le choix de l'échantillon initial. Les éléments qui comportent ces erreurs sont traités comme les éléments clés.
- 2) L'extrapolation des erreurs portant sur des éléments dont la valeur est supérieure à l'intervalle d'échantillonnage donnerait des résultats aberrants. Si, dans notre exemple précédent, l'erreur de sous évaluation portant sur l'élément de 795 297 DT était extrapolée, on obtiendrait :

$\frac{400\,000}{795\,297} \times 19\,457 = 9\,786$ donc un montant qui même multiplié par le facteur d'ajustement 795 297

qui lui échoit ($9\,786 \times 1.29 = 12\,624$) est inférieur à l'erreur initiale.

- 3) L'extrapolation des erreurs de sous évaluation est à manier avec prudence. En effet :
 - o Plus l'élément est sous évalué, plus sa valeur est faible et moins il a de probabilité d'être sélectionné ;
 - o Les éléments qui auraient dû être inclus dans la population et qui ne le sont pas, ne peuvent pas, par définition, être sélectionnés.

Dans le cas où l'erreur est une sous-évaluation, l'auditeur doit donc être prudent dans son extrapolation et doit mettre en œuvre d'autres contrôles pour pouvoir évaluer l'incidence de la sous-évaluation (comparaison des fichiers par exemple).

- 4) L'erreur ainsi calculée est l'erreur maximum possible, mais n'est pas nécessairement la plus probable.
- 5) Si l'erreur maximum possible est proche de ou supérieur à SS (dans notre exemple 1 000 000) l'auditeur doit se poser la question de savoir si le facteur de fiabilité (FF) du contrôle interne qu'il avait retenu est justifié ou si son seuil de signification est réaliste. Si l'un de ces deux paramètres est modifié, la taille de l'échantillon varie et l'auditeur peut être amené à prolonger son sondage, à moins qu'il accepte un degré de confiance moindre dans ses résultats

| |
|--|
| <p>Rappel des symboles utilisés (estimation de valeur)</p> <p>V = Taille de la population SS = Seuil de signification ST = Seuil de travail FF = Facteur de fiabilité I = Intervalle d'échantillonnage E = Taille de l'échantillon</p> |
|--|

5.4. 3.3 Conclusion

Les pages qui précèdent démontrent combien le jugement professionnel de l'auditeur est important pour la réalisation des sondages et que les méthodes statistiques, si elles fournissent des bases plus concrètes à ce jugement, exigent une formalisation plus précise des éléments de ce jugement. Il convient, par ailleurs, d'être conscient du fait que plus les populations à contrôler sont grandes, plus les méthodes statistiques s'imposent, mais moins elles peuvent être utilisées sans l'aide de l'informatique.

TABLE 1
Sondages par l'unité monétaire
Table des facteurs de fiabilité (FF)
et d'ajustement de précision (f)

| Confiance dans le contrôle interne | Grand | Moyenne | Très faible |
|------------------------------------|---------------------------------------|------------|-------------|
| FF | 1.5 | 2 | 3 |
| Niveau de confiance | 95% | 85% | 75% |
| Rang de l'erreur | Facteur d'ajustement de précision (f) | | |
| 1 | 1.75 | 1.48 | 1.31 |
| 2 | 1.56 | 1.35 | 1.23 |
| 3 | 1.46 | 1.29 | 1.18 |
| 4 | 1.40 | 1.25 | 1.17 |
| 5 | 1.36 | 1.23 | 1.15 |
| 6 | 1.33 | 1.21 | 1.13 |
| 7 | 1.31 | 1.19 | 1.13 |
| 8 | 1.29 | 1.18 | 1.12 |
| 9 | 1.28 | 1.17 | 1.11 |
| 10 | 1.26 | 1.17 | 1.11 |
| 11 | 1.25 | 1.15 | 1.10 |
| 12 | 1.24 | 1.15 | 1.09 |
| 13 | 1.23 | 1.14 | 1.09 |
| 14 | 1.22 | 1.14 | 1.09 |

TABLE 2
Sondages numériques
Table des facteurs de fiabilité (FF)
et d'ajustement de précision (f)

| Importance des contrôles | Contrôle fondamental | | Contrôle majeur | | Contrôle important | |
|----------------------------|---------------------------------------|-----------|--------------------|-----------|--------------------|-----------|
| FF | 3 | | 2 | | 1.5 | |
| Niveau de confiance | 95% | | 85% | | 75% | |
| Rang de l'erreur | Facteur d'ajustement de précision (f) | | | | | |
| | Pour chaque erreur | En cumule | Pour chaque erreur | En cumule | Pour chaque erreur | En cumule |
| 1 | 1.75 | 1.75 | 1.48 | 1.48 | 1.31 | 1.31 |
| 2 | 1.56 | 3.31 | 1.35 | 2.83 | 1.23 | 2.54 |
| 3 | 1.46 | 4.77 | 1.29 | 4.12 | 1.18 | 3.72 |
| 4 | 1.40 | 6.17 | 1.25 | 5.37 | 1.17 | 4.89 |
| 5 | 1.36 | 7.53 | 1.23 | 6.60 | 1.15 | 6.04 |
| 6 | 1.33 | 8.86 | 1.21 | 7.81 | 1.13 | 7.17 |
| 7 | 1.31 | 10.17 | 1.19 | 9.00 | 1.13 | 8.30 |
| 8 | 1.29 | 11.46 | 1.18 | 10.18 | 1.12 | 9.42 |
| 9 | 1.28 | 12.74 | 1.17 | 11.35 | 1.11 | 10.53 |
| 10 | 1.26 | 14 | 1.17 | 12.52 | 1.11 | 11.64 |
| 11 | 1.25 | 15.25 | 1.15 | 13.67 | 1.10 | 12.74 |
| 12 | 1.24 | 16.49 | 1.15 | 14.82 | 1.09 | 13.83 |
| 13 | 1.23 | 17.72 | 1.14 | 15.96 | 1.09 | 14.92 |
| 14 | 1.22 | 18.94 | 1.14 | 17.10 | 1.09 | 16.01 |

**CHAPITRE VII : CONSIDERATIONS PARTICULIERES POUR LES
MISSIONS D'AUDIT**

Références de travail :

- **ISA 510 : Missions d'audit initiales - soldes d'ouverture**
- **ISA 550 : Parties liées**
- **ISA 250 : Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers**
- **ISA 240 : Responsabilité de l'auditeur relativement à la prise en compte des fraudes et erreurs**
- **ISA 570 : Continuité de l'exploitation**
- **ISA 560 : Evènements postérieurs a la date de clôture**
- **ISA 402 : Facteurs a considérer pour l'audit d'entités faisant appel aux services bureaux**
- **ISA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur**
- **ISA 610 : Examen des travaux auditeurs internes**

Section 1 : Audit des soldes d'ouverture

Lorsqu'il s'agit d'un premier audit des états financiers ou lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un autre auditeur, la problématique de la validation des soldes d'ouverture se pose.

Les "soldes d'ouverture" désignent les soldes des comptes au début d'une période. Les soldes d'ouverture correspondent aux soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences:

- (a) des transactions des exercices antérieurs et
- (b) des politiques d'arrêté des comptes de l'exercice précédent.

1.1. Objectifs de la mise en œuvre de diligences sur les soldes d'ouverture

Dans les missions initiales d'audit, l'auditeur doit réunir **des éléments probants suffisants et appropriés permettant d'obtenir l'assurance** que:

- (a) les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours;
- (b) les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris ou, le cas échéant, ont été ajustés rétroactivement; et
- (c) des politiques d'arrêté des comptes et des méthodes d'évaluation appropriées ont été appliquées de manière constante ou que les modifications de ces politiques et méthodes ont été correctement enregistrées et décrites dans les notes annexes.

Les éléments probants suffisants et appropriés que l'auditeur réunira concernant les soldes d'ouverture dépendront notamment des facteurs suivants:

- Politiques d'arrêté des comptes et méthodes d'évaluation appliquées par l'entité.
- Etats financiers de l'exercice précédent audités ou non et, dans l'affirmative, contenu du rapport d'audit.
- Nature des comptes et risque d'anomalies dans les états financiers de l'exercice en cours.
- Caractère significatif des soldes d'ouverture sur les états financiers de l'exercice en Cours.

L'auditeur examinera si les soldes d'ouverture reflètent l'application de politiques d'arrêté des comptes et de méthodes d'évaluation correctes et si ces politiques et méthodes ont été appliquées de manière constante aux états financiers de l'exercice en cours. Si ces politiques et méthodes ou leur application ont subi des modifications, l'auditeur examinera si ces dernières sont justifiées, correctement enregistrées et décrites dans les notes- annexes.

1.2. Diligences pour les soldes d'ouverture ayant été antérieurement audités

Lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur actuel peut être en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture en examinant les dossiers de travail de l'auditeur précédent.

Dans ce cas, le nouvel auditeur évaluera la compétence professionnelle et l'indépendance de l'auditeur précédent. Si le rapport d'audit de l'exercice précédent a été modifié, l'auditeur portera une attention particulière pendant l'exercice en cours aux faits à l'origine de cette modification.

Dans le cas où l'auditeur n'a pas pu réunir des éléments probants après l'accomplissement de ces diligences et que les résultats ne sont pas satisfaisants, il est amené à accomplir les diligences prévues dans le cas où les soldes d'ouverture n'ont pas été audités.

1.3. Diligences pour les soldes d'ouverture n'ayant pas été antérieurement audités

Si les états financiers de l'exercice précédent n'ont pas été audités ou si l'auditeur n'a pas été en mesure de se satisfaire du résultat de l'application des procédures décrites ci-dessus dans le cas où les soldes d'ouverture ont été audités, l'auditeur mettra en oeuvre d'autres procédures.

1.3.1. Les soldes des comptes clients et fournisseurs

Pour les actifs et les dettes à court terme, il est généralement possible de réunir certains éléments probants par la mise en oeuvre des procédures d'audit de l'exercice en cours. Par exemple, le recouvrement (paiement) des créances clients (dettes fournisseurs) à l'ouverture pendant l'exercice en cours fournit certains éléments probants sur leur existence, les droits et obligations qui s'y rattachent, leur exhaustivité et leur évaluation en début d'exercice.

1.3.2. Les soldes des comptes stocks

Dans le cas des stocks, il est toutefois plus difficile pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants satisfaisants de l'existence physique du stock en début d'exercice. C'est pourquoi des procédures complémentaires sont souvent nécessaires, par exemple l'observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et son rapprochement avec les quantités en stock à l'ouverture, le contrôle de la valorisation des éléments en stock à l'ouverture, l'examen de la marge brute et des procédures de césure. En associant plusieurs de ces procédures, l'auditeur peut obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

1.3.3. Les actifs et les passifs à long terme

Pour les actifs et les dettes à long terme, tels que les immobilisations corporelles et financières et les dettes à long terme, l'auditeur examinera en général les documents justifiant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, l'auditeur peut obtenir confirmation des soldes d'ouverture auprès de tiers, par exemple pour les dettes à long terme et les immobilisations financières. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir à mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires.

Section 2 : Audit des parties liées

Selon l'ISA 550, l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit afin de réunir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'identification par la direction des parties liées et sur les informations données en notes annexes sur l'effet des opérations entre parties liées ayant une incidence significative sur les états financiers.

2.1. Diligences pour l'identification d'opérations entre parties liées

Pendant l'audit, l'auditeur restera attentif aux opérations qui semblent inhabituelles compte tenu des circonstances et qui peuvent indiquer l'existence de parties liées jusqu'alors inconnues. Exemples :

- Opérations effectuées à des conditions commerciales anormales, notamment de prix, de taux d'intérêt, de garanties et
- de conditions de remboursement inhabituels.
- Opérations dont l'existence ne semble justifiée par aucune raison logique.
- Opérations dont la substance diffère de la forme.
- Opérations effectuées selon des voies inhabituelles.
- Volume plus élevé d'opérations ou opérations significatives réalisées avec certains clients ou fournisseurs par rapport aux autres.
- Opérations non enregistrées, par exemple l'obtention ou la fourniture de prestations de gestion à titre gratuit.

En outre, l'auditeur met en oeuvre des procédures susceptibles de révéler l'existence d'opérations entre parties liées, par exemple:

- Mise en oeuvre de contrôles détaillés sur des opérations et des soldes.
- Consultation des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et du conseil d'administration.
- Examen des documents comptables concernant des opérations ou des soldes importants ou inhabituels, en consacrant une attention particulière aux opérations effectuées en fin de période.
- Examen des confirmations de prêts et d'emprunts et des confirmations des banques. Cet examen peut révéler l'existence d'un garant et d'autres opérations entre parties liées.
- Examen des opérations de prises de participation, par exemple achat ou vente de parts dans une société en participation ou une autre entité.

2.2. Examen des opérations entre parties liées identifiées

Compte tenu de la nature des relations avec les parties liées, les éléments probants sur une opération entre parties liées peuvent être limités, par exemple en ce qui concerne l'existence de

stocks conservés en dépôt par une partie liée ou d'une instruction donnée par une société mère à une filiale sur l'enregistrement de redevances à payer. Du fait du peu d'éléments probants adéquats sur ces opérations, l'auditeur envisagera des procédures telles que:

- La confirmation des conditions et du montant de l'opération avec la partie liée.
- L'examen des éléments probants détenus par la partie liée.
- La confirmation ou l'examen des informations avec les tiers concernés par l'opération, par exemple les banques, les avocats, les garants et les courtiers.

Section 3 : Diligences pour l'évaluation de l'impact du non respect des dispositions réglementaires et législatives sur les états financiers

3.1. Diligences en cas de possibilité de mesure de l'impact financier

Selon l'ISA 250, lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à une situation éventuelle de non-respect des textes, l'auditeur doit analyser la nature de l'acte et les circonstances dans lesquelles il s'est produit, et réunir suffisamment d'informations pour évaluer l'impact potentiel sur les états financiers. Pour ce faire, l'auditeur analyse :

- Les conséquences financières potentielles, telles que celles résultant d'amendes, de pénalités, de dommages et intérêts, de menace d'expropriation d'actifs, de cessation forcée des activités et de contentieux.
- Si les répercussions financières potentielles nécessitent de mentionner le non-respect des textes dans les notes annexes aux états financiers.
- Si les conséquences financières éventuelles sont si lourdes qu'elles sont susceptibles de remettre en cause l'image fidèle (présentation sincère) donnée par les états financiers.

Si la direction ne fournit pas suffisamment d'informations attestant qu'elle respecte bien les textes législatifs et réglementaires, l'auditeur s'entretiendra avec l'avocat de l'entité de l'application des textes dans le contexte en question, ainsi que des effets potentiels sur les états financiers. Lorsque la consultation avec l'avocat de l'entité paraît inappropriée ou lorsque l'auditeur ne peut se satisfaire de l'opinion de l'avocat, l'auditeur peut demander à son propre avocat son opinion.

3.2. Communication du non respect des textes à la direction

L'auditeur doit, dans les meilleurs délais, soit communiquer au comité d'audit, au conseil d'administration et à la direction les cas de non-respect des textes dont l'auditeur a connaissance, soit s'assurer qu'ils en sont correctement informés.

Si l'auditeur estime que le non-respect est délibéré et significatif, l'auditeur doit communiquer immédiatement ses constatations. 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, l'auditeur doit en informer l'échelon hiérarchique supérieur dans l'entité, s'il existe, tel que le comité d'audit ou le conseil de surveillance. En l'absence d'une telle autorité, ou si l'auditeur estime que son rapport restera sans effet ou ne sait pas à qui le remettre, l'auditeur envisagera d'obtenir une consultation juridique.

3.3. Communication du non respect des textes aux autorités réglementaires

Le secret professionnel de l'auditeur empêche en général toute révélation du non-respect d'un texte à un tiers. Toutefois, dans certaines circonstances, le devoir de confidentialité cède le pas à

la réglementation, à la loi ou aux tribunaux (par exemple, dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de communiquer aux autorités de tutelle les non-respects commis par les institutions financières). C'est le cas en Tunisie pour les établissements de crédits (BCT), les compagnies d'assurances (CGA), les OPCVM (CMF) et d'une manière générale pour les sociétés faisant appel public à l'épargne (CMF).

Dans certaines de ces situations, l'auditeur peut recourir aux conseils d'un avocat, compte tenu de la responsabilité de l'auditeur vis-à-vis de l'intérêt public.

Section 4 : Diligences pour la prise en compte du risque de fraude

4.1.1. Notion de fraude en matière d'établissement d'états financiers

La prise en compte de la fraude par l'auditeur, lors de l'audit des états financiers, s'intègre dans la démarche générale d'audit et vient en complément des normes ISA 315, et ISA 330.

Il existe deux sources d'anomalies dans les états financiers : la fraude ou l'erreur. La distinction entre fraude et erreur réside dans le fait que l'action fondamentale générant l'anomalie des états financiers est intentionnelle, ou pas.

Le terme « erreur » qualifie une anomalie involontaire dans les états financiers, et notamment l'omission d'un montant ou d'une information.

Le terme « fraude » désigne un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes qui utilisent des manœuvres frauduleuses pour obtenir un avantage injustifié ou illégal.

4.2. Prise en considération de la fraude dans l'audit des états financiers

La fraude est sous-tendue par un certain nombre de situations ou de comportements qui diffèrent selon qu'il s'agit de l'établissement d'états financiers frauduleux ou de détournements.

4.2.1. Établissement d'états financiers frauduleux

La fraude en matière comptable et financière présuppose l'existence de plusieurs éléments :

4.2.1.1. Motivation des auteurs de la fraude

Des pressions exercées sur un dirigeant ou des incitations conduisant progressivement à l'établissement d'états financiers frauduleux peuvent être à l'origine d'un comportement frauduleux.

Une telle situation se produit quand, en raison des pressions pour répondre aux attentes du marché ou du désir de maximaliser les avantages obtenus grâce aux performances, la direction prend intentionnellement des positions qui mènent à des états financiers frauduleux comportant des anomalies significatives.

La réduction significative des résultats pour abaisser au maximum l'imposition de l'entité ou la majoration de ces résultats pour obtenir un financement bancaire peut également être à l'origine d'un comportement frauduleux.

4.2.1.2. Incitation ou pression pour commettre la fraude

La fraude implique l'existence :

- D'une incitation ou d'une pression.
- D'une occasion pour la commettre.
- De la rationalisation de l'acte.

L'occasion d'établir un état financier frauduleux ou un détournement d'actifs se présente quand une personne croit que le contrôle interne peut être outrepassé (par exemple, parce qu'elle détient sa confiance ou connaît ses faiblesses spécifiques).

Certaines personnes réussissent à rationaliser un acte frauduleux : leur attitude, leur caractère ou leurs valeurs éthiques leur permettent sciemment et intentionnellement d'effectuer un acte malhonnête. Cependant, même les personnes honnêtes peuvent commettre une fraude, dans un environnement qui leur impose une pression suffisante. Des exemples d'incitations et de pressions pour commettre la fraude peuvent être avancées :

| Incitation ou pression | Actes frauduleux potentiels |
|---|--|
| Dépendance de l'entité à l'égard des établissements financiers | Tendance à la majoration des résultats pour faire croire à une fausse capacité de remboursement Tendance à une classification favorable des créances et des dettes pour faire croire à une fausse capacité d'endettement |
| Dépendance de l'entité concessionnaire à l'égard du concédant | Tendance à la majoration des résultats pour faire croire que l'entité est performante et rentable, et pour que le concédant n'ait pas de raison de mettre fin au contrat de concession |
| Dépendance de l'entité franchisée à l'égard du franchiseur | Tendance à la minoration des ventes pour diminuer le montant des redevances contractuelles calculées sur le chiffre d'affaires |
| Difficultés de l'entité quant à la continuité de son exploitation | Tendance à la majoration du résultat par surévaluation des créances et des stocks et par minoration des dettes Eventuellement, détournement d'actifs au profit du dirigeant et établissement des états financiers sur la base d'une fausse hypothèse de continuité d'exploitation |
| Conséquences familiales d'une séparation ou d'un divorce sur les indemnités compensatoires et le partage de la communauté | Tendance à la minoration des résultats pour garder les bénéfices jusqu'à la fin de la procédure et se l'approprier Tendance à la minoration de "actif net et volonté de rendre l'entité débitrice de sommes fictives afin de minorer la valeur des titres |
| « Sentiment » éprouvé par le propriétaire- directeur quant à la surimposition de l'entité | Tendance à la minoration des résultats par non-enregistrement de recettes, endettement fictif et détournement d'actifs |
| Niveau de vie matériellement en contradiction avec le niveau de rémunération | Tendance au détournement d'actifs par usage des biens de l'entité et paiement de dépenses personnelles par celle-ci |

4.2.1.3. Moyens pouvant être utilisés

Dans l'établissement d'états financiers frauduleux, les anomalies intentionnelles se caractérisent par l'omission de montants ou la divulgation d'informations susceptibles de tromper les utilisateurs de ces états financiers. Des exemples de moyens utilisés pour perpétrer la fraude peuvent être cités :

| Moyens | Exemples provenant d'une direction qui passe outre le contrôle interne |
|--|--|
| Manipulation, falsification (y compris la contrefaçon) ou altération des enregistrements comptables ou des pièces justificatives | Enregistrement d'écritures comptables fictives, en particulier peu avant la fin d'une période comptable, pour manipuler des résultats d'opérations ou atteindre d'autres objectifs. Ajustement inapproprié des hypothèses et changement des jugements, des estimations comptables des soldes de comptes |
| Fausse déclaration dans les états financiers ou omission intentionnelle des événements, opérations, ou toute autre information significative | Omission, anticipation ou retardement dans la prise en compte, dans les états financiers, d'opérations et d'événements qui se sont produits durant l'exercice. Occultation ou omission d'informations sur des faits qui pourraient affecter les montants enregistrés dans les états financiers |
| Mauvaise application intentionnelle des règles comptables concernant des montants ou la classification de l'information. | Réalisation d'opérations complexes structurées de façon à représenter faussement la situation ou les performances financières de l'entité. Altération des enregistrements ou des éléments relatifs aux opérations significatives et inhabituelles |

4.2.2. Détournements d'actifs

Selon la norme ISA 240, le détournement d'actifs implique la soustraction frauduleuse d'actifs appartenant à l'entité. Lorsqu'il est perpétré par les employés, ce détournement est souvent commis pour des montants relativement faibles et non significatifs. Lorsque la direction est en cause, il est plus difficile à détecter. Le détournement d'actifs comprend :

- Le détournement de recettes ou d'encaissements.
- Le vol de biens corporels ou de la propriété intellectuelle (par exemple, vol de marchandise en stock pour un usage personnel ou pour être vendue, vol de déchets neufs d'industrie ou autres pour les revendre, renseignements donnés aux concurrents sur des données technologiques en échange d'une rémunération).
- Le paiement par l'entité de biens et prestations de services non reçus (paiements effectués au profit de fournisseurs fictifs, dessous-de-table payés par des fournisseurs aux acheteurs de l'entité en échange d'une surfacturation des prix, paiements de salaires à des employés fictifs).
- L'utilisation des biens de l'entité dans un intérêt personnel (mise en gage de biens de l'entité pour garantir un prêt personnel ou un prêt au profit d'une partie liée).

Le détournement d'actifs est souvent accompagné de faux en écriture (par exemple, fausses écritures comptables ou utilisation de faux documents ou trompeurs) afin de cacher l'absence ou la mise en gage de biens sans autorisation appropriée.

4.3. Rôle de la direction, des personnes chargées du gouvernement d'entreprise et de l'auditeur légal

La norme ISA 240 précise qu'il est de la responsabilité des personnes chargées du gouvernement d'entreprise de l'entité de s'assurer, par la surveillance de la direction, que l'entité conçoit et maintient un contrôle interne pour fournir l'assurance raisonnable en ce qui concerne la fiabilité des états financiers, de l'efficacité et de l'efficience des opérations et de la conformité avec des lois et des règlements applicables. La surveillance active assurée par les personnes chargées du gouvernement d'entreprise peut aider à renforcer l'engagement de direction à la création d'une culture d'honnêteté et de comportement conforme à l'éthique. En exerçant leur responsabilité de surveillance, les personnes chargées du gouvernement d'entreprise prennent en considération la possibilité pour la direction de passer outre les contrôles ou d'exercer toute autre mauvaise influence sur le processus d'établissement des états financiers, tel que parvenir à des ventes déterminées afin d'influencer la perception des analystes quant aux performances et à la rentabilité de l'entité.

4.3.1. Environnement de contrôle, activités de contrôle et de surveillance en matière de fraude

Selon la norme ISA 240, la direction, sous la surveillance des personnes chargées du gouvernement d'entreprise, a la responsabilité de créer un environnement de contrôle et de maintenir des politiques et des procédures pour assurer, autant que possible, la conduite ordonnée et efficace des activités de l'entité, et notamment les objectifs :

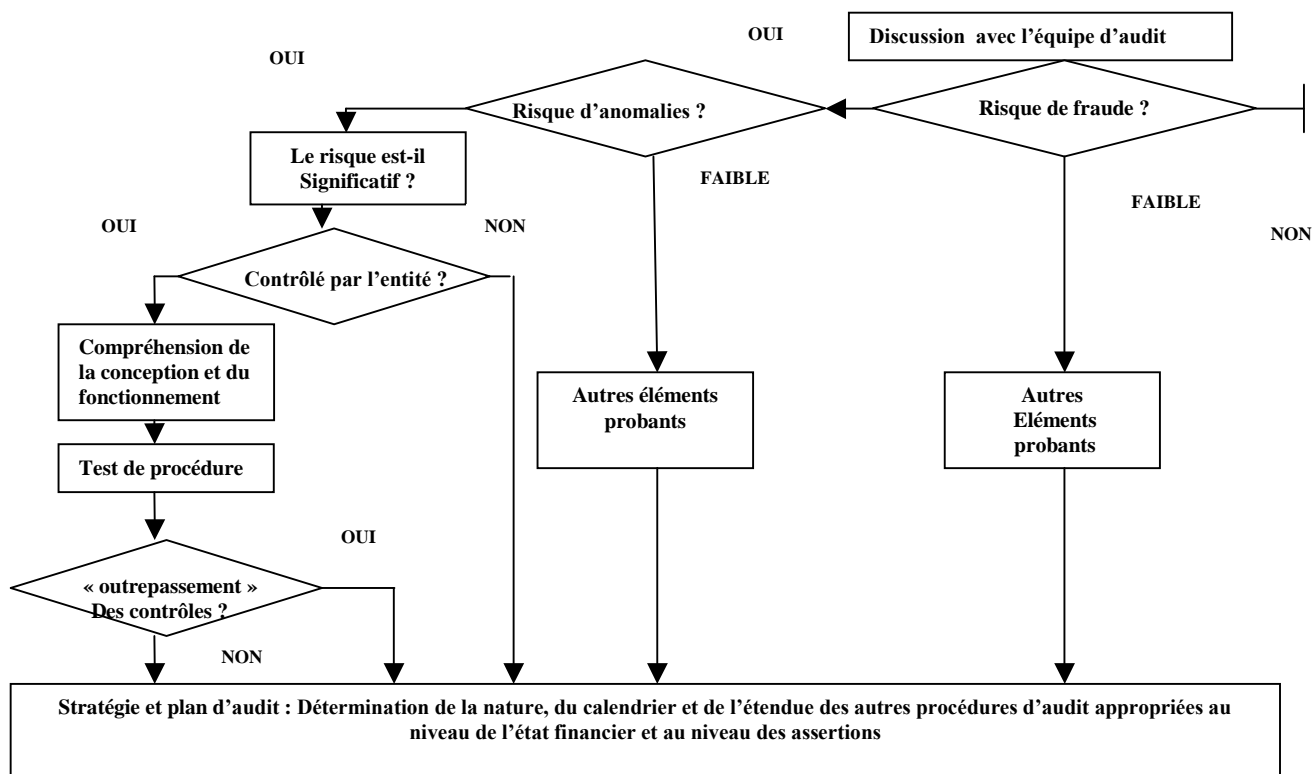
- De préparation d'états financiers donnant une image fidèle et conformes au référentiel comptable applicable.
- De maîtrise des risques d'entreprise qui peuvent provoquer des anomalies significatives dans ces états financiers.

La procédure d'évaluation des risques en matière de fraude est identique à celle décrite dans la norme ISA 315 et requiert, de la part de l'auditeur, la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

4.3.1.1. Collecte des informations

L'auditeur exécute les procédures qui permettent d'obtenir les informations dont l'entité s'est servie pour identifier les risques d'anomalies significatives dues à la fraude.

Un exemple de démarche visant à évaluer les risques de fraudes et à apprécier les contrôles et les surveillances exercés par la direction et par les personnes chargées du gouvernement d'entreprise peut être schématisé comme suit :



- A. Discussion avec l'équipe d'audit de la prédisposition de l'entité aux anomalies significatives dues à la fraude.
- B. Appréciation de l'évaluation par la direction des risques que les états financiers puissent contenir des erreurs significatives dues à la fraude selon les directives de la norme ISA 315.
- C. Les risques de fraude sont a priori des risques significatifs et l'auditeur doit donc évaluer la conception des contrôles correspondants mis en place par l'entité comme indiqué en 3, y compris des activités appropriées de contrôle, Ils déterminent l'appréciation du processus mis en place par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris tous les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés, les soldes de comptes, les catégories d'opérations ou les informations doillées dans l'annexe et pour lesquels un risque de fraude peut exister.
- D. Appréciation de l'efficacité, de la conception et du fonctionnement des contrôles et des surveillances.
- E. Évaluation particulière concernant le risque que la direction passe outre les contrôles.
- F. Planification, selon les résultats des procédures de collecte d'éléments probants, de la réduction du risque de fraude à un niveau acceptable faible.

L'auditeur interroge la direction, les services de l'audit interne et les autres personnes compétentes dans l'entité pour déterminer s'ils ont connaissance d'une fraude réelle, suspectée ou alléguée, pouvant affecter l'entité. Les personnes compétentes dans l'entité, que l'auditeur peut interroger sur l'existence ou la suspicion d'existence de fraude, sont:

- Le personnel opérationnel non impliqué directement dans le processus d'établissement des états financiers.
- Les employés se situant à différents niveaux d'autorité.
- Les employés impliqués dans le lancement, le traitement ou l'enregistrement des opérations complexes ou exceptionnelles et ceux qui dirigent ou surveillent ces employés.
- Les services juridiques internes.

- Le responsable de l'éthique ou la personne équivalente.
- La ou les personne(s) chargée(s) de traiter des allégations de fraude.

L'auditeur interroge les personnes chargées du gouvernement d'entreprise pour déterminer si elles ont connaissance d'une fraude réelle, suspectée ou alléguée, pouvant affecter l'entité.

4.3.1.2. Prise en compte des facteurs de risques

L'auditeur doit examiner si l'information obtenue selon les procédés énoncés ci-dessus indique qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraude sont présents.

4.3.1.3. Existence de ratios inhabituels ou inattendus

En exécutant des procédures analytiques pour obtenir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur doit examiner les ratios inhabituels ou inattendus pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dues à la fraude.

4.3.1.4. Existence d'autres informations

En obtenant une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur peut mesurer si les autres informations obtenues indiquent l'existence de risques d'anomalies significatives dues à la fraude.

La compréhension par l'auditeur des contrôles effectués par la direction pour empêcher et détecter la fraude est primordiale. En effet, de tels contrôles dévoilent le jugement de la direction sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle a choisi de mettre en place et des risques qu'elle a choisi d'accepter.

Par exemple, dans les petites entités, la direction peut choisir consciemment d'accepter les risques liés à l'absence de séparation des fonctions. Le propriétaire directeur assure alors quotidiennement la surveillance des opérations.

4.3.2. Identification et évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives dues à la fraude

L'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives dues à la fraude, au niveau de l'état financier et de l'assertion pour des catégories d'opérations, de soldes de comptes et d'informations données dans, l'annexe par application de la norme ISA 315.

Les trois étapes de l'identification et de l'évaluation auxquelles l'auditeur doit procéder:

- Identifier des risques de fraude.
- Relier les risques de fraude identifiés à l'assertion affectée.
- Examiner la probabilité d'occurrence de l'anomalie.

La norme ISA 240 précise les situations qui nécessitent une attention particulière de la part de l'auditeur, et notamment lorsqu'il s'agit des :

4.3.2.1. Risques de fraude dans la constatation du chiffre d'affaires

Quelle que soit la motivation pour établir des états financiers frauduleux, les anomalies significatives résultent souvent d'une majoration frauduleuse du chiffre d'affaires (par exemple,

constatation prématurée du chiffre d'affaires ou enregistrement de chiffres d'affaires fictifs) ou d'une minoration frauduleuse de ce chiffre d'affaires (par exemple, décalage sur l'exercice suivant du chiffre d'affaires de la période à laquelle les comptes sont arrêtés).

Par conséquent, l'auditeur présume normalement que la constatation du chiffre d'affaires contient des risques de fraude et il examine quels types de chiffre d'affaires, d'opérations sur le chiffre d'affaires ou d'assertions peuvent provoquer de tels risques.

4.3.2.2. Risques de fraude dans les estimations comptables

La même norme ISA précise que l'établissement d'états financiers frauduleux renvoie souvent à des anomalies intentionnelles dans les estimations comptables.

En étudiant attentivement les estimations comptables et le parti pris de la direction susceptible d'engendrer des anomalies significatives dues à la fraude, l'auditeur :

- Examine si les différences entre les évaluations appuyées par des éléments probants et les évaluations incluses dans les états financiers, même si elles sont individuellement raisonnables, indiquent un parti pris possible de la part de la direction de l'entité. Dans ce cas, l'auditeur réexamine les évaluations qui ont été faites.
- Examine rétrospectivement les jugements et hypothèses émis par la direction et qui concernent les estimations comptables significatives proposées dans les états financiers de l'année antérieure. L'objectif est de déterminer si un possible parti pris de la part de la direction apparaît. Il ne s'agit en aucun cas de remettre en question les jugements professionnels de l'auditeur rendus l'année antérieure, qui étaient plus fondés sur l'information alors disponible.

Section 5 : Diligences pour l'appréciation de la continuité de l'exploitation

Selon l'ISA 570, lors de la planification et de la réalisation de l'audit et de l'évaluation des résultats qui en découlent, l'auditeur doit apprécier le bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des états financiers.

5.1. Responsabilité de la direction concernant l'évaluation de la continuité d'exploitation

D'une manière générale, l'évaluation par la direction de la validité de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation implique l'exercice d'un jugement à un moment donné, sur la survenance ultérieure de faits ou d'événements qui sont, par définition, incertains.

Lorsqu'il existe au cours des années précédentes un historique de résultats bénéficiaires, et que l'entité peut se procurer par ailleurs sans difficultés les ressources financières dont elle aurait besoin, la direction peut se limiter à un constat, sans analyse détaillée. La norme cite une batterie d'indicateurs que la direction devrait prendre en compte pour l'exercice de son jugement :

- **Indicateurs de nature financière**

- Capitaux propres ou fonds de roulement négatifs,

- Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement, ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme,
- Indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers, - Marge brute d'autofinancement actuelle ou prévisionnelle négative,
- Ratios financiers clés défavorables, - Pertes d'exploitation ou détérioration importante de la valeur des actifs d'exploitation générant le cash-flow, - Arrêt de la politique de distribution de dividendes,
- Insuffisance de trésorerie pour payer les créanciers aux échéances,
- Incapacité à se conformer aux conditions des contrats de prêts,
- Refus de crédit des fournisseurs au profit de livraison contre remboursement,
- Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

• Indicateurs de nature opérationnelle

- Départ de cadres dirigeants sans remplacement,
- Perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal,
- Troubles sociaux ou pénuries de matières premières indispensables.

• Autres indicateurs

- Non-respect d'obligations statutaires ou relatives à la détention du capital,
- Procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité qui, si elles aboutissent, peuvent avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra faire face,
- Changements dans la législation ou la politique gouvernementale qui risquent d'avoir des effets défavorables sur l'entité.

5.2. Diligences de l'auditeur

La responsabilité de l'auditeur est d'apprécier la validité de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation sous-tendant l'établissement des états financiers, et d'apprécier s'il existe des incertitudes significatives quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité et qui devraient être mentionnées dans les notes annexes.

5.2.1. Diligences de l'auditeur concernant l'évaluation de la continuité d'exploitation faite par la direction

L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Pour son appréciation, l'auditeur doit prendre en compte la même période que celle prévue par le référentiel comptable sur la base duquel les états financiers sont établis et que la direction a retenu pour sa propre évaluation. Si cette période est inférieure à douze mois suivant la date de clôture de l'exercice, l'auditeur doit demander à la direction d'étendre son évaluation sur la période de douze mois à compter de cette date.

Pour apprécier l'évaluation faite par la direction, l'auditeur prend en compte la démarche suivie par cette dernière, les hypothèses sur lesquelles cette évaluation est basée, ainsi que le programme d'actions à venir. L'auditeur apprécie également si cette évaluation a pris en compte toutes les informations pertinentes relevées ou portées à sa connaissance dans le cadre de son audit.

L'auditeur doit s'informer auprès de la direction des faits ou événements dont elle aurait connaissance, **pouvant intervenir postérieurement à la période couverte par son évaluation** et susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation.

L'auditeur n'a pas à mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit que des entretiens avec la direction pour vérifier la réalité des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation au-delà de la période prise en compte dans l'évaluation de la direction.

5.2.2. Procédures d'audit complémentaires lorsque des faits ou des événements sont relevés

Lorsque des faits ou des événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ont été relevés, l'auditeur doit :

- (a) revoir les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes identifiés dans le but de poursuivre l'exploitation,
- (b) collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative sur la continuité de l'exploitation ; cette collecte d'éléments probants est réalisée par la mise en oeuvre de procédures d'audit jugées nécessaires, et notamment l'examen de l'effet de tous plans de la direction et de tous autres facteurs pouvant permettre de réduire cette incertitude, et
- (c) obtenir une déclaration écrite de la direction concernant ses plans d'actions pour l'avenir.

Les procédures applicables en la matière peuvent comporter :

- l'analyse et la discussion avec la direction des besoins de trésorerie, des résultats prévisionnels et d'autres prévisions,
- l'analyse et la discussion avec la direction des derniers états financiers intermédiaires,
- l'examen des conditions et des obligations des contrats de prêt afin d'identifier tout non-respect de leurs dispositions,
- la lecture des procès-verbaux d'assemblées, du conseil d'administration ou des comités spécialisés afin de relever la mention de difficultés financières,
- des demandes d'informations auprès des avocats de l'entité concernant les procès et les contentieux, leur issue probable et leurs conséquences financières,
- la confirmation de l'existence, de la validité et des conditions d'application des accords conclus avec les parties liées ou avec des tiers visant à assurer ou à maintenir un soutien financier et l'évaluation de la capacité financière de ces parties à accorder un financement supplémentaire,
- l'examen des mesures envisagées pour faire face aux commandes clients non honorées,
- l'examen des événements postérieurs à la clôture pour déterminer les éléments pouvant affecter la continuité de l'exploitation ou, le cas échéant, améliorer la situation.

Lorsque l'analyse des flux de trésorerie est un facteur significatif pour l'évaluation des conséquences futures de faits ou d'événements, l'auditeur apprécie la fiabilité du système utilisé par l'entité pour générer ces informations et le caractère raisonnable des éléments servant de base aux hypothèses retenues. En outre, l'auditeur compare :

- (a) les informations financières prévisionnelles pour les périodes écoulées avec les réalisations pour ces mêmes périodes,
- (b) les informations prévisionnelles pour la période en cours avec les réalisations pour cette même période.

5.3. Conclusions de l'auditeur

Selon le nouveau paragraphe 17 de l'ISA 570 (révisée), l'auditeur doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers.

La norme ISA 570 (révisée) souligne l'importance des informations fournies sur des événements ou situations qualifiés d'incertains dans l'élaboration de la conclusion de l'auditeur. Les paragraphes 19 et 20 sont respectivement précédés par des titres faisant référence au caractère des informations fournies dans les états financiers. Le nouveau paragraphe 20 de ladite norme se réfère à la qualité des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés mais qu'il n'y a aucune incertitude significative.

5.3.1. Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés et qu'il existe une incertitude significative (ISA570,§19)

Selon le paragraphe 19 de la norme ISA 570 (révisée), lorsque l'auditeur conclut que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée dans les circonstances, mais qu'il existe une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers :

- a) donnent **des informations adéquates** concernant les principaux événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que **les plans** de la direction pour y faire face;
- b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que, en conséquence, l'entité pourrait être incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités.

5.3.2. Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative (ISA 570, §20)

Selon le nouveau paragraphe 20 de la norme ISA 570 (révisée), dans le cas où l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative, il doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur ces événements ou situations.

Section 6 : Prise en compte des événements postérieurs à la date de clôture

Selon l'ISA 560, l'auditeur doit prendre en considération l'incidence des événements postérieurs à la clôture sur les états financiers et sur son rapport.

6.1. Faits découverts jusqu'à la date du rapport de l'auditeur

L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures visant à réunir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant que tous les événements pouvant nécessiter des ajustements ou une information à donner dans les notes aux états financiers ont été, jusqu'à la date de son rapport, dûment identifiés.

Lorsque l'auditeur relève que des événements ont une incidence significative sur les états financiers, l'auditeur doit déterminer si ceux-ci ont été correctement pris en compte et ont fait l'objet d'une information appropriée dans les notes aux états financiers.

Les procédures visant à identifier les événements pouvant faire l'objet d'un ajustement ou d'une information dans les notes annexes aux états financiers seront mises en oeuvre à une date la plus proche possible de la date du rapport de l'auditeur et comprendront les actions suivantes :

- Revue des procédures établies par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont bien été identifiés.
- Consultation des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, du conseil d'administration, du comité d'audit qui se sont tenus après la fin de l'exercice et investigations des questions abordées lors des réunions dont les procès-verbaux ne sont pas encore rédigés.
- Revue des derniers états financiers intercalaires de l'entité et, le cas échéant, des budgets, des prévisions de trésorerie et des autres rapports de la direction.
- Demandes d'informations, ou complément aux demandes orales ou écrites précédemment adressées, aux avocats de l'entité concernant les procès et les contentieux.
- des demandes d'informations auprès de la direction et, si cela s'avère nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs qui pourraient avoir un effet sur les états financiers sont survenus. Exemples de questions à discuter avec la direction sur des sujets spécifiques :
 - Statut actuel des éléments comptabilisés sur la base de données préliminaires ou non concluantes.
 - Nouveaux engagements, emprunts ou garanties contractés ou donnés. - Ventes d'actifs réalisées ou envisagées.
 - Nouvelles actions ou obligations émises ou accords de fusion ou de liquidation signés ou envisagés. - Actifs faisant l'objet d'expropriation ou détruits, par exemple par un incendie ou une inondation.
 - Evolutions des risques et des éventualités. - Régularisations comptables inhabituelles enregistrées ou envisagées.
 - Evénements survenus ou susceptibles de se produire remettant en cause l'adéquation des politiques d'arrêté des comptes utilisées à la clôture. Ceci serait le cas si ces événements remettaient en cause, par exemple, la validité de l'hypothèse de continuité d'exploitation.

L'auditeur doit demander à la direction et, selon les cas, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir une lettre d'affirmation en application de la Norme ISA 5803 confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir dans ceux-ci, ont bien été reflétés dans ceux-ci.

6.2. Faits découverts après la date du rapport de l'auditeur, mais avant la publication des états financiers

L'auditeur n'est pas tenu d'appliquer des procédures ou de procéder à des investigations relatives aux états financiers après la date de son rapport.

La direction est pour sa part tenue d'informer l'auditeur des événements survenus entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur ces derniers.

Lorsque l'auditeur a connaissance, après la date de son rapport mais avant la publication des états Financiers, d'un événement qui risque d'avoir une incidence significative sur ces derniers, l'auditeur doit déterminer s'il convient de corriger les états financiers, et doit discuter de la question avec la direction afin de prendre les mesures qu'imposent les circonstances.

La norme évoque dans ce cas trois situations qui peuvent se présenter :

- **Si la direction corrige les états financiers**, l'auditeur mettra en oeuvre les procédures nécessaires en la circonstance et fournira à la direction un nouveau rapport sur les états financiers corrigés. La date du nouveau rapport de l'auditeur ne sera pas antérieure à celle de signature ou d'approbation des états financiers rectifiés.
- **Lorsque la direction refuse de corriger les états financiers** alors que l'auditeur considère cette correction nécessaire, **et que le rapport d'audit n'a pas encore été déposé**, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.
- **Lorsque la direction refuse de corriger les états financiers** et **le rapport de l'auditeur a déjà été déposé**, l'auditeur demande à la direction de l'entité au plus haut niveau de ne pas publier les états financiers et le rapport d'audit aux tiers. Si la direction décide malgré tout de publier ces documents, l'auditeur prendra les mesures adéquates pour éviter que les tiers intéressés utilisent son rapport. Les mesures prises dépendront des droits et obligations juridiques de l'auditeur ainsi que des recommandations de son avocat.

6.3. Faits découverts après la publication des états financiers

Après la publication des états financiers, l'auditeur n'est pas tenu de procéder à une quelconque investigation concernant ces derniers.

Lorsque l'auditeur a connaissance, après la publication des états financiers, de l'existence d'un événement qui, si l'auditeur en avait eu connaissance à la date à laquelle a été signé son rapport, l'aurait conduit à le modifier, l'auditeur doit déterminer s'il convient de corriger les états financiers, et doit discuter de la question avec la direction afin de prendre les mesures qu'imposent les circonstances.

La norme évoque dans ce cas trois situations qui peuvent se présenter :

- **Si la direction corrige les états financiers**, l'auditeur mettra en oeuvre les procédures nécessaires en la circonstance, contrôlera les mesures prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes en possession des états financiers précédemment publiés soient informées de la situation et rendra un nouveau rapport sur les états financiers rectifiés.

Le nouveau rapport de l'auditeur doit comporter un paragraphe d'observation renvoyant à une note aux états Financiers expliquant les raisons de la correction des états financiers précédemment publiés ainsi qu'au précédent rapport d'audit déposé. La date du nouveau rapport de l'auditeur ne sera pas antérieure à celle de l'approbation des états financiers corrigés.

- **Lorsque la direction ne prend pas les mesures nécessaires** pour s'assurer que toutes les personnes en possession des états financiers et du rapport de l'auditeur précédemment publiés soient dûment informées de la situation et qu'elle ne corrige pas les états financiers

alors que l'auditeur estime que la situation exige une correction, l'auditeur informera la direction de l'entité ainsi que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise que des mesures seront prises par l'auditeur pour éviter que les tiers intéressés utilisent son rapport. Les mesures prises dépendront des droits et obligations juridiques de l'auditeur ainsi que des recommandations de ses avocats.

Il n'est pas nécessaire de corriger les états financiers et d'établir un nouveau rapport d'audit lorsque les états financiers de l'exercice suivant sont sur le point d'être publiés, à condition qu'une information appropriée soit fournie en notes annexes aux états financiers.

Section 7 : Utilisation des travaux des bureaux de services, experts et auditeurs internes

7.1. Utilisation des travaux d'un bureau d'assistance comptable dans le cadre d'un audit

Un client peut faire appel à un service bureau, par exemple pour exécuter des opérations et tenir la comptabilité afférente ou enregistrer des transactions et traiter les données correspondantes. Si le client fait appel à un service bureau, certaines politiques et procédures et certains documents gérés par ce dernier peuvent être utiles pour l'audit des états financiers du client.

L'auditeur doit évaluer l'incidence des prestations du service bureau sur les systèmes comptables et de contrôle interne du client afin de planifier l'audit et concevoir une approche d'audit efficace.

7.1.1 Evaluation de l'incidence des travaux du bureau sur les politiques et les procédures qui affectent les systèmes comptables et de contrôle interne du client audité

Un service bureau peut définir et mettre en oeuvre des politiques et des procédures qui affectent les systèmes comptables et de contrôle interne d'un client. Ces politiques et procédures sont dissociées de l'entité cliente, tant sur le plan physique qu'opérationnel.

L'auditeur doit déterminer l'étendue des prestations rendues par le service bureau et leur incidence sur l'audit. Pour ce faire, l'auditeur tient compte des éléments suivants:

- Nature des prestations du service bureau.
- Conditions contractuelles et relations entre le client et le service bureau.
- Assertions significatives sous-tendant l'établissement des états financiers influencées par le recours au service bureau.
- Risque inhérent associé à ces assertions.
- Interactions entre les systèmes comptables et de contrôle interne du client et ceux du service bureau.
- Contrôles internes du client auxquels sont soumises les transactions traitées par le service bureau.
- Organisation interne et surface financière du service bureau et incidence éventuelle d'une défaillance de ce dernier sur le client.
- Informations sur le service bureau telles que celles figurant dans les manuels utilisateurs et les manuels techniques.
- Informations disponibles sur les contrôles généraux et les contrôles informatiques relatifs aux applications du client.

Si l'auditeur du client conclut que les activités du service bureau ont une incidence significative sur l'entité et affectent en conséquence l'audit, l'auditeur doit rassembler des informations

suffisantes pour comprendre les systèmes comptables et de contrôle interne et fixer le risque lié au contrôle à un niveau maximum, ou faible si des tests de procédures sont réalisés.

7.1.2 Procédures d'audit à engager sur les travaux du bureau

L'auditeur du client peut également estimer nécessaire de réunir des éléments probants au moyen de tests de procédures pour étayer une évaluation du risque lié au contrôle de niveau faible. Ces éléments peuvent être obtenus en réalisant des tests sur les contrôles auxquels le client soumet les activités du service bureau et ce :

- **En obtenant un rapport de l'auditeur du service bureau sur l'efficacité du fonctionnement des systèmes comptables et de contrôle interne** du service bureau sur le traitement des applications considérées dans l'audit. Dans ce cas, l'auditeur du client doit examiner l'étendue des travaux effectués par l'auditeur du service bureau et doit évaluer si ses rapports sont utiles et appropriés. L'auditeur du client détermine si les contrôles testés par l'auditeur du service bureau sont pertinents pour les transactions du client (assertions significatives sous-tendant l'établissement des états financiers du client) et si les tests de procédures du service bureau et leurs résultats sont satisfaisants. Autrement le risque est fixé à son niveau maximum (pas de rapport ou rapport insuffisant ou comportant des faiblesses).
- **En rendant visite au service bureau et en effectuant des tests de procédures.**

7.2. Utilisation des travaux de l'audit interne d'un client

Lorsque l'auditeur externe a l'intention d'utiliser des travaux spécifiques de l'audit interne, l'auditeur externe doit évaluer et revoir ces travaux pour confirmer leur adéquation avec ses propres objectifs.

Pour évaluer des travaux d'audit interne spécifiques, il faut s'assurer que l'étendue de ces travaux et les programmes correspondants sont adaptés et déterminer si l'évaluation préliminaire des travaux de l'audit interne reste toujours valable. Cette évaluation peut impliquer de déterminer si:

- (a) les travaux sont réalisés par des personnes disposant d'une formation technique et d'une expérience suffisante en tant qu'auditeurs internes et si les travaux des collaborateurs sont dûment supervisés, contrôlés et documentés;
- (b) des éléments probants suffisants et appropriés sont réunis pour s'assurer que les conclusions sont raisonnablement fondées;
- (c) les conclusions formulées sont adaptées aux circonstances et si les rapports établis sont cohérents avec le résultat des travaux; et
- (d) une solution satisfaisante a été apportée aux exceptions ou aux questions inhabituelles mises en évidence par les travaux de l'audit interne.

La nature, le calendrier et l'étendue de la revue des travaux de l'audit interne dépendront de l'évaluation effectuée par l'auditeur externe du risque et du caractère significatif du domaine considéré, de l'évaluation préliminaire de la fonction d'audit interne et de l'évaluation des travaux d'audit interne spécifiques. Cette revue peut nécessiter l'examen de domaines déjà vérifiés par l'audit interne, l'examen d'autres domaines similaires et l'examen des procédures d'audit interne.

7.3. Utilisation des travaux des experts

Le terme "Expert" désigne une personne ou un cabinet possédant des compétences, des connaissances et une expérience spécifique dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit. L'expert peut être engagé par l'entité; par l'auditeur; employé par l'entité ou employé par l'auditeur.

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que ces travaux peuvent être utilisés dans le cadre de l'audit.

7.3.1. Nécessité d'engager un expert spécialisé

Au cours de l'audit, l'auditeur a parfois besoin de réunir des éléments probants, à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité, sous forme de rapports, d'avis, d'évaluations et de déclarations d'expert. Par exemple:

- Evaluation de certains types d'actifs, tels que les biens fonciers et les constructions, les usines et l'outil de production, les oeuvres d'art et les pierres précieuses.
- Evaluation des quantités ou de l'état physique des actifs, tels que du minerai stocké en tas, des gisements de minerai et des réserves pétrolières ou la durée de vie restante d'utilisation d'une usine et de l'outil de production.
- Evaluation des montants relevant de méthodes ou de techniques spécialisées, par exemple une évaluation actuarielle.
- Evaluation de l'état d'avancement des travaux réalisés et restant à réaliser dans des contrats à long terme.
- Avis de juristes concernant l'interprétation d'accords, de statuts ou de règlements.

7.3.2. Appréciation de la compétence et de l'objectivité de l'expert

Lorsque l'auditeur envisage d'utiliser les travaux d'un expert, l'auditeur doit déterminer la compétence professionnelle de l'expert. L'auditeur tiendra compte par exemple:

- (a) des qualifications professionnelles, des diplômes ou de l'inscription de l'expert sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel; et
- (b) de l'expérience et de la réputation de l'expert dans le domaine pour lequel l'auditeur souhaite un avis de spécialiste.

Le risque de manque d'objectivité de l'expert est plus élevé dans le cas où l'expert est:

- (a) employé par l'entité, ou
- (b) lié d'une manière ou d'une autre à l'entité, par exemple lorsque l'expert dépend financièrement de cette dernière ou que l'expert y détient une participation. Si l'auditeur doute de la compétence ou de l'objectivité de l'expert, l'auditeur fera part de ses réserves à la direction et déterminera si des éléments probants suffisants et appropriés concernant les travaux de l'expert peuvent être réunis.

7.3.3. Appréciation de la qualité des travaux de l'expert

L'auditeur doit tout d'abord réunir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que l'étendue des travaux de l'expert répond aux objectifs de l'audit.

7.3.3.1. Appréciation des procédures de travail de l'expert

Il est possible de réunir des éléments probants en examinant le détail des instructions écrites données par l'entité à l'expert. Ces instructions peuvent porter sur des thèmes tels que:

- Les objectifs et l'étendue des travaux de l'expert.
- Une description générale des questions particulières qui seront traitées dans le rapport de l'expert.
- L'utilisation prévue des travaux de l'expert par l'auditeur ainsi que la communication éventuelle à des tiers du nom de l'expert et de la nature de sa mission.
- Les conditions d'accès de l'expert aux documents et fichiers pertinents.
- La clarification des liens pouvant unir l'expert et l'entité.
- La confidentialité des informations sur l'entité.
- Les informations concernant les hypothèses et les méthodes que l'expert sera amené à utiliser et leur cohérence avec celles appliquées lors des exercices précédents. Si ces points ne sont pas clairement définis dans les instructions écrites données à l'expert, l'auditeur peut être amené à contacter directement l'expert afin de réunir des éléments probants à cet égard.

7.3.3.2. Appréciation des sources de données

Lorsque l'auditeur détermine si l'expert a utilisé des données source adaptées aux circonstances, l'auditeur envisagera les procédures suivantes:

- (a) demande de précision sur les procédures mises en oeuvre par l'expert pour déterminer si les données source sont suffisantes, pertinentes et fiables; et
- (b) examen ou contrôle des données utilisées par l'expert.

7.3.3.3. Appréciation des hypothèses de travail

La validité et le bien fondé des hypothèses et des méthodes utilisées ainsi que leur application relèvent du jugement de l'expert. Ne disposant pas des mêmes compétences que l'expert, l'auditeur ne peut pas systématiquement remettre en question les hypothèses et les méthodes employées par l'expert. Toutefois, l'auditeur s'efforcera de les comprendre et déterminera si elles conviennent et semblent raisonnables sur la base de sa connaissance des activités de l'entité et du résultat des autres procédures d'audit.

7.3.3.4. Appréciation des résultats des travaux

L'auditeur doit déterminer si les travaux de l'expert peuvent constituer un élément probant concernant l'appréciation de l'assertion spécifique sous-tendant l'établissement des états Financiers. L'auditeur déterminera notamment si les résultats de l'expert sont correctement pris en compte dans les états financiers ou s'ils corroborent les assertions sous-tendant leur établissement.

Si les résultats des travaux de l'expert ne permettent pas de réunir des éléments probants suffisants et appropriés ou si les résultats ne sont pas cohérents avec d'autres éléments probants recueillis, l'auditeur doit déterminer la raison des différences constatées. Pour ce faire, l'auditeur peut s'entretenir avec les responsables de l'entité et l'expert, mettre en oeuvre des procédures complémentaires, notamment engager un autre expert ou modifier son rapport d'audit.

CHAPITRE VII : L'ACHEVEMENT DE LA MISSION D'AUDIT

Références de travail :

- **ISA 320 : Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit**
- **L'ISA 330 : Réponses de l'auditeur aux risques évalués**
- **ISA 450 : Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit**
- **ISA 510 : Missions d'audit initiales - soldes d'ouverture**
- **ISA 550 : Parties liées**
- **ISA 250 : Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers**
- **ISA 240 : Responsabilité de l'auditeur relativement à la prise en compte des fraudes et erreurs**
- **ISA 570 : Continuité de l'exploitation**
- **ISA 560 : Evènements postérieurs a la date de clôture**
- **ISA 402 : Facteurs a considérer pour l'audit d'entités faisant appel aux services bureaux**
- **ISA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur**
- **ISA 610 : Examen des travaux auditeurs internes**
- **ISA 580 : Déclarations écrites**
- **ISA 700 : Opinion et rapport sur des états financiers (Révisée 2016)**
- **ISA 701 : Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant (Nouvelle 2016)**
- **ISA 705 : Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant (Révisée 2016)**
- **ISA 706 : Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant (révisée 2016)**
- **ISA 710 : Données comparatives**
- **ISA 720 : Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations**

Section 1 : Evaluation des inexactitudes

1.1. Evaluation des inexactitudes

L'évaluation des inexactitudes par l'auditeur ainsi que les conclusions qu'il dégage à leur sujet dépendent d'un certain nombre de facteurs dont la nature et la cause de ces inexactitudes, leur incidence sur les états financiers, et la mesure dans laquelle leur existence est indicative de la présence éventuelle d'autres inexactitudes.

1.1.1. Nature et cause des inexactitudes

1.1.1.1. Origines des inexactitudes

Les inexactitudes (ou anomalies) peuvent résulter :

- (a) d'une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les états financiers sont établis;
- (b) d'une omission d'un montant ou d'une information à fournir;
- (c) d'une estimation comptable incorrecte provenant de l'omission, ou d'une interprétation clairement erronée, de faits; et
- (d) de jugements de la direction portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère non réalistes, ou de la sélection et du suivi de méthodes comptables qu'il considère inappropriées.

Les inexactitudes proviennent de causes diverses. Par exemple, elles peuvent être attribuables :

- à une erreur purement arithmétique (par exemple une erreur d'addition lors de la prise d'inventaire);
- à l'utilisation de principes comptables inappropriés;
- à une mauvaise application des principes comptables
- à des désaccords en matière d'évaluation.

Les inexactitudes peuvent survenir fortuitement ou par suite de malentendus, ou encore elles peuvent être le résultat de détournements ou de dissimulations de fonds ou de déclarations délibérément fausses. L'auditeur examine la nature et la cause des inexactitudes pour voir si elles sont indicatives de circonstances douteuses, ou si les niveaux de référence du risque inhérent et du risque de non-contrôle qui sous-tendent l'audit sont inappropriés et doivent faire l'objet d'une révision.

1.1.1.2. Natures des inexactitudes

Afin d'aider l'auditeur à évaluer l'incidence des anomalies relevées au cours de l'audit et à les communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut être utile de distinguer entre les anomalies factuelles, celles liées au jugement, et les anomalies extrapolées.

A. Inexactitudes ou anomalies relevées ou factuelles

Il s'agit des inexactitudes que l'auditeur a effectivement constatées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées par la direction. Leur existence n'est pas mise en doute.

B. Inexactitudes ou anomalies liées au jugement

Elles relèvent de différences provenant de jugements exercés par la direction sur des estimations comptables que l'auditeur considère comme non réalistes, ou la sélection ou le suivi de méthodes comptables qu'il considère non appropriées.

C. Inexactitudes ou anomalies probables ou d'extrapolation

Elles reflètent la meilleure estimation de l'auditeur des anomalies contenues dans les populations, ce qui implique l'extrapolation des anomalies relevées dans les sondages effectués à l'ensemble des populations à partir desquelles les échantillons ont été sélectionnés. Des modalités d'application pour effectuer l'extrapolation des anomalies et l'évaluation des résultats sont fournies dans la Norme ISA 530.

L'extrapolation comprend les inexactitudes effectivement relevées dans l'échantillon.

C. Total probable des inexactitudes

Il s'agit de la somme des inexactitudes relevées dans des échantillons non représentatifs et des inexactitudes d'extrapolation.

D. Autres inexactitudes possibles

Il s'agit d'inexactitudes en sus du total probable des inexactitudes qui pourraient peut-être exister en raison d'un risque aléatoire (le risque que les résultats d'un sondage amènent l'auditeur à conclure qu'une population ne renferme pas d'inexactitudes excédant un montant déterminé alors que tel n'est pas le cas) et d'un risque discrétionnaire (le risque que l'auditeur puisse mal interpréter les éléments d'information qu'il examine, et ainsi ne pas reconnaître des inexactitudes lorsqu'elles se présentent).

1.1.2. Incidence des inexactitudes sur les états financiers

Certaines inexactitudes ont une incidence sur les résultats, alors que d'autres, par exemple les erreurs de classement entre deux postes de l'état des résultats ou du bilan, n'en ont pas. Le seuil de signification sera généralement appliqué de façon plus rigoureuse aux inexactitudes qui influent sur les résultats.

Les seuils de signification applicables aux inexactitudes autres que celles qui influent sur les résultats, par exemple les inexactitudes attribuables à un classement inexact ou à une présentation inadéquate, sont généralement (mais non toujours) plus élevés que le seuil d'importance relative qui s'applique aux résultats. Ainsi, la tolérance envers les erreurs de classement est quelque peu plus grande, l'ordre de grandeur de l'écart étant toutefois fonction de la nature de l'erreur de classement. Une erreur de classement entre les débiteurs et les stocks qui n'a aucune incidence sur le fonds de roulement ou sur le ratio du fonds de roulement peut être moins grave qu'une erreur de classement entre les stocks et les immobilisations qui, elle, a une incidence sur ces deux éléments, ou qu'une erreur de classement entre les stocks et les créditeurs qui vient fausser le ratio du fonds de roulement.

Lors de l'évaluation de l'incidence d'inexactitudes, il se peut que des facteurs qualitatifs amènent à juger que des inexactitudes de montants relativement peu élevés ont une incidence importante sur les états financiers. Voici des exemples de facteurs qualitatifs dont l'auditeur peut juger pertinent de tenir compte :

- a) l'incidence potentielle de l'inexactitude sur les tendances, notamment les tendances en matière de rentabilité;
- b) une inexactitude qui a pour effet de transformer une perte en bénéfice ou vice versa;
- c) l'incidence de l'inexactitude sur les informations sectorielles (par exemple, le caractère significatif de l'élément en cause pour un secteur donné qui est jugé important par rapport à la rentabilité future de l'entreprise, la présence généralisée de l'élément dans les informations sectorielles, et l'incidence de l'élément sur les tendances reflétées dans les informations sectorielles, toujours par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble);

- d) affecte les ratios utilisés pour apprécier la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations ou ses flux de trésorerie;
- e) l'incidence potentielle de l'inexactitude sur le respect, par l'entreprise, de clauses restrictives relatives à un emprunt, d'autres accords contractuels, et de dispositions réglementaires;
- f) l'existence d'obligations d'information légales et réglementaires qui ont une incidence sur les seuils de significations;
- g) une inexactitude qui a pour effet d'augmenter la rémunération de la direction (par exemple, en faisant que paraissent atteintes les conditions pour l'attribution de primes ou d'autres formes de rémunération fondées sur le rendement);
- h) le caractère délicat du contexte de l'inexactitude (par exemple, les répercussions d'inexactitudes impliquant des fraudes et des actes susceptibles d'être illégaux, des violations de dispositions contractuelles, et des conflits d'intérêts);
- i) le caractère significatif du poste des états financiers touché par l'inexactitude (par exemple, une inexactitude ayant une incidence sur les éléments récurrents du résultat par opposition à une inexactitude touchant une charge ou un crédit non récurrent, par exemple un élément extraordinaire);
- j) les incidences d'erreurs de classement (par exemple, une erreur de classement entre le résultat d'exploitation et le résultat hors exploitation ou entre des éléments récurrents et des éléments non récurrents ayant une incidence sur le résultat, ou une erreur de classement entre les ressources affectées et les ressources non affectées d'un organisme sans but lucratif);
- k) le caractère significatif de l'inexactitude ou des informations par rapport à la perception que l'auditeur a des besoins des utilisateurs. Par exemple :
 - le caractère significatif du résultat par action pour les investisseurs dans des sociétés ouvertes et le caractère significatif des capitaux propres pour les créanciers d'entités fermées à but lucratif;
 - l'effet amplificateur d'une inexactitude sur le calcul du prix d'achat dans le cadre d'un transfert de droits (contrat de vente);
 - l'incidence d'inexactitudes dans le bénéfice net ou la perte nette par rapport aux attentes.

L'obtention du point de vue et des attentes de la direction peut s'avérer utile pour acquérir ou corroborer la compréhension des besoins des utilisateurs, par exemple ceux qui sont décrits ci-dessus;

- l) le caractère définitif de l'inexactitude (par exemple, la précision d'une erreur qui peut être déterminée objectivement par opposition à une inexactitude irrémédiablement teintée de subjectivité par la présence d'une estimation, d'une répartition ou d'une incertitude);
- m) la motivation de la direction à l'égard de l'inexactitude. Par exemple :
 - l'indication de l'existence possible d'un parti pris de la direction lors de

- l'élaboration ou de l'accumulation des estimations comptables; ou une inexactitude causée par le refus persistant de la direction de corriger les faiblesses du processus de présentation de l'information financière;
- n) le fait que des inexactitudes significatives prises individuellement, mais de sens contraires, se compensent et quelles aient ou non une incidence sur les résultats ;
- o) le coût lié à la correction – les avantages découlant de la présentation de l'information dans les états financiers doivent excéder le coût à engager pour présenter cette information. Par contre, si la direction semble avoir mis au point un système qui fournit des informations présentant des inexactitudes individuellement négligeables, cela peut dénoter de la part de la direction une motivation de tromper cette présentation;
- p) le risque qu'existent d'autres inexactitudes non détectées qui auraient une incidence sur l'évaluation faite par l'auditeur.

Il arrive parfois que l'auditeur relève des inexactitudes qui, sans avoir immédiatement d'effet important sur les états financiers, soulèvent des questions de principe sur lesquelles il est en désaccord avec la direction. Dans ce cas, l'auditeur peut juger utile d'expliquer à la direction que, si jamais une telle inexactitude devenait importante à l'avenir, il faudrait la corriger, à défaut de quoi il serait tenu de formuler une restriction dans son rapport.

1.2. Rapprochement des inexactitudes et de l'importance relative et détermination du seuil de signification définitif

L'auditeur demandera à l'entreprise de corriger toutes les inexactitudes relevées. Pour cela, l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que ceci ne soit interdit par la loi ou la réglementation. Cette communication doit mentionner chacune des anomalies significatives. Il doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soit.

Après correction il effectue un rapprochement entre les inexactitudes non corrigées en premier lieu aux erreurs tolérables des comptes aux quels les erreurs se rattachent puis la somme des erreurs est ensuite rapprochée au seuil de signification.

Pour évaluer la mesure dans laquelle les états financiers comportent ou peuvent comporter, des inexactitudes, l'auditeur est tenu, de tenir compte des inexactitudes prises individuellement et dans leur ensemble. La totalisation des inexactitudes peut être consignée en dossier de diverses façons et d'une manière générale sur **une feuille des ajustements proposés à l'entreprise**

Il est essentiel de rapprocher les inexactitudes relevées, le total probable des inexactitudes et le maximum des inexactitudes possibles d'une part, et l'importance relative d'autre part, car cela détermine la nature de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers.

Préalablement à cet exercice, l'auditeur examine s'il est nécessaire de réviser le seuil de signification compte tenu des informations supplémentaires dont il dispose depuis la phase de planification et notamment en ce qui concerne les critères qualitatifs.

1.3. Déclaration de la direction

L'auditeur doit demander à la direction une déclaration écrite et, lorsque ceci est approprié, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant, selon elles, que les incidences des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de telles anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci

1.4. Réalisation de l'examen analytique de cohérence globale

Cet examen analytique a pour objectif de s'assurer, après passation des écritures de redressement éventuelles, que les incohérences relevées lors de l'examen analytique global réalisé dans la phase de planification n'existent plus ce qui donne une assurance sur la cohérence globale des états financiers.

Section 2 : Obtention d'une lettre d'affirmation

2.1. Objectifs

Selon l'ISA 580, au cours d'un audit, la direction est amenée à faire de nombreuses déclarations à l'auditeur, soit de manière spontanée, soit en réponse à des demandes spécifiques. Lorsque ces déclarations concernant des éléments qui revêtent un caractère significatif sur les états financiers, l'auditeur :

- (a) cherchera à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise des éléments probants qui corroborent les déclarations de la direction;
- (b) déterminera si les déclarations de la direction semblent plausibles et cohérentes avec les autres éléments probants réunis (y compris les autres déclarations); et
- (c) déterminera si les personnes qui font ces déclarations connaissent bien les questions sur lesquelles elles se prononcent.

Les déclarations de la direction ne remplacent en aucune façon les autres éléments probants auxquels l'auditeur pourrait normalement avoir accès. Par exemple, une déclaration de la direction sur le coût d'un actif ne remplace pas l'élément probant corroborant ce coût que l'auditeur est raisonnablement en droit d'obtenir.

Si l'auditeur ne parvient pas à réunir assez d'éléments probants suffisants et appropriés sur un aspect qui a, ou pourrait avoir, une incidence significative sur les états financiers, alors que l'on peut normalement s'attendre à trouver ce type d'éléments probants, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit, même si l'auditeur a obtenu une déclaration écrite de la direction sur l'aspect en question.

En général, l'auditeur conservera dans ses dossiers de travail les traces des déclarations de la direction sous forme de déclarations écrites ou de résumé des entretiens oraux avec cette dernière.

2.2. Dirigeants auprès desquels des déclarations écrites sont demandées

L'auditeur doit demander des déclarations écrites des dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des questions concernées.

2.3 Contenu des déclarations écrites

Les déclarations écrites doivent couvrir les aspects suivants :

- L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités concernant l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la mission d'audit.
- L'auditeur doit demander à la direction de lui adresser une déclaration écrite confirmant :
 - (a) qu'elle lui a fourni toutes les informations pertinentes et lui a laissé accès, selon les termes de la mission d'audit, et
 - (b) que toutes les transactions ont été enregistrées et sont reflétées dans les états financiers.
- Les autres déclarations prévues par les normes ISA.

Les responsabilités de la direction doivent être décrites dans les déclarations écrites dans des termes identiques à ceux de la lettre de mission.

2.4 Date et période couvertes par les déclarations écrites

La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible, mais pas postérieure, à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers.

Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur.

La date de la lettre d'affirmation ne devrait pas être antérieure à sept jours de la date du rapport de l'auditeur.

2.5 Déclarations écrites demandées non obtenues

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

(a) s'entretenir de cette question avec la direction;

(b) réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'effet que ceci peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général; et

L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en application de la Norme ISA 705 si :

(a) il conclut qu'il existe des doutes suffisants concernant l'intégrité de la direction de telle sorte que les déclarations écrites ne sont pas fiables; ou

(b) la direction ne fournit pas les déclarations requises.

2.6 Modèle de Déclarations écrites fournie par la Direction à la fin de la mission

Exemple de lettre d'affirmation de la direction

(Papier à en-tête de l'entreprise)

(A l'attention de l'auditeur)

(Date)

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 201X visant à exprimer une opinion sur l'image fidèle que donnent les états financiers (la présentation sincère, dans tous leurs aspects significatifs,) de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 201X, ainsi que du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à..." (indiquer le référentiel comptable identifié).

Nous sommes responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers, conformément à (indiquer le référentiel comptable identifié).

Nous vous confirmons, au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, les déclarations suivantes :

- * Nous n'avons connaissance d'aucune irrégularité concernant la direction ou les employés qui jouent un rôle important dans la définition et le fonctionnement des systèmes comptables et de contrôle interne et susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers.
- * Nous vous avons présenté tous les livres comptables, toute la documentation afférente et tous les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et du conseil d'administration (en l'occurrence ceux qui se sont tenus le 15 mars 201X et le 30 septembre 201X).
- * Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant les parties liées.
- * Nous confirmons que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, y compris des omissions.
- * Notre société s'est conformée à toutes les dispositions des accords contractuels dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers. Nous n'avons connaissance d'aucune violation des exigences des autorités de contrôle susceptible d'avoir un effet significatif sur les états financiers.
- * Les éléments suivants ont été correctement enregistrés et, le cas échéant, une information appropriée a été donnée dans les notes annexes aux états financiers :
 - a) identité des parties liées, soldes et opérations entre parties liées.
 - b) pertes dites aux engagements de vente et d'achat.
 - c) accords et options de rachat d'actifs vendus précédemment.

d) actifs donnés en garantie.

- * Nous n'avons aucun projet ou intention susceptible d'altérer de manière significative la valeur comptable ou la classification des actifs et des passifs reflétée dans les états financiers.
- * Nous n'avons aucun plan visant à abandonner des lignes de produits ou d'autres plans ou intentions qui auraient pour résultat d'aboutir à un stock excédentaire ou obsolète et aucun stock n'est comptabilisé à un montant supérieur à sa valeur nette de réalisation.
- * La société est propriétaire de tous ses actifs et aucun n'a été nanti ou hypothéqué ou fait l'objet de sûretés ou de servitudes, à l'exception de ceux mentionnés dans la note X aux états financiers.
- * Nous avons enregistré tous les passifs et les engagements ou en avons donné une information en notes annexes, selon le cas, et nous avons indiqué dans la note X aux états financiers toutes les garanties accordées aux tiers.
- * A l'exception de... décrit dans la note X aux états financiers, aucun événement postérieur à la clôture ne s'est produit nécessitant une rectification des états financiers ou une information dans les notes annexes aux dits états.
- * Le litige avec la société XYZ a été réglé pour un montant total de xxx provisionné dans les états financiers. Aucune autre réclamation concernant un contentieux potentiel n'a été déposée ou n'est actuellement anticipée.
- * Il n'existe pas d'accord formel ou informel de compensation avec l'un quelconque de nos comptes de trésorerie ou de portefeuille. A l'exception des accords décrits dans la Note X aux états financiers, nous n'avons aucune autre ligne de crédit autorisée.
- * Les options et accords de rachat de nos propres actions ainsi que de capital réservé pour des options, des bons de souscription d'actions, des conversions ou autres exigences ont été correctement enregistrés ou mentionnés dans les notes annexes aux états financiers..

(Président Directeur général)

Signature

(Directeur financier)

Signature

Section 3 : Le rapport d'audit sur les états financiers

3.1. Règles générale de formulaion de l'opinion

Selon la ISA 700, le rapport de l'auditeur devrait contenir une expression claire de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers. L'auditeur devrait évaluer les conclusions tirées des éléments probants obtenus comme base pour former une opinion sur les états financiers.

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

- (a) si les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies;
- (b) si les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel d'information financière applicable et appropriées;
- (c) si les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables;
- (d) si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles;
- (e) 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;
- (f) si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée

3.1.1. Formulation selon un référentiel d'image fidèle

Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'évaluation comporte aussi l'obligation de déterminer s'ils donnent une image fidèle. Lorsqu'il évalue si les états financiers donnent une image fidèle, l'auditeur doit :

- a) examiner la présentation d'ensemble des états financiers, leur forme et leur contenu;
- b) se demander si les états financiers, y compris les notes annexes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : **À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable].**

3.1.2. Formulation selon un référentiel de conformité

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.

Dans le cas où l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit utiliser

le libellé suivant " **A notre avis les états financiers qui y sont joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable]**"

3.2. Contenu du rapport contenant une opinion selon un référentiel de sincérité et d'image fidèle seulement

Ce rapport doit comprendre obligatoirement, lorsque c'est les, l'ensemble des paragraphes suivants :

1. un intitulé
2. un destinataire
3. un paragraphe d'opinion
4. un paragraphe sur le fondement de l'opinion
5. un paragraphe sur la continuité d'exploitation (selon ISA 570)
6. un paragraphe sur les questions clés de l'audit
7. un paragraphe sur les autres informations (selon ISA 720)
8. un paragraphe sur la responsabilité pour les états financiers
9. un paragraphe sur la responsabilité de l'auditeur pour l'audit des états financiers
10. Un paragraphe sur les autres obligations en matière de rapport (notamment les autres obligations légales et réglementaires qui concordent avec les obligation du référentiel comptable)
11. Nom de l'associé responsable de la mission
12. la signature de l'auditeur
13. la date du rapport
14. l'adresse de l'auditeur

3.2.1. un intitulé

C'est le titre du rapport avec indication « indépendant » pour montrer le respect implicite des règles d'éthique et notamment d'indépendance.

3.2.2. Un destinataire

Le rapport doit être adressé à la personne ou l'organe qui a confié la mission et qui sont généralement les actionnaires, comme ces utilisateurs peuvent être les administrateurs, le comité d'audit...

L'auditeur devrait déterminer préalablement à l'acceptation de la mission les utilisateurs de son rapport conformément au cadre conceptuel des missions d'assurance et à l'ISA 200.

3.2.3. Paragraphe intitulé "opinion"

La section «Opinion» du rapport de l'auditeur doit :

- a) identifier l'entité dont les états financiers ont été soumis à l'audit;
- b) indiquer que ces états financiers ont été audités;
- c) mentionner l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu d'états financiers;
- d) mentionner les notes, notamment le résumé des principales méthodes comptables suivies;
- e) préciser la date ou la période couverte par chaque état compris dans le jeu d'états financiers.

Le rapport d'audit doit clairement exprimer l'opinion de l'auditeur comme suit :

- **"À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable]", lorsque il donne un avis selon un référentiel d'image fidèle.**
- **" A notre avis les états financiers qui y sont joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable]" lorsque il donne un avis selon un référentiel de conformité.**

Lorsque le référentiel comptable utilisé pour établir les états financiers n'est pas celui des IFRS, l'auditeur indique le référentiel comptable retenu avec indication du pays dans le quel ce référentiel est retenu.

Une opinion non qualifiée ou sans réserve est exprimée dans la mesure où les états financiers ne renferment pas des inexactitudes ou que des inexactitudes existent mais n'affectent pas les décisions des utilisateurs n'étant pas significatives.

3.2.4. Paragraphe sur le fondement de l'opinion

Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section «Opinion» qui :

- a) indique que l'audit a été effectué selon les Normes internationales d'audit;
- b) renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des normes ISA;
- c) comprend une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à l'audit, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA);
- d) indique s'il estime que les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

3.2.5. Paragraphe sur la continuité d'exploitation (selon ISA 570)

Lorsque malgré l'existence d'une incertitude significative, l'entreprise a appliqué d'une manière appropriée le principe comptable de continuité d'exploitation en fournissant les informations adéquates dans les états financiers à propos de l'incertitude significative, l'auditeur doit inclure un paragraphe spécifique sur la continuité d'exploitation.

Dans ce cas l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport doit inclure une section distincte intitulée «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation» qui

- a) attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit les informations dont il est question au paragraphe;
- b) précise que les événements ou situations en cause indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.

3.2.6. un paragraphe sur les questions clés de l'audit

A. Objectifs

Dans le cas de l'audit du jeu complet d'états financiers à usage général **d'une entité cotée**, l'auditeur doit communiquer dans son rapport les questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701. Outre les sociétés cotées, il peut s'agir d'une réglementation qui oblige l'auditeur à communiquer sur les questions clés de l'audit ou que l'auditeur décide pour une raison déterminée de communiquer sur les questions clés.

L'objectif de la communication des questions clés de l'audit est de **rehausser la valeur communicationnelle du rapport de l'auditeur** en offrant une transparence accrue quant à l'audit réalisé.

La communication des questions clés de l'audit fournit de l'information supplémentaire permettant aux utilisateurs visés par les états financiers de comprendre **les questions** qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, **ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée**. La communication des questions clés de l'audit peut :

- aider les utilisateurs visés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants.
- fournir aux utilisateurs visés un point de départ pour engager plus avant le dialogue avec la direction et les responsables de la gouvernance au sujet de certaines questions liées à l'entité, aux états financiers audités ou à l'audit réalisé.

B. Distinction entre questions clés et les autres opinions de l'auditeur

La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur :

- a) ne remplace pas les informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle;
- b) ne remplace pas l'expression, par l'auditeur, d'une opinion modifiée lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent, conformément à la norme ISA 705 (révisée) ;
- c) ne remplace pas l'obligation de faire rapport conformément à la norme ISA 570 (révisée) lorsqu'une incertitude significative existe relativement à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;
- d) ne constitue pas une opinion distincte sur des questions prises individuellement.

C. Interdiction à l'auditeur de communiquer sur questions clés

La norme ISA 705 (révisée) interdit à l'auditeur de communiquer les questions clés de l'audit **lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion** sur les états financiers, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent .

D. Nature des questions clés à communiquer

L'auditeur doit déterminer, **parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance**, celles ayant nécessité une attention importante de sa part au cours de l'audit. CVE qui suppose que des questions clés ont déjà fait l'objet de communication au gouvernement de l'entreprise conformément aux normes ISA 260 et ISA 265.

Pour déterminer quelles sont les questions clés qui doivent faire l'objet de communication, l'auditeur doit prendre en considération les critères suivants :

- a) les aspects qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315;
- b) les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure;
- c) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée

E. Questions clés ne faisant pas l'objet de communication dans le rapport de l'auditeur

L'auditeur n'est pas tenu de communiquer sur les questions clés de l'audit dans les cas suivants :

- a) des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication;
- b) l'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public. Toutefois, la présente disposition ne s'applique pas si l'entité a déjà communiqué au public des informations sur la question.

Egalement lorsque l'auditeur n'a pas identifié de questions clés pour lesquelles une communication doit être effectuée dans son rapport ou que les questions clés sont abordées dans son opinion modifiée, il mentionne cela dans ce paragraphe. En d'autres termes de paragraphe doit toujours exister même s'il ne contient aucune question clé.

F. Nécessité de communiquer avec la gouvernance des questions clés préalablement à leur communication dans le rapport

Dans tous les cas et préalablement à la rédaction de son rapport, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :

- a) les questions qu'il considère comme des questions clés de l'audit;
- b) s'il y a lieu, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport.

3.2.7. Paragraphe sur les autres informations (ISA 720)

Lorsque l'auditeur est tenu, notamment par un texte réglementaire ou légal, d'inclure dans son rapport une section intitulée «Autres informations», cette section doit comprendre :

- a) un énoncé précisant que la responsabilité des autres informations incombe à la direction;
- b) la désignation :
 - i. des autres informations, le cas échéant, obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport,
 - ii. dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité cotée, des autres informations, le cas échéant, que l'auditeur s'attend à obtenir après la date de son rapport;
- c) un énoncé précisant que l'opinion de l'auditeur ne porte pas sur les autres informations et qu'en conséquence, l'auditeur n'exprime pas (ou n'exprimera pas) une opinion d'audit ni quelque autre forme d'assurance que ce soit sur ces informations;
- d) une description des responsabilités qui incombent à l'auditeur, selon la présente norme ISA, de lire et d'apprécier les autres informations et de faire rapport sur celles-ci;
- e) lorsque les autres informations ont été obtenues avant la date du rapport de l'auditeur :
 - i. soit un énoncé précisant que l'auditeur n'a rien à signaler,
 - ii. soit, si l'auditeur a conclu à la présence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations, un énoncé décrivant cette anomalie.

Si un texte légal ou réglementaire en vigueur dans le pays oblige l'auditeur à employer une présentation ou un libellé particuliers pour faire mention des autres informations dans son rapport, ce rapport ne doit faire référence aux Normes internationales d'audit que s'il comprend, au minimum, chacun des éléments suivants :

- a) la désignation des autres informations obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport;
- b) une description des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations;
- c) un énoncé traitant expressément du résultat des travaux réalisés par l'auditeur à leur égard.

3.2.8. Un paragraphe sur la responsabilité pour les états financiers

Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction ou l'organe responsable en ce qui concerne :

- a) la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
- b) l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et la communication d'informations sur les questions concernant la continuité de l'exploitation, le cas échéant. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des cas où l'application du principe de continuité d'exploitation est appropriée.

Cette section du rapport de l'auditeur doit aussi indiquer les personnes qui sont responsables de la surveillance du processus d'information financière lorsqu'elles diffèrent de celles qui doivent

s'acquitter des responsabilités d'établissement de ces états financiers. Dans ce cas, l'intitulé de la section doit également faire mention des «responsables de la gouvernance», lesquels peuvent être désignés d'une autre façon qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

3.2.9. Un paragraphe sur la responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

Cette section du rapport de l'auditeur doit :

- a) indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :
 - i) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; et
 - ii) de délivrer un rapport de l'auditeur contenant son opinion.
- b) préciser que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister;
- c) c) indiquer que les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et :
 - i) soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci;
 - ii) soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative) conformément au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A47)

Dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers» de son rapport, l'auditeur doit en outre :

- a) indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit;
- b) donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :
 - i. identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne,
 - ii. acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées dans les circonstances, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a la responsabilité supplémentaire d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité en conjonction avec l'audit des états financiers, l'auditeur ne doit pas indiquer que «la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité»,

- iii. apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière,
- iv. tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener l'entité à cesser son exploitation,
- v. Apprécier, dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la présentation d'ensemble, la forme et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et évaluer si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle;

Cette description des responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers doit :

- a) se trouver dans le corps du rapport de l'auditeur;
- b) être fournie en annexe du rapport de l'auditeur, auquel cas l'emplacement de cette annexe doit être mentionné dans le rapport de l'auditeur; ou
- c) être fournie dans le rapport de l'auditeur par renvoi au site Web d'une autorité compétente, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. Lorsque c'est le cas, il doit s'assurer que cette description répond aux dispositions de la norme ISA et ne leur soit pas contraire.

Dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers» de son rapport, l'auditeur doit en outre :

- a) indiquer qu'il communique aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et ses constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne qu'il aurait relevée au cours de son audit;
- b) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance ainsi que les sauvegardes connexes, s'il y a lieu;
- c) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les questions clés de l'audit sont communiquées conformément à la norme ISA 701, indiquer que, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, il détermine quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Il décrit ces questions dans son rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances

extrêmement rares, il détermine qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

3.2.10. Un paragraphe sur les autres obligations en matière de rapport (notamment les autres obligations légales et réglementaires qui concordent avec les obligation du référentiel comptable)

Si, dans son rapport sur les états financiers, l'auditeur satisfait à d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe selon les normes ISA, ces autres obligations doivent être traitées dans une section distincte du rapport de l'auditeur qui doit être précédée du sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires», ou d'un autre sous-titre approprié à son contenu, à moins que ces autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que les obligations en matière de rapport énoncées dans les normes ISA, auquel cas elles peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA.

3.2.11. Nom de l'associé responsable de la mission, La signature, la date et l'adresse de l'auditeur

Le rapport d'audit doit être signé et doit porter la date fin des travaux d'audit.

La signature de l'auditeur est au nom de la société d'audit, au nom personnel de l'auditeur ou au nom de tous les deux. En plus de la signature de l'auditeur, dans certaines juridictions, l'auditeur peut être requis de déclarer la qualification professionnelle ou le fait que l'auditeur ou la société, selon la cas, a été identifié par l'autorité ou l'organisme professionnel du pays.

L'auditeur devrait dater le rapport sur les états financier pas plus tôt que la date à la quelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés d'audit pour baser son opinion sur les états financier. Ces éléments probants devraient inclure l'évidence que les états financier ont été préparés et que l'autorité appropriée en a assumé la responsabilité.

En effet, la responsabilité de l'auditeur étant d'exprimer une opinion sur les états financiers tels qu'il soit été établis et présentés par la direction, la date du rapport d'audit ne doit pas être antérieure à la date de signature ou d'approbation des états financiers par la direction. En pratique, le conseil d'administration se prononce et arrête les états financiers, et décide de les remettre à l'auditeur qui exprime son opinion dans le rapport.

Le rapport devrait désigner le pays ou la juridiction où l'auditeur pratique.

3.3. La forme du rapport d'audit

Le rapport de l'auditeur devrait être dans une forme écrite.

Des modèles de rapport sont fournis dans la norme ISA 700. (à lire directement de la norme).

Ci-joint un modèle type de rapport reposant sur un référentiel d'image fidèle.

Exemple – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

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

Rapport sur l'audit des états financiers

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la «société»), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables. À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément au Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) ainsi qu'aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays ou collectivité territoriale], et nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles et le code de l'IESBA.

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

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. [Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers.

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux IFRS38, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité

d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle. Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

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

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société³⁹;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la forme et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner

une image fidèle. Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit. Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu. Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Nous décrivons ces questions dans notre rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport, prescrites par les textes légaux ou réglementaires propres au pays ou par les normes nationales d'audit.

Les questions couvertes par ces textes légaux ou réglementaires ou ces normes (c'est-à-dire les «autres obligations en matière de rapport») sont traitées dans cette section, sauf si les autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que ceux dont les normes ISA exigent la présentation dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers». En pareils cas, les autres obligations en matière de rapport peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers», sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport et les éléments du rapport requis par les normes ISA, le cas échéant.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur] [Date].

Section 4 : Le rapport d'audit modifié

L'ISA 705 décrit les sujets ou situations qui amèneraient l'auditeur à émettre un rapport modifié. Il s'agit des sujets suivants :

- (a) Opinion avec réserve,
- (b) une impossibilité d'exprimer une opinion, ou
- (c) Opinion défavorable.

L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers :

- (a) lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives ; ou
- (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Le tableau qui suit montre comment le jugement de l'auditeur quant à la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée et quant au caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers détermine le type d'opinion qui sera exprimée.

| <i>Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée</i> | <i>Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles sur les états financiers</i> | |
|---|---|--|
| | <i>Incidences significatives mais non généralisées</i> | <i>Incidences significatives et généralisées</i> |
| Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers | Opinion avec réserve | Opinion défavorable |
| Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés | Opinion avec réserve | Impossibilité d'exprimer une opinion |

4.1. Une opinion avec réserve

4.1.1 Motifs de l'opinion avec réserve

L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve :

- (a) lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives mais non généralisées, sur les états financiers ; ou
- (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais conclut que les incidences possibles sur les états financiers d'anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées.

Une opinion avec réserve est exprimée lorsque les états financiers pris dans leur ensemble sont fiables, mais certains postes renferment des inexactitudes significatives qui affectent les décisions spécifiques des utilisateurs se basant sur les informations contenues dans ces postes. A titre d'exemple, les immobilisations peuvent renfermer des erreurs qui remontent à des exercices antérieurs, qui affectent la décision d'un utilisateur particulier « le bailleur de fonds » qui se base sur le montant porté au bilan pour garantir le prêt par lui consentis. Ces erreurs n'affectent pas les autres composantes des états financiers (revenus, charges, situation nette, résultats...) qui sont considérés comme fiables.

4.1.2 Forme de l'opinion avec réserve

Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, **il doit indiquer que, à son avis, à l'exception des incidences du ou des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» :**

- a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...], conformément aux [référentiel d'information financière applicable];
- b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé **«à l'exception des incidences éventuelles du problème [ou des problèmes]...»** pour exprimer l'opinion modifiée.

4.2. Une impossibilité d'exprimer une opinion

4.2.1 Motifs de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion

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

L'auditeur doit indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion lorsque, dans des circonstances extrêmement rares caractérisées par des incertitudes multiples, et bien qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de chacune des incertitudes, il conclut qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible des incertitudes et de leur éventuelle incidence cumulative sur les états financiers.

4.1.2 Forme de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion

Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

- a) indiquer qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints;
- b) indiquer que, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», il n'a pas été en mesure d'obtenir des

éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers;

c) modifier la déclaration exigée selon qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

4.1.3 Conséquences de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion

L'auditeur doit dans ce cas :

- a) soit démissionner, dans la mesure où cela est faisable en pratique et possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables.
- b) soit, s'il n'est pas faisable en pratique ni possible de démissionner avant la délivrance de son rapport, formuler dans celui-ci une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers

Si l'auditeur démissionne il doit, avant de démissionner, informer les responsables de la gouvernance de tout problème lié aux anomalies détectées au cours de l'audit qui l'aurait amené à exprimer une opinion modifiée.

Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de démissionner en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit, il se peut qu'il soit tenu, en vertu d'une exigence professionnelle, légale ou réglementaire, de communiquer les problèmes à l'origine de sa démission à des autorités de réglementation (procureur de la république et/ou BCT pour une banque par exemple) ou aux propriétaires de l'entité.

4.3. Une opinion défavorable

4.3.1. Motifs de l'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.

Le terme «généralisées», est la caractéristique servant à décrire dans certains contextes les incidences des anomalies sur les états financiers ou, le cas échéant, les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Sont considérées comme généralisées les incidences sur les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, tombent dans l'une ou l'autre des catégories suivantes :

- i) elles ne sont pas circonscrites à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers,
- ii) tout en étant ainsi circonscrites, elles affectent ou pourraient affecter une partie substantielle des états financiers,
- iii) compte tenu des informations fournies, elles affectent de manière fondamentale la compréhension des états financiers par les utilisateurs;

Cette opinion doit être exprimée par l'auditeur lorsque le désaccord est si important ou concerne un nombre important de rubriques que l'auditeur estime qu'une réserve ne suffirait pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états financiers.

Cette opinion est exprimée si la majorité ou toutes les décisions des utilisateurs se basant sur les états financiers seraient affectés.

4.3.1. Forme du rapport défavorable

Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer que, à son avis, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'opinion défavorable» :

a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les **états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle de [...]**, conformément aux [référentiel d'information financière applicable];

b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints **n'ont pas été préparés**, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].

4.4. Adaptation du rapport de l'auditeur indépendant

4.4.1. Adaptation du paragraphe spécifique "Fondement de l'opinion"

4.4.1.1. Adaptation de la formulaion du paragraphe

Il doit insérer dans son rapport ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et l'intitulé « Fondement de l'opinion avec réserve », «Fondement de l'opinion défavorable », ou «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas.

4.4.1.2. Description des anomalies relevées

Lorsque l'auditeur modifie l'opinion sur les états financiers, il doit, outre les points particuliers exigés par la Norme ISA 700 (révisée), inclure dans son rapport un paragraphe décrivant le problème à l'origine de la modification.

- **en cas d'anomalie concernant des postes des états fiannciers** : Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans ceux-ci (y compris dans les informations chiffrées fournies), l'auditeur doit inclure dans le paragraphe de justification de l'opinion modifiée une description et la quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable. Lorsqu'il n'est pas faisable de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit alors l'indiquer dans ledit paragraphe.
- **En cas d'anomalies ayant le caractère d'informations explicatives** : Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait aux informations explicatives fournies comportant des informations erronées, il doit donner dans le paragraphe de fondement de l'opinion modifiée une explication des raisons pour lesquelles ces informations sont erronées.
- **En cas d'anomalies ayant le caractère d'informations omises** Il doit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, donner les informations à fournir omises, pour autant où cela est raisonnablement faisable et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations omises. Il doit également donner les raisons qui lui ont

permis de conclure que les informations omises sont significatives. Mais il doit, au préalable, s'entretenir de cette omission avec les responsables de la gouvernance

- **En cas d'impossibilité d'exprimer une opinion**, l'auditeur doit indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité dans le paragraphe de fondement de l'opinion modifiée.

4.4.1.3. Motifs de l'impossibilité d'exprimer une opinion "circonscrite" ou "généralisée"

L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (situation aussi appelée «limitation de l'étendue des travaux d'audit») peut résulter :

- a) de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité;
- b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur;
- c) de limitations imposées par la direction.

Si cette impossibilité est circonscrite, elle donne lieu à une opinion avec réserve et si elle est généralisée, elle donne lieu à une impossibilité d'exprimer une opinion d'audit.

L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'audit **si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement.**

a) Circonstances indépendantes de la volonté de l'entité

C'est le cas notamment, lorsque :

- les documents comptables de l'entité ont été détruits;
- les documents comptables d'une composante importante ont été saisis indéfiniment par les pouvoirs publics.

b) Circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur;

C'est le cas notamment, lorsque :

- l'entité est tenue d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser une entité associée, mais l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés sur l'information financière de cette entité qui lui permettraient d'évaluer si la méthode de la mise en équivalence a été appliquée de façon appropriée;
- en raison de la date de sa nomination, l'auditeur n'a pu observer le dénombrement des stocks;
- l'auditeur détermine que la mise en œuvre de procédures de corroboration seules ne suffit pas, mais les contrôles de l'entité ne sont pas efficaces.

c) Limitations imposées par la direction.

C'est le cas notamment, lorsque :

- la direction empêche l'auditeur d'observer le dénombrement des stocks;
- la direction empêche l'auditeur de procéder à des demandes de confirmation externe de soldes de comptes particuliers.

Les limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres incidences sur l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraude et sur son examen de l'opportunité de poursuivre la mission.

4.4.2. Adaptation du paragraphe intitulé « responsabilité de l'auditeur pour les états financiers »

Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la description de sa responsabilité afin de préciser qu'il considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder une opinion avec réserve ou défavorable.

En cas d'impossibilité d'exprimer une opinion ce paragraphe ne doit inclure que les éléments suivants :

- une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes internationales d'audit et à délivrer un rapport d'audit;
- il doit indiquer que « En raison cependant de la (des) question(s) rappelée(s) dans le paragraphe de fondement de l'opinion d'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit. »
- la déclaration au sujet de l'indépendance de l'auditeur et des autres responsabilités d'ordre déontologique exigée selon l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée).

4.5. Nécessité de communiquer avec les responsables de la gouvernance

Selon le paragraphe 14 de l'ISA 260, l'auditeur doit communiquer aux organes de la gouvernance, le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur, c'est-à-dire lorsqu'il envisage d'émettre une opinion modifiée.

Le fait d'informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine d'une modification prévue de l'opinion de l'auditeur et du libellé de l'opinion modifiée permet :

- a) à l'auditeur d'aviser les responsables de la gouvernance de la ou des modifications prévues et des raisons (ou des circonstances) qui en sont à l'origine;
- b) à l'auditeur de chercher à obtenir des responsables de la gouvernance qu'ils reconnaissent les faits constituant le ou les problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues, ou qu'ils confirment leurs points de désaccord avec la direction;
- c) aux responsables de la gouvernance d'avoir l'occasion, le cas échéant, de fournir des informations ou des explications supplémentaires à l'auditeur au sujet du ou des problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues.

4.6. La forme du rapport d'audit

Le rapport de l'auditeur devrait être dans une forme écrite.

Des modèles de rapport sont fournis dans la norme ISA 705. (à lire directement de la norme).

Ci-joint un modèle type de rapport reposant sur un référentiel d'image fidèle, en ce qui concerne les aspects qui changent par rapport au rapport avec opinion non modifiée.

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur avec réserve sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

Opinion avec réserve

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

Fondement de l'opinion avec réserve

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

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme «Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états»]

[Faire rapport conformément aux exigences en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section «Autres informations» de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.]

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve», nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

Exemple 2 – Rapport de l’auditeur avec impossibilité d’exprimer une opinion sur les états financiers d’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle

.....

Impossibilité d’exprimer une opinion

Nous avons reçu pour mission d’effectuer l’audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l’état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l’état du résultat global, l’état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie^e pour l’exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

Nous n’exprimons aucune opinion sur les états financiers ci-joints de la société. En raison de l’importance des problèmes décrits dans la section « Fondement de l’impossibilité d’exprimer une opinion » de notre rapport, nous n’avons pas été en mesure d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d’audit sur ces états financiers.

Fondement de l’impossibilité d’exprimer une opinion

Nous avons été nommés auditeurs de la société après le 31 décembre 20X1 et nous n’avons donc pu observer le dénombrement des stocks à l’ouverture et à la clôture de l’exercice. Nous n’avons pu nous assurer par d’autres moyens des quantités de stocks détenues au 31 décembre 20X0 et 20X1, lesquels sont inscrits à l’état de la situation financière pour des montants de xxx et xxx respectivement. En outre, la mise en place d’un nouveau système informatisé pour les créances en septembre 20X1 a entraîné de nombreuses erreurs touchant les créances. À la date de notre rapport, la direction était toujours en train de remédier aux déficiences du système et de corriger les erreurs. Nous n’avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d’autres moyens les créances inscrites à l’état de la situation financière pour un montant total de xxx au 31 décembre 20X1. Par conséquent, nous n’avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu s’avérer nécessaires pour ce qui concerne les stocks et les créances comptabilisés ou non comptabilisés, ainsi que les éléments constituant l’état du résultat global, l’état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers²³

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l’exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l’auditeur pour l’audit des états financiers

Nos responsabilités consistent à réaliser un audit des états financiers de la société conformément aux Normes internationales d’audit et à délivrer un rapport d’audit. Toutefois, en raison des problèmes décrits dans la section « Fondement de l’impossibilité d’exprimer une opinion » de notre rapport, nous n’avons pas été en mesure d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d’audit sur ces états financiers.

Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s’appliquent à l’audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.

.....

Section 5 : Question nécessitant un paragraphe d'observation ou d'autres points

Selon l'ISA 706, l'auditeur devrait prévoir des communications additionnelles dans son rapport d'audit lorsque celui-ci considère nécessaire :

- (a) d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point ou des points présentés dans les états financiers ou faisant l'objet d'une information fournie dans ceux-ci et qui sont d'une importance telle qu'ils sont fondamentaux pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états ; ou
- (b) d'attirer l'attention des utilisateurs sur tous ou tous autres point(s) en dehors de ceux mentionnés dans les informations fournies dans les états financiers et qui sont pertinents pour les utilisateurs pour comprendre l'audit, les responsabilités de l'auditeur ou son rapport d'audit.

5.1. Paragraphe d'observation

5.1.1. Justification du paragraphe d'observation

5.1.1.1. Paragraphes d'observations prescrits par les autres normes ISA

Certaines normes ISA exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines situations, un paragraphe d'observations dans son rapport. Il s'agit des normes ISA suivantes :

- Norme ISA 210, Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit, alinéa 19 b) c'est-à-dire que le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit;
- Norme ISA 560, Événements postérieurs à la date de clôture, alinéa 12 b) et paragraphe 16, c'est-à-dire que l'auditeur prend connaissance de certains faits après la date de son rapport et délivre un nouveau rapport ou un rapport modifié
- Norme ISA 800, Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières, paragraphe 14, c'est-à-dire que l'auditeur veut avertir les lecteurs que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier;

5.1.1.2. Paragraphes d'observations ajouté selon le jugement de l'auditeur

Lorsque l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est d'une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs de ces états, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation **à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que ce point n'est pas présenté de manière significativement erronée dans les états financiers.**

Toutefois, lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur doit justifié qu'il n'a pas déterminé que ce point constituait une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport, au quel cas cette question est plutôt exposée dans le paragraphe relatifs aux questions clés de l'audit.

Un tel paragraphe doit uniquement faire référence l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers. Tel est le cas :

- D'une incertitude concernant l'issue future d'une action exceptionnelle en justice ou d'un organisme régulateur ;

- De l'application anticipée (lorsque cela est permis) d'une nouvelle norme comptable (par exemple, une nouvelle Norme Internationale d'Information Financière) avant sa date d'entrée en vigueur qui a un effet diffus sur les états financiers ;
- D'une catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence significative sur les états financiers de l'entité.

5.1.2. Forme du paragraphe d'observation

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

- (a) l'inclure immédiatement après le paragraphe relatif au fondement de l'opinion (sous ses différentes formes) ou après le paragraphe relatif aux questions clés de l'audit ;
- (b) indiquer un sous-titre « Paragraphe d'observations »;
- (c) mentionner dans le paragraphe une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit dans les états financiers où cette information qui donne une description détaillée de la question est fournie; et
- (d) indiquer que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue.

Concernant l'emplacement de ce paragraphe, et selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observations peut être présenté soit directement avant soit directement après la section sur les questions clés de l'audit, lorsqu'une telle section est incluse dans le rapport de l'auditeur.

L'auditeur peut aussi ajouter des précisions contextuelles au titre « Observations » et intituler le paragraphe d'observations « Observations – Événement postérieur », par exemple, afin de distinguer ces observations des questions traitées individuellement dans la section « Questions clés de l'audit ».

5.2. Paragraphes descriptifs d'autres points

5.2.1. Justification du paragraphe descriptifs d'autres points

5.2.1.1. Paragraphes descriptifs d'autres points prescrits par les autres normes ISA

Certaines normes ISA exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines circonstances, un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. C'est le cas de la :

- Norme ISA 560, Événements postérieurs à la date de clôture, alinéa 12 b) et paragraphe 16
- Norme ISA 710, Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs, paragraphes 13, 14, 16, 17 et 19
- Norme ISA 720, « Responsabilité de l'auditeur portant sur les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités »

5.2.1.2. Paragraphes descriptifs d'autres points ajouté selon le jugement de l'auditeur

Lorsque l'auditeur considère nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qui, selon son propre jugement, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit de la responsabilité de l'auditeur ou de son rapport d'audit et que ceci n'est pas interdit par la loi ou la réglementation, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'audit, sous l'intitulé « Paragraphe d'autres points », ou autre sous-titre approprié.

Toutefois, lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur doit justifié qu'il n'a pas déterminé que ce point constituait une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport, au quel cas cette question est plutôt exposée dans le paragraphe relatifs aux questions clés de l'audit.

a) Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers Pertinence pour la compréhension de l'audit et/ou des responsabilités de l'auditeur par les utilisateurs

L'auditeur peut juger utile d'ajouter un paragraphe traitant des questions relatives à la planification et à la délimitation de l'étendue des travaux d'audit ou encore lorsque cela est exigé par des textes légaux ou réglementaires.

Egalement, lorsque l'auditeur ne peut démissionner, même si l'incidence éventuelle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction est généralisée, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe sur un autre point dans son rapport afin d'expliquer pourquoi il ne peut démissionner.

b) Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers

Il arrive qu'une entité prépare un jeu d'états financiers conformément à un référentiel à usage général (par exemple, selon le système comptable des entreprises en Tunisie) et un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général (par exemple, les Normes internationales d'information financière), et confie à l'auditeur la mission de délivrer un rapport sur les deux jeux d'états financiers.

Si l'auditeur a déterminé que les référentiels sont acceptables, dans leurs contextes respectifs, l'auditeur peut inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport pour indiquer que l'entité a préparé un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général et qu'il a délivré un rapport sur ces états financiers

c) Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport de l'auditeur

Lorsque le rapport de l'auditeur est destiné à des utilisateurs particuliers (généralement ceux qui lui ont demandé la mission d'audit), l'auditeur peut considérer comme nécessaire dans les circonstances d'ajouter un paragraphe sur d'autres points pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties.

5.2.2. Forme du paragraphe descriptifs d'autres points

Ce paragraphe est soit immédiatement inséré après le paragraphe du fondement de l'opinion (selon ses différentes formes) ou le paragraphe d'observations, lorsqu'il concerne les états financiers, ou à un autre endroit approprié dans son rapport si le contenu de ce paragraphe d'autres points concerne la partie du rapport relative aux autres obligations de communication.

Lorsqu'il est pertinent pour toutes les responsabilités de l'auditeur ou pour la compréhension du rapport de celui-ci par les utilisateurs, le paragraphe sur d'autres points peut faire l'objet d'une section distincte et figurer après la section «Rapport sur l'audit des états financiers» et la section «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires»

CHAPITRE VIII : LE RAPPORT DE L'AUDITEUR SUR DES MISSIONS D'AUDIT SPECIALES

Références de travail :

- **ISA 800 (Révisée) : Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières**
- **ISA 805 (Révisée) : Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières**
- **ISA 810 : Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés**

Section 1 : Considérations générales pour les missions d'audit spéciales

Les règles générales prévues par le cadre conceptuel pour les missions d'assurance sont applicables aux missions d'audit spéciales. En particulier :

- avant d'accepter une mission d'audit spéciale, l'auditeur doit s'assurer de l'existence d'un accord avec le client sur la nature précise de la mission, ainsi que sur la forme et le contenu du rapport à émettre.
- Pour planifier les travaux d'audit, l'auditeur s'enquerra de la finalité des informations sur lesquelles portera sa mission et des utilisateurs potentiels de ces informations. Pour éviter que son rapport ne soit utilisé à des fins autres que celles prévues, l'auditeur peut souhaiter préciser dans celui-ci les limites auxquelles sa diffusion et son utilisation sont soumises.
- L'auditeur doit examiner et évaluer les conclusions tirées des éléments probants réunis pendant la mission d'audit spéciale pour déterminer si elles peuvent servir de base à son opinion. Le rapport doit contenir une opinion écrite clairement exprimée.

Section 2 : Règles pour le rapport d'audit d'états financiers établis conformément a des référentiels a usage particulier

Les mêmes règles prévues par l'ISA 700 (révisée) sont applicables à ce genre de missions. Toutefois, les aspects suivants doivent être mentionnés dans le rapport :

2.1. Définition du référentiel comptable à usage particulier :

Un référentiel comptable se compose d'un ensemble de conventions comptables suivies pour l'établissement des états financiers qui s'appliquent à tous les éléments significatifs de ceux-ci et qui s'appuient sur un cadre conceptuel.

Comme précisé dans l'ISA 200, les états financier qui ne sont pas préparés pour satisfaire les besoins communs d'information d'un éventail d'utilisateurs peuvent être préparés pour satisfaire

les besoins d'utilisateurs spécifiques. Les besoins d'information de tels utilisateurs détermineront le cadre de reporting financier applicable dans de telles circonstances.

Les états financiers préparés selon de tels cadres de reporting financiers peuvent également être les seuls états financiers préparés par une entité et, dans de telles circonstances, sont souvent employés par des utilisateurs en plus de ceux pour qui le cadre de reporting financier est conçu.

En outre, bien que des utilisateurs spécifiques puissent ne pas être identifiés, des états financiers qui sont préparés selon un cadre qui n'est pas conçu pour réaliser la juste présentation sont également considérés être préparés selon un autre référentiel à usage particulier.

l'ISA 800 cite les types de référentiels suivants:

- Référentiel de détermination de la base des taxes comptables pour un ensemble d'états financiers qui accompagnent la déclaration d'impôt d'une entité (référentiel fiscal),
- celui de la comptabilité tenue sur la base des encaissements/décaissements qu'une entité pourrait être demandée à préparer par les bailleurs de fonds pour informer sur ses flux de trésorerie,
- les dispositions en matière de rapports financiers édictées par une autorité de tutelle gouvernementale pour des états financiers préparés pour un but réglementaire.

2.2. Adaptation du rapport d'audit des états financiers conformément à un usage particulier

2.2.1. Continuité de l'exploitation

Les états financiers à usage particulier **peuvent ou non être** préparés conformément à un référentiel d'information financière selon lequel le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinent (le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinent, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays)

Si le référentiel d'information financière applicable utilisé pour la préparation des états financiers à usage particulier ne comporte pas le principe comptable de continuité d'exploitation, des modifications sont apportées dans le rapport de l'auditeur pour éliminer la référence à ce principe dans les paragraphes suivants :

- la description des responsabilités de la direction concernant la continuité de l'exploitation.
- la description des responsabilités de l'auditeur

2.2.2. Questions clés de l'audit

La norme ISA 701 s'applique seulement lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport sur les états financiers à usage particulier, ou lorsqu'il décide de le faire pour une autre raison.

2.2.3. Autres informations

Les rapports qui contiennent ou accompagnent les états financiers à usage particulier et dont l'objet consiste à fournir aux propriétaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les questions présentées dans les états financiers à usage particulier sont considérés comme des rapports annuels aux fins de la norme ISA 720 (révisée).

Lorsque l'auditeur détermine que l'entité envisage de publier un tel rapport, les exigences de la norme ISA 720 (révisée) s'appliquent à l'audit des états financiers à usage particulier.

2.2.4. Inclusion d'un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général

L'auditeur peut considérer comme approprié d'inclure, dans un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur les états financiers à usage particulier, un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général ou à des points qui y sont présentés.

Par exemple, il peut juger approprié d'inclure, dans son rapport sur les états financiers à usage particulier, un renvoi à la section «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation» du rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général.

2.2.5. Attirer l'attention des lecteurs sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel à usage particulier

Le rapport de l'auditeur sur des états **conformément à un référentiel à usage particulier** doit **inclure un paragraphe d'observation pour attirer l'attention des utilisateurs du rapport d'audit** que les états financiers sont établis **conformément à un référentiel à usage particulier** et, qu'en conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir à d'autres fins.

L'auditeur doit inclure ce paragraphe sous un titre approprié.

2.2.6. Restriction de l'utilisation de l'opinion

En plus, l'auditeur peut considérer approprié d'indiquer dans son rapport d'audit que celui-ci est à caractère exclusif d'utilisateurs particuliers. En fonction de la loi ou de la réglementation d'une juridiction particulière, ceci peut être fait en restreignant la distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur. Dans ces situations, le paragraphe d'autres question peut être développé pour y inclure ces autres questions et son titre modifié en conséquence.

Section 3 : Le rapport sur un éléments, une rubrique ou compte des états financiers

3.1. Objectifs de la mission

Il peut être demandé à l'auditeur d'exprimer une opinion sur une ou plusieurs rubriques des états financiers, par exemple un élément des états financiers tel qu'un bilan, les créances clients, les stocks, le calcul d'une participation aux bénéfices versée à un employé ou une provision pour impôt sur les bénéfices.

La rubrique pourrait être préparée pour satisfaire les besoins d'information financière d'utilisateurs spécifiques et avoir une diffusion limitée, ou peut être prévue pour satisfaire les besoins de l'information d'un éventail large d'utilisateurs et être en conséquence préparé selon les conditions appropriées d'un cadre conceptuel de reporting financier applicable.

Cette demande peut faire l'objet d'une mission distincte ou être remplie dans le cadre de la mission d'audit des états financiers de l'entité.

Toutefois, ce type de mission ne donne pas lieu à un rapport d'audit sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, l'opinion de l'auditeur stipulera uniquement si la rubrique

auditée est présentée, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié.

3.1. Adaptation de l'approche d'audit

3.1.1. Détermination de l'étendue de la mission

Pour définir l'étendue de sa mission, l'auditeur doit prendre compte les rubriques des états financiers interdépendantes, susceptibles d'avoir une incidence significative sur les informations sur lesquelles portera son opinion. En effet, De nombreuses rubriques des états financiers sont liées entre elles, par exemple les ventes et les créances clients, les stocks et les dettes fournisseurs. En conséquence, lorsque l'auditeur examine une rubrique prise isolément, l'auditeur pourra également avoir à prendre en considération d'autres rubriques.

3.1.2. Détermination du seuil de signification

L'auditeur doit fixer un seuil de signification eu égard à la rubrique des états financiers sur laquelle portera son opinion. Par exemple, un solde de compte particulier entraînera un seuil de signification moins élevé que celui portant sur les états financiers pris dans leur ensemble.

En conséquence, l'examen de l'auditeur sera plus approfondi que dans la situation où cet élément serait vérifié dans le cadre de l'audit de l'ensemble des états financiers.

3.2. Formulation du rapport

3.2.1. Règle générale

En se forgeant une opinion et en rendant son rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément d'un état financier, l'auditeur doit appliquer les diligences requises par la Norme ISA 700 (révisée), adaptées si nécessaire aux circonstances de la mission.

Lorsque l'auditeur entreprend une mission ayant pour but de rendre un rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier, conjointement avec une mission d'audit sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion séparée pour chaque mission.

L'auditeur ne doit pas émettre de rapport d'audit contenant une opinion sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier avant d'être satisfait qu'une différenciation ait été opérée entre les deux opinions et les deux états financiers.

3.2. Opinion modifiée, paragraphe d'observation et paragraphe d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers de l'entité

Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, la Norme ISA 705 (modifiée) ne lui permet pas d'inclure dans un même rapport d'audit une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément qui fait partie de ces états financiers ou d'un élément spécifique qui est inclus dans ces mêmes états financiers.

Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble mais que, dans le cadre d'un audit séparé d'un élément spécifique

inclus dans ces états financiers, il considère néanmoins approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, l'auditeur ne doit le faire que si :

- a) ceci ne lui est pas interdit par la loi ou la réglementation;
- b) son opinion est exprimée dans un rapport d'audit qui n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion; et
- c) l'élément spécifique ne représente pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

Egalement, si l'opinion exprimée dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité comprend un ou plusieurs des éléments suivants :

- une section «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation» conformément à la norme ISA 570 (révisée)¹¹;
- la communication des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701
- un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée dans les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)

l'auditeur doit tenir compte des incidences, le cas échéant, d'une telle situation sur l'audit de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur son rapport sur cet état ou élément.

Section 5 : Le rapport sur des états financiers résumés

Une entité peut être amenée à établir des états financiers qui résumés ses états financiers annuels pour informer des groupes d'utilisateurs intéressés uniquement par des chiffres clés portant sur la situation financière et les résultats de l'entité, (prospectus d'émission. rapport annuel ...),

5.1. Conditions d'acceptation de la mission

Avant d'accepter cette mission, l'auditeur doit :

- (a) déterminer si les critères appliqués sont acceptables.
- (b) obtenir l'accord de la direction sur le fait qu'elle accepte et comprend sa responsabilité :
 - (i) pour l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués;
 - (ii) pour que les états financiers audités soient rendus disponibles aux utilisateurs présumés des états financiers résumés sans trop de difficultés (ou, si la loi ou la réglementation spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définit des critères pour leur établissement, de décrire cette loi ou cette réglementation dans les états financiers résumés); et
 - (iii) d'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et qui mentionne par ailleurs que l'auditeur a émis un rapport sur ces états.
- (c) se mettre d'accord avec la direction sur la forme de l'opinion qui sera exprimée sur les états financiers résumés.

5.2. Indications obligatoires devant accompagner les états financiers résumés

Les états financiers résumés sont présentés avec beaucoup moins de détail que les états financiers annuels audités. C'est pourquoi ils indiqueront clairement qu'ils contiennent des informations résumées et avertiront le lecteur que, pour une meilleure compréhension de la situation financière et des résultats de l'entité, ils sont à lire conjointement avec les états financiers audités les plus récents de l'entité, qui fournissent toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable.

A défaut ces états financiers indiquent la loi ou la réglementation qui spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définissant des critères pour leur établissement.

L'intitulé des états financiers résumés identifieront les états financiers audités dont ils sont issus, par exemple "états financiers résumés préparés à partir des états financiers audités pour l'exercice clos le 31 décembre 200X".

5.3. Formulation de l'opinion

5.3.1. Libellé de l'opinion

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable utilisé pour la présentation des états financiers annuels audités. En effet, les notes aux E.F et d'autres informations plus détaillées et pertinentes font notamment défaut.

En conséquence, les expressions "image fidèle" ou "présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs" ne sont pas utilisés par l'auditeur pour exprimer une opinion sur ces états.

Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, son opinion doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, être libellée en utilisant l'une des phrases suivantes :

- (a) les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités, conformément aux [critères appliqués]; ou
- (b) les états financiers résumés donnent une agrégation sincère des états financiers audités, conformément aux [critères appliqués].

Si les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou s'ils ne donnent pas une agrégation sincère de ceux-ci, conformément aux critères appliqués, et que la direction refuse de procéder aux modifications nécessaires, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable sur les états financiers résumés.

Lorsque son opinion sur les états financiers non résumés est un refus ou une impossibilité d'exprimer une opinion, l'auditeur doit indiquer qu'en conséquence de l'opinion défavorable ou de l'impossibilité d'exprimer une opinion, il n'est pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés.

5.3.2. Indication sur les événements postérieurs à la date de clôture

Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés peut être à une date postérieure à celle de son rapport sur les états financiers audités.

Dans un tel cas, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit indiquer que ces états et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'événements survenus postérieurement à la date de son rapport sur les états financiers audités et qui pourraient nécessiter des ajustements dans les états financiers audités ou des informations à mentionner dans ceux-ci.

5.3.3. Enonciations obligatoires dans le rapport

Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit inclure les éléments Suivants :

- (a) un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant.
- (b) un destinataire.
- (c) un paragraphe d'introduction qui :
 - identifie les états financiers résumés sur lequel l'auditeur émet son rapport, y compris l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers résumés;
 - identifie les états financiers audités;
 - fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, à la date de ce rapport et au fait qu'une opinion non modifiée a été formulée sur les états financiers audités; ou encore rappeler son opinion avec réserve, le paragraphe d'observation ou le paragraphe descriptif d'autres questions et sa justification ou encore le refus de certification ou l'impossibilité d'exprimer une opinion avec sa justification.
 - si la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à celle du rapport sur les états financiers audités, indique que les états financiers résumés et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'événements survenus postérieurement à la date du rapport sur les états financiers audités; et
 - inclut une mention indiquant que les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir aux termes du référentiel comptable suivi pour l'établissement des états financiers audités, et que la lecture seule des états financiers résumés ne peut se substituer à la prise de connaissance des états financiers audités.
- (d) une description des responsabilités de la direction pour les états financiers résumés, rappelant que la direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués.
- (e) une mention selon laquelle l'auditeur est responsable d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés sur la base des procédures requises par la présente Norme ISA.
- (f) un paragraphe exprimant clairement une opinion.
- (g) la signature de l'auditeur.
- (h) la date du rapport de l'auditeur.
- (i) l'adresse de l'auditeur.

**CHAPITRE IX : LE RAPPORT DE L'AUDITEUR SUR L'EXAMEN
D'INFORMATIONS FINANCIERES
PREVISIONNELLES**

Références de travail :

- **Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance.**
- **ISAE 3000 : Missions d'assurance autres qu'un audit ou un examen limité d'informations financières historiques.**
- **ISAE 3400 : Examen d'informations financières prévisionnelles.**

Section 1 : Objectifs d'une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles

Dans une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés 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 et, lorsque des hypothèses théoriques sont utilisées, que ces dernières sont cohérentes avec l'objectif des informations prévisionnelles;
- (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.

Le terme "prévisions" désigne des informations financières futures élaborées sur la base d'hypothèses relatives à des événements futurs escomptés par la direction et en fonction des actions que celle-ci envisage de prendre à la date de préparation de ces informations (hypothèses ou estimations les plus plausibles).

Le terme projection désigne des informations basées sur :

- (a) des hypothèses théoriques relatives à des événements futurs et à des actions de la direction qui peuvent se produire ou non, par exemple le cas d'une entité en phase de démarrage ou celui d'une entité envisageant un changement radical de ses activités; ou
- (b) la combinaison d'estimations les plus plausibles et d'hypothèses théoriques.

Ces projections illustrent les conséquences possibles, à la date à laquelle elles sont élaborées, des événements et des actions s'ils se produisaient.

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

(a) en tant qu'instrument de gestion interne, par exemple pour faciliter l'évaluation d'un investissement envisagé; ou

(b) pour être diffusées aux tiers, par exemple :

- Prospectus d'information sur les prévisions futures à l'intention des investisseurs potentiels,
- 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.

Section 2 : Responsabilité des préparateurs des informations prévisionnelles

La direction est responsable de la préparation et de la présentation des informations financières prévisionnelles, ainsi que de l'identification de la description des hypothèses sur lesquelles elles reposent. L'auditeur peut être appelé à examiner 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.

Quand le travail d'un expert est utilisé dans la collecte et l'évaluation des éléments probants, le praticien et l'expert devraient, sur une base combinée, posséder les compétences et les connaissances adéquates concernant les thèmes et les critères pour que le praticien détermine que des éléments probants adéquats et suffisants ont été obtenus.

Section 3 : Diligences de l'auditeur

En plus du respect du cadre conceptuel des missions d'assurance et des IASEs en général, l'auditeur devrait se conformer au code d'éthique de l'IFAC.

Le praticien devrait mettre également en application les procédures de contrôle de qualité qui sont applicables aux engagements individuels selon la norme ISQC1.

L'auditeur n'est donc pas en mesure d'émettre une opinion quant à la réalisation des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles.

3.1. Diligences préalables à l'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,
- les destinataires des informations (diffusion générale ou restreinte);
- la nature des hypothèses (estimations les plus plausibles ou hypothèses théoriques),
- les éléments explicatifs à donner en notes annexes aux informations;
- la période couverte par les informations.

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.

Lorsque l'auditeur s'assure des conditions il doit convenir avec le client des termes de la mission.

3.2. Diligences relatives à la prise de connaissance

L'auditeur doit acquérir un niveau de connaissance des activités suffisant pour apprécier si toutes les hypothèses significatives requises pour la préparation des informations financières prévisionnelles ont été recensées.

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.

L'auditeur aura également 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.

3.3. Prise en compte de la période

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. L'auditeur doit, en conséquence, prendre en compte la période couverte par les informations financières prévisionnelles

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

3.4. Procédures d'examen des informations financières prévisionnelles

Lorsque l'auditeur définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen, il doit prendre en compte :

- (a) la probabilité d'anomalies significatives
- (b) les connaissances acquises lors des missions précédentes
- (c) la compétence de la direction concernant la préparation des informations financières prévisionnelles
- (d) l'impact du jugement de la direction sur les informations financières prévisionnelles, et
- (e) l'adéquation et la fiabilité des données sous-tendant leur préparation,

L'auditeur doit obtenir une lettre d'affirmation de la direction concernant l'utilisation prévue des informations financières prévisionnelles, l'exhaustivité des hypothèses significatives retenues par

la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité concernant les informations financières prévisionnelles présentées.

Lorsque l'auditeur évalue la présentation des informations financières prévisionnelles et les informations à donner en notes annexes, l'auditeur déterminera si, en plus des exigences particulières relevant d'un statut particulier de l'entité, de réglementations ou de normes professionnelles :

- (a) la présentation des informations financières prévisionnelles remplit son rôle d'information et n'est pas trompeuse;
- (b) les principes comptables sont clairement décrits dans les notes annexes aux informations financières prévisionnelles présentées;
- (c) les hypothèses sont clairement décrites dans les notes annexes aux informations financières prévisionnelles présentées. Il est important que ces notes précisent clairement s'il s'agit d'estimations les plus plausibles faites par la direction ou d'hypothèses théoriques. En outre, lorsque les hypothèses portent sur des domaines significatifs sujets à un degré d'incertitude élevé, cette incertitude et la sensibilité sur les résultats sont également clairement précisées;
- (d) la date à laquelle les informations financières prévisionnelles ont été préparées est indiquée. La direction confirmera que les hypothèses sont pertinentes à cette date, même si les informations sous-jacentes ont été recueillies pendant un certain laps de temps;
- (e) la base de calcul de la moyenne à l'intérieur d'une fourchette est clairement indiquée et si la fourchette n'a pas été choisie de manière partielle ou trompeuse, lorsque les résultats figurant dans les informations financières prévisionnelles sont exprimés sous forme d'une fourchette de résultat; et
- (f) les changements intervenus dans les politiques d'arrêté des comptes depuis la publication des derniers états financiers historiques sont clairement précisés, ainsi que leurs raisons et leur incidence sur les informations financières prévisionnelles présentées.

3.5. Le rapport sur l'examen des informations financières prévisionnelles

Le rapport de l'auditeur sur l'examen d'informations financières prévisionnelles doit comprendre les informations suivantes :

- (a) Un intitulé
- (b) le destinataire
- (c) l'identification des informations financières prévisionnelles présentées
- (d) la référence aux Normes Internationales d'Audit ou aux normes ou pratiques nationales applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles
- (e) le rappel que la direction est responsable des informations financières prévisionnelles et des hypothèses sur lesquelles elles reposent
- (f) la référence, le cas échéant, à la diffusion restreinte des informations financières prévisionnelles
- (g) l'expression d'une assurance négative que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées
- (h) une opinion indiquant si les informations prévisionnelles ont été correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et si elles sont présentées conformément à un référentiel comptable reconnu

- (i) un avertissement sur les risques de non réalisation des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles
- (j) la date du rapport coïncidant avec la date de fin des travaux
- (k) l'adresse de l'auditeur; et
- (i) la signature.

Par exemple l'auditeur peut libeller ainsi le paragraphe de son opinion (les autres paragraphes sont similaires au rapport sur les états financiers) :

- **Rapport non modifié sur une prévision**

"Nous avons examiné les prévisions, selon les Normes Internationales d'Audit applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles. Ces prévisions et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elles ont été établies, relèvent de la responsabilité de la direction.

Sur la base de notre examen des éléments corroborant ces hypothèses, rien ne nous est apparu qui nous conduit à penser que celles-ci ne constituent pas une base raisonnable pour les prévisions. A notre avis, les prévisions sont correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et sont présentées conformément à...

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. "

- **Rapport non modifié sur une projection :**

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

Cette projection a été préparée pour (indiquer l'objet). Du fait que l'entité est en phase de démarrage, la projection a été préparée sur la base d'un ensemble d'éléments comprenant des hypothèses sur des événements futurs et des actions de la direction qui ne se produiront peut-être pas. En conséquence, les lecteurs sont avertis que cette projection ne peut pas être utilisée à d'autres fins que celles indiquées ci avant.

Sur la base de notre examen des éléments corroborant les hypothèses retenues, rien ne nous 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 théorique). A notre avis, cette projection est correctement préparée sur la base des hypothèses décrites et est présentée conformément à ... »

Lorsque l'auditeur estime que la présentation des informations financières prévisionnelles et les notes annexes qui les accompagnent ne sont pas appropriées. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable dans son rapport sur ces informations ou ne pas poursuivre sa mission.

Lorsque l'auditeur estime qu'une ou plusieurs hypothèses significatives ne constituent pas une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles préparées sur la base d'estimations les plus plausibles ou qu'une ou plusieurs hypothèses théoriques significatives retenues ne sont pas réalistes, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable dans son rapport sur les informations prévisionnelles ou ne pas poursuivre sa mission. Lorsque l'examen est entravé par des conditions qui empêchent l'application d'une ou de plusieurs procédures jugées nécessaire 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.

COURS D'AUDIT

ENSEIGNANT : CHIHEB GHANMI

CHAPITRE X : EXAMEN LIMITE D'INFORMATIONS FINANCIERES INTERMEDIAIRES

Références de travail :

- **Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance.**
- **ISRE 2410 : Examen limité d'informations financières intermédiaires**

Section 1 : Définition et considérations générales

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.

En plus du respect du cadre conceptuel des missions d'assurance en général, l'auditeur devrait se conformer au code d'éthique de l'IFAC.

L'auditeur devrait mettre également en application les procédures de contrôle de qualité qui sont applicables aux engagements individuels selon la norme ISQC1.

Section 2 : Diligences de l'auditeur

2.1. Objectifs de la mission

Une mission d'examen limité fournit un niveau d'assurance limitée c'est-à-dire moindre qu'une assurance raisonnable que les informations examinées ne comportent pas d'anomalies significatives, et se traduit par une assurance négative.

L'auditeur doit donc 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 appropriés, essentiellement sur la base de demandes d'informations ou d'explications et de procédures analytiques, en vue de fonder ses conclusions.

L'adéquation entre l'objectif de la mission qui est l'assurance moindre que raisonnable et les moyens déployés par l'auditeur pour la collecte des éléments probants suffisants et appropriés ressort du fait que les autres procédés d'audit se limitent à l'examen analytique et les demandes d'informations internes.

Afin d'éviter tout malentendu sur les objectifs et la nature de l'assurance fournie, l'auditeur et le client doivent s'entendre sur les termes et les conditions de la mission. Les termes et conditions

convenus seront consignés dans une lettre de mission ou dans tout autre document en tenant lieu.

2.2. Planification de la mission

Afin de planifier et de conduire un examen limité d'informations financières intermédiaires, **un auditeur nouvellement nommé**, qui n'a pas encore procédé à l'audit des états financiers annuels selon les Normes ISA, doit acquérir **la connaissance** de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, **touchant à l'établissement tant de l'information financière annuelle qu'intermédiaire.**

2.3 Détermination du seuil de signification

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

Bien que les risques de non détection d'anomalies soient plus élevés lors d'un examen limité que d'un audit, le seuil de signification se détermine par rapport aux informations qui font l'objet du rapport de l'auditeur et aux besoins des utilisateurs de ces informations, et non pas en fonction du niveau d'assurance fourni.

2.4 Procédés d'examen limité

Ces procédures comportent en général les étapes suivantes :

- lecture des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des autres comités appropriés, et demandes d'informations au sujet de questions débattues durant ces réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas disponibles, afin d'identifier celles qui peuvent affecter l'information financière intermédiaire ;
- prise en considération de l'incidence des questions qui ont, lors de l'audit ou de l'examen limité précédent, entraîné, le cas échéant, une modification du contenu du rapport d'audit ou d'examen limité, ainsi que des ajustements comptables enregistrés ou des anomalies non ajustées ;
- contact, lorsque nécessaire, avec les autres auditeurs qui réalisent un examen limité de l'information financière intermédiaire des composants importants de l'entité mère ;
- demandes d'informations auprès des membres de la direction responsables des questions financières et comptables et d'autres personnes selon le cas, pour s'enquérir des sujets suivants :
 - savoir si l'information financière intermédiaire a été établie et présentée conformément au référentiel comptable applicable ;
 - savoir si des changements sont intervenus dans les principes comptables ou dans la façon de les appliquer ;
 - savoir si de nouvelles opérations ont nécessité l'application d'une nouvelle méthode comptable ;
 - savoir si l'information financière intermédiaire comporte des anomalies connues non corrigées ;
 - situations inhabituelles ou complexes qui peuvent avoir affecté l'information financière intermédiaire, telles qu'une fusion ou la cession d'une branche d'activité;

- hypothèses importantes qui sous-tendent les évaluations en juste valeur ou les informations fournies les concernant ainsi que les intentions et la capacité de la direction de mener à bien des actions spécifiques pour le compte de l'entité ;
 - savoir si les transactions entre parties liées ont été correctement enregistrées et si une information appropriée est fournie avec l'information financière intermédiaire ;
 - changements importants dans les engagements et les obligations contractuelles ;
 - changements importants dans les engagements éventuels, y compris les litiges ou réclamations ;
 - respect des clauses des emprunts ;
 - domaines au sujet desquels des questions ont été soulevées au cours de la réalisation des procédures d'examen limité ;
 - transactions importantes survenues au cours des derniers jours de la période intermédiaire ou dans les premiers jours de la période intermédiaire suivante ;
 - connaissance de toute fraude connue ou suspectée affectant l'entité et concernant :
 - la direction ;
 - les employés ayant un rôle important dans le contrôle interne ; ou
 - d'autres personnes, lorsque la fraude pourrait avoir un effet significatif sur l'information financière intermédiaire ;
 - connaissance de toute allégation de fraudes ou de fraudes suspectées, affectant l'information financière intermédiaire de l'entité, communiquée par des employés, des anciens employés, des analystes, les autorités de contrôle, ou d'autres ;
 - connaissance de non-respects avérés ou possibles des textes législatifs et réglementaires qui pourraient avoir un effet significatif sur l'information financière intermédiaire ;
- réalisation de procédures analytiques sur l'information financière intermédiaire destinées à identifier la nature des rapports et des écritures individuelles qui apparaissent inhabituels et qui peuvent indiquer une anomalie significative incluse dans l'information financière intermédiaire. Les procédures analytiques peuvent inclure des analyses de ratios et des techniques statistiques telles que des analyses de tendance ou des analyses de régression et peuvent être réalisées manuellement ou à l'aide de techniques assistées par ordinateur.
 - lecture de l'information financière intermédiaire, et examen des faits éventuellement relevés par l'auditeur lui laissant à penser que l'information financière intermédiaire n'a pas été établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

En outre, l'auditeur doit recueillir des éléments démontrant que l'information financière intermédiaire est en accord, ou est rapprochée, des documents comptables la sous-tendant. L'auditeur peut recueillir ces éléments démontrant que l'information financière intermédiaire est en accord, ou est rapprochée, des documents comptables la sous-tendant, en pointant cette information :

- (a) à la comptabilité, tel que le grand livre, ou à une balance consolidant qui est en accord ou est rapprochée de la comptabilité ; et
- (b) aux autres données justificatives de la comptabilité de l'entité, si nécessaire.

● Section 3 : Le rapport sur l'examen limité des états financiers

Le rapport d'examen limité d'états financiers doit inclure, notamment, les éléments essentiels suivants, généralement présentés ainsi :

- Une référence à l'ISRE 2410,

- Une mention indiquant que l'examen se limite essentiellement à des entretiens et il des procédures analytiques;
- Une mention précisant qu'aucun audit n'a pas été réalisé, que les procédures mises en œuvre fournissent un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit et qu'aucune opinion d'audit n'est exprimée;
- L'expression d'une assurance négative,

Le rapport d'examen limité doit exprimer l'une des opinions suivantes :

- (a) exprimer une assurance négative en indiquant que l'auditeur n'a pas relevé de faits lors de l'examen limité laissant à penser que les états financiers ne donnent pas une image fidèle (ou ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs), la situation financière conformément au référentiel comptable identifié ; ou
- (b) L'auditeur a relevé des faits qui affectent l'image fidèle (ou la « présentation sincère, (tous leurs aspects significatifs) », conformément au référentiel comptable identifié, ces faits ainsi que, dans la mesure du possible, quantifier leur incidence possible sur les états financiers, et :
 - soit assortir l'assurance négative d'une réserve :
 - soit, lorsque l'incidence de ces faits est si significative sur les états financiers ou concerne de nombreuses rubriques que l'auditeur conclut qu'une réserve ne suffirait pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états financiers, donner une conclusion défavorable indiquant que les états financiers ne donnent pas une image fidèle (ou "ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs"), conformément au référentiel comptable identifié; ou
- (c) s'il existe une limitation importante à l'étendue de l'examen limité, décrire cette limitation et:
 - soit assortir l'assurance négative d'une réserve concernant les ajustements éventuels qui auraient pu s'avérer si cette limitation n'avait pas existé :
 - Soit, si l'incidence potentielle de la limitation est si significative et concerne de nombreuses rubriques que l'auditeur conclut qu'aucune assurance négative ne peut être fournie.

Par exemple l'auditeur peut libeller son rapport comme suit

- **Exemple de rapport d'examen limité sans réserve**

Rapport d'examen limité sur des informations financières intermédiaires

(Destinataire approprié)

Introduction

Nous avons effectué l'examen limité du bilan de l'entité ABC au 31 mars 20X1 ainsi que du compte de résultats, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie pour la période de trois mois se terminant à cette date, des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives³. La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de cette information financière intermédiaire conformément à (*indiquer le référentiel comptable applicable*). Notre responsabilité est d'exprimer une conclusion sur cette information financière intermédiaire sur la base de notre examen limité.

Etendue de l'examen limité

Nous avons effectué notre examen limité selon la Norme ISRE 2410 "Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité".

Un examen limité d'informations financières intermédiaires consiste en des demandes d'informations, principalement auprès des personnes responsables des questions financières et comptables et dans la mise en oeuvre de procédures analytiques et d'autres procédures d'examen limité. L'étendue d'un examen limité est très inférieure à celle d'un audit effectué selon les Normes ISA et, en conséquence, ne nous permet pas d'obtenir l'assurance que nous avons relevé tous les faits significatifs qu'un audit permettrait d'identifier. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion d'audit.

Conclusion

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que les états financiers intermédiaires ci-joints ne donnent pas une image fidèle de (*ou "ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs"*) la situation financière de l'entité au 31 mars 20X1, ainsi que de sa performance financière et des flux de trésorerie pour la période de trois mois se terminant à cette date, conformément à (*indiquer le référentiel comptable applicable incluant la référence à la juridiction ou au pays d'origine du référentiel comptable lorsque celui utilisé est différent des Normes Internationales d'Information Financière*).

AUDITEUR

Date

Adresse

- **Exemple de rapport d'examen limité avec réserve**

.....

Fondement de notre conclusion avec réserve

Sur la base des informations qui nous ont été fournies par la direction, l'entité ABC a exclu de ses immobilisations corporelles et de l'endettement à long terme certains contrats de crédit-bail dont nous considérons qu'ils devraient être capitalisés conformément à (*indiquer le référentiel comptable applicable*). L'information obtenue indique que si ces contrats de crédit-bail avaient été capitalisés au 31 mars 20X1, les immobilisations corporelles auraient été augmentées de DT, l'endettement à long terme de DT, et que le bénéfice net ainsi que le résultat par action auraient augmentés (diminués) deDT, DT, respectivement, pour la période de trois mois se terminant à cette date.

Conclusion avec réserve

Sur la base de notre examen limité, et sous réserve de la question décrite au paragraphe précédent, nous n'avons pas relevé d'autres faits qui nous laissent à penser que les états financiers intermédiaires ci-joints ne donnent pas une image fidèle de (*ou "ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs"*) la situation financière de l'entité au 31 mars 20X1, ainsi que de sa performance financière et des flux de trésorerie pour la période de trois mois se terminant à cette date, conformément à (*indiquer le référentiel comptable applicable incluant la référence à la juridiction ou au pays d'origine du référentiel comptable lorsque celui utilisé est différent des Normes Internationales d'Information Financière*).

.....

COURS D'AUDIT

ENSEIGNANT : CHIHEB GHANMI

CHAPITRE XI : EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES SELON DES PROCEDURES CONVENUES

Références de travail :

- ISRS 4400 : Missions d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues

Section 1 : Définition et considérations générales

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

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

Dés lors que le rapport de l'auditeur ne concerne que les constatations issues des procédures convenues, aucune assurance n'est exprimée car l'auditeur n'a pas été libre dans le choix et la mise en œuvre des procédures d'audit. Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties concernées, car d'autres parties, ignorent les raisons qui ont motivé leur mise en œuvre risqueraient de mal interpréter les résultats.

En plus du respect des ISRSs en général, l'auditeur devrait se conformer aux conditions du code d'éthique de l'IFAC, et en particulier :

- (a) indépendance
- (b) intégrité
- (c) objectivité
- (d) compétence professionnelle, soin et diligence
- (e) confidentialité
- (f) professionnalisme et
- (g) respect des normes techniques et professionnelles.

L'indépendance n'est pas toujours exigée car l'une des manifestations de l'indépendance est la liberté dans la fixation des procédés d'audit à mettre en œuvre qui sont dans de ce type de missions fixés par le client

L'auditeur devrait mettre également en application les procédures de contrôle de qualité qui sont applicables aux engagements individuels selon la norme ISQC1.

Section 2 : Diligences préalables à l'acceptation 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 oeuvre 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.

Afin d'éviter tout malentendu sur les objectifs et la nature de la mission, l'auditeur et le client doivent s'entendre sur les termes et les conditions de la mission. Les termes et conditions convenus seront consignés dans une lettre de mission ou dans tout autre document en tenant lieu.

Section 3 : Procédés d'obtention des éléments probants

Ces procédures comportent en général les étapes suivantes :

- Demandes d'informations et d'explications et des analyses ;
- Une vérification et une comparaison des résultats des contrôles d'exactitude ;
- Des observations ;
- Des inspections ;
- Des demandes de confirmation.

L'auditeur doit planifier ses travaux afin que ceux-ci soient réalisés de manière efficiente et pour aboutir à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer ses constats.

Section 4 : Le rapport d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues

Le rapport doit comporter :

- (f) un intitulé;
- (g) un destinataire (en général le client qui a engagé l'auditeur pour effectuer la mission);
- (h) l'identification des informations financières ou non financières spécifiques qui ont été soumises aux procédures convenues;
- (i) une mention précisant que les procédures appliquées étaient celles convenues avec le destinataire du rapport;
- (j) une mention confirmant que la mission s'est déroulée selon la Norme Internationale d'Audit applicable aux missions d'examen sur la base de procédures convenues ou les normes ou pratiques nationales applicables;
- (k) le cas échéant, l'indication que l'auditeur, n'est pas indépendant de l'entité;
- (l) l'objectif de la mission;

- (m) la liste des procédures spécifiques mises en oeuvre,
- (n) la description des constatations de l'auditeur, incluant le détail des clients et des exceptions relevées;
- (o) une mention précisant que les procédures mis en oeuvre ne constituent ni un audit ni un examen limité et qu'en conséquence, aucune assurance n'est donnée;
- (p) une mention indiquant que si l'auditeur avait mis en oeuvre des procédures complémentaires, effectué un audit ou un examen limité, d'autres points auraient pu être relevés;
- (q) une mention précisant que la diffusion du rapport est limitée aux seules parties qui ont convenu des procédures à mettre en oeuvre;
- (r) une mention (le cas échéant) précisant que le rapport ne concerne que les éléments, comptes, rubriques ou informations financières ou non financières identifiées et qu'il ne se rapporte pas aux états financiers de l'entité pris dans leur ensemble;
- (s) la date du rapport;
- (t) l'adresse de l'auditeur; et
- (u) la signature de l'auditeur.

Par exemple l'auditeur peut libeller son rapport comme suit pour un rapport relatant les constatations résultant de l'examen des comptes fournisseurs

A l'attention de (personne ayant engagé l'auditeur)

Nous avons mis en oeuvre les procédures convenues et indiquées ci-dessous relatives à l'examen des comptes fournisseurs de la société ABC an (date) présentés dans les documents ci-joints (non reproduits dans cet exemple). Notre examen a été effectué selon la Norme Internationale d'Audit (ou les normes ou pratiques nationales applicables) relative aux missions d'examen sur la base de procédures convenues.

Les procédures suivantes ont été mises en oeuvre dans le seul but de vous aider à déterminer la validité des comptes fournisseurs:

1. 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.
2. Nous avons comparé la liste ci-jointe (non reproduire dans cet exemple) des principaux fournisseurs et des montants dus au (date) aux noms et aux montants figurant dans la balance auxiliaire.
3. Nous avons obtenu des relevés de compte des fournisseurs ou leur avons demandé de confirmer les soldes dus au (date).
4. Nous avons comparé ces relevés de compte ou ces confirmations aux montants de la balance auxiliaire mentionnés au point 2.

Lorsque les méritants 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 relatées 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 relatées 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 sur le 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 ... (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 oeuvre de procédures complémentaires ou par un audit ou un examen limité des états financiers selon les Normes Internationales (ou les normes ou pratiques nationales applicables), ont tous été identifiées.

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

COURS D'AUDIT

ENSEIGNANT : CHIHEB GHANMI

CHAPITRE X : ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Références de travail :

- Code d'éthique de l'IFAC.
- Code des sociétés commerciales et notamment ses articles 262 et 263
- Loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable.
- Décret n° 89-541 du 25 mai 1989, fixant les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'OECT.
- Arrêté du ministre des finances du 26 juillet 1991, portant approbation du code des devoirs professionnels des experts comptables.
- Arrêté du ministre des finances 26 juillet 1991, portant approbation du règlement intérieur de l'OECT.

1. STRUCTURE DU CODE D'ETHIQUE

Le code d'éthique comporte 3 parties qui se présentent comme suit :

Partie A : Application générale du code.

Partie B : professionnels comptables exerçant dans les cabinets

Partie C : professionnels comptables n'exerçant pas dans les cabinets

La partie A fixe les principes fondamentaux de déontologie professionnelle qui sont des principes applicables aux professionnels comptables et propose un cadre conceptuel que les professionnels doivent appliquer.

La partie B décrit la façon dont il convient d'appliquer le cadre conceptuel aux professionnels comptables exerçant dans les cabinets. Elle donne des exemples de mesures de sauvegarde susceptibles de répondre de façon appropriée aux menaces entravant la conformité aux principes fondamentaux présente des exemples de situations pour lesquelles il n'existe des mesures de sauvegarde permettant de traiter ces menaces et par conséquent il convient d'éviter la circonstance ou la relation qui les occasionnent.

La partie C décrit la façon dont il convient d'appliquer le cadre conceptuel pour les professionnels comptables n'exerçant pas en cabinet en donnant, à l'instar de la partie B, des exemples de mesures de sauvegarde à appliquer et de situations compromettantes à éviter.

Chacune de ces Parties est divisées en sections. A cet effet, l'une des nouveautés de la version révisée consiste en la subdivision de l'ancienne section 290 relative à l'indépendance en deux sections : une section relative aux règles d'indépendance applicables aux missions d'audit et d'examen limité (Section 290) et une section relative aux règles d'indépendance applicables aux autres missions d'assurance (Section 291).

L'approche adoptée depuis la révision de 2001 est celle qui s'appuie sur un cadre conceptuel et adopte à la fois une approche générale doublée d'une approche énumérative de certaines situations.

En Tunisie un ensemble de textes juridiques traite de l'éthique professionnelle et mettent à la charge des professionnels un certain nombre de règles à observer. L'article 39 du code des devoirs professionnels fait un lien direct avec le code d'éthique de l'IFAC, puisqu'il dispose que "**les règles d'éthiques professionnelles généralement admises s'appliquent aux professionnels inscrits au tableau de l'ordre au cas où elles n'ont pas été prévues par le présent code**". En conséquence les règles prévues par le code d'éthique de l'IFAC sont applicables en Tunisie sauf si des règles nationales en prévoient autrement.

2. L'APPROCHE CONCEPTUELLE GENERALE DU CODE

Depuis la première version révisée du code, le comité d'éthique de l'IFAC a adoptée une approche conceptuelle générale au détriment de l'approche énumérative des situations de non-conformité aux règles d'éthique, qui ne couvre pas l'ensemble des situations d'incompatibilités au code.

Ainsi, d'après le Code, les circonstances dans lesquelles exerce les professionnels comptables peuvent créer des menaces spécifiques à la conformité aux règles d'éthique pour lesquelles le professionnel devrait mettre en place les sauvegardes appropriées et qui peuvent aboutir in fine à ne pas accepter une mission d'assurance et de renoncer à celle-ci en cours de mission.

L'approche s'appuie sur les principes suivants :

- Identification des situations constituant des menaces à la conformité aux principes fondamentaux de l'éthique en exerçant le jugement professionnel ;
- Evaluer l'importance relative des menaces identifiées en se basant sur des critères quantitatifs et de critères qualitatifs ;
- Appliquer des mesures de sauvegarder pour éliminer les menaces ou les réduire à un niveau acceptable.

Cette approche devrait être documentée.

3. LES PRINCIPES FONDAMENTAUX D'ETHIQUE

3.1 L'objectivité

Etre objectif c'est être impartial, de droit, juste et ne pas se laisser influencer par des préjugés et ne pas s'exposer à des conflits d'intérêts.

Ainsi, en toutes circonstances, les professionnels doivent éviter les situations dans lesquelles ils peuvent s'exposer à des pressions pouvant altérer leur objectivité. Le caractère raisonnable devrait régner en établissant des normes internes de conduite pour identifier les situations et les rapports qui altèrent l'objectivité des professionnels.

Il convient de tenir compte des facteurs suivants lors de la sélection des situations et des pratiques que doivent régir les règles d'éthique relatives à l'objectivité :

- (a) Les professionnels comptables sont confrontés à des situations qui les exposent à des risques de pressions susceptibles de nuire à leur objectivité.
- (b) Il est impossible de définir et de réglementer toutes les situations génératrices de pression. La vraisemblance doit prévaloir lors de la définition des critères permettant d'identifier les relations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité du professionnel comptable.
- (c) Toute relation impliquant des préjugés, des partis pris ou l'influence de tiers néfaste à l'objectivité doit être proscrite.
- (d) Les professionnels comptables sont tenus de garantir que le personnel chargé de la prestation à rendre respecte les principes d'objectivité.
- (e) Les professionnels comptables ne doivent ni accepter, ni offrir de cadeaux ou autres avantages en nature dont on peut raisonnablement penser qu'ils ont une influence significative et négative sur leur jugement professionnel ou sur celui de leurs interlocuteurs. Les cadeaux sont toujours une source d'influence négative sur les comportements des parties concernées et il convient de ce fait de les proscrire totalement.

3.2 L'intégrité

C'est l'honnêteté et la sincérité qui doivent caractériser le jugement et le comportement professionnel.

Le professionnel comptable ne doit pas être sciemment associé à des rapports, déclarations, communications ou autres informations lorsqu'il considère que ces informations données :

- Contiennent une affirmation substantiellement fausse ou trompeuse ;
- Contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon irréfléchie ;
- Omettent ou occultent des informations devant être obligatoirement incluses lorsque cette omission ou occultation est de nature trompeuse.

Si tel est le cas, le professionnel comptable ne sera pas considéré comme contrevenant s'il produit un rapport modifié concernant le ou les points ci-dessus visés.

En Tunisie cette intégrité a été prévue particulièrement dans l'article 3 de la loi n° 88-108 qui exige notamment pour l'exercice de la profession de l'expert comptable que le membre de l'OECT:

- jouit de tous ces droits civiques
- n'a pas fait l'objet de condamnation pour crime et délit pouvant en tâcher son honorabilité (autre qu'involontaire)
- présenté des garanties de moralité

3.3 Compétence professionnelle, soins et diligence

La compétence professionnelle exige initialement un niveau élevé d'éducation générale suivi d'une éducation, d'une formation et d'examens spécifiques dans les sujets professionnellement appropriés ainsi qu'une période de stage pour acquérir l'expérience professionnelle.

Les professionnels comptables ne doivent pas prétendre posséder des compétences ou une expérience qu'ils n'ont pas.

L'entretien de la compétence professionnelle doit être également assuré à travers une conscience continue du développement dans la profession sur l'évolution des normes de comptabilité et d'audit à l'échelle nationale et internationale ainsi que les autres disciplines appropriées et autres réglementations et exigences législatives. En tout état de cause, le professionnel comptable doit consacrer annuellement un minimum d'heures pour sa formation professionnelle et de ses collaborateurs.

Il doit communiquer au conseil de l'ordre, un mois au plus tard, après la fin de l'année civile, un rapport détaillé sur les formations dont il a bénéficié ainsi que ses collaborateurs accompagné de toutes les pièces justifiant le déroulement de ces formations.

Pour assurer l'entretien de la compétence professionnelle, le professionnel devrait adopter un programme conçu d'avance pour assurer le contrôle de qualité de services qui soit conforme aux normes et techniques nationales et internationales.

En Tunisie le contrôle de la qualité des travaux d'audit conduits par les professionnels est assuré par la commission de contrôle. En effet, les professionnels qui ont accepté des missions légales de certification des comptes sont soumis au contrôle une fois par 3 ans pour contrôler la qualité des dossiers et l'accomplissement des diligences. La commission de contrôle établit un planning d'intervention et désigne les contrôleurs en tenant compte de l'indépendance et de la disponibilité professionnelle.

3.4 La confidentialité

Le professionnel est en principe tenu au respect du secret concernant les informations et les documents aux quels il a accès au cours ou après l'accomplissement de ses missions. Un professionnel comptable est strictement tenu au devoir de confidentialité, sauf s'il a reçu l'autorisation spécifique de divulguer des informations ou en cas d'obligation légale ou professionnelle. Ils doivent également veiller à ce que le personnel, sous leur responsabilité ou les personnes qui leur donnent conseil et assistance, respecte ce même devoir de confidentialité.

La confidentialité n'est pas seulement une question de divulgation d'informations. Elle implique également qu'un professionnel comptable qui reçoit des informations lors de l'accomplissement de sa mission ne les utilise pas, ou n'apparaît pas comme les utilisant, pour son bénéfice personnel ou celui d'un tiers.

L'IFAC fournit un certain nombre de situations que le professionnel prendrait en considération si des informations confidentielles devraient être révélées, ces situations se présentent comme suit :

- a- **Lorsque la révélation est autorisée par le client** : lorsque l'autorisation de révéler est donnée par le client, le professionnel devrait prendre en considération les intérêts de toutes les autres tierces parties en plus de ceux du client.

b- Lorsque la révélation est exigée par la loi : dans ce cas aucun problème ne se pose au professionnel pour produire des documents ou témoigner devant les instances judiciaires. Tel est le cas de la révélation des faits délictueux ou lorsqu'il révèle des informations ayant trait à des infractions à la législation ou encore dans des missions d'expertises judiciaires.

c- Lorsqu'il existe un devoir professionnel de révéler notamment dans les cas suivants:

- Respecter les normes techniques ou les règles d'éthique ; cette divulgation n'est pas en contradiction avec cette section ;
- Défendre les intérêts professionnels d'un professionnel comptable lors d'une procédure judiciaire mettant en cause sa responsabilité ;
- Se conformer aux exigences d'un examen de qualité (ou d'un examen interne);
- Répondre à une demande d'informations ou à une enquête d'un organisme de normalisation

Dans tous les cas et lorsque le professionnel a déterminé que l'information confidentielle peut être révélée, les considérations suivantes devraient être prises en compte:

- Il doit s'assurer si tous les faits appropriés sont connus et justifiés jusqu'au degré qu'il est faisable de les révéler. Dans le cas contraire le jugement professionnel devrait être utilisé pour déterminer le type des révélations à faire et se limiter à l'information qui est connue et justifiée.
- Il doit déterminer quel type de communication (support de communication) est prévu pour la révélation ainsi que les destinataires pour lesquels il doit effectuer la révélation.
- le professionnel devrait considérer la nécessité de consulter un avocat ou son organisation ou l'organisation professionnelle concernée.

3.5 Le comportement professionnel

Le professionnel doit se comporter de manière à préserver une bonne réputation de la profession et doit notamment s'abstenir à toute conduite pouvant jeter des crédits sur la profession (par référence notamment à l'article 4 du code des devoirs professionnels).

De tels actes sont ceux dont un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances dont disposait le professionnel comptable, serait enclin à conclure qu'ils affectent défavorablement la bonne réputation de la profession.

Les professionnels comptables ne doivent pas nuire au renom de la profession dans leurs activités de marketing et de promotion portant sur eux-mêmes et leurs travaux. Les professionnels comptables doivent être honnêtes et sincères et ne pas :

- (a) 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) faire des allusions désobligeantes ou des comparaisons sans fondement avec les travaux d'autrui.

3.6 L'indépendance

Le code établit la distinction entre l'indépendance d'esprit (état d'esprit dans lequel se trouve l'auditeur) et l'indépendance d'apparence (à l'égard notamment des destinataires du rapport de l'auditeur, tel que les actionnaires).

Le code d'éthique de l'IFAC nous propose les définitions suivantes :

- **L'indépendance d'esprit** : C'est l'état d'esprit qui permet l'expression d'une opinion sans être affecté par des influences qui compromettraient le jugement professionnel. Il en ressort que le professionnel agit avec intégrité et exerce ses fonctions objectivement et avec scepticisme professionnel.
- **L'apparence d'indépendance** : C'est la nécessité d'éviter les situations et les faits qui, par leur nature (significatifs), amèneraient un observateur raisonnable qui en aurait connaissance à remettre en question l'objectivité, l'intégrité et le scepticisme professionnel du cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit.

L'indépendance d'esprit comporte des principes de types moraux tels que l'intégrité et l'objectivité qui ne peuvent pas être aisément appréciés de l'extérieur. L'apparence d'indépendance en revanche se réfère à la perception des tiers, elle est devenue un élément critique de l'intégrité du système financier. Pour cette raison, tous les régulateurs développent un « corpus » de règles en matière d'apparence d'indépendance.

Pour cela, l'approche conceptuelle et son application pratique est axée sur l'apparence d'indépendance que sur l'indépendance d'esprit. Ainsi, l'approche s'appuie sur le plan de l'indépendance d'apparence qui repose sur l'avis de l'observateur raisonnable. L'observateur raisonnable est une personne hypothétique ayant connaissance des faits, y compris les sauvegardes mises en place, que le professionnel connaissait ou aurait dû connaître, et qui exerce son jugement avec objectivité, intégrité et diligence.

Mais ce n'est pas pour autant que l'indépendance d'esprit n'est pas intégrée au niveau de l'approche puisqu'on fera toujours appel au jugement professionnel pour déterminer la nature des menaces existantes, les sauvegardes possibles et de comparer les menaces et les sauvegardes pour voir si l'indépendance nécessaire à la poursuite de la mission existe.

4. APPROCHE CONCEPTUELLE APPLICABLE A L'ENSEMBLE DES PRINCIPES FONDAMENTAUX

En règle générale, le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas s'engager sciemment dans une affaire, un métier ou une activité qui porte atteinte ou pourrait porter atteinte à l'intégrité, l'objectivité ou la bonne réputation de la profession et qui, en conséquence, serait incompatible avec les principes fondamentaux.

Le professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas s'engager sciemment dans une affaire, un métier ou une activité qui porte atteinte ou pourrait porter atteinte à l'intégrité, l'objectivité ou la bonne réputation de la profession et qui, en conséquence, serait incompatible avec les principes fondamentaux.

4.1. Classification de menaces aux principes fondamentaux

Le respect des principes fondamentaux peut potentiellement être compromis par un large éventail de circonstances et de relations. La nature et l'importance de ces menaces peuvent varier, selon qu'elles surviennent dans le cadre de la fourniture de services à un client d'audit, et si ce client d'audit est une entité d'intérêt public, à un client destinataire d'une mission d'assurance sans être un client d'audit, ou à un client pour lequel des missions, autres que des missions d'assurance, sont réalisées.

Les menaces relèvent de l'une ou plusieurs des catégories suivantes :

- (a) l'intérêt personnel ;
- (b) l'autorévision ;
- (c) la représentation ;
- (d) la familiarité ;
- (e) l'intimidation.

Des définitions précises de ces familles de menaces seront fournies avec plus de détail dans la partie relative à l'indépendance.

4.2. Menaces à l'occasion de la Nomination professionnelle

Trois situations sont traitées par le code, il s'agit des règles d'acceptation du client, celles relatives à l'acceptation de la mission et celles concernant les missions en remplacement d'un autre professionnel.

4.2.1. Acceptation d'un nouveau client :

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

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

Afin de ramener ce risque un niveau acceptable, le professionnel pourrait prendre des mesures comme par exemple :

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

4.2.2. Acceptation d'une mission :

Le principe fondamental de compétence et de diligence professionnelles impose une obligation au professionnel comptable exerçant en cabinet de n'accepter de fournir que les services pour lesquels il est compétent. Avant d'accepter une mission spécifique auprès d'un client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit déterminer si le fait de l'accepter serait de nature à faire peser des menaces sur le respect des principes fondamentaux.

Parmi les mesures de sauvegarde figurent par exemple les actions suivantes :

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

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

4.2.3. Nomination à la place d'un autre professionnel

Parfois, la nomination du professionnel comptable intervient en remplacement d'un autre collègue soit à l'initiative du client qui le sollicite, soit à travers une soumission pour une mission effectuée à la date de la consultation par un autre professionnel.

Dans ce cas, une menace peut survenir sur la compétence et la diligence professionnelle si un professionnel comptable accepte la mission avant de connaître tous les faits pertinents permettant d'évaluer les compétences requises pour cette mission. D'autres menaces peuvent se présenter comme c'est le des désaccords de l'entreprise avec le professionnel comptable en place susceptibles d'influencer la décision d'accepter la nomination

Dans tous les cas, le professionnel comptable doit évaluer l'importance de toute menace. Suivant la nature de la mission, cette évaluation peut exiger des contacts directs avec le professionnel comptable en place afin d'établir les faits et circonstances derrière cette proposition de changement de façon que le professionnel comptable puisse décider s'il serait approprié d'accepter la mission.

Parmi les mesures de sauvegarde figurent par exemple les mesures suivantes :

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

4.3. Menaces liées aux conflits d'intérêts

Les principes fondamentaux d'éthique pourraient être aussi altérés en cas de conflits d'intérêts. Ainsi des relations familiales ou des rapports personnels peuvent défavorablement influencer, altérer ou menacer cette objectivité. Ces conflits d'intérêt incluent les rapports entre collaborateurs, superviseurs et directeurs du cabinet. Concernant les conflits d'intérêts l'auditeur doit respecter les 4 règles suivantes :

- a- La règle de «non-conflit» : le professionnel ne doit pas se placer dans une situation où ses propres intérêts entrent en conflit avec ceux de son client, le bénéficiaire.

- b- La règle de «non-profit»: le professionnel ne doit pas profiter de la position qu'il occupe aux dépens de son client, le bénéficiaire.
- c- La règle de loyauté unique : le professionnel ne doit pas agir en même temps pour et contre le même client. Il découle de cette règle que le professionnel doit rendre accessible au client toute l'information pertinente à l'égard des affaires de ce dernier.
- d- L'obligation de confidentialité : le professionnel ne doit utiliser les renseignements que lui a donnés confidentiellement son client, le bénéficiaire, que dans l'intérêt de ce dernier et ne doit pas les utiliser dans son propre intérêt ni dans celui de quelque autre personne.

Avant d'accepter une mission, le professionnel ou le cabinet doit prendre en considération les conflits d'intérêts qui risquent de surgir pendant l'accomplissement de cette mission.

Lorsqu'il a repéré un conflit d'intérêts réel ou potentiel, le professionnel doit, en exerçant son jugement professionnel, décider s'il y a lieu d'éviter carrément le conflit en refusant la mission ou si, au contraire, il est possible de gérer adéquatement le conflit sans porter préjudice aux intérêts d'un autre client. Le processus de recherche et de gestion des conflits d'intérêts comprend cinq étapes :

Étape 1 : Repérer les conflits d'intérêts réels ou potentiels

Le professionnel doit tout d'abord repérer les conflits d'intérêts réels ou potentiels quand il accepte une nouvelle mission. Un conflit d'intérêts est un conflit entre les intérêts du client et les obligations du professionnel. Il y a trois types de conflits :

- les conflits professionnels,
- les conflits juridiques, et
- les conflits commerciaux.
 - le cabinet travaille déjà pour un concurrent;
 - une mission exige des ressources supérieures à celles dont dispose le cabinet;
 - le cabinet est insatisfait des résultats de l'analyse risque-avantage;
 - une mission en cours est susceptible de compromettre la possibilité pour le cabinet d'accepter une autre mission de la part d'un autre client ou d'un client potentiel;
 - une mission en cours peut obliger le cabinet à modifier un point de vue qu'il avait exprimé auparavant;
 - la prestation de services par un secteur du cabinet risque d'empêcher la prestation de services à un autre client par d'autres secteurs du cabinet;
 - une ligne d'action peut être contraire aux intérêts personnels d'un ou de plusieurs membres du cabinet (ou aux intérêts des membres de leurs familles);
 - le cabinet est au courant de la réputation douteuse d'un client potentiel.

À l'étape 1, le professionnel recherche les conflits en appliquant le processus établi par le cabinet en matière de repérage des conflits.

Étape 2 : Évaluer les conflits

Une fois qu'il a repéré les conflits réels et potentiels, le professionnel doit, en exerçant son jugement Professionnel, décider si ces conflits peuvent être gérés d'une manière efficace. Il est souvent utile, Pour prendre cette décision, de demander l'opinion professionnelle objective d'un collègue.

Si Le conflit ne peut pas être géré d'une manière efficace, le professionnel doit refuser la mission.

Étape 3 : Élaborer une méthode de gestion des conflits

Une fois que le professionnel a constaté l'existence de conflits susceptibles d'être gérés, il lui faut examiner les diverses techniques de gestion des conflits ou mécanismes institutionnels disponibles au sein du cabinet à l'égard de telles situations. Voici quelques-uns de ces mécanismes :

- structure du cabinet,
- limitation de l'accès aux dossiers,
- ententes de non-divulcation de la part des employés,
- utilisation de codes pour désigner les missions.

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

- (a) notifier au client les intérêts commerciaux ou les activités du cabinet susceptibles de constituer un conflit d'intérêts et obtenir son consentement pour agir dans ce contexte ;
- (b) notifier toutes les parties concernées connues que le professionnel comptable exerçant en cabinet agit pour deux parties ou plus dans un dossier où leurs intérêts respectifs sont en conflit et obtenir leur consentement pour le faire ;
- (c) notifier le client du fait que le professionnel comptable exerçant en cabinet n'agit pas exclusivement pour un client en particulier dans la fourniture des missions proposées (par exemple dans un secteur particulier du marché ou par rapport à une mission spécifique) et obtenir son consentement à ce qu'il procède ainsi.

Dans le cadre de la méthode de gestion des conflits, le professionnel doit énoncer clairement son obligation dans une lettre de mission et obtenir le consentement du client.

Étape 4 : Évaluer l'efficacité du plan de gestion des conflits

Après avoir choisi les mécanismes institutionnels qui seront utilisés dans le cadre du plan de gestion des conflits, le professionnel doit examiner le plan dans son ensemble pour vérifier s'il est applicable dans la pratique. Il faut se rappeler qu'il incombera au professionnel de démontrer devant les tribunaux que les mécanismes institutionnels retenus permettraient de protéger efficacement la confidentialité des renseignements fournis par le client.

Si le plan ne permet pas d'y remédier, il convient d'envisager la démarche suivante :

- Solliciter l'avis confidentiel d'un conseiller indépendant ou du conseil de l'ordre des experts comptables pour connaître les actions possibles.
- Si le conflit d'intérêt perdure après avoir épuisé tous les recours internes, le professionnel comptable peut, en dernier ressort, ne pas avoir d'autres choix pour des questions graves (fraude par exemple) que de démissionner et de remettre une lettre circonstanciée au représentant légal de l'entreprise à qui il fournit ses prestations.

Étape 5 : Réévaluer le plan en cours de mission

Les relations avec les clients s'étendent parfois sur une longue période. Il est probable que les intérêts du client se modifieront au fil du temps. Dans les domaines d'activité où les relations s'étendent, par exemple, sur une période de un an ou plus, il convient de revoir périodiquement la question des conflits d'intérêts pour s'assurer d'une manière continue de l'inexistence de conflits.

4.4. Menaces liées aux conflits au deuxième avis

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

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

4.5. Dons et hospitalités

Ainsi les professionnels ne devraient ni recevoir, ni offrir des cadeaux qui peuvent avoir une influence significative sur le jugement professionnel. L'IFAC introduit la notification de cadeaux ou d'offres excessives à partir desquels cette objectivité pourrait être altérée. Elle laisse cependant à l'appréciation à chaque organe national pour définir des critères ou seuils à partir desquels des offres ou des cadeaux sont qualifiés d'excessifs.

Le code d'éthique prévoit que les professionnels comptables, leurs conjoints ou enfants à charge ne doivent pas accepter l'offre de produits ou de services d'un client, sauf à des conditions financières équivalentes à celles consenties aux tiers. L'hospitalité et les cadeaux qui excèdent ce que prévoient les règles habituelles de courtoisie ne doivent pas être acceptés.

4.6. Garde d'actifs appartenants aux clients

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.

Le professionnel comptable exerçant en cabinet à qui est confié de l'argent (ou d'autres actifs) appartenant à des tiers doit :

- (a) conserver ces actifs séparément de ses propres actifs ou de ceux de son cabinet ;
- (b) n'utiliser ces actifs que pour l'objet auquel ils sont destinés,
- (c) 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.
- (d) se conformer à toutes les lois et tous les règlements applicables à la conservation et à la comptabilisation de tels actifs.

Dans le cadre des procédures d'acceptation du client et de la mission pour des services susceptibles d'impliquer la garde d'actifs d'un client, le professionnel comptable exerçant en cabinet doit effectuer les demandes de renseignements appropriées sur l'origine de ces actifs et examiner les obligations légales et réglementaires qui lui incombent.

4.7. Menaces liées aux honoraires

Lorsqu'il s'engage dans des négociations relatives à des services professionnels, le professionnel comptable exerçant en cabinet peut demander les honoraires qu'il juge appropriés. 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 la déontologie. Néanmoins, des menaces risquent de compromettre le respect des principes fondamentaux du fait du niveau des honoraires demandés.

Les honoraires subordonnés sont largement utilisés pour certains types de missions autres que des missions d'assurance. Ils peuvent toutefois dans certaines circonstances faire peser des menaces sur le respect des principes fondamentaux. Ils peuvent donner lieu à une menace sur l'objectivité liée à l'intérêt personnel. L'existence et l'importance de telles menaces dépendront de facteurs tels que :

- la nature de la mission
- la fourchette des montants d'honoraires possibles
- la base de détermination des honoraires
- le fait que l'issue ou le résultat de l'opération sera revu ou non par un tiers indépendant.

4.8. Menaces liées au marketing des services professionnels

Un professionnel comptable exerçant en cabinet ne doit pas jeter le discrédit sur la profession lors de la promotion de ses services professionnels. Le professionnel comptable exerçant en cabinet doit être honnête et loyal et ne peut pas :

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

Si le professionnel comptable exerçant en cabinet éprouve des doutes sur le point de savoir si une forme de publicité ou de marketing envisagée est appropriée, il doit examiner la possibilité de prendre conseil auprès de l'organisme professionnel compétent.

5. APPROCHE CONCEPTUELLE APPLICABLE A L'INDEPENDANCE

La partie relative à l'indépendance dans le nouveau code de l'IFAC contient deux parties :

a) **une approche conceptuelle** (conceptual framework) : elle fixe les principes relatifs à l'indépendance ; l'objectif consiste à :

- identifier les risques d'atteinte à l'indépendance;
- évaluer si ces risques revêtent un caractère significatif; et
- dans l'affirmative, appliquer les mesures de sauvegarde afin de réduire le risque d'atteinte à l'indépendance à un niveau acceptable dans l'intérêt du public.

Dans certaines situations, les mesures de sauvegarde ne permettent pas de réduire le risque. Le code prévoit dans ce cas que une seule solution qui consiste à :

- refuser les activités ou renoncer aux intérêts qui porteraient atteinte à l'indépendance, ou
- renoncer à la mission de contrôle légal des comptes.

b) **une approche pratique** : le code applique les principes à des situations spécifiques. Il contient une liste de restrictions et d'interdictions pour certaines prestations non compatibles avec le principe d'indépendance.

Le code de l'IFAC prévoit enfin que les pays peuvent prévoir un régime moins contraignant pour les auditeurs de sociétés non cotées. Toutefois, si le pays n'opère pas cette distinction, le code de l'IFAC s'applique pour toutes les sociétés.

5.1. Méthodologie d'appréhension

Elle consiste en une approche fondée sur des principes qui doit être appliquée aux fins de l'analyse de l'indépendance pour chaque mission d'audit ou de certification envisagée, y compris les missions comportant de nouveaux types de services.

Ainsi les membres de la mission, le cabinet et les autres entités du réseau¹¹ doivent adopter ce processus pour identifier les menaces pour l'indépendance, apprécier la gravité de ces menaces et, lorsqu'elles ne sont pas manifestement négligeables, déterminer et mettre en place les sauvegardes propres à éliminer les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable, de façon qu'il ne soit porté atteinte ni à l'indépendance d'esprit ni à l'apparence d'indépendance.

Cette approche entraîne l'obligation formelle pour les professionnels comptables indépendants :

1. de déterminer et apprécier le niveau d'indépendance requis ;
2. de vérifier s'il existe des menaces pour l'indépendance ;
3. si des « menaces » sont identifiées, de déterminer s'il existe des « sauvegardes » propres à les éliminer ou à les ramener à un niveau acceptable ;
4. de refuser la mission ou de refuser de la poursuivre en l'absence de sauvegardes appropriées ;

¹¹ Le code d'éthique de l'IFAC définit une entité du réseau comme une entité faisant l'objet, avec un cabinet, d'une unicité de contrôle, de propriété ou de gestion ou une entité qui serait perçue par un observateur raisonnable ayant connaissance des faits comme faisant partie d'un cabinet sur le plan national ou international. C'est l'exemple d'une entité qui utilise un nom commun ou le même nom que le cabinet.

5. outre l'analyse des menaces et des sauvegardes, de vérifier si des « interdictions » excluent la mise en œuvre ou l'achèvement de la mission proposée.

5.2. Menaces à l'indépendance de l'auditeur

Les risques ou menaces pouvant affecter l'indépendance sont :

2. les menaces ou les risques liés à l'intérêt personnel, c'est-à-dire les risques liés à l'intérêt financier, personnel ou voir émotionnel;
3. les risques d'auto-contrôle résultant de la révision de son propre travail et les risques liés à la réévaluation ou à la remise en question d'une conclusion d'une mission d'audit antérieure;
4. les risques liés à la représentation, " advocacy threats", où l'auditeur plaide en faveur ou défaveur du client dans le cadre de débats ou situations contradictoires;
5. les risques de familiarité ou de confiance excessive qui peuvent se traduire par un manque de scepticisme ou une trop grande complaisance;
6. les risques d'intimidation qui peuvent résulter de pressions éventuelles ou redoutées exercées par le client ou toute autre partie.

L'importance de tels risques dans des circonstances données peuvent mettre en péril l'indépendance de l'auditeur. Des sauvegardes légales, professionnelles ou propres au client audité ou existantes à l'intérieur du cabinet d'audit peuvent permettre d'éliminer ou réduire de telles menaces.

5.2.1. Risque lié à l'intérêt personnel

Il y a un risque lié à l'intérêt personnel lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission pourrait tirer avantage, soit d'intérêts financiers dans un client de services de certification, soit d'une autre situation pouvant le placer en conflits d'intérêt avec ce client.

Le risque lié à l'intérêt personnel peut se manifester dans plusieurs situations et peut être combiné à d'autres types de risques ce qui rend difficile son repérage. Le code cite, à titre d'exemple, les cas suivants :

- La détention d'intérêts financiers directs ou indirects importants dans un client de services de certification.
- Le consentement ou l'obtention d'un prêt ou d'une garantie à un client ou de la part d'un client ainsi que ses administrateurs ou dirigeants.
- La dépendance excessive du cabinet, du bureau ou du membre à l'égard de l'ensemble des honoraires versés par un client de services de certification ;
- La crainte excessive quant à la possibilité de perdre la mission ;
- L'existence d'une relation étroite avec un client de services de certification ;
- La possibilité de recrutement par un client de services de certification.

Certaines de ces situations méritent d'être examinées en profondeur.

a) Détention d'intérêts financiers avec un client d'audit

La détention d'intérêts financiers directs ou indirects importants dans un client de services de certification peut se présenter sous forme de prise de participation directe dans le capital du client ou encore le cas d'un auditeur administrateur dans une société qui elle-même a un intérêt

financiers dans une entreprise client de l'auditeur. C'est également le cas d'intérêts financier sous forme de joint-venture directement avec le client ou une personne employée par le client ou encore par intérêt financier avec des personnes ou des entités ayant un rapport d'investissement avec l'entreprise auditée.

En Tunisie l'art 7 de la loi 88-108 réglementant la profession prévoit que les membres de l'ordre ne peuvent assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquels ils détiennent directement ou indirectement des participations de quelque nature que ce soit.

L'appréciation du risque lié à la détention d'intérêts financiers passe par l'examen de la nature des intérêts financiers. Cela suppose notamment l'évaluation du rôle de la personne qui détient les intérêts financiers, l'importance de ces intérêts et leur caractère direct ou indirect.

Selon le code d'éthique de l'IFAC, la détention d'intérêts financiers dans un client de services de certification ou d'audit peut être faite soit par un membre de l'équipe de mission, soit par un membre de sa famille immédiate¹². Il y a lieu de se demander dans certains cas s'il pourrait y avoir un risque lié à l'intérêt personnel en raison d'intérêts financiers de personnes ne faisant pas partie de l'équipe de mission et de membres de leur famille immédiate ou de leur famille proche¹³. La possibilité que les intérêts détenus par de telles personnes constituent un risque lié à l'intérêt personnel dépendra de certains éléments tels que la structure du cabinet sur les plans organisationnel, opérationnel et hiérarchique ainsi que la nature des relations entre la personne en question et le membre de l'équipe de mission en question.

b) Le consentement ou l'obtention d'un prêt ou d'une garantie à un client ou de la part d'un client ainsi que ses administrateurs ou dirigeants.

Cette situation est génératrice de "pression sur le professionnel" et pourrait menacer son indépendance et son objectivité. Toutefois, lorsque le client est un établissement de crédit (banque ou établissement de leasing), la question devient délicate pour déterminer si la situation menace ou non l'indépendance du professionnel.

Il semble qu'il est préférable d'examiner cette situation en profondeur en ce qui concerne le niveau de la dette et le taux d'intérêt octroyé au professionnel. La tendance serait d'éviter toute situation qui conduirait une implication financière avec l'établissement de crédit.

c) La dépendance excessive du cabinet, du bureau ou du membre à l'égard de l'ensemble des honoraires versés par un client de services de certification

Lorsque les honoraires récurrents au titre d'une mission auprès d'un client ou d'un groupe de client reliés entre eux représente une proportion importante de tous les honoraires d'un professionnel, la dépendance à l'égard de ce client ou groupe de clients devrait inévitablement relever de l'examen minutieux du professionnel et pourraient soulever des doutes quant à l'indépendance.

Le non paiement des honoraires d'audit pendant une longue période peut entacher l'indépendance de l'auditeur.

¹² Le conjoint (ou le conjoint de fait) et les personnes à charge – Glossaire du code d'éthique de l'IFAC.

¹³ Le père, la mère, les enfants non à charge et les frères et sœurs – Glossaire du code de déontologie de l'ICCA.

En effet, si un rapport a été émis et un deuxième rapport vient à échéance sans que les honoraires relatifs au premier rapport ne soient payés, l'auditeur pourrait se trouver dans une situation de "chantage" et son opinion pourrait être influencée.

En Tunisie, si l'article 30 du code des devoirs professionnels reconnaît aux professionnels le droit de rétention sur les livres comptables en cas de non-paiement d'honoraires pour les missions d'assistance comptable, l'article 38 du même code précise que pour les mission d'audit le professionnel doit continuer son travail même s'il n'est pas payé, estimant ainsi que sa mission est d'ordre public.

5.2.2. Risque d'auto-contrôle

Il y a un risque d'auto-contrôle :

- lorsqu'un membre de l'équipe de mission a déjà été un administrateur ou un dirigeant du client de services de certification, ou y a occupé un poste lui permettant d'exercer une influence directe ou importante sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification ; ou
- lorsqu'il faut apprécier un produit ou un jugement découlant d'une précédente mission afin d'arriver à des conclusions sur la mission de certification en cause.

b) Exercices de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client de services de certification

Des interdictions pures et simples sont prévues à cet effet. Il s'en suit que :

- Le cabinet ne doit pas autoriser l'un de ses membres à exercer des fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client de services de certification ;
- Le cabinet ne doit pas exécuter de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsqu'un membre d'une autre entité du réseau exerce des fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès de l'entreprise ;
- L'associé ne doit pas exercer des fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client de services de certification.

La question qui se pose est celle relative à un associé ou un employé du cabinet qui occupait de telles fonctions avant qu'il n'intègre le cabinet. Il est préférable qu'une période raisonnable devrait s'écouler après la survenance de ces situations pour que tout lien présumé soit considéré comme définitivement levé.

c) Prestation de services autres que de certification à un client de services de certification

Lorsqu'un professionnel fournit d'autres services à un client, un soin particulier devrait être porté pour ne pas exécuter ou prendre des décisions de gestion, dont la responsabilité demeure attachée à l'organe de gestion. Dans tous les cas l'auditeur devrait observer les règles suivantes :

- Le professionnel ne devrait avoir aucun conflit d'intérêts avec le client
- Le client devrait toujours garder la responsabilité de ses travaux.
- Le professionnel ne devrait pas assumer le rôle de gestion ou d'exécution

Lorsque le professionnel fournit en même temps des services d'audit et d'autres services à un même client les menaces deviennent très importantes.

En règle générale, le code interdit la prestation des services suivants pour le compte d'un client de services de certification :

- autoriser, signer ou mener à bien une opération ;
- exercer un pouvoir au nom du client, ou avoir le pouvoir de le faire ;
- déterminer quelle recommandation du membre ou du cabinet devrait être mise en œuvre ;
- relever, dans un rôle de gestion, des personnes chargées de la gouvernance du client.

En Tunisie, l'article 23 de la loi 88-108 interdit au commissaire aux comptes de recevoir des rémunérations autres que celles relatives aux travaux de commissariat. Encore plus, l'article 262 du CSC prévoit que les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonction autres que celles des commissaires, une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société, ou dont la société possède au moins le dixième du capital ne peuvent être nommés commissaire aux comptes de la société en question.

Certaines situations méritent d'être étudiées.

- **Préparation des documents comptables et des états financiers**

La responsabilité de la tenue des documents comptables et de la préparation des états financiers incombe à la direction.. Lors d'une mission d'assistance comptable, le personnel du cabinet peut prendre des décisions de gestion pour l'entreprise qui peuvent consister à :

- établir ou modifier une écriture du journal ou un code de compte, ou procéder à un classement pour une opération ou un autre document comptable, sans obtenir l'approbation de l'entreprise ;
- autoriser ou approuver une opération faite par l'entreprise ;
- préparer un document source ou des données d'origine (y compris des décisions sur des hypothèses d'évaluation), ou apporter une modification à un document ou à des données.

Aussi, le cabinet doit s'abstenir d'exécuter une mission d'audit pour une entité lorsqu'un membre d'une autre entité du réseau prend des décisions de gestion pour ladite entité.

- **Fourniture de services d'assistance comptable à un client d'audit**

Un risque d'auto-contrôle peut naître même lorsque la mission de certification n'a pas pour objet un état financier. Ainsi, il peut y avoir un risque de ce type si le cabinet a pour mission d'élaborer de l'information financière prospective (notamment la préparation des états financiers prévisionnels) et qu'ensuite, il est appelé à fournir une assurance au sujet de cette information. Une telle situation nécessite l'évaluation de la gravité des risques d'auto-contrôle et, éventuellement, la mise en place de sauvegardes si lesdits risques s'avèrent significatifs.

Le code d'éthique de l'IFAC autorise tout membre, cabinet ou entité du réseau à fournir à un client d'audit qui n'est pas une société cotée des services de tenue de compte, ayant un caractère routinier ou mécanique, tels que la préparation des états financiers directement à partir de l'information figurant dans la balance ou l'inscription d'opérations pour lesquelles le client a

approuvé le classement de compte. Une telle permission est, toutefois, soumise à la condition que tout risque d'auto-contrôle susceptible d'être créé soit ramené à un niveau acceptable.

Le code d'éthique de l'IFAC interdit la prestation de services de comptabilité ou de tenue de comptes à un client de services d'audit. Cette interdiction est justifiée par le fait que le risque d'auto-contrôle qui peut avoir lieu dans une telle situation est tellement important qu'aucune mesure ne peut être prise pour le ramener à un niveau acceptable.

Cette interdiction admet, cependant, des exceptions à savoir les situations d'urgence et plus généralement les situations inhabituelles dans lesquelles il est impossible au client, en pratique, de recourir à une autre solution. Dans de tels cas, les conditions suivantes doivent être remplies :

- le membre, le cabinet ou l'autre entité du réseau n'exerce aucun rôle de gestion ni ne prend aucune décision de gestion ;
- le client assume la responsabilité des résultats de travail ;
- le personnel ayant contribué à ces travaux ne devrait pas participer aux travaux d'audit. Egalement, cette situation ne devrait pas amener le professionnel à limiter ou éliminer les travaux d'audit sous prétexte qu'il a lui-même contribué à la préparation des états financiers.

- **Prestation de services d'évaluation¹⁴ à un client d'audit :**

Un risque d'auto-contrôle existe lorsque le cabinet ou une autre entité du réseau exécute un service d'évaluation pour un client de services d'audit et que la valeur établie par suite de la prestation de ce service est incorporée au niveau des états financiers du client.

D'autre part, on admet que, généralement, la prestation d'un service d'évaluation pour un client de services d'audit en vue de la production d'une déclaration auprès d'une autorité fiscale, aux fins de calcul d'une somme due au fisc ou dans le cadre d'une planification fiscale ne présente aucune menace importante pour l'indépendance étant donné que ces évaluations sont souvent soumises à un contrôle externe (exemple : une autorité fiscale).

- **Prestation de services de fiscalité à un client d'audit :**

Il arrive souvent qu'un cabinet chargé d'une mission d'audit, se fasse demander pour fournir des services de fiscalité. Il s'agit en général de conformité, de planification, d'expression en bonne et due forme, de l'assistance pour le règlement de litiges fiscaux et d'autres services. De telles prestations ne constituent pas une menace pour l'indépendance.

On constate d'après que le conseil fiscal ne constitue guère une menace à l'indépendance. Certains auteurs sont allés plus loin dans leurs constats en considérant le conseil fiscal comme un conseil relevant de l'audit puisque le commissaire aux comptes se doit, lors de l'exercice de ces fonctions d'audit légal, d'étudier de près les comptes fiscaux. Le commissaire aux comptes est donc la personne la plus apte à se prononcer sur les comptes fiscaux de la société et à aviser, par conséquent, la direction sur les éventuelles fraudes et erreurs commises.

¹⁴ L'évaluation suppose la formulation d'hypothèses concernant des événements futurs et l'application de certaines méthodes et techniques afin de calculer ou d'attribuer une valeur spécifique ou une fourchette de valeurs – ou de formuler une opinion sur une valeur ou une fourchette – pour une entreprise dans son ensemble, un élément d'actif corporel ou incorporel, ou une dette.

- **Prestation de services d'audit interne¹⁵ à un client de services d'audit :**

Le code d'éthique de l'IFAC précise que la prestation de services d'audit interne à un client de services d'audit, peut être la source de création d'un risque d'auto-contrôle. Cependant, on peut empêcher la survenance d'un tel risque si le ou les membres du cabinet ou d'une autre entité du réseau chargés de la mission d'audit interne, n'agit ou ne semble agir en qualité de représentant de la direction du client.

- **Prestation de services en matière de systèmes de technologies de l'information à un client de services d'audit**

Les services relatifs aux TI comprennent notamment la conception et l'implantation de systèmes de technologies de l'information financière qui sont ou qui seront utilisés pour générer de l'information intégrée au niveau des états financiers, de là apparaît le risque d'auto-contrôle puisque ces états financiers peuvent être audités par la même équipe par la suite. La menace susceptible d'être créée dans de telles situations est tellement significative que le code d'éthique de l'IFAC la qualifie de « trop grave » mais cela ne constitue pas une interdiction et une telle menace peut être ramenée à un niveau acceptable grâce à des sauvegardes appropriées.

Il arrive, toutefois, que même si ces conditions se trouvent réunies, une menace à l'indépendance de l'auditeur puisse être créée. Les menaces sont estimées comme très élevées à moins que les dispositions suivantes soient prises :

- Le client reconnaît sa responsabilité d'établir et de surveiller un système de contrôle interne ;
- Le client désigne un employé compétent, de préférence auprès la direction, avec la responsabilité de prendre toutes les décisions de gestion en ce qui concerne la conception et l'exécution en ce qui concerne le matériel ou le système logiciel ;
- Le client prend toutes les décisions de gestion en ce qui concerne le processus de conception et d'exécution ;
- Le client évalue l'adéquation et les résultats de la conception et de l'exécution du système ; et
- Le client est responsable de l'opération (matériel ou logiciel) et des données employées ou produites par le système.

- **Affectation temporaire de personnel auprès d'un client de services d'audit**

Le code d'éthique de l'IFAC souligne qu'une telle pratique ne peut se faire que sous les conditions suivantes :

- le personnel en question ne prendra aucune décision de gestion pour le client ;
- le personnel en question n'approuvera ni ne signera aucune entente ou document similaire du client ;
- le personnel en question n'exercera aucun pouvoir discrétionnaire lui permettant d'engager le client.

¹⁵ En admettant que l'audit interne peut s'étendre à des domaines différents (notamment l'audit organisationnel), le champ d'application du code d'éthique de l'IFAC exclut tous les services ne comprenant pas les services d'audit interne opérationnel qui ne sont pas liés aux contrôles comptables internes, aux systèmes financiers et aux états financiers.

En cas de fourniture de services simultanément d'audit, les sauvegardes qui devraient être appliquées dans toutes les circonstances pour ramener toutes les menaces à un niveau acceptable incluent :

- Le personnel affecté ne devrait pas avoir des responsabilités d'audit d'aucune fonction ou activité qu'elles ont exécutées ou ont dirigées pendant leur affectation ; et
 - Le client d'audit devrait reconnaître sa responsabilité de diriger et de conduire le personnel.
- **Prestation de services de soutien¹⁶ à un client de services d'audit dans le cas d'un litige**

Une telle prestation peut donner lieu à la création d'un risque d'auto-contrôle lorsque les services de soutien fournis comportent une estimation de l'issue possible d'un différend ou d'un litige et que ces services influent sur les sommes ou les informations devant figurer à cet égard dans les états financiers. La menace, éventuellement créée, peut être ramenée à un niveau acceptable grâce à la mise en place de sauvegardes appropriées. Les sauvegardes pourraient inclure des mesures telles que :

- Des politiques et procédures pour interdire la prise de décisions gestionnaires au nom du client ;
- En utilisant les professionnels qui ne sont pas des membres de l'équipe d'audit pour assurer le service ; ou
- La participation d'experts indépendants.

- **Prestation de services juridiques¹⁷ à un client de services d'audit**

Les menaces pour l'indépendance créées par la prestation de services juridiques à un client de services d'audit s'apprécient en fonction de plusieurs variables notamment la nature des services en cause et le fait que le prestataire des services fait partie ou non de l'équipe de mission. En général, la prestation d'un service juridique qui n'est pas susceptible d'avoir une incidence importante sur les états financiers n'est pas considérée comme créant une menace inacceptable pour l'indépendance. Cependant, lorsque le service juridique fourni au client de services d'audit s'inscrit dans le cadre du règlement d'un différend ou d'un litige et que les questions en jeu sont importantes par rapport aux états financiers du client, la menace ainsi créée est tellement grave qu'aucune sauvegarde n'est en mesure de la ramener à un niveau acceptable.

Cependant, il y a une différence entre l'assistance et le conseil juridique. Les services juridiques pour assister un client d'audit dans l'exécution d'une transaction (par exemple, assistance en matière de contrats, conseils et assistance en matière de litiges, de fusions et d'acquisitions, assistance aux services juridiques internes du client, ect ...) peuvent créer des menaces, mais les sauvegardes peuvent être disponibles pour ramener ces menaces à un niveau acceptable.

Contrairement au conseil, dont les implications ont été décrites, un tel service n'altérerait pas généralement l'indépendance, à condition que :

¹⁶ « Les services de soutien dans le cadre d'un litige peuvent consister à agir en qualité de témoin expert, à estimer les dommages intérêts ou d'autres sommes susceptibles d'être recevables ou payables par suite d'un litige ou d'une poursuite et à apporter une assistance sur le plan de la gestion et de la recherche de documents dans le cadre d'un différend ou d'un litige ».

¹⁷ la notion de services juridiques embrasse une large gamme de services aux entreprises et de services commerciaux : assistance en matière de contrats, conseils et assistance en matière de litiges, de fusions et d'acquisitions, assistance aux services juridiques internes du client. Les services juridiques ne comprennent pas les services de fiscalité.

- Des membres de l'équipe d'audit ne sont pas impliqués en fournissant le service ; et
- Le client d'audit prend la décision finale ou, par rapport aux transactions, le service comporte l'exécution de ce qui a été décidé par le client.

- **Prestation de services de finance d'entreprise et activités connexes :**

Les services de finance d'entreprise sont susceptibles de créer une menace découlant d'un risque d'auto-contrôle et d'un risque lié à la représentation. Les menaces susceptibles d'être créées peuvent être ramenées à un niveau acceptable par la mise en place des sauvegardes appropriées. Cela dit, il est interdit à tout membre ou cabinet de procéder aux activités suivantes :

- faire la promotion, le commerce ou le placement des valeurs mobilières du client ;
- prendre des décisions de placement au nom du client ou exercer d'une autre manière un pouvoir discrétionnaire à l'égard des placements du client ;
- réaliser une opération d'achat ou de vente de placements pour le client ;
- avoir la garde de biens appartenant au client, par exemple en prenant temporairement possession de valeurs acquises par le client.

5.2.3. Risque lié à la représentation

D'après le code d'éthique de l'IFAC, il y a un risque lié à la représentation lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission défend une position ou une opinion d'un client de services de certification au point où cela pourrait porter atteinte ou être perçu comme portant atteinte à son objectivité. C'est le cas lorsqu'un membre de l'équipe de mission subordonne son jugement à celui du client.

Les situations fournies par ledit paragraphe sont les suivantes :

- faire le commerce ou la promotion d'actions ou d'autres valeurs mobilières émises par un client de services de certification ;
- plaider en faveur d'un client de services de certification dans le cadre d'un litige ou en vue de régler un différend avec les tiers.

Ces deux cas ont été traités au niveau du paragraphe relatif au risque d'auto-contrôle puisqu'ils présentent à la fois un risque d'auto-contrôle ou un risque de représentation.

Un autre cas pourrait exposer le professionnel à un risque de représentation est celui des honoraires conditionnels. La gravité des menaces pour l'indépendance susceptibles d'être créées dans ce cas dépend des facteurs suivants :

- la fourchette des montants possibles ;
- le degré de variabilité entre les montants possibles ;
- la base de détermination des honoraires ;
- la possibilité que la base soit revue et contrôlée par une tierce personne ;
- l'effet de l'évènement ou de la transaction sur la mission de certification.

Les dispositions du code d'éthique de l'IFAC sont strictes en ce qui concerne les honoraires conditionnels. En effet, que de tels honoraires soient prévus pour la rémunération de services de certification ou de services de non certification fournis à un client de services de certification, les menaces pour l'indépendance sont tellement importantes qu'il est impossible de les ramener à un niveau acceptable. Il en ressort donc une interdiction pure et simple.

Aussi, les services des professionnels ne doivent pas être offerts ou liés, dans le cadre d'un arrangement, à des indicateurs tels que un résultat obtenu ou un pourcentage déterminé.

Dans tous les cas, la fixation des honoraires devrait relever d'une réflexion juste de la valeur des services professionnels assurés pour le client en tenant compte :

- De la compétence et la connaissance exigée pour le type de services professionnels à fournir;
- Du niveau de la formation et de l'expérience des personnes engagées dans la fourniture des services;
- Du temps nécessairement occupé par chaque personne intervenante;
- Le niveau de responsabilité assuré par le service.

Les honoraires fixés par des autorités compétentes ne constituent pas des honoraires conditionnels. C'est le cas en Tunisie puisque les honoraires des commissaires aux comptes sont fixés par le barème prévu par arrêté. Ce barème est applicable aux travaux de révision des entreprises résidentes et ce pour les missions légales ou contractuelles. Les honoraires résultant de l'application du barème peuvent être augmenté en cas de diligences spécifiques.

5.2.4. Risque de familiarité

Aux termes du code d'éthique de l'IFAC, il y a un risque de familiarité lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission, en raison de ses relations étroites avec un client de services de certification ou avec ses administrateurs, dirigeants ou employés, devient trop complaisant à l'égard des intérêts du client.

Les situations suivantes ont été évoquées :

a) Relations familiales et personnelles

L'existence de relations familiales et personnelles entre un membre de l'équipe de mission et un administrateur, un dirigeant ou certains employés (selon leur rôle) du client de services de certification peut entraîner un risque de familiarité, un risque lié à l'intérêt personnel ou un risque d'intimidation. Les conséquences de telles relations sont appréciées en fonction de divers éléments dont on cite :

- les responsabilités confiées au membre de l'équipe en question dans le cadre de la mission de certification ;
- le rôle exercé chez le client par le membre de la famille ou l'autre personne concernée ; et
- l'étroitesse des relations.

Le code d'éthique de l'IFAC souligne que si le membre de famille ou une autre personne proche est en mesure d'exercer une influence directe et notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, le cabinet doit exclure la personne concernée de l'équipe de mission et à défaut, refuser ou interrompre la poursuite de la mission.

En Tunisie l'article 263 du code des sociétés commerciales prévoit que " Ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes :

- 1) Les administrateurs ou les membres du directoire ou les apporteurs en nature et tous leurs parents ou alliés, jusqu'au quatrième degré inclusivement,

- 2) les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonction autres que celles des **commissaires**, un salaire, ou une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société, ou dont la société possède au moins le dixième du capital,
- 3) les personnes auxquelles il est interdit d'être membre d'un conseil d'administration ou d'un directoire ou qui sont déchues du droit d'exercer ces fonctions,
- 4) Les conjoints des personnes ci-dessus visées.

Si l'une des causes d'incompatibilité ci-dessus indiquées survient au cours du mandat, l'intéressé doit cesser immédiatement d'exercer ses fonctions et d'en informer le conseil d'administration ou le directoire au plus tard quinze jours après la survenance de cette incompatibilité".

b) Emploi auprès d'un client de services de certification

Ce cas se présente lorsqu'une personne, travaillant actuellement pour le compte d'un client de services de certification, a déjà fait partie de l'équipe de mission ou a déjà été associée au cabinet. La gravité de la menace conséquente à un risque de familiarité s'apprécie en fonction du poste occupé par la personne en question chez le client, le temps écoulé depuis que cette personne a fait partie de l'équipe de mission ou du cabinet et le poste qu'elle occupait au sein de l'équipe de mission ou du cabinet.

Une telle menace n'est pas jugée très importante. Ainsi, si elle n'est pas manifestement négligeable, elle peut être ramenée à un niveau acceptable par la mise en place des sauvegardes appropriées.

En Tunisie, l'article Article 263 du CSC prévoit que les commissaires aux comptes ne peuvent être nommés administrateurs ou membres du directoire des sociétés qu'ils contrôlent pendant les cinq années qui suivent la cessation de leurs fonctions. Cette disposition permet d'éviter un jugement découlant d'une précédente mission afin d'arriver à des conclusions sur la mission de certification en cause

c) Exercice récent de fonctions auprès d'un client de services de certification

Si pendant la période visée par le rapport de certification, un membre de l'équipe de mission travaille pour le compte d'un client de services de certification et qu'il est en mesure d'exercer une influence directe et notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, la menace créée est tellement importante qu'aucune sauvegarde ne peut l'éliminer sauf le fait d'exclure le membre en question de l'équipe de mission.

Si par contre, ce membre a travaillé pour le compte du client de certification et qu'il était en mesure d'exercer une influence directe et notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification et ce, avant la période visée par le rapport de certification, la menace pouvant être créée n'est pas très importante et peut être éliminée grâce à la mise en place de sauvegardes appropriées.

d) Longe association entre des membres du personnel de niveau supérieur et un client de services de certification

Le fait que l'entreprise, client de services de certification, conserve pendant une longue période le même auditeur peut aboutir à la création d'un risque de familiarité. La gravité d'une telle menace dépend de certains éléments tels que l'étendue de la période durant laquelle la personne

concernée fait partie de l'équipe de mission, la structure du cabinet et la nature de la mission de certification.

Le professionnel devrait prendre des mesures pour s'assurer que l'objectivité et l'indépendance sont toujours respectées. Ces mesures peuvent inclure le changement du personnel d'encadrement et des membres de l'équipe périodiquement ou dès que le professionnel se sente dans une situation où son indépendance est menacée.

Cependant, le code d'éthique de l'IFAC souligne que dans le cas d'un client de services d'audit qui est une entité cotée, le cabinet doit obligatoirement procéder à une rotation de l'associé principal de la mission¹⁸ après une période prédéfinie. Ainsi, la norme internationale laisse le choix aux organisations professionnelles et aux instances de réglementation des Etats membres de définir la période à l'issue de laquelle la rotation devient obligatoire.

En Tunisie, la récente loi sur la sécurité financière¹⁹ inclut dans son article 3 l'ajout d'un articles 13 bis au CSC qui prévoit que le nombre de mandats successifs ne peut excéder, pour les sociétés commerciales soumises à l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes membre de l'OECT, trois mandats lorsque celui-ci est une personne physique et cinq mandats lorsqu'il est une personne morale avec une obligation de rotation du signataire et de l'équipe d'audit au moins une fois après 3 mandats. Il est à préciser que le bénéfice de cinq mandats est subordonné à l'existence de 3 experts comptables dans sa structure.

e) Cadeaux et hospitalité

A moins que les cadeaux ou l'hospitalité n'aient une valeur manifestement négligeable, le code d'éthique de l'IFAC interdit l'acceptation de cadeaux de la part des clients de services de certification car cela est de nature à créer un risque tellement important qu'aucune sauvegarde n'est susceptible de le ramener à un niveau acceptable.

En Tunisie l'article 28 du code des devoirs professionnels interdit le paiement sous forme d'avantages en nature, ristournes, commissions ou participations apparentes ou occultes.

Cependant, le barème des missions de commissariat aux comptes prévoit le remboursement ou le paiement directs des frais de déplacement et d'hébergement.

5.2.5. Risque d'intimidation

Il y a un risque d'intimidation lorsqu'un membre de l'équipe de mission pourrait être dissuadé d'agir en toute objectivité et de faire preuve de scepticisme professionnel en raison de menaces, réelles ou perçues, émanant des administrateurs, des dirigeants ou des employés d'un client de services de certification.

Une menace de remplacement à la suite d'un désaccord au sujet de l'application d'un principe comptable ou l'exercice de pressions visant à faire réduire abusivement l'étendue du travail effectué afin de réduire ou limiter les honoraires, constituent des exemples de situations susceptibles de créer une menace de ce type.

¹⁸ Le code d'éthique de l'IFAC définit l'associé principal de la mission comme étant l'associé du cabinet chargé de signer les états financiers dans le cadre d'une mission d'audit. Lorsqu'il s'agit d'états financiers consolidés, l'associé principal est l'associé chargé de signer le rapport sur les états financiers consolidés du client des services d'audit et, le cas échéant, l'associé chargé de signer le rapport relatif à toute entité dont les états financiers font partie des états financiers consolidés et font l'objet d'un rapport distinct et autonome.

¹⁹ Loi 2005-96 du 18 octobre 2005, relative au renforcement de la sécurité des relations financières.

La relation entre la direction du client et les membres de l'équipe de mission doit se caractériser par une franchise totale et par la communication sans réserves de tous les aspects des activités commerciales du client.

Une fois la signification de la menace a été évaluée les sauvegardes suivantes devrait être appliquée, au besoin, pour ramener les menaces à un niveau acceptable :

- (a) La révélation au comité d'audit, ou à d'autres personnes chargées du gouvernement, de l'ampleur et de la nature du litige ;
- (b) Si le litige fait participer un membre de l'équipe d'audit, remplacer cet individu de l'équipe; ou
- (c) Faire participer un autre professionnel du cabinet qui n'était pas un membre de l'équipe d'audit pour passer en revue le travail effectué.

Si de telles sauvegardes ne ramènent pas la menace à un niveau approprié, la seule action appropriée est de se retirer de la mission.

5.3. Identification et mise en place des sauvegardes appropriées

Le code d'éthique de l'IFAC définit les sauvegardes comme étant les facteurs ou les circonstances que les membres et les cabinets doivent identifier et mettre en place afin d'éliminer toute menace pour l'indépendance ou la ramener à un niveau acceptable.

Le code identifie trois grandes catégories de sauvegardes que l'on détaille comme suit :

- **Les sauvegardes établies par la profession ou par des dispositions législatives ou réglementaires qui comprennent notamment**
 - Les exigences fixées pour l'accès à la profession en matière d'études, de formation et d'expérience pratique ;
 - Les programmes de formation continue ;
 - Les normes professionnelles ;
 - L'inspection professionnelle par une autorité externe ;
 - La procédure disciplinaire ;
 - Les services de conseil en pratique professionnelle à l'intention des membres ;
 - La participation de membres du public à la surveillance et à la gouvernance de la profession ;
 - La législation régissant les règles d'indépendance du cabinet et de ses membres.
- **Les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet. Ces sauvegardes peuvent être classées en deux sous catégories qui sont les suivantes**
 - Les sauvegardes ayant la forme de politiques et procédures qui concernent l'ensemble du cabinet et qui visent à promouvoir un degré élevé de sensibilisation et l'observation des règles relatives à l'indépendance ; et
 - Les sauvegardes qui concernent une mission en particulier telles que les consultations avec des tiers, la rotation du personnel de niveau supérieur, les discussions avec les comités d'audit, etc....

- **Les sauvegardes mises en place par le client de services de certification telles que :**
 - Le fait que le client confie les décisions de gestion à des employés compétents en la matière ;
 - Les procédures et politiques mises en place par le client et qui consacrent l'engagement de ce dernier à l'égard d'une information financière fidèle ;
 - Les procédures internes garantissant l'objectivité du choix des professionnels à qui sont confiées des missions autres que de certification ;
 - L'institution d'un comité d'audit, composé de personnes qualifiées et dont la mission est d'assurer une surveillance et des communications appropriées en ce qui concerne les services fournis par le cabinet.

Les sauvegardes peuvent être structurelles ou contextuelles, en ce sens que l'auditeur doit les avoir toujours à l'esprit indépendamment de la nature de la mission et des circonstances dans lesquelles il exerce. C'est le cas de l'ensemble des sauvegardes établies par la profession ou par des dispositions législatives ou réglementaires. D'autres, comme le fait de retirer un membre de l'équipe de mission, ne sont mises en place que dans des circonstances particulières.

5.3.1. Les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet

Le code d'éthique de l'IFAC cite les mécanismes sauvegardes devant être mises en place par le cabinet. Il s'agit souvent de procédures préventives permettant d'empêcher la survenance de menaces pour l'indépendance des membres du cabinet, et ce, quelque soit la nature de la mission.

a) Sauvegardes liées à la structure du cabinet

Un cabinet peut faire en sorte que, par divers moyens, son organisation devienne en elle-même une technique efficace de gestion des risques pour l'indépendance. La mise en place de ces mécanismes dépendra essentiellement de la taille du cabinet et de l'importance des clients.

- **La mise en œuvre d'un système d'information sur les missions :** Cela nécessite l'institution d'un comité de gestion des sauvegardes. Le rôle de ce comité consiste à repérer les menaces potentielles et de décider, dans chaque cas, de gérer le risque ou de l'éviter et donc de refuser la mission.
- **La mise en place de procédures permettant d'identifier les relations ou les intérêts existants entre le cabinet et les clients de services de certification :** Cela requiert l'établissement d'une liste centrale des clients (ainsi que de leurs actionnaires, dirigeants et administrateurs) et des missions. Cette liste permettra la détection et l'analyse l'ensemble des situations susceptibles de créer des menaces à l'indépendance.
- **La documentation des procédures relatives à l'indépendance :** Le cabinet devrait tenir un système d'archivage permettant à tous les membres du cabinet de se référer, à tout moment, aux procédures relatives à l'indépendance. Ces procédures doivent être claires et mises à jour périodiquement.
- **L'institution d'une fonction de surveillance de l'observation des règles d'indépendance :** la mise en place de procédures et de politiques permettant de surveiller, et au besoin, de gérer la dépendance du cabinet à l'égard des honoraires reçus d'un même client de services de certification. Ainsi, tout membre pourra communiquer sans crainte de représailles à ces « surveillants » toute préoccupation en matière d'indépendance et d'objectivité susceptible de le concerner.

b) L'organisation de cloisons étanches ou "murailles de Chine" au sein des cabinets d'audit

La « muraille de Chine » est un ensemble de procédures destinées à restreindre la diffusion de renseignements, au sein du cabinet, par des personnes susceptibles de recevoir des renseignements confidentiels, afin de garantir que ceux-ci ne soient pas communiqués abusivement, que ce soit par inadvertance ou non, à d'autres personnes.

La « muraille de Chine » comporte normalement les éléments suivants :

- la séparation physique des différents services du cabinet ainsi que de leurs dossiers;
- un programme de formation visant à bien comprendre l'importance de ne pas divulguer des renseignements confidentiels d'une manière inappropriée;
- des procédures rigoureuses et soigneusement établies régissant le cas où il y a franchissement de la muraille;
- le contrôle de l'efficacité de la muraille par les responsables du respect des règles;
- des sanctions disciplinaires en cas de violation abusive de la muraille.

On estime, en général, que plus la taille et la complexité des domaines d'intervention d'un cabinet s'accroissent, plus la mise en place de « murailles de Chine » devient nécessaire.

On doit signaler, en plus, que le recours aux « murailles de Chine » passe nécessairement par la définition des limites des divers domaines de spécialisation d'un cabinet ainsi que par l'établissement d'un ensemble de règles en matière de restriction de circulation des renseignements confidentiels des clients entre les différents secteurs d'activité du cabinet.

c) Les ententes de non divulgation ou "cônes de silence"

C'est une sauvegarde complémentaire à la sauvegarde précédente. Le « cône de silence » résulte de la signature d'un document par lequel une personne s'engage solennellement, par écrit, à ne pas divulguer des renseignements confidentiels. Dans certains cas, l'existence d'un « cône de silence » ressort implicitement du comportement d'une personne.

Les « cônes de silence » peuvent servir :

- à démontrer que le cabinet est bien conscient de la nécessité de respecter la confidentialité des renseignements relatifs aux clients ce qui est de nature à aider ses membres à gérer les menaces susceptibles d'apparaître dans les divers secteurs de spécialisation ;
- à permettre à un membre spécialiste du cabinet de travailler sur un aspect mineur d'une mission sans le soumettre officiellement au respect d'une « muraille de Chine » ; et
- à mettre en relief le souci des différents membres intéressés de respecter la confidentialité des renseignements.

d) La mise en place de procédures et politiques de contrôle de la qualité des missions de certification

Le paragraphe 8.41 stipule que les cabinets doivent mettre en place « des politiques et procédures visant à mettre en œuvre et à surveiller le contrôle de la qualité des missions de certification ».

5.3.2. Les sauvegardes propres à une mission en particulier

Les sauvegardes prévues peuvent être classées comme suit :

a) Révision du travail effectué et demande de conseil (revue indépendante)

Dans le cas d'une mission de certification, les membres de l'équipe peuvent demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas partie et qui n'a jamais fait partie de cette équipe, de réviser le travail effectué ou de donner des conseils qu'il juge opportuns. Le membre en question doit être indépendant du client de services de certification. Ainsi par exemple, il ne doit pas faire partie d'une équipe de mission chargée de fournir des services de non certification à un client de services de certification.

Il arrive parfois qu'on ne puisse pas solliciter les services d'un autre membre du cabinet, notamment lorsqu'il s'agit d'un petit cabinet offrant un nombre très restreint de services (par opposition aux grands cabinets multidisciplinaires). Dans ce cas, le code d'éthique de l'IFAC offre la possibilité de recourir aux services d'un autre cabinet soit, pour réviser un travail déjà exécuté, soit pour effectuer une partie du travail.

b) Rotation du personnel²⁰

Cette sauvegarde consiste à procéder à une rotation du personnel de niveau supérieur au sein de l'équipe de mission.

c) Interdiction de prendre des décisions de gestion

Les membres d'une équipe de mission ne doivent pas avoir, avec les clients, des relations qui supposent la prise de décisions de gestion en leur nom ou qui, d'une autre façon, compromettent leur objectivité quant à l'assurance fournie.

Les sauvegardes visant à éviter qu'un membre de l'équipe de mission prenne des décisions de gestion au nom du client dépendent de la nature et des spécificités de la mission. Ainsi, par exemple, si le cabinet accepte une mission qui consiste à préparer les documents comptables et les états financiers pour un client de services d'audit qui n'est pas une entité cotée, il y a lieu :

- de faire en sorte que les services de mission ne soient pas exécutés par un membre de la mission d'audit ;
- d'exiger que le client élabore et approuve les hypothèses sous-jacentes ;
- d'obtenir l'approbation du client à l'égard de toute écriture de journal proposée et de tout autre changement ayant une incidence sur les états financiers.

d) Communication avec les organes ou personnes chargés de la gouvernance du client

Il y a lieu, tout d'abord, d'informer les organes ou personnes chargés de la gouvernance du client, notamment le comité d'audit, de la nature des services fournis et de l'importance des honoraires facturés. Ainsi, l'équipe de mission doit adresser au comité d'audit du client une lettre de mission dans laquelle elle précise les modalités de déroulement de la mission, la nature des prestations et

²⁰ Voir le paragraphe intitulé « longue Association entre des membres du personnel de niveau supérieur et un client de services de certification ».

le nombre d'heures auxquelles correspondent les honoraires stipulés ainsi que ses obligations et les limites à ces obligations.

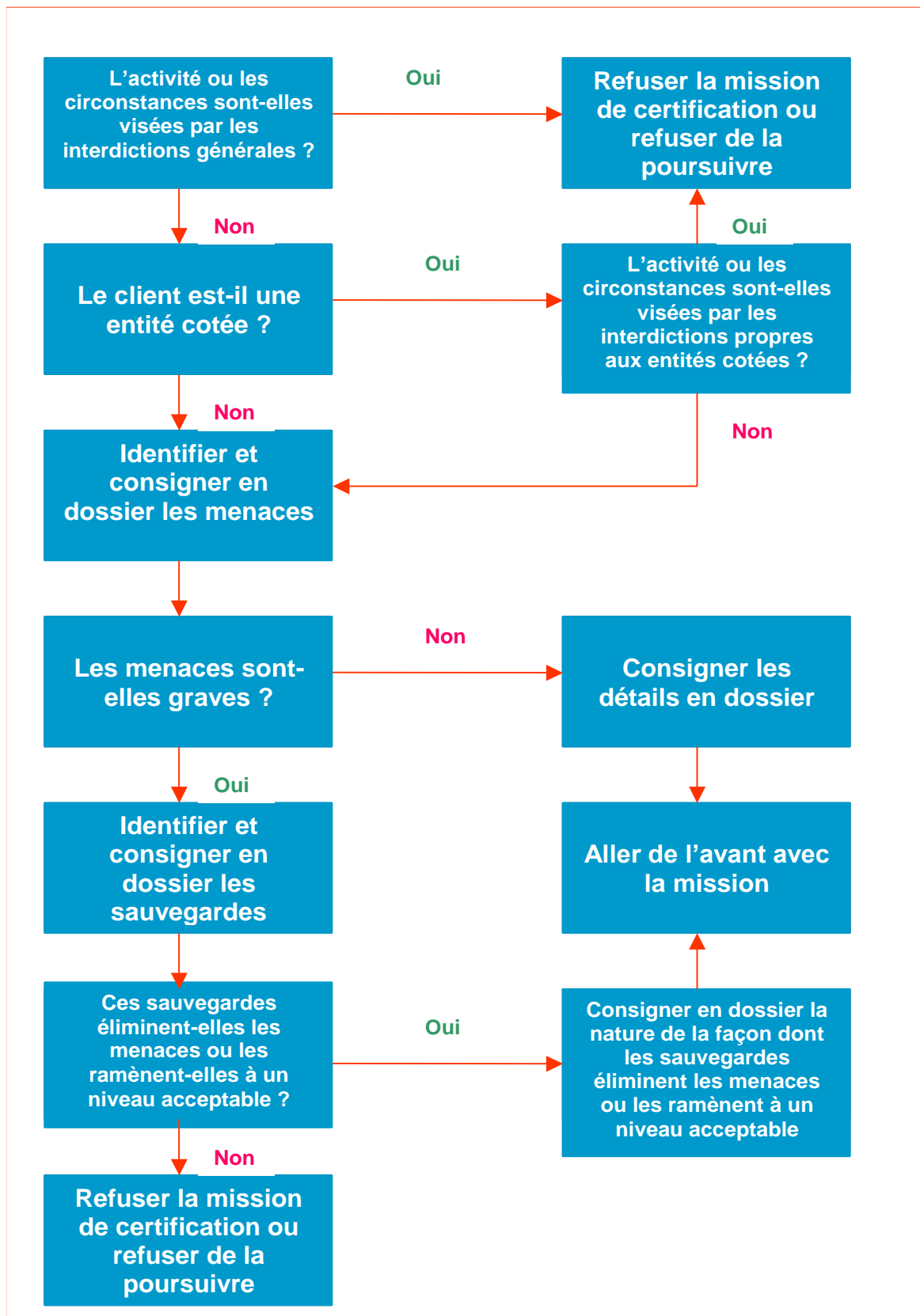
En outre, les membres de la mission doivent discuter périodiquement avec le comité d'audit du client des questions d'indépendance. En effet, le dialogue est de nature à améliorer la relation entre les membres de la mission et le comité d'audit et surtout, à faire adhérer le client aux principes sous-jacents à l'indépendance de l'auditeur et par conséquent à l'encourager à mettre en place les mesures nécessaires pour préserver cette indépendance.

Le code d'éthique de l'IFAC souligne que, dans le cas particulier d'un client de services d'audit, le cabinet doit communiquer verbalement et par écrit au moins une fois par an, toutes les relations entre le cabinet, les autres entités du réseau et le client qui, selon le jugement professionnel du cabinet, peuvent raisonnablement être considérés comme ayant une incidence sur l'indépendance.

e) Exclusion d'une personne de l'équipe de mission

Dans des circonstances extrêmes, il peut être approprié d'exclure un membre de l'équipe intervenante de participer à la mission.

ANNEXE 1 : Processus de réflexion sur l'indépendance



CAS D'APPLICATION

Vous venez d'avoir votre certificat d'études supérieures de révision comptable et vous avez intégré un cabinet d'expertise comptable dans lequel vous comptez poursuivre votre stage réglementaire.

Le cabinet est constitué sous forme d'une société d'expertise comptable, SARL ayant un capital de 20.000 dinars et regroupant deux experts comptables. Voulant profiter de la fraîcheur de vos connaissances théoriques, le gérant du cabinet vous charge d'une mission interne au cabinet, devant aboutir à la rédaction d'un rapport comportant des recommandations sur le respect par le cabinet des règles d'éthique eu égard aux règles nationales et aux règles prévues par le code d'éthique de l'IFAC.

Pour rédiger votre rapport vous avez pu collecter les informations suivantes :

- a) Le cabinet a réalisé un chiffre d'affaires de 240.000 dinars hors taxes provenant exclusivement de l'activité audit au titre de l'année 2000 et réparti comme suit :

| | Client A (1) | Client B (2) | Groupe X | | | Client F | Divers Clients |
|--|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|----------|----------------|
| | | | Client C (3) | Client D (3) | Client E (3) | | |
| Chiffre d'affaire à l'exportation <ul style="list-style-type: none">• CA auprès d'entreprises totalement exportatrices exerçant en Tunisie• CA auprès d'entreprises étrangères | | | 40.000 | 30.000 | 30.000 | 20.000 | 40.000 |
| Chiffre d'affaires auprès d'entreprises tunisiennes résidentes | 30.000 | 50.000 | | | | | |

- 2) Honoraires facturés en mars 2000 relatifs à l'audit de l'exercice 1999 et qui ne sont pas encore payés malgré les rappels adressés au client. Le cabinet rédige actuellement le rapport d'audit relatif à l'exercice 2000.
- 3) Les honoraires relatifs à l'audit des états financiers du client B se détaillent comme suit : 30 000 Dinars d'honoraires découlant de l'application du barème des honoraires et 20.000 dinars relatifs à l'apurement des comptes fournisseurs sur lesquels l'auditeur a émis une réserve dans son rapport.
- 4) Les clients C, D et E font partie du même groupe et sont administrés par les mêmes personnes physiques.

- b) Le client A est une société de leasing. Le cabinet a financé l'acquisition de son local professionnel à travers la conclusion d'un contrat de leasing avec celle-ci.
- c) Le client D est une société spécialisée dans la vente en gros d'électroménager. Le frère d'un collaborateur travaillant au cabinet s'approvisionne auprès de ce client à des conditions préférentielles.
- d) Le cabinet assure l'audit des états financiers des clients B et F depuis sa création en 1995 (soit 2 mandats de 3 ans). La planification des associés et chef de missions pour ces clients, que le cabinet compte maintenir pour le prochain mandat, se présente comme suit :

| | Associé | | Chef de mission | |
|----------|------------------------|-------------------------|------------------------|-------------------------|
| | 1 ^{er} mandat | 2 ^{ème} mandat | 1 ^{er} mandat | 2 ^{ème} mandat |
| Client B | Mr Ali | Mr Ali | Mr Salah | Mr Taïeb |
| Client F | Mr Mohamed | Mr Ali | Mr Taïeb | Mr Taïeb |

- e) Le cabinet à l'habitude d'offrir en fin d'année des articles de bureau à ses clients sous forme de stylos, agendas et autres articles portant le sigle du cabinet. Le cabinet fête également une fois par an son anniversaire de création auquel il convie ses clients.

T.A.F.

Traiter ces différentes situations en argumentant vos réponses.

CHAPITRE XI : NORMES DE CONTROLE QUALITE

Références de travail

- **ISQC 1 : Contrôle de qualité pour les cabinets qui exécutent des missions d'audits et d'examen d'information financière historique et d'autres engagements d'assurance et services connexes.**
- **ISA 220 : Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques**

Le §3 de la ISQC 1 précise que la société d'audit devrait établir un système de contrôle de qualité conçu pour lui fournir l'assurance raisonnable que la société et son personnel sont conformes aux normes professionnelles et aux dispositions réglementaires et légales, et que les rapports publiés par la société ou les associés sont appropriés dans les circonstances.

Le système de contrôle de qualité devrait inclure des politiques et des procédures s'adressant à chacun des éléments suivants :

- (a) responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein du cabinet ;
- (b) règles d'éthiques pertinentes ;
- (c) acceptation et maintien de relations clients et de missions particulières ;
- (d) ressources humaines ;
- (e) réalisation des missions ;
- (f) surveillance.

Les politiques et les procédures de contrôle de qualité devraient être documentées et communiquées au personnel du cabinet.

Section 1 : Responsabilités de conduite de la qualité au sein de la société

La société devrait établir des politiques et des procédures conçues pour favoriser une culture interne basée sur reconnaissance que la qualité est essentielle en exécutant des missions. De telles politiques et procédures devraient exiger du responsable du cabinet (ou de l'équivalent) ou, si approprié, du comité de direction du cabinet (ou de l'équivalent), d'assumer la responsabilité finale du système de contrôle de qualité.

Toute personne ou les personnes auxquelles est assigné la responsabilité opérationnelle du système du contrôle de qualité devrait avoir une expérience et des capacités suffisantes et appropriées, et l'autorité nécessaire, d'assumer cette responsabilité.

Une expérience et des capacités suffisantes et appropriées permettent à la personne ou aux personnes responsables d'identifier et de comprendre les produits de contrôle de qualité et de développer des politiques et des procédures appropriées. L'autorité nécessaire permet à la personne ou les personnes de mettre en application ces politiques et procédures.

La conduite et les exemples que le cabinet met en place influencent de manière significative la culture interne de qualité. La promotion d'une culture interne orientée qualité dépend des actions et des messages clairs, consistants et fréquents de tous les niveaux de la direction du cabinet soulignant les politiques et les procédures du contrôle de qualité et des conditions pour :

- (a) effectuer le travail en conformité aux normes professionnelles, à la réglementation et aux lois ;
et
- (b) produire des rapports qui sont appropriés dans les circonstances.

De tels actions et messages encouragent une culture qui reconnaît et récompense le travail de haute qualité. Elles peuvent être communiquées par des formations, des réunions, le dialogue formel ou informel, des rapports de mission, des bulletins ou des mémorandums de. Elles sont incorporées dans la documentation interne et des procédures d'évaluation des associés et du personnel tels qu'elles soutiendront et renforceront la vue de l'entreprise sur l'importance de la qualité et comment, pratiquement, elle doit être réalisée.

Section 2 : Conditions morales

Le cabinet devrait établir des politiques et des procédures conçues pour lui fournir l'assurance raisonnable que la société et son personnel sont conformes aux conditions morales appropriées.

Les conditions morales concernent comportent d'habitude les parties A et B du code de l'IFAC ainsi que les conditions nationales qui sont plus restrictives. Le norme ISQC1 ajoute quelques développements pour l'indépendance.

Ainsi et au moins annuellement, le cabinet devrait obtenir la confirmation écrite de la conformité à ses politiques et procédures sur l'indépendance et ce de tout le personnel ouyr le quel il est demandé d'être indépendant par le code d'IFAC et les règles d'éthiques nationales.

En outre, le cabinet devrait établir des politiques et des procédures :

- (a) établissant des critères pour déterminer les sauvegardes pour ramener la menace de familiarité à un niveau acceptable en utilisant le même personnel sur un engagement d'assurance sur une longue période ; et
- (b) Pour tous les audits des d'états financier des entités cotées, exigeant la rotation de l'associé responsable après une période indiquée conformément au code d'IFAC et aux conditions d'éthiques nationales qui sont plus restrictives.

Section 3 : Acceptation et continuation des rapports avec les clients et des engagements spécifiques.

Le cabinet devrait établir des politiques et des procédures pour l'acceptation et la continuation des rapports avec les client et des engagements spécifiques, conçues pour lui fournir l'assurance raisonnable qu'il entreprendra ou continuera des rapports et des engagements au cas où :

- (a) le cabinet a considéré l'intégrité du client et n'a pas l'information qui la mènerait à conclure que le client manque d'intégrité ;
- (b) est compétent pour exécuter l'engagement et a les possibilités, le temps et les ressources nécessaires pour le faire; et
- (c) Peut se conformer aux conditions morales.

Le cabinet devrait obtenir une telle information qu'elle considère nécessaire dans les circonstances avant d'accepter une mission avec un nouveau client et en décidant si il continue une mission existante ou s'il accepte un nouveau engagement avec un client avec qui il travaille déjà.

Lorsque des conclusions sont arrêtées pour des menaces identifiées et que le cabinet décide d'accepter ou de continuer la relation avec un client ou engagement spécifique, il devrait documenter comment les problèmes ont été résolus.

Lorsque le cabinet obtient l'information qui l'aurait amené à décliner un engagement si cette information avait été disponible plus tôt, les politiques et les procédures sur la continuation des engagements et des rapports avec les clients devraient inclure la considération suivantes :

- (a) les responsabilités légales et professionnelles qui s'appliquent dans les circonstances, incluant s'il y a une condition pour le cabinet rapporte ces informations à la personne ou aux personnes qui ont engagés la mission ou, dans certains cas, aux autorités compétentes; et
- (b) la possibilité de se retirer de la mission ou de la mission et de couper tout rapport avec le client.

En ce qui concerne l'intégrité d'un client, les sujets que la société considère incluent, par exemple :

- l'identité et la réputation d'affaires des principaux propriétaires, des personnes clés de la direction, des parties liés et des personnes chargées de son gouvernement.
- La nature des opérations du client, y compris ses pratiques de gestion.
- L'information au sujet de l'attitude des principaux propriétaires, des personnes clés de la direction et des personnes chargées de son gouvernement envers des sujets tels que l'interprétation agressive des normes comptable et de l'environnement de contrôle interne.
- Si le client est agressivement concerné par maintenir les honoraires du cabinet à un niveau aussi bas que possible.
- Indications d'une limitation inadéquate dans la portée du travail.
- Indications que le client pourrait être impliqué dans le blanchiment d'argent ou d'autres activités criminelles.
- Les raisons de la nomination du cabinet et le non renouvellement de la mission du cabinet précédent..

L'ampleur de la connaissance qu'un cabinet aura concernant l'intégrité d'un client se développe généralement dans le contexte d'un rapport continu avec ce client.

Section 4 : Ressources humaines

4.1. Politique générale de ressources humaines

Le cabinet devrait établir des politiques et des procédures conçues pour lui fournir l'assurance raisonnable qu'elle suffisamment de personnel avec les aptitudes, la compétence, et l'engagement envers les principes moraux nécessaires pour exécuter ses engagements selon les normes professionnelles et les dispositions légales et réglementaires, et pour permettre au cabinet ou aux associés responsables de produire des rapports appropriés dans les circonstances.

Les politiques et procédures abordent les questions suivantes:

- Recrutement ;
- Évaluation des performances ;
- Aptitudes ;
- Compétence ;
- Développement de carrière ;
- Promotion ;
- Compensation ; et
- L'évaluation des besoins de personnel.

Aborder ces questions permet au cabinet d'établir le nombre et les caractéristiques du personnel exigé pour les engagements du cabinet. Le processus de recrutement inclut les procédures qui aident le cabinet à sélectionner des individus intègres avec la capacité de développer les aptitudes et la compétence nécessaires pour effectuer un travail de qualité.

4.2. Attributions des responsabilités

Le cabinet devrait assigner la responsabilité de chaque mission à un associé responsable. Le cabinet devrait établir des politiques et des procédures exigeant que :

- (a) L'identité et le rôle de l'associé responsable sont communiqués aux responsables clés de la direction du client et à ceux chargés de la gouvernance (Conseil d'Administration et Comité Permanent d'Audit Interne) ;
- (b) L'associé responsable a les aptitudes, la compétence et l'autorité appropriées ainsi que le temps nécessaire pour exécuter son rôle ; et
- (c) Les responsabilités de l'associé responsables sont clairement définies et communiquées à cet associé.

Le cabinet devrait également affecter le personnel approprié avec les aptitudes, la compétence et temps nécessaires pour exécuter les engagements conformément aux normes professionnelles et aux dispositions légales et réglementaires, et de permettre au cabinet ou aux associés responsables de produire les rapports qui sont appropriés dans les circonstances.

Section 5 : Exécution des missions

5.1. Considération générales

Le cabinet devrait établir des politiques et des procédures conçues pour lui fournir l'assurance raisonnable que des engagements sont exécutés conformément aux normes professionnelles et aux dispositions légales et réglementaires, et que le cabinet ou les associés responsables produisent des rapports qui sont appropriés dans les circonstances. Ceci est souvent accompli par les manuels écrits ou électroniques, les outils de logiciel ou d'autres formes de documentation normalisée, et les guides par secteur.

La supervision inclut ce qui suit :

- suivi de la progression des missions.
- considérant les aptitudes et la compétence de différents membres de l'équipe, s'assurer s'ils ont le temps suffisant pour mener à bien leurs travaux, s'ils comprennent leurs instructions et si les travaux sont menés à bien selon l'approche prévue.

- Abordant les questions significatives surgissant pendant la mission, vu leur importance, l'approche est modifiée d'une manière convenable.
- Identification des sujets devant faire l'objet de consultation ou de considération par des membres plus expérimentés de l'équipe.

5.2. Recours aux consultations

Le cabinet devrait établir des politiques et des procédures conçues pour lui fournir l'assurance raisonnable que :

- (a) Des consultations appropriées ont lieu sur les sujets difficiles ou à controverses ;
- (b) Les ressources suffisantes sont disponibles pour permettre à la consultation appropriée d'avoir lieu ;
- (c) La nature et la portée de telles consultations sont documentées ; et
- (d) Des conclusions résultant des consultations sont documentées et mises en application.

La consultation inclut la discussion, au niveau professionnel approprié, avec les individus au sein ou en dehors du cabinet qui ont une expertise spécialisée, pour résoudre une question difficile ou à controverses.

5.3. Différences d'opinions

Le cabinet devrait établir des politiques et des procédures pour traiter les divergences d'opinions entre les membres de l'équipe, avec ceux consultés et, le cas échéant, entre l'associé responsable et le responsable de la revue de qualité. Les conclusions tirées devraient être documentées et mises en application.

De telles procédures encouragent l'identification des divergences de vues à un stage avancé, fournissent des directives claires quant aux étapes ultérieures à prendre en compte, et exigent une documentation concernant la résolution des différences et de l'exécution des conclusions tirées. Le rapport ne devrait pas être publié jusqu'à ce que l'objet de différence soit résolu.

5.4. La revue du contrôle qualité

Le cabinet devrait établir des politiques et des procédures exigeant, pour des engagements appropriés, une revue de contrôle de qualité qui fournit une évaluation objective des jugements significatifs faits par l'équipe et des conclusions atteintes en formulant le rapport.

De telles politiques et procédures devraient :

- (a) Exiger une revue de contrôle de qualité pour tous les audits d'états financiers de sociétés cotées;
- (b) déterminer les critères contre lesquels tous autres audits et examens d'information financière historique, et d'autres missions et de services connexes devraient être évalués pour déterminer si une revue de contrôle de qualité devrait être exécutée ; et
- (c) Exiger une revue de contrôle de qualité pour tous les engagements répondant aux critères établis conformément au sous paragraphe (b).

Les politiques et les procédures du cabinet devraient exiger l'accomplissement de la revue de contrôle de qualité avant que le rapport soit publié.

En outre, Le cabinet devrait établir des politiques et de procédures établissant:

- (a) La nature, le timing et l'étendue d'une revue de contrôle de qualité;
- (b) les critères pour l'éligibilité pour les contrôleurs de qualité ; et
- (c) La documentation demandée pour une revue de contrôle de qualité.

Par ailleurs, les politiques et les procédures de l'entreprise devraient prévoir la nomination d'un responsable de la revue du contrôle qualité et établir leur critères d'éligibilité à travers :

- (a) Les qualifications techniques requises pour assurer ce rôle, y compris l'expérience nécessaire et autorité ; et
- (b) Le degré auquel ce responsable peut être consulté au cours des missions sans compromettre son objectivité.

Les politiques et les procédures sur la documentation de la revue de contrôle de qualité devraient exiger une documentation qui permet de vérifier que:

- (a) Les procédures exigées par les politiques du cabinet sur la revue de contrôle de qualité ont été exécutées ;
- (b) La revue de contrôle de qualité a été accomplie avant que le rapport ne soit publié ; et
- (c) Le responsable n'est inquiet d'aucun sujet non résolu qui ferait croire que les jugements significatifs effectués par l'équipe et que les conclusions qu'ils ont tirées n'étaient pas appropriés.

Section 6 : Surveillance

La société devrait établir des politiques et des procédures conçues pour lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures concernant le système du contrôle de qualité sont appropriées, adéquates, fonctionnent efficacement et sont conformes à la pratique. De telles politiques et procédures devraient inclure une considération et une évaluation continues du système du contrôle de qualité, y compris une inspection périodique d'une missions déjà accomplie.

L'inspection d'une mission déjà réalisée est d'habitude effectuée sur une base cyclique. Les engagements choisis pour l'inspection incluent au moins un engagement pour chaque associé responsable pour une périodicité qui, d'habitude, n'est pas plus de trois ans. La façon dont le cycle d'inspection est organisé, y compris le timing du choix des missions par associé responsable, dépend de plusieurs facteurs, y compris ce qui suit :

- La taille de la société.
- Le nombre et la localisation géographique des bureaux.
- Les résultats des procédures de surveillance précédentes.
- Le degré d'autonomie du personnel et des bureaux (par exemple, si différents bureaux sont autorisés pour conduire leurs propres inspections ou si seulement le siège social peut les conduire).
- La nature et la complexité des pratiques et de l'organisation du cabinet.
- Les risques associés aux clients et aux engagements spécifiques du cabinet.

Le cabinet devrait communiquer aux associés et au personnel appropriés les insuffisances relevées et les recommandations appropriées pour remédier à celles-ci.

Lorsque les résultats des procédures de surveillance indiquent qu'un rapport peut être inadéquat ou que des procédures ont été omises pendant l'exécution de la mission, le cabinet devrait déterminer les actions appropriées pour se conformer aux normes professionnelles appropriées et aux exigences légales et réglementaires. Le cabinet devrait également considérer l'opportunité d'obtenir un avis juridique.

Au moins annuellement, le cabinet devrait communiquer les résultats de la surveillance de son système de contrôle de qualité aux associés responsables et à d'autres individus appropriés au sein du cabinet, y compris le premier responsable ou à son conseil d'administration.

Section 7 : Obligations supplémentaires pour le contrôle de la qualité des missions d'audit d'informations financières historiques

Sous la norme internationale sur le contrôle de qualité (ISQC) 1, un cabinet a une obligation d'établir un système de contrôle de qualité conçu pour lui fournir l'assurance raisonnable que le cabinet et son personnel sont conformes aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires, et que les rapports produits ou les associés sont appropriés dans les circonstances.

Pour l'ISA 220, l'équipe d'audit devrait mettre en application les procédures de contrôle de qualité qui sont applicables à la mission d'audit, qui sont en fait les procédures prévues par la norme ISQC 1 au niveau général du cabinet. La norme prévoit des applications à la mission d'audit d'informations financières historiques.

7.1. Champs d'application

Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité était requise.

7.2. Rôle de l'associé responsable de la mission

- L'associé responsable devrait prendre la responsabilité globale de la qualité sur chaque engagement d'audit auquel cet associé est affecté.
- L'associé responsable devrait considérer si les membres de l'équipe se sont conformés aux règles d'éthique.
- L'associé responsable devrait être satisfait que des procédures appropriées concernant l'acceptation et la continuation des rapports avec les clients et des engagements spécifiques d'audit ont été suivis, et que les conclusions tirées à cet égard sont appropriées et ont été documentées.
- L'associé responsable devrait être satisfait que l'équipe d'audit a les aptitudes, la compétence, et le temps nécessaire pour assurer l'audit selon les normes professionnelles et les dispositions légales et réglementaires, et pour permettre la production de rapports appropriés dans les circonstances.
- L'associé responsable devrait prendre la responsabilité de la direction, de la surveillance et de l'exécution de l'audit conformément aux normes professionnelles et aux dispositions légales et réglementaires, et pour permettre la production de rapports appropriés dans les circonstances.

- Avant que le rapport de l'auditeur ne soit produit, l'associé responsable devrait être satisfait, par l'examen de la documentation et la discussion avec l'équipe d'audit, que les éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour soutenir les conclusions tirées et pour que le rapport de l'auditeur soit publié.
- L'associé responsable devrait :
 - (a) Être responsable de l'équipe pour les décisions de recours à des consultations appropriées sur les sujets difficiles ou controversables ;
 - (b) Être satisfait que les membres de l'équipe ont entrepris les consultations appropriées tout au long de l'audit, à l'intérieur l'équipe et entre l'équipe et d'autres parties au niveau approprié à l'intérieur ou en dehors du cabinet ;
 - (c) Être satisfait que la nature et la portée ainsi que les conclusions résultant de telles consultations sont documentées et agréées avec la partie consultée ; et
 - (d) Déterminer que les conclusions résultant des consultations ont été mises en application.
- Lorsque des divergences d'opinions surgissent à l'intérieur de l'équipe d'audit, avec des parties consultées où applicable entre l'associé responsable et le responsable de la revue du contrôle de qualité de la mission, l'équipe devrait suivre les politiques et les procédures du cabinet pour traiter ces divergences.

7.3. Rôle du responsable du contrôle qualité

Pour des audits d'états financiers de sociétés cotées, l'associé responsable devrait :

- (a) Déterminer qu'un contrôleur de qualité a été nommé pour la mission;
- (b) Discuter les points significatifs surgissant pendant l'audit, y compris ceux identifiés pendant la revue de contrôle de qualité de la mission, avec le contrôleur de qualité; et
- (c) Ne pas publier le rapport jusqu'à l'accomplissement de la revue de contrôle de qualité de la mission.

La personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission doit effectuer une évaluation objective des jugements exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions tirées des travaux aux fins de la formulation du rapport d'audit. Cette évaluation doit comporter :

- (a) des entretiens avec l'associé responsable de la mission portant sur les questions importantes ;
- (b) une revue des états financiers et du projet de rapport d'audit ;
- (c) une revue de la documentation d'audit sélectionnée relative aux jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions auxquelles ils ont abouti ;
- (d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport d'audit et un examen pour en déterminer le caractère approprié.

Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la personne chargée du contrôle qualité de la mission, lors de sa revue de contrôle qualité, doit aussi prendre en considération les aspects suivants :

- (a) l'évaluation faite par l'équipe affectée à la mission de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission d'audit ;
- (b) si des consultations ont eu lieu, ou non, sur des questions ayant engendré des divergences d'opinion ou sur d'autres questions difficiles ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ; et

- (c) si la documentation d'audit sélectionnée pour la revue reflète les travaux effectués eu égard aux jugements importants exercés, et étaye les conclusions dégagées.

La personne chargée du contrôle qualité de la mission doit consigner, pour chaque mission d'audit soumise à sa revue :

- (a) que les procédures prévues par le cabinet portant sur la revue de contrôle qualité d'une mission ont été mises en oeuvre ;
- (b) que la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée à la date du rapport d'audit ou avant ; et
- (c) qu'elle n'a pas connaissance de problèmes non résolus qui l'aurait amenée à considérer que les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions qui en ont résulté, n'étaient pas appropriés.