

Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises

Publié par le Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille

Small and Medium Practices Committee (SMPC)

International Federation of Accountants

Résumé du Guide

*Le présent document est un résumé du Guide
et ne peut, en conséquence, remplacer le document intégral
tel qu'il a été établi par l'IFAC*

Préparé par
Hechmi Abdelwahed
Expert Comptable
Membre du SMPC

“This Summary of the guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-sized Entities of the Small and Medium Practices Committee, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in December 2007 in the English language, has been prepared and translated into French by Mr Hechmi Abdelwahed in February 2008 and is used with the permission of IFAC.

IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language”.

Le présent résumé du guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, émanant du Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille et publié par *l'International Federation of Accountants (IFAC)* en décembre 2007, en langue anglaise, a été préparé et traduit en français par Monsieur Hechmi Abdelwahed en février 2008 et est utilisé avec la permission de l'IFAC. L'IFAC n'assume aucune responsabilité quant à l'exactitude et l'exhaustivité de la traduction ni quant aux actions qui pourraient en résulter, comme conséquence. Le texte approuvé de toutes les publications de l'IFAC sont ceux publiés par l'IFAC en langue anglaise.

Présentation préliminaire

Le présent document est établi sous la seule responsabilité de son auteur. Il constitue un résumé du Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, publié par le SMPC de l'IFAC en décembre 2007. Le document intégral du guide peut être téléchargé gratuitement à partir du site de l'IFAC au <http://www.ifac.org>.

Le guide se présente en quatre parties principales :

- Partie A: Concepts de base en audit ;
- Partie B: Evaluation des risques d'audit ;
- Partie C: Réponse aux risques identifiés; et
- Partie D: Reporting.

Le tableau suivant résume le contenu de chacune des parties du guide:

CONCEPTS DE BASE EN AUDIT	EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT	REponses AUX RISQUES IDENTIFIES	REPORTING
Approche par les Risques	Connaissance de l'entité	Plan D'audit détaillé	Evaluation des éléments probants obtenus
Contrôle Interne	Procédures d'évaluation des risques	Tests de contrôle	Communication avec le gouvernement d'entreprise
Assertions des états financiers	Procédures relatives à l'acceptation ou la continuation de la mission	Tests de substance	Rapport d'audit et modifications au rapport d'audit
	Stratégie globale d'audit	Accomplissement d'autres procédures spécifiques	
	Seuil de signification	Etendue des tests	
	Concertation avec les membres de l'équipe affectée à la mission	Documentation d'audit	
	Prise en compte du risque d'affaires	Déclaration de la direction	
	Prise en considération des risques de fraude		
	Identification des risques significatifs		
	Compréhension du contrôle interne		
	Evaluation de la conception et de la mise en place du contrôle interne		
	Evaluation du risque d'anomalies significatives		

INDEX DU RESUME

		Page
I.	CONCEPTS DE BASE EN AUDIT	
1.1.	Approche par les Risques	4
1.2.	Contrôle Interne	5
1.3.	Assertions des états financiers	9
II.	EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT	
2.1.	Connaissance de l'entité	11
2.2.	Procédures d'évaluation des risques	12
2.3.	Procédures relatives à l'acceptation ou la continuation de la mission	13
2.4.	Stratégie globale d'audit	14
2.5.	Seuil de signification	15
2.6.	Concertation avec les membres de l'équipe affectée à la mission	18
2.7.	Prise en compte du risque d'affaires	19
2.8.	Prise en considération des risques de fraude	20
2.9.	Identification des risques significatifs	21
2.10.	Compréhension du contrôle interne	23
2.11.	Evaluation de la conception et de la mise en place du contrôle interne	23
2.12.	Evaluation du risque d'anomalies significatives	24
III.	REPONSES AUX RISQUES IDENTIFIES	
3.1.	Plan D'audit détaillé	26
3.2.	Tests de contrôle	28
3.3.	Tests de substance	30
3.4.	Accomplissement d'autres procédures spécifiques	32
3.5.	Etendue des tests	34
3.6.	Documentation d'audit	35
3.7.	Déclaration de la direction	36
IV.	REPORTING	
4.1.	Evaluation des éléments probants obtenus	38
4.2.	Communication avec le gouvernement d'entreprise	39
4.3.	Rapport d'audit et modifications au rapport d'audit	40

I. CONCEPTS DE BASE EN AUDIT

1.1. Approche par les Risques

L'ISA 200.2 énonce que l'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

L'objectif de l'auditeur dans une approche d'audit par les risques est d'obtenir **une assurance raisonnable** que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives. Ceci implique la réalisation de trois étapes fondamentales :

- une étape d'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers,
- une étape de conception et d'exécution de procédures d'audit complémentaires qui répondent aux risques estimés et réduisent les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, à un faible niveau acceptable, et
- une étape de rédaction appropriée du rapport d'audit, basée sur les résultats du travail d'audit mené.

1.1.1. Assurance Raisonnable

L'assurance raisonnable est à considérer pour la totalité du processus d'audit. Elle signifie un niveau élevé d'assurance, sans qu'elle ne soit une assurance absolue. En effet, l'auditeur ne peut fournir une assurance absolue, en raison des limitations inhérentes au travail à accomplir, au jugement professionnel requis et à la nature des éléments probants à examiner.

L'ISA 200.24 énonce que l'auditeur doit planifier et effectuer l'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable répondant aux objectifs d'un audit.

1.1.2. Composantes du risque d'audit

Le risque d'une mission d'audit est le risque que le professionnel exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend:

(a) Le risque que l'information soit affectée par des anomalies significatives. Ce risque se présente sous deux formes:

- un «risque inhérent» qui correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit de manière cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants.

- un «risque lié au contrôle » qui correspond au risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif soit individuellement, soit de manière cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

(b) Le risque de non détection qui est le risque que le professionnel ne détecte pas une anomalie matérielle qui existe.

1.1.3. Approche d'audit par les risques:

L'approche par les risques requiert de la part de l'auditeur de prendre connaissance d'abord de l'entité, y compris son contrôle interne et de procéder par la suite, à une identification et une évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

L'auditeur réduit le risque d'audit en définissant et en mettant en oeuvre des procédures d'audit afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles il peut fonder son opinion. L'assurance raisonnable est obtenue lorsque l'auditeur a pu réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister et conduire à ce que les états financiers contiennent des anomalies significatives.

1.2. Contrôle Interne

L'ISA 315 énonce que l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires.

1.2.1. Définition du Contrôle interne

Le Contrôle interne est un processus conçu et appliqué par ceux chargés de la gouvernance, la direction et les autres personnes opérant dans l'entité, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'entité au regard de la fiabilité des rapports financiers, efficacité et efficience des opérations et conformité avec la réglementation en vigueur.

1.2.2. Composantes du contrôle interne

Le contrôle interne est constitué des éléments suivants :

- (a) l'environnement de contrôle;
- (b) le processus d'évaluation des risques de l'entité ;
- (c) le système d'information, y compris les processus opérationnels afférents, relatif à l'information financière et à sa communication;
- (d) les activités de contrôle ; et
- (e) le suivi des contrôles.

La subdivision du contrôle interne en cinq composantes, fournit à l'auditeur un cadre utile lui permettant de déterminer la façon dont les différents éléments du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur la mission d'audit. Cette subdivision ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit et met en application le contrôle interne. En outre, la préoccupation principale de l'auditeur est de comprendre dans quelle mesure et de quelle manière, un contrôle particulier prévient, ou détecte et corrige, des anomalies

significatives dans les flux d'opérations, dans les soldes de comptes ou dans les informations fournies dans les états financiers, ainsi que dans les assertions y afférentes, plutôt que de s'intéresser à sa classification dans l'une des composantes. Par conséquent, pour décrire les divers aspects du contrôle interne et leur incidence sur l'audit, l'auditeur peut utiliser une terminologie ou des référentiels différents de ceux utilisés dans la Norme ISA 315, à la condition que l'ensemble des composantes décrites dans la Norme soient abordées.

a. L'environnement de contrôle

L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle. Celui-ci regroupe les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction, au regard du système de contrôle interne et son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton d'une organisation, en sensibilisant les employés à l'existence de contrôles. C'est le fondement d'un contrôle interne efficace, fournissant discipline et structure.

Lors de son évaluation de la conception de l'environnement de contrôle de l'entité, l'auditeur prend en considération les éléments suivants et la manière dont ils ont été incorporés dans les procédures de l'entité:

- (a) la communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique;
- (b) l'exigence de compétences;
- (c) la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise;
- (d) la philosophie et le style de direction;
- (e) la structure d'organisation;
- (f) les méthodes de délégation de pouvoirs et de responsabilités; et
- (g) les politiques et pratiques en matière de ressources humaines.

Les petites entités peuvent mettre en place un environnement de contrôle différent des grandes entités. Par exemple, elles peuvent ne pas disposer d'un code de bonne conduite écrit mais développer une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement moral au travers de la communication orale et de l'exemple donné par la direction. De même, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans les petites entités peuvent ne pas avoir de membre indépendant ou externe.

La domination de la direction d'une entité par une seule personne ne signifie pas que le contrôle interne présente des faiblesses ou qu'il n'existe pas. L'engagement d'un propriétaire-dirigeant compétent, dans les opérations quotidiennes, pourrait, en effet, constituer une importante force de l'environnement de contrôle. Il est évident, toutefois, que la possibilité pour la direction d'outrepasser le contrôle interne reste grande. Ce risque peut, certes, être réduit par la mise en place de simples politiques de contrôle des fraudes.

b. Le processus d'évaluation des risques de l'entité

L'auditeur doit acquérir la connaissance, d'une part, du processus suivi par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité en rapport avec les objectifs de l'information financière, afin de décider des mesures adéquates à mettre en oeuvre pour gérer ces risques et, d'autre part, des résultats de ce processus. Le processus est décrit comme le «processus d'évaluation

des risques par l'entité » et constitue la base permettant à la direction d'identifier les risques à gérer.

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

c. Le Système d'information

Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents destinés à initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (et autres événements) et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres correspondants.

L'auditeur doit acquérir la connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, y compris en ce qui concerne:

- les flux d'opérations dans les activités de l'entité ayant un caractère significatif pour les états financiers,
- les procédures du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles ces opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées dans les états financiers,
- les enregistrements comptables y afférents, aussi bien électroniques que manuels, étayant l'information et les postes spécifiques des états financiers, pour ce qui concerne le lancement, l'enregistrement, le traitement et la présentation des opérations,
- la façon dont le système d'information saisit des événements, autres que des flux d'opérations, ayant un caractère significatif pour les états financiers, et
- le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables significatives et les informations fournies.

d. Activités de contrôle

L'ISA 315.90 énonce que l'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante des activités de contrôle pour évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques identifiés. Les activités de contrôle correspondent aux politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la direction sont mises en oeuvre; par exemple, que des mesures nécessaires sont prises à l'égard des risques qui menacent la réalisation des objectifs de l'entité. Les activités de contrôle, qu'elles soient incluses dans les systèmes informatiques ou dans les systèmes manuels, ont divers objectifs et sont appliquées à différents niveaux

organisationnels et fonctionnels. Les exemples d'activités de contrôle spécifiques comprennent notamment:

- l'autorisation;
- l'évaluation des performances;
- le traitement de l'information;
- les contrôles physiques;
- la séparation des tâches.

Les concepts fondamentaux de contrôle au sein des petites entités sont globalement semblables à ceux des plus grandes, mais le formalisme avec lequel ils sont exercés varie. De plus, certains types de contrôles peuvent ne pas être appropriés dans les petites entités en raison des contrôles effectués par la direction. Par exemple, la centralisation par la direction du pouvoir d'autoriser des délais de règlement, les achats significatifs ainsi que le maintien des lignes de crédit à un niveau faible, peuvent fournir un contrôle fort de ces activités, diminuant ou supprimant ainsi le besoin de contrôles plus détaillés. La mise en place d'une séparation appropriée des fonctions semble souvent présenter des difficultés dans les petites entités. Néanmoins, même les entités n'employant que peu de personnes, peuvent répartir les responsabilités pour obtenir une séparation des tâches ou, si cela n'est pas possible, peuvent faire superviser par la direction des activités incompatibles afin d'atteindre les objectifs de contrôle.

e. Suivi des contrôles

L'auditeur doit acquérir la connaissance des principaux types de moyens que l'entité utilise pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris ceux relatifs aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices de ses contrôles.

Le suivi des contrôles est un processus destiné à évaluer l'efficacité de la performance du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer en temps voulu, la conception et le fonctionnement des contrôles et de prendre les mesures correctrices nécessaires, le cas échéant, modifiées pour tenir compte des circonstances. La direction réalise le suivi des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et comprennent des activités courantes d'encadrement et de supervision.

Dans beaucoup d'entités, les auditeurs internes ou le personnel exécutant des fonctions similaires contribuent au suivi des activités d'une entité.

Les activités de suivi continu dans les petites entités sont en général informelles et habituellement menées dans le cadre de la direction globale des activités de l'entité. L'implication étroite de la direction dans les opérations sert souvent à identifier les écarts significatifs par rapport aux attentes et les anomalies dans les données financières, menant à la modification des contrôles.

Les activités de contrôle dans un environnement informatisé:

L'ISA 315.93 énonce que l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques résultant du système informatique.

L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en application. L'auditeur détermine si l'entité a répondu de manière adéquate aux risques résultant du système informatique en mettant en place des contrôles généraux efficaces relatifs à ce système et aux applications.

Du point de vue de l'auditeur, les contrôles relatifs aux systèmes informatiques sont efficaces quand ils assurent l'intégrité du traitement de l'information et la sécurité des données traitées par de tels systèmes.

1.3. Assertions des états financiers

L'ISA 500 énonce que l'auditeur doit utiliser les assertions relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers, de façon suffisamment détaillée pour servir de base à son évaluation du risque d'anomalies significatives, ainsi qu'à la définition et à l'exécution de procédures d'audit complémentaires. L'auditeur prend en considération les assertions dans l'évaluation des risques en tenant compte des différents types d'anomalies éventuelles qui peuvent survenir et, de cette façon, il définit des procédures d'audit en réponse aux risques identifiés.

Les assertions auxquelles l'auditeur fait appel entrent dans les catégories suivantes:

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

- Survenance : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés;
- Exactitude : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés
- Séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable;
- Imputation comptable : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

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

- Existence : les actifs, les passifs et les fonds propres existent;
- Droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- Exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
- Valorisation et affectation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont portés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.

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

- Survenance, droits et obligations : les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité;
- Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;
- Classification et compréhension : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées ;
- Exactitude et valorisation : les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

L'auditeur peut utiliser les assertions telles que décrites précédemment ou peut les exprimer différemment à condition que tous les aspects décrits précédemment soient traités. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions concernant les opérations et les événements avec celles concernant les soldes de comptes. Comme autre exemple, il peut ne pas y avoir d'assertion distincte relative à la césure des opérations et des événements en fin de période lorsque les assertions relatives à la survenance et à l'exhaustivité englobent une prise en compte correcte de l'enregistrement des opérations au cours de la période comptable adéquate.

II. EVALUATION DES RISQUES D'AUDIT

2.1. Connaissance de l'entité

L'ISA 315.2, énonce que l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre :

- d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et
- de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires.

La connaissance de l'entité est un processus itératif qui continue durant toute la durée de l'audit.

L'ISA 315 énonce dans ses paragraphes 22, 25, 28, 30 et 35 que :

- L'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concerné, de l'environnement réglementaire et des autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable.
- L'auditeur doit acquérir la connaissance de la nature de l'entité. La nature d'une entité se réfère aux opérations menées par cette dernière, à la détention de son capital et à son gouvernement d'entreprise, aux investissements réalisés et prévus, à son organisation interne et à son mode de financement. La connaissance de la nature d'une entité permet à l'auditeur de comprendre les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations que l'on s'attend à trouver dans les états financiers.
- L'auditeur doit acquérir la connaissance du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité et apprécier si elles sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable et aux méthodes comptables utilisées dans le secteur d'activité concerné.
- L'auditeur doit acquérir la connaissance des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques relatifs, liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers.
- L'auditeur doit acquérir la connaissance des outils de mesure et d'analyse de la performance financière de l'entité. Les mesures de la performance et leur analyse donnent à l'auditeur une indication sur les aspects de la performance de l'entité que la direction et d'autres personnes considèrent comme importants. L'analyse de la performance, tant externe qu'interne, crée des pressions sur l'entité qui, en retour, peuvent inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance opérationnelle ou l'inciter à présenter des états financiers mensongers. L'obtention de la connaissance des mesures de la performance de l'entité aide l'auditeur à évaluer si de telles pressions aboutissent à des actions de la direction qui peuvent augmenter le risque d'anomalies significatives.

Les ISAs requièrent de l'auditeur de consacrer le temps nécessaire pour comprendre le processus de prise de décision de l'entité. Ceci inclut la stratégie d'affaire, les facteurs de risque d'affaire et de fraude, la culture des intervenants, les liens hiérarchiques et le contrôle interne établi pour traiter les risques.

2.2. Procédures d'évaluation des risques

L'ISA 315 énonce dans ses paragraphes 7 et 12, que :

- l'auditeur doit mettre en oeuvre les procédures suivantes, d'évaluation des risques dans le but d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne:

- (a) demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité
- (b) procédures analytiques ; et
- (c) observation physique et inspection ;

- lorsque l'auditeur décide d'utiliser les informations recueillies au cours des exercices précédents sur l'entité et son environnement, il doit vérifier si des changements sont survenus depuis l'exercice précédent et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées pour l'audit de la période en cours.

L'ISA 520.2 énonce que l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit.

2.2.1. Demandes d'informations

La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières, auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure d'audit utilisée de façon extensive au cours d'un audit; elle est souvent complémentaire à la mise en oeuvre d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations englobent les demandes écrites formelles et les demandes orales informelles. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demandes d'informations.

2.2.2. Observation physique

L'observation physique consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes (par exemple, l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks).

2.2.3. Procédures analytiques

Les procédures analytiques consistent en des appréciations de l'information financière à partir de l'étude de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations constatées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart significatif par rapport aux montants attendus.

2.3. Procédures relatives à l'acceptation ou la continuation de la mission

La norme ISQC 1 énonce dans ses paragraphes 28 et 34, que :

- Le cabinet doit établir des politiques et des procédures pour l'acceptation et le maintien de la relation client et des missions ponctuelles spécifiques, destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il ne pourra poursuivre cette relation et conserver la mission, que si:

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

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

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

- (a) des obligations professionnelles et légales qui s'appliquent à la situation, y compris l'obligation éventuelle pour le cabinet d'informer la ou les personne(s) qui l'a (l'ont) nommé ou, dans certains cas, l'autorité de contrôle; et
- (b) de la possibilité qui existe de démissionner de la mission, ou de démissionner de la mission et de mettre fin à la relation client.

Ainsi, avant d'accepter ou de continuer une mission, l'auditeur doit appliquer des procédures d'estimation du risque. Il s'agit particulièrement d'apprécier les situations suivantes :

- capacité du cabinet pour réaliser la mission :
 - la compétence du cabinet pour réaliser la mission d'audit,
 - le temps et les ressources dont dispose le cabinet,
 - la conformité de l'auditeur aux règles d'éthique,
 - pour un nouvel engagement, l'auditeur doit contacter son prédécesseur pour déterminer les raisons de la non continuation de la mission.
- nature de l'activité de l'entité :
 - attitude de l'entité envers le contrôle interne (structure organisationnelle, complexité des transactions....)
 - aptitude de l'entité à aider l'auditeur pour obtenir les informations qui lui sont nécessaires pour exécuter la mission.

Les termes de la mission

La forme et le contenu des lettres de mission d'audit peuvent varier d'un client à l'autre, mais elles comprennent, toutes, en général:

- l'objectif de l'audit des états financiers;
- la responsabilité de la direction concernant l'établissement et la présentation des états financiers ;
- le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers, c'est-à-dire le référentiel comptable applicable ;
- l'étendue des travaux d'audit, en faisant référence à la législation applicable, aux textes réglementaires ou aux directives ou prises de positions des organismes professionnels dont l'auditeur est membre;
- la forme de tous rapports ou autres communications des résultats de la mission;
- le risque inévitable de non détection d'une anomalie significative du fait même du recours aux sondages et des autres limites inhérentes à l'audit, ainsi qu'aux limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne;
- l'accès sans restriction à tous documents, pièces comptables et autres informations demandées dans le cadre de l'audit.

2.4. Stratégie globale d'audit

L'ISA 300.2 spécifie que l'auditeur doit planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

La planification de l'audit n'est pas une étape isolée de la mission. Elle constitue un processus continu et itératif, qui commence immédiatement après la clôture du précédent audit et qui continue jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours.

Par ailleurs, l'ISA 300 énonce, dans ses paragraphes 8, 9 et 16 que :

- L'auditeur doit établir un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée pour la mission.
- Le plan de mission fixe l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit, et donne des lignes directrices pour la préparation d'un programme de travail plus détaillé.
- Le plan de mission et le programme de travail doivent être mis à jour et modifiés autant de fois qu'il est nécessaire durant le déroulement de l'audit.

Il existe deux niveaux de planification d'une mission d'audit :

- la stratégie globale d'audit
- le plan d'audit détaillé

La stratégie globale d'audit commence à être tracée durant la phase d'évaluation des risques. Le plan d'audit détaillé est mis en place dès que les informations collectées sur les risques identifiés, sont jugées suffisantes pour préparer une réponse appropriée à ces risques.

La nature et l'étendue des plannings varient en fonction de plusieurs facteurs :

- la taille et la complexité de l'entité,
- la composition et la taille de l'équipe d'audit,
- l'expérience passée de l'auditeur dans l'entité, et
- les changements de circonstances qui pourraient survenir au cours de la mission.

Pour développer une stratégie globale d'audit, il serait nécessaire de collecter des informations concernant l'entité à auditer (la nature de l'activité, le secteur sous lequel elle opère, etc.) pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à adopter.

L'ISA 300.12 énonce que, dans de petites entités, l'audit peut être mené dans son ensemble par une très petite équipe. Beaucoup de ces audits sont menés par un associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) travaillant avec une seule personne (ou sans personne). Dans une équipe restreinte, la coordination et la communication entre les membres sont facilitées. Pour ces entités, l'établissement d'un plan de mission n'est pas un exercice complexe prenant beaucoup de temps; le temps à y consacrer varie donc avec la taille de l'entité et la complexité de l'audit. Par exemple, un bref mémorandum préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une revue des dossiers de travail et identifiant les points importants mis en évidence lors de l'achèvement de l'audit, mis à jour et modifié lors de l'audit de la période en cours sur la base des entretiens avec le propriétaire-dirigeant, peut servir de base pour la planification de la mission d'audit.

La tâche de planification passe généralement par les étapes suivantes :

- collecte des informations ;
- première estimation des risques d'anomalies significatives ;
- développement d'une stratégie globale d'audit ;
- prévoir les ressources nécessaires pour réaliser la mission ;
- préparer un plan d'audit détaillé et discuter de son contenu avec les personnes chargées de la gouvernance de l'entité.

Communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

L'ISA 300.27 énonce que l'auditeur peut s'entretenir des questions relatives à la planification avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec la direction de l'entité. Ces entretiens peuvent faire partie de la communication d'ensemble prévue à ces personnes ou peuvent avoir lieu pour améliorer l'efficacité et l'efficience de l'audit. Les entretiens avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise portent sur le plan de mission et le calendrier du déroulement de l'audit, sur les limitations de son étendue, ou sur toute autre question additionnelle.

L'auditeur doit documenter dans ses dossiers de travail, la stratégie globale d'audit et le plan d'audit détaillé, y compris les modifications importantes apportées au cours du déroulement de la mission. La forme et l'étendue de la documentation vont dépendre de la taille de l'entité, de la complexité des transactions et du seuil de signification.

2.5. Seuil de signification

L'ISA 320 énonce dans ses paragraphes 4 et 8 que :

- L'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. L'évaluation de ce qui est significatif relève du jugement professionnel.

- Le caractère significatif doit être pris en compte lorsque l'auditeur:

- (a) détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit;
- (b) évalue l'effet des anomalies.

Le seuil de signification est étroitement lié au principe comptable de l'importance relative.

L'ISA 320 considère que les informations sont significatives si leurs omissions ou leurs anomalies sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs et basées sur les états financiers. Ces décisions peuvent inclure celles d'investissement, d'achat, d'octroi de fonds pour l'entité, ou autres.

Une anomalie est considérée comme significative dans les états financiers, quand elle influence ou change les décisions économiques des utilisateurs de ces états.

Par exemple, s'il a été fixé que la décision des utilisateurs des états financiers changerait à partir d'anomalies de 10 000, l'auditeur planifie sa mission afin de détecter les éventuelles anomalies qui excèderaient ce montant.

Le seuil de signification est fixé par l'auditeur sur la base de sa perception des besoins économiques des utilisateurs. Cette fixation est un fait de jugement professionnel, et il est raisonnable que l'auditeur présume, dans ce cadre, que les utilisateurs :

- ont une connaissance du monde des affaires, de l'économie, de la comptabilité et peuvent étudier l'information financière avec diligence ;
- sachent que les états financiers sont préparés et audités tout en tenant compte d'un seuil de signification ;
- connaissent les incertitudes inhérentes à la base de mesure des estimations comptables, au jugement et aux événements postérieurs ;
- tirent une raisonnable décision en se basant sur l'information financière contenue dans les états financiers.

Les anomalies peuvent prendre la forme d'une erreur ou d'une fraude dans la préparation des états financiers, ou d'une estimation comptable incorrecte ou inappropriée.

2.5.1. Seuils de signification requis

Au début de la mission d'audit, l'auditeur doit porter un jugement sur la taille et la nature des anomalies qui pourraient être considérées comme significatives. Ceci implique la fixation d'un seuil de signification pour :

- les états financiers dans leur globalité, on parlerait d'un seuil de signification global.
- les classes de transactions, les soldes de comptes ou les informations particulières, quand cela est jugé approprié. Ceci s'applique particulièrement, pour tout élément d'information où on estime que des montants inférieurs au seuil de signification global, influenceraient les décisions économiques des utilisateurs, basées sur les états financiers. Les facteurs à prendre en compte pour être dans ce cas, peuvent être, par exemple:
 - l'attente des utilisateurs concernant les transactions avec les parties liées, la conformité avec une loi ou une réglementation particulière ;

- la divulgation spécifique à certaines activités (coût d'exploration dans les activités minières, frais de Recherches et Développement dans les activités de hautes technologies ou dans les activités pharmaceutiques, etc.) ;
- la divulgation concernant certains événements importants comme une acquisition, un désinvestissement ou une restructuration.

Par ailleurs, et pour permettre la détection des anomalies non significatives prises individuellement, mais dont le cumul serait significatif, l'auditeur doit fixer des montants inférieurs au seuil ou aux seuils de signification pour procéder à l'évaluation des risques et la mise en place de procédures d'audit complémentaires. On parlerait de niveaux d'erreurs tolérables.

Le seuil de signification global est utilisé par l'auditeur pour :

- déterminer la nature, le timing et l'étendue des procédures d'évaluation des risques,
- identifier et évaluer les risques d'erreurs significatives, et
- déterminer la nature, le timing et l'étendue des procédures d'audit complémentaires

Au fur et à mesure de l'avancement des travaux et en fonction des informations recueillies, l'auditeur peut être amené à réviser son évaluation initiale du seuil de signification.

A la conclusion des travaux d'audit, aussi bien le seuil de signification global que, s'ils sont appliqués, les montants inférieurs arrêtés pour les classes de transactions, les soldes de comptes ou les informations particulières, seront utilisés pour évaluer l'effet des anomalies identifiées sur les états financiers et le rapport d'audit à émettre.

2.5.2. Détermination du seuil de signification

Pour déterminer le seuil de signification, l'auditeur s'appuie sur deux types de critères : quantitatifs et qualitatifs.

- a- les critères quantitatifs : résultat, total bilan, capitaux propres, chiffre d'affaires, etc.
Le choix du critère s'effectue par référence aux utilisateurs de l'information et de leurs besoins
- b- les critères qualitatifs : ces critères sont liés à l'environnement de l'entreprise. En effet l'impact de certaines omissions ou erreurs sur les jugements des utilisateurs est souvent plus important que l'impact d'autres omissions ou erreurs bien que leurs montants soit le même. Il peut s'agir d'un montant dû à une fraude (détournement) qui est considéré comme plus important (pouvant influencer la décision des utilisateurs) que la même somme résultant d'une erreur non intentionnelle. Par exemple : une erreur dans la charge d'amortissement de 1000 et une erreur dans la caisse de 1000 due à un vol ou à un détournement n'ont pas le même impact sur le jugement des utilisateurs.

2.5.3. Relation entre caractère significatif et risque d'audit

Le seuil de signification est déterminé par rapport aux décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers, alors que le risque d'audit est relatif au travail d'audit lui-même. C'est le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers contenant des anomalies significatives.

L'ISA 320.10 précise que le caractère significatif est inversement proportionnel au niveau du risque d'audit: plus le seuil de signification est élevé, plus le risque d'audit est faible et inversement. L'auditeur en tient compte pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. Si par exemple, à l'issue de la planification de procédures d'audit spécifiques, l'auditeur conclut que le seuil de signification acceptable est plus faible, le risque d'audit se trouve augmenté. L'auditeur pourra compenser ceci en décidant:

- (a) soit de réduire, lorsque ceci est possible, le risque d'anomalies significatives identifié en réalisant des tests de procédures plus étendus ou supplémentaires ; ou
- (b) de réduire le risque de non détection, en modifiant la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance prévus.

2.5.4. Points de référence pour la détermination du seuil de signification

L'ISA 320 n'a pas fourni de référence à des pourcentages de résultats ou de revenus, pouvant être utilisés dans la détermination du seuil de signification global, du fait que cette norme considère que l'évaluation de ce qui est significatif est toujours, une question de jugement professionnel qui reste lié aux circonstances.

De manière générale, on pourrait constater que les niveaux du seuil de signification global sont souvent pris dans l'une des fourchettes suivantes, en fonction de la nature et des particularités de l'entité concernée :

- Résultat des activités poursuivies : 3 à 7%
- Actifs : 1 à 3%
- Capitaux propres : 3 à 5%
- Revenus : 1 à 3%

Dans la planification de ses travaux d'audit, l'auditeur peut, intentionnellement, situer le seuil de signification acceptable à un niveau plus faible que celui qu'il devrait utiliser pour évaluer les résultats de l'audit. Ceci peut réduire la probabilité de non détection d'anomalies et offre à l'auditeur une marge de sécurité dans son évaluation des effets des anomalies détectées durant l'audit.

2.6. Concertation avec les membres de l'équipe affectée à la mission

L'IAS 315.14 énonce que les membres de l'équipe affectée à la mission doivent discuter entre eux de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives.

L'ISA 240.27 rappelle que les membres de l'équipe affectée à la mission doivent discuter de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Les membres de l'équipe ont une responsabilité tout au long de la mission, de discuter:

- leur compréhension de l'entité à auditer ;
- les risques d'affaires auxquels l'entité est exposée ;
- l'application du référentiel comptable ; et
- la susceptibilité des états financiers de comporter des anomalies significatives y compris des fraudes.

L'objectif des discussions entre les membres de l'équipe d'audit est de :

- partager le travail en se basant sur leur connaissance de l'entité ;
- échanger des informations concernant les risques d'affaires ;
- gagner davantage une compréhension des risques d'anomalies significatives ;
- considérer l'application du référentiel comptable pour les faits et circonstances vécus par l'entité ; et
- se rendre compte de la manière dont les résultats des procédures d'audit peuvent affecter d'autres aspects d'audit y compris les décisions qui concernent la nature, le timing et l'étendue des procédures d'audit.

2.7. Prise en compte du risque d'affaires

L'ISA 315 énonce dans ses paragraphes 100 et 108, que :

Le risque d'affaires est celui d'anomalies significatives dans les états financiers, résultant du secteur d'activité, des objectifs des affaires menées, du type d'activité exercée et de la nature de l'entité.

Une connaissance des risques d'affaires augmente la probabilité d'identification d'anomalies significatives. Il est toutefois, à préciser que l'auditeur n'a pas la responsabilité d'identifier ou d'évaluer la totalité des risques d'affaires.

Les risques d'affaires résultent des conditions, évènements, circonstances, actions ou inactions qui peuvent affecter négativement la capacité de l'entreprise à exécuter ses stratégies et à atteindre ses objectifs.

L'auditeur doit être attentif aux facteurs qui favorisent l'existence de risques d'affaires : Ces facteurs peuvent se situer :

- au niveau de l'environnement de l'entreprise : par exemple la situation économique, la complexité de la réglementation en vigueur, les changements dans le secteur d'activité, les changements dans la chaîne d'approvisionnement ou de distribution, etc.,
- au niveau de la stratégie des affaires menées : par exemple mener des opérations dans des régions à risque, développer et produire un nouveau produit, procéder à des acquisitions d'entreprises, accomplir des transactions significatives avec des parties liées, etc.,
- au niveau de l'organisation de l'entité : par exemple l'existence d'un personnel non qualifié, changement fréquent du personnel de direction, complexité des opérations, défaillances dans le contrôle interne, etc.,
- à d'autres niveaux : produits ou services fournis risquant d'enclencher la responsabilité ou d'entacher la notoriété de l'entité, situation de pertes pouvant impacter la continuité d'exploitation, l'installation d'un nouveau système de traitement des informations en NTI, etc.

Lorsque les facteurs de risque ont été documentés et estimés par l'auditeur, il est important de discuter des résultats dégagés avec les membres chargés de la gouvernance de l'entité. Ceci va permettre à l'auditeur de s'assurer que le facteur de risque n'a pas été négligé et que l'évaluation des risques est raisonnable.

2.8. Prise en considération des risques de fraude

L'ISA 240 énonce:

§ 3 : Lors de la planification et de la réalisation de l'audit, et afin de réduire le risque d'audit à un faible niveau acceptable, l'auditeur doit prendre en compte le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

§ 24 : L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, et ce malgré son expérience passée avec l'entité et sa conviction quant à l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

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

§ 34 : Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur doit obtenir de la direction des informations portant sur:

(a) l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers contiennent de anomalies significatives

(b) le processus défini par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité, y compris les risques spécifiques de fraudes que la direction a identifié, ou les soldes de comptes, les flux d'opérations ou les informations à fournir dans les états financiers susceptibles de présenter un risque certain de fraude;

(c) le cas échéant, la communication faite par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant aux processus définis par eux pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ; et

(d) le cas échéant, la communication aux employés par la direction de ses vues sur les pratiques opérationnelles et le comportement éthique.

§ 38 : L'auditeur doit obtenir de la direction, de l'audit interne, et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, des informations lui permettant de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées ayant une incidence sur l'entité.

§ 43 : L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent leur supervision sur les processus mis en oeuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques.

§ 46 : L'auditeur doit obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations lui permettant de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité.

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

§ 53 : Lors de la mise en oeuvre de procédures analytiques afin d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit prendre en

compte les relations inhabituelles ou inattendues susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

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

Le terme fraude désigne un acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, par des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par des employés ou par des tiers impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage illégal.

La fraude peut être commise à différents niveaux de l'organigramme de l'entité, mais elle tend à être significative quand c'est un niveau élevé de la hiérarchie qui en est l'auteur.

Certaines conditions peuvent créer un environnement de fraude et dont on peut citer :

- inefficacité du gouvernement d'entreprise ;
- importants bonus liés à des performances financières ;
- complexité du système ;
- budget irréaliste à atteindre ;
- inefficacité du contrôle interne.

2.9. Identification des risques significatifs

L'ISA 315 énonce, dans ses paragraphes 108 et 113, que :

- Dans le cadre de l'évaluation du risque d'audit, l'auditeur doit déterminer quels sont les risques identifiés qui, sur la base de son jugement professionnel, requièrent une démarche d'audit particulière (de tels risques sont qualifiés de « risques significatifs »).
- Pour les risques significatifs, et dans la mesure où l'auditeur ne l'aurait pas déjà fait, il doit évaluer la conception des contrôles de l'entité, y compris les activités de contrôle, et déterminer si ces contrôles ont été mis en oeuvre.

Pour la détermination de ce qui constitue des risques significatifs, on se base sur :

- la nature du risque ;
- la taille des anomalies ;
- la probabilité de survenance du risque.

Cette qualification de risque significatif ne doit pas tenir compte de l'existence éventuelle des contrôles internes identifiés relatifs à ce risque, de manière à ne juger que le risque inhérent. On juge, par exemple, le risque lié au fait que les stocks soient importants en valeur et susceptible d'être dérobés, comme risque significatif, indépendamment du fait qu'il puisse ou non exister un contrôle interne correspondant.

L'ISA 315.109 prévoit qu'en considérant la nature des risques, l'auditeur prend en considération un certain nombre de facteurs, et notamment celui de vérifier:

- si le risque est un risque de fraude ;
- si le risque est lié à des faits nouveaux significatifs de nature économique, comptable ou autre, et requiert, en conséquence, une attention particulière ;
- la complexité des opérations ;
- si le risque résulte de transactions significatives avec des parties liées;

- le degré de subjectivité attaché à l'évaluation des informations financières concernant ce risque, plus particulièrement pour celles qui comportent de différents degrés d'incertitudes ; et
- si le risque résulte d'opérations significatives sortant du cadre normal de celles couramment traitées par l'entité ou paraissent, par ailleurs, inhabituelles.

Conséquences de classer un risque comme significatif

L'ISA 330 énonce, dans ses paragraphes 44 et 51, que :

- Lorsque, conformément au paragraphe 108 de la Norme ISA 315, l'auditeur a estimé qu'un risque identifié d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est significatif et qu'il prévoit de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles destinés à réduire ce risque significatif, il doit recueillir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles à partir de tests de procédures mis en oeuvre durant la période en cours.

-Lorsque, conformément au paragraphe 108 de la Norme ISA 315, l'auditeur a considéré que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est significatif, il doit mettre en oeuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque

Ainsi, les conséquences sont à deux niveaux :

- Au niveau de l'évaluation de la conception et de l'application du contrôle interne :

L'auditeur doit évaluer la conception du système de contrôle interne, incluant les activités de contrôle et déterminer comment ils ont été mis en place. Cette évaluation est nécessaire pour définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Selon le §41 de l'ISA 330, l'auditeur peut s'appuyer sur des contrôles qui n'ont pas changé depuis la dernière fois qu'ils ont été testés, et ce en testant l'efficacité de leur fonctionnement au moins une fois tous les trois ans. Mais, l'auditeur ne peut pas s'appuyer sur des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors d'audits précédents pour des contrôles qui réduisent un risque significatif. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants recueillis lors d'audits précédents pour d'autres contrôles est une question de jugement professionnel. De plus, la durée de la période pouvant s'écouler avant de re-tester ces contrôles est aussi une question de jugement professionnel, mais ne peut pas excéder deux ans.

- Au niveau des procédures substantives :

L'auditeur planifie et met en oeuvre des contrôles de substance appropriés pour répondre au risque d'anomalies significatives identifié.

Il est à préciser, à ce niveau, que l'utilisation des procédures substantives analytiques seules, n'est pas considérée comme une réponse appropriée pour répondre aux risques significatifs identifiés. Quand l'approche utilisée pour les risques significatifs consiste seulement en des contrôles substantifs, les procédures d'audit peuvent comprendre :

- des tests de détail seulement, ou
- une combinaison de tests de détails des procédures substantives analytiques.

2.10. Compréhension du contrôle interne

L'ISA 315.41 énonce que l'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne qui intéresse l'audit. L'auditeur prend connaissance du contrôle interne pour identifier des types d'anomalies potentielles, pour évaluer les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives et pour définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

La prise de connaissance du contrôle interne implique donc, l'évaluation de la conception du contrôle et la vérification de sa mise en application. Cette évaluation consiste en le fait, de considérer si le contrôle est capable de prévenir efficacement, ou de détecter puis de corriger les éventuelles anomalies significatives.

Contrôle interne dans les entités de taille réduite

Dans les entités de taille réduite, il existe souvent peu d'employés, ce qui pourrait limiter les possibilités pratiques d'une séparation des tâches et de la mise en place de circuits de transmission des documents. Mais, le contrôle interne peut, tout de même, continuer à exister. En effet, dans ce type d'entités, l'environnement de contrôle (engagement des dirigeants dans les valeurs éthiques, compétence, attitude envers le contrôle et leurs actions au jour le jour) peut être très important à évaluer. Ceci entraînera, nécessairement, une évaluation du comportement, des attitudes et des actions du management.

La présence d'un propriétaire-dirigeant peut être à la fois une force de contrôle interne et une faiblesse de celui-ci. La force est le fait que cette personne (en présumant sa compétence) sera en connaissance de tous les aspects des opérations et qu'il y ait peu de probabilité que des erreurs matérielles ne soient pas détectées. La faiblesse est que cette personne se trouve en bonne position pour outrepasser le contrôle interne.

Limites du contrôle interne

Le contrôle interne, indépendamment de son niveau de conception et de sa mise en oeuvre, ne donne à une entité qu'une assurance raisonnable que les objectifs en matière d'information financière sont atteints, et ce, en raison de l'existence de limites inhérentes au contrôle interne lui-même. Ces limites incluent le fait que le jugement humain, dans la prise de décision, peut être erroné et que des défaillances dans le contrôle interne peuvent se produire en raison d'erreurs humaines, telles que de simples erreurs ou fautes.

2.11. Evaluation de la conception et de la mise en place du contrôle interne

Les procédures d'évaluation des risques peuvent comprendre :

- les entretiens avec le personnel de l'entité ;
- l'observation de la mise en oeuvre des contrôles spécifiques ;
- l'inspection des documents et des rapports ; et
- le suivi des opérations à travers le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière.

Les entretiens seuls ne sont pas suffisants pour évaluer la conception d'un contrôle interne, sa pertinence pour l'audit ou pour déterminer s'il est bien mis en application.

Il est important que l'auditeur prenne son temps pour prendre connaissance, identifier et estimer les facteurs de risque, avant d'évaluer la conception du système de contrôle interne.

2.12. Evaluation du risque d'anomalies significatives

L'auditeur doit identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives :

- au niveau des états financiers
- au niveau des assertions pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers. Cette évaluation va constituer la base de détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

Documentation

La documentation des risques évalués peut prendre plusieurs formes. Elle doit inclure :

- les résultats des discussions entre les membres de l'équipe chargée de la mission et les importantes décisions prises;
- les éléments clés recueillis lors de la prise de connaissance des activités de l'entité;
- les sources d'information obtenues lors de la prise de connaissance;
- la nature et les résultats des procédures d'estimation du risque;
- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions;
- le détail des risques significatifs qui requièrent une démarche d'audit particulière;
- les risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

Communication des défaillances du contrôle interne

Les défaillances du contrôle interne peuvent être résumées comme suit :

- déficience de l'environnement de contrôle : par exemple, des faiblesses telle que le manque de compétence de la direction peuvent avoir un effet diffus sur les états financiers
- risque d'affaires significatif pour lequel il n'existe pas de procédures de contrôle spécifique
- procédures inadéquates mises en place pour :
 - appliquer les principes comptables;
 - déterminer les estimations comptables et évaluer leur caractère raisonnable;
 - préparer les états financiers.

L'ISA 315.120 énonce que l'auditeur doit informer, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou la direction au niveau approprié de responsabilité, des faiblesses majeures qu'il a relevées dans la conception ou la mise en oeuvre du contrôle interne. Ensuite, il est de la responsabilité de la direction de mettre en place le contrôle interne approprié ou de donner les raisons de ne pas le faire.

Il en est de même pour l'auditeur des petites entités, quant à l'obligation de communiquer les défaillances du contrôle interne aux personnes chargées de la gouvernance de l'entité.

Mise à jour de l'évaluation des risques

Dans les situations où l'auditeur obtient, après avoir effectué des procédures d'audit complémentaires, l'évidence qui tend à infirmer les éléments probants sur lesquels il avait fondé son évaluation initiale du risque, il révisé cette évaluation et modifie en conséquence la suite de ses procédures d'audit complémentaires.

III. REPONSES AUX RISQUES IDENTIFIES

3.1. Plan D'audit détaillé

L'ISA 300 énonce dans ses paragraphes 13, 16 et 22 que :

- L'auditeur doit développer un programme de travail pour la mission afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.
- Le plan de mission et le programme de travail doivent être mis à jour et modifiés autant de fois qu'il est nécessaire durant le déroulement de l'audit.
- L'auditeur doit documenter dans ses dossiers de travail la stratégie générale d'audit et le programme de travail, y compris des modifications importantes apportées au cours du déroulement de la mission.

Le plan détaillé doit faire le lien entre les risques identifiés et les procédures complémentaires d'audit. Il doit mettre en exergue, la nature, le timing et l'étendue des procédures complémentaires d'audit (tests de contrôle et procédures substantives).

La nature, le timing et l'étendue des procédures complémentaires d'audit doivent :

- répondre aux risques identifiés lors de l'étape d'évaluation des risques ;
- réduire le risque d'audit à un niveau acceptable ; et
- répondre aux risques identifiés pour chaque catégorie de transactions, solde de compte ou divulgation.

3.1.1. Réponse aux risques estimés

La définition des procédures complémentaires d'audit nécessite des informations de base et la prise en considération des éléments suivants :

(a) Nature des risques identifiés :

- degré de matérialité du risque identifié
- probabilité de survenance du risque
- les assertions qui peuvent en être affectées
- les réponses qui peuvent exister dans le contrôle interne
- caractéristiques particulières des risques inhérents (exemple : haute valeur des stocks, existence de contrats complexes, grande proportion de ventes à un seul client)

(b) Utilisation des tests de contrôle

Certains aspects sont à considérer, pour décider s'il faut procéder au test de l'efficacité opérationnelle du Contrôle Interne :

- le test serait-il efficace, dans le sens où il fournirait une réponse effective au risque identifié par rapport à une assertion ?
- Quel test substantif pourrait être réduit en exécutant des tests de contrôle ?
- Y a-t-il des assertions qui ne pourraient être vérifiées que par des tests de contrôle ?

(c) Actions imprévisibles

Compte tenu de la nature des risques identifiés, il y a lieu de considérer si certaines procédures planifiées devraient ne pas être annoncées, changées par rapport aux exercices précédents ou exécutées d'une manière inopinée.

(d) Autres procédures d'audit

D'autres procédures d'audit complémentaires peuvent être requises (indépendamment des risques identifiés) et ce, pour se conformer à des exigences légales ou même à certaines dispositions normatives des ISAs. Il en est ainsi, par exemple de l'assistance à l'inventaire physique, des procédures de confirmations externes et de celles relatives aux événements postérieurs.

3.1.2. Procédures d'audit complémentaires

L'auditeur peut répondre aux risques identifiés en concevant d'autres procédures d'audit complémentaires. Ces procédures incluent, généralement, des éléments comme l'inspection, l'observation, les demandes d'information, les confirmations, le contrôle arithmétique, la ré-exécution et les procédures analytiques.

Il existe deux catégories de procédures complémentaires aux procédures d'évaluation de risque :

- les tests de procédures ou de contrôle ; et
- les tests substantifs : ils incluent les tests de détail et les procédures analytiques.

3.1.3. Calendrier de réalisation des procédures d'audit complémentaires

Le calendrier définit le moment où les procédures d'audit complémentaires sont mises en œuvre, ou la période ou la date sur lesquelles porteront les éléments probants à recueillir.

L'auditeur peut mettre en œuvre des tests de procédures ou des contrôles de substance à une date intercalaire ou à la fin de la période.

La mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier des problèmes significatifs très tôt au cours de l'audit et de tenter de les résoudre avec l'assistance de la direction, ou de développer une approche d'audit adaptée en réponse à ces problèmes.

Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de mettre en œuvre des procédures d'audit, il prend également en compte les points suivants:

- l'environnement de contrôle;
- le moment où l'information pertinente est disponible ;
- la nature du risque ; et
- la période ou la date sur laquelle portent les éléments probants.

3.1.4. Etendue des procédures d'audit

L'étendue des procédures comprend l'ampleur d'une procédure d'audit spécifique à mettre en œuvre, par exemple, la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations à faire sur une procédure de contrôle donnée. L'étendue d'une procédure d'audit est déterminée par le

jugement de l'auditeur après la prise en compte du caractère significatif, de l'évaluation du risque et du niveau d'assurance qu'il souhaite obtenir.

Outils d'une mission d'audit

L'objectif d'un plan d'audit détaillé est de répondre aux risques identifiés et de réduire en conséquence le risque d'audit à niveau faible acceptable.

Pour développer un plan d'audit détaillé, l'auditeur peut prendre en considération différentes procédures.

- Procédures substantives :

Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs.

Lorsque l'auditeur a considéré que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est significatif, il doit mettre en oeuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque.

- Tests de contrôle :

En se basant sur la compréhension du contrôle interne, certains contrôles clés peuvent être identifiés. Tester ces contrôles conduit généralement à réduire l'étendue des procédures substantives exigées.

- Procédures analytiques :

L'auditeur définit et met en oeuvre des procédures analytiques en tant que contrôle de substance.

3.2. Tests de contrôle

L'ISA 315.115 énonce que lors de l'évaluation du risque, l'auditeur doit également évaluer les systèmes de contrôle et les moyens de leur mise en oeuvre, y compris les activités de contrôle, portant sur des risques pour lesquels, selon son propre jugement, il n'est pas possible ou faisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau de l'assertion à un niveau faible acceptable sur la base des éléments probants recueillis à partir des seuls contrôles de substance.

L'ISA 330 pour sa part, énonce :

§ 23 : Lorsque, dans le cadre de son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur présume que les contrôles fonctionnent efficacement, il doit mettre en oeuvre des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les contrôles fonctionnaient efficacement aux moments pertinents au cours de la période auditée.

§ 25 : Si, en application du paragraphe 115 de la Norme ISA 315, l'auditeur conclut qu'il n'est pas possible ou réalisable de réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, à un niveau faible acceptable au moyen d'éléments probants recueillis à partir de contrôles de substance uniquement, il doit réaliser des tests sur les contrôles concernés pour recueillir des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement.

§ 37 : Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une partie de la période, il doit déterminer les éléments probants additionnels qu'il doit recueillir pour la période restant à courir.

§ 44 : Lorsque, conformément au paragraphe 108 de la Norme ISA 315, l'auditeur a estimé qu'un risque identifié d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est significatif et qu'il prévoit de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles destinés à réduire ce risque significatif, il doit recueillir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles à partir de tests de procédures mis en oeuvre durant la période en cours.

On en déduit, particulièrement, que l'auditeur est tenu de mettre en oeuvre des tests de procédures lorsque, dans son évaluation du risque, il présume que les contrôles fonctionnent efficacement ou lorsque des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

Mise en oeuvre des tests de contrôle

L'ISA 330 énonce dans son paragraphe 29 que, l'auditeur doit mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Comme une demande d'informations seule n'est pas suffisante, l'auditeur associe plusieurs procédures d'audit pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Les contrôles soumis à vérification par des demandes d'informations associées à une inspection ou à une ré-exécution des contrôles, fournissent normalement plus d'assurance que ceux pour lesquels les éléments probants ne consistent qu'en des demandes d'informations ou en des observations.

Exemple : un auditeur peut demander des informations et observer les procédures de l'entité pour le traitement des encaissements pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur ces derniers. Parce qu'une observation n'est pertinente qu'au moment où elle a été réalisée, il complète généralement l'observation par des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité, et peut aussi inspecter la documentation concernant la réalisation de tels contrôles à d'autres moments pendant la période auditée afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

En fonction des résultats du test du système de contrôle interne, l'auditeur peut définir la nature et l'étendue des procédures complémentaires d'audit.

Timing des tests de contrôle

Les tests de contrôle peuvent fournir une évidence de l'efficacité d'une opération :

- à un moment particulier, comme par exemple la prise d'inventaire physique, ou
- pendant une période donnée, comme par exemple la période auditée.

Quand les tests de contrôle sont effectués avant la date de clôture de la période auditée, l'auditeur doit considérer quelle évidence additionnelle pourrait être requise pour couvrir la période restante. Cette évidence pourrait être obtenue en étendant les tests à la période restante.

ISA 330.39 : Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit recueillir des éléments probants pour savoir si des changements dans des contrôles spécifiques ont eu lieu postérieurement à l'audit précédent. Il doit recueillir des éléments probants montrant que de tels changements se sont produits, au moyen de demandes d'informations en association avec une observation ou une inspection, afin de confirmer la compréhension de ces contrôles spécifiques.

ISA 330.40 : Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles qui ont changé depuis qu'ils ont été testés pour la dernière fois, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles lors de l'audit en cours.

ISA 330.41 : Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles qui n'ont pas changé depuis la dernière fois qu'ils ont été testés, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au moins une fois tous les trois audits.

ISA 330. 43 : Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur juge approprié d'utiliser les éléments probants recueillis lors des audits précédents, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de certains de ces contrôles lors de chaque audit.

3.3. Tests de substance

L'ISA 330 énonce dans ses paragraphes 49 et 50 :

- Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs. Cette exigence reflète le fait que l'évaluation du risque par l'auditeur repose sur une appréciation et peut ne pas être suffisamment précise pour identifier tous les risques d'anomalies significatives. De plus, il existe des limites inhérentes au contrôle interne, y compris le fait qu'il puisse être contourné par la direction. Par conséquent, même si l'auditeur estime que le risque d'anomalies significatives peut être réduit à un niveau faible acceptable en réalisant uniquement des tests de procédures pour une assertion particulière relative à un flux d'opérations, à un solde de compte ou à une information fournie dans les états financiers, il réalise toujours des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte, et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs.

- Les contrôles de substance réalisés par l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'établissement des états financiers:

- un rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente;
- l'examen des écritures comptables significatives et des autres ajustements enregistrés lors de l'établissement des états financiers.

Il existe deux types de tests de substance:

- **tests de détail** : procédures conçues pour collecter des évidences qui pourraient valider un montant dans les états financiers. Ils sont utilisés pour obtenir des évidences d'audit concernant certaines assertions comme l'existence, l'exactitude et l'évaluation.

- **Procédures analytiques substantives** : procédures conçues pour valider les corrélations prévisibles entre des données financières et non financières. Elles sont appliquées principalement pour les grands volumes de transaction qui ont tendance à être prévisibles ;

Dans certaines situations, l'auditeur peut juger que la mise en oeuvre de procédures analytiques de substance seules peut suffire à réduire le risque d'anomalies significatives à un niveau faible acceptable. Dans d'autres situations, l'auditeur peut juger que seules des vérifications de détail sont appropriées ou qu'une association de procédures analytiques de substance et de vérifications de détail répond mieux à l'évaluation des risques.

Timing des tests de substance

ISA 330.56 : Lorsque des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit mettre en oeuvre des contrôles de substance complémentaires, ou des contrôles de substance en association avec des tests de procédures, pour couvrir le restant de la période afin d'avoir une base raisonnable permettant d'extrapoler que les conclusions de l'audit à la date intermédiaire sont toujours valables à la fin de la période.

ISA 330.57 : Dans certaines circonstances, des contrôles de substance peuvent être réalisés à une date intermédiaire. Cela augmente cependant, le risque que des anomalies existantes à la fin de la période ne soient pas détectées par l'auditeur. Ce risque augmente si la durée restante jusqu'à la fin de la période est plus longue. Lorsqu'il envisage la mise en oeuvre de contrôles de substance à une date intermédiaire, l'auditeur tient compte de facteurs tels que:

- l'environnement de contrôle et les autres contrôles pertinents;
- la disponibilité de l'information à une date ultérieure nécessaire pour mettre en oeuvre les procédures d'audit ;
- l'objectif des contrôles de substance;
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives;
- la nature du flux d'opérations ou du solde de compte et les assertions sous-jacentes;
- la possibilité pour l'auditeur de réaliser des contrôles de substance appropriés, ou des contrôles de substance associés à des tests de procédures, afin de couvrir le restant de la période et de réduire ainsi le risque que des anomalies qui existent en fin de période, ne soient pas détectées.

Consistance des procédures analytiques substantives

Les procédures analytiques substantives désignent l'analyse des données chiffrées faites à partir d'un examen de cohérence de corrélations plausibles existant entre des données financières et non financières.

Il existe un certain nombre de techniques qui peuvent être utilisées pour mettre en oeuvre les procédures analytiques. Ces techniques incluent :

- une analyse des ratios
- une analyse des tendances
- une comparaison des données absolues
- une revue de vraisemblance
- une comparaison des données relatives

Chaque technique dispose de ses propres points forts et points faibles.

Les procédures analytiques consistent à :

- identifier les calculs et les comparaisons à effectuer : (comparaison des données dans l'absolue : comparer le solde d'un compte avec un montant attendu ou prévisible ; calculer les principaux ratios ; comparer dans le temps des indicateurs, comme le chiffre d'affaires, le résultat d'exploitation, etc.) ;
- développer les estimations prévisibles : (comparaison avec les données du secteur ; relation avec les éléments extra-comptables ; etc.) ;
- analyser les données et identifier les différences significatives : (comparer les chiffres présentés par l'entreprise avec les estimations prévisibles ; dégager les écarts ; calculer ces écarts en pourcentage ; se prononcer sur le caractère significatif de ces écarts) ; et
- Faire des investigations concernant les différences inattendues.

Les estimations comptables:

L'ISA 540 énonce dans ses paragraphes 2, 8 et 10 que:

-L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les estimations comptables.

-L'auditeur doit définir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'entité au regard des circonstances et, lorsque ceci est requis, sur la pertinence de l'information fournie dans les états financiers.

3.4. Accomplissement d'autres procédures spécifiques

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

Lors de la conception et de la mise en oeuvre des procédures d'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit avoir à l'esprit que le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les états financiers. Toutefois, on ne peut attendre d'un audit qu'il détecte tous les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires. La détection d'un non-respect, quelle que soit son incidence sur les états financiers, implique de s'interroger sur l'intégrité de la direction ou des employés et sur les répercussions possibles sur d'autres aspects de l'audit.

Le terme «non-respect» utilisé dans l'ISA 250 se rapporte à des omissions ou à des actes commis par l'entité objet de l'audit, intentionnellement ou non, qui enfreignent les textes législatifs et réglementaires en vigueur.

Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à une situation éventuelle de non-respect des textes, il doit analyser la nature de l'acte et les circonstances dans lesquelles il s'est produit, et réunir suffisamment d'autres informations pour évaluer l'impact potentiel sur les états financiers.

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

L'auditeur peut conclure à la nécessité de se retirer de sa mission si l'entité ne prend pas les mesures qu'il juge nécessaires pour remédier à la situation, même lorsque cette dernière n'a pas de conséquence significative sur les états financiers. Les facteurs que l'auditeur considérera pour parvenir à sa conclusion comprennent:

- l'implication de la direction de l'entité au plus haut niveau dans les faits relevés, susceptible de remettre en cause la fiabilité de ses déclarations ; et
 - les conséquences pour l'auditeur qui découlent de l'association de son nom avec l'entité.
- Avant de prendre sa décision, il obtiendra généralement au préalable une consultation juridique.

ISA 402 : Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à des services de bureau

Une entreprise cliente peut faire appel à un service bureau, par exemple pour exécuter des opérations et tenir la comptabilité y afférente ou enregistrer des opérations et traiter les données correspondantes (exemple: un service bureau informatique). Si l'entité fait appel à un service bureau, certaines politiques et procédures et certains documents gérés par ce dernier peuvent être pertinents pour l'audit des états financiers du client.

Si l'auditeur conclut que les prestations rendues par le service bureau sont importantes et concernent l'audit, il doit acquérir une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives et concevoir des procédures d'audit complémentaires pour répondre au risque identifié.

ISA 510 : Missions initiales : soldes d'ouvertures

Dans une mission d'audit initiale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier:

- (a) que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours
- (b) que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ; et
- (c) que des méthodes comptables appropriées ont été appliquées de manière permanente ou que les changements de méthodes comptables ont été correctement enregistrés et présentés de manière appropriée et qu'une information pertinente a été fournie dans les états financiers.

Autres ISAs

Il est évident que l'auditeur doit appliquer, quant cela est nécessaire, les procédures prévues par l'ensemble des autres normes internationales d'audit. Certaines ne sont pas citées dans ce résumé dont les ISAs :

- 501 : Eléments probants : considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques
- 505 : Confirmations externes
- 545 : Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant
- 550 : Parties liées
- 560 : Événements postérieurs à la date de clôture
- 570 : Continuité d'exploitation
- 600 : Utilisation des travaux d'un autre auditeur
- 610 : Prise en compte des travaux de l'audit interne
- 620 : Utilisation des travaux d'un expert

3.5. Etendue des tests

L'ISA 330.7 énonce que l'auditeur doit définir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue prennent en compte son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.

L'ISA 530 énonce:

§2. Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit identifier les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à des fins de tests, pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre aux objectifs des procédures d'audit.

§31. Lors de la définition d'un échantillon, l'auditeur doit prendre en compte les objectifs des procédures d'audit et les attributs de la population à partir de laquelle sera extrait l'échantillon.

§40. En définissant la taille d'un échantillon, l'auditeur doit déterminer si le risque d'échantillonnage est réduit à un niveau faible acceptable.

§44. L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit appropriées à l'objectif particulier du sondage sur chaque élément sélectionné.

Obtention d'éléments probants suffisants

Des éléments probants suffisants peuvent être obtenus en :

• Sélectionnant tous les éléments

Ceci est approprié quand :

- la population examinée est constituée d'un petit nombre d'éléments ayant chacun une valeur importante ;
- il existe un risque significatif et il n'existe pas d'autres autres moyens permettant d'obtenir des éléments probants suffisants ;

- il est possible de procéder à une vérification assistée par ordinateur pour des tests répétitifs de calcul ou autres (CAATs : Computer assisted audit techniques)

• **Sélectionnant des éléments spécifiques**

Cette approche est applicable pour :

- certains éléments clés ayant des valeurs importantes ;
- tous les éléments à partir d'un certain montant ;
- des éléments servant à obtenir des informations à propos de l'entité, de la nature des transactions et du contrôle interne ;
- des éléments pour tester l'activité de contrôle.

• **Sélectionnant un échantillon d'éléments représentatifs à partir d'une population**

Ceci peut être réalisé en utilisant des méthodes statistiques ou non statistiques. La décision de choix entre l'une ou l'autre des deux méthodes dépend des circonstances.

L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière à ce que toutes les unités d'échantillonnage de la population aient une chance d'être sélectionnées.

L'échantillonnage statistique implique que les éléments du sondage soient sélectionnés de manière aléatoire afin que chaque unité d'échantillonnage ait une chance connue d'être sélectionnée. Les unités d'échantillonnage peuvent être des éléments matériels (par exemple des factures) ou des éléments en valeur.

Pour l'échantillonnage non statistique, l'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour sélectionner les éléments du sondage. Dès lors qu'un sondage a pour but de tirer des conclusions sur l'ensemble de la population, l'auditeur s'efforce de sélectionner un échantillon représentatif en choisissant des éléments présentant des caractéristiques typiques de la population, en écartant tout à priori.

Les principales méthodes de sélection d'échantillons sont l'utilisation de tables de nombres aléatoires ou de programmes informatiques, la sélection systématique et la sélection au hasard.

3.6. Documentation d'audit

L'ISA 230 énonce que l'auditeur doit consigner dans les dossiers les questions importantes en collectant des éléments probants, pour fonder son opinion et qui permettent de justifier que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit et les obligations réglementaires en vigueur.

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

L'auditeur doit consigner dans ses dossiers de travail toutes les informations relatives à la planification de l'audit, à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit effectuées, ainsi que le résultat de ces procédures et les conclusions auxquelles il est parvenu à partir des éléments probants collectés.

L'étendue du contenu des dossiers de travail est une question de jugement professionnel, car il n'est ni nécessaire ni réalisable de consigner dans les dossiers tous les points considérés par l'auditeur au cours de l'audit. Pour évaluer le contenu des dossiers de travail à préparer et à conserver, il peut être utile pour l'auditeur de prendre en considération la nature des informations qui seraient nécessaires à un autre auditeur, n'ayant pas connaissance du contexte de cet audit pour comprendre les travaux effectués et le fondement des décisions de principe prises, sans entrer dans les détails de l'audit. Cet autre auditeur ne peut comprendre les aspects détaillés de l'audit qu'en discutant avec les auditeurs qui ont préparé les dossiers de travail.

Les dossiers de travail comprennent entre autres informations:

- des indications faisant apparaître que les travaux accomplis par les collaborateurs ont été supervisés et revus ; et
- l'identification du collaborateur qui a réalisé les procédures d'audit et la date à laquelle elles l'ont été.

3.7. Déclaration de la direction

L'ISA 580 énonce dans ses paragraphes 3, 4 et 5a que:

- L'auditeur doit recueillir des éléments probants montrant que la direction prend acte de sa responsabilité dans l'établissement et la présentation sincère des états financiers conformément au référentiel comptable applicable et qu'elle a approuvé les états financiers ainsi établis. L'auditeur peut recueillir les éléments probants de l'acceptation de cette responsabilité et de l'approbation des états financiers en consultant les procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou en obtenant une déclaration écrite de la direction ou un exemplaire signé des états financiers.
- Lorsqu'il ne peut raisonnablement s'attendre à l'existence d'autres éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction sur toutes les questions significatives relatives aux états financiers.
- L'auditeur doit obtenir une déclaration écrite de la direction confirmant que cette dernière:
 - (a) prend acte de sa responsabilité dans la conception et la mise en oeuvre d'un contrôle interne propre à prévenir et à détecter les erreurs ; et
 - (b) considère que l'effet des anomalies non corrigées contenues dans les états financiers et relevées par l'auditeur au cours de l'audit, prises individuellement ou en cumulé, n'est pas significatif au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la lettre d'affirmation ou donné en annexe à celle-ci.

Au cours de l'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 concernent des questions qui revêtent un caractère significatif au regard des 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) appréciera si les déclarations de la direction semblent plausibles et cohérentes avec les autres éléments probants recueillis (y compris les autres déclarations) ; et

(c) déterminera si l'on peut s'attendre à ce que les personnes qui font ces déclarations connaissent bien les questions sur lesquelles elles se prononcent.

Les déclarations de la direction ne peuvent se substituer à d'autres éléments probants auxquels l'auditeur pourrait raisonnablement 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 mesure d'obtenir. Si l'auditeur ne parvient pas à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une question 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'élément probant, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit, même si l'auditeur a obtenu une déclaration écrite de la direction sur cette question.

Lorsqu'une déclaration de la direction est contredite par d'autres éléments probants, l'auditeur doit en étudier les raisons et, le cas échéant, réévaluer la fiabilité des autres déclarations faites par la direction.

IV. REPORTING

4.1. Evaluation des éléments probants obtenus

L'évaluation des éléments probants obtenus sert à décider si :

- l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, est adéquate, et
- des éléments suffisants ont été obtenus pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers à un faible niveau acceptable

Un audit est un processus continu, cumulatif et itératif de collecte et d'évaluation d'éléments probants.

L'objectif du travail mené est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers à un niveau faible acceptable. L'appréciation des caractères suffisants et appropriés des éléments probants, relève du jugement professionnel.

Dans le cas où il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou un refus de certification.

En outre, l'ISA 520.13 énonce que l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures analytiques vers la fin ou à la fin de l'audit pour tirer une conclusion générale sur la cohérence d'ensemble des états financiers s'appuyant sur sa connaissance de l'entité. Les conclusions tirées du résultat de ces procédures d'audit visent à corroborer les conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu au cours de l'audit des états financiers de composants ou d'éléments des états financiers et l'aident à tirer à une conclusion générale quant au caractère raisonnable des états financiers. Toutefois, elles peuvent également identifier un risque d'anomalies significatives non précédemment identifié. Dans ces circonstances, l'auditeur peut avoir à ré-évaluer les procédures d'audit prévues sur les assertions correspondantes, sur la base de la prise en considération des risques identifiés pour tous, ou certains, des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers.

Evaluation des anomalies

Les anomalies identifiées lors des procédures d'audit doivent être discutées avec la direction de l'entité, tout en invitant celle-ci, à procéder aux ajustements nécessaires. En cas de désaccord avec la direction sur les ajustements proposés, l'auditeur en tirera ses conclusions au niveau de son rapport.

On peut distinguer entre trois catégories d'anomalies : les anomalies factuelles, les anomalies de jugement et les anomalies par extrapolation.

Les anomalies quantitatives identifiées, doivent être cumulées de manière à vérifier leur impact global sur les états financiers.

L'appréciation de l'impact des anomalies significatives peut être faite à différents niveaux, dont on peut citer :

- l'impact sur des soldes particuliers ou des classes de transactions ;
- l'impact sur l'actif courant et le passif courant ;
- l'impact sur les actifs et les passifs ;
- l'impact sur les revenus et les charges ;
- l'impact sur le résultat.

Dans la formulation de sa conclusion quant au fait qu'une anomalie non corrigée, prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies, fait que les états financiers pris dans leur globalité, soient considérés comme comportant des anomalies significatives, l'auditeur doit considérer les facteurs suivants :

- La taille et la nature de l'anomalie, en relation avec :
 - o les états financiers dans leur globalité ;
 - o ce qui est considéré comme particulier parmi les classes de transactions, les soldes de comptes et les informations divulguées ; et
 - o les circonstances particulières de leur survenance.
- Les limitations inhérentes à l'échantillonnage utilisé (raisonné ou statistique). Il est toujours possible que certaines anomalies ne soient pas détectées.
- Le niveau des anomalies significatives par rapport au seuil de signification
- Les considérations quantitatives ou la possibilité de fraude là où les anomalies de montants relativement faibles, pourraient avoir un effet significatif sur les états financiers.
- L'effet des anomalies non corrigées et relatives à des périodes antérieures.

4.2. Communication avec le gouvernement d'entreprise

L'ISA 260 énonce que:

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

§11a. L'auditeur doit informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'ensemble des anomalies non corrigées qu'il a identifiées durant l'audit et que la direction a considérées, prises individuellement et en cumulé, comme non significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.

§13. L'auditeur doit communiquer les questions soulevées à l'occasion de l'audit présentant un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un délai approprié.

L'ISA 320 prévoit dans son paragraphe 17 que, lorsque l'auditeur a relevé une anomalie significative résultant d'une erreur, il doit communiquer cette anomalie sans délai au niveau hiérarchique approprié de la direction et s'interroger sur l'opportunité de la communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

4.3. Rapport d'audit et Modifications au Rapport d'audit

Le rapport d'audit peut être un rapport pur et simple, ou un rapport modifié.

4.3.1. Le rapport pur et simple

L'ISA 700 énonce :

§ 4. Le rapport de l'auditeur doit clairement exprimer son opinion sur les états financiers.

§ 11. L'auditeur doit évaluer les conclusions tirées des éléments probants recueillis pour fonder son opinion sur les états financiers.

§ 38. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants recueillis durant l'audit sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport.

§ 39. Une opinion sans réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur conclut que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

§ 40. Lorsqu'une opinion sans réserve est exprimée, le paragraphe d'opinion du rapport de l'auditeur doit indiquer que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (à moins que la loi ou la réglementation exige de l'auditeur une autre formulation de son opinion, auquel cas le libellé imposé doit être utilisé).

§ 41. Lorsque les Normes Internationales d'Information Financière ou les *International Public Sector Accounting Standards* n'ont pas été retenues comme référentiel comptable, la référence au référentiel comptable dans le paragraphe d'opinion doit identifier la juridiction ou le pays d'origine du référentiel utilisé.

§ 48. Lorsque l'auditeur traite d'autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers, celles-ci doivent faire l'objet d'une partie distincte du rapport, *après* l'opinion *exprimée*.

§ 50. Le rapport de l'auditeur doit être signé.

§ 52. L'auditeur doit dater son rapport sur les états financiers à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur ceux-ci. Les éléments probants suffisants et appropriés doivent inclure le fait qu'un jeu complet d'états financiers de l'entité a été arrêté et que les personnes chargées de l'établissement des états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

§ 62. Le rapport de l'auditeur ne peut se référer aux Normes Internationales d'Audit que s'il s'est conformé intégralement à celles qui s'y appliquent.

§ 64. Lorsque le rapport de l'auditeur fait référence aux Normes Internationales d'Audit et aux normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier, le rapport doit identifier la juridiction ou le pays d'origine de ces normes.

Examen des données comparatives

L'ISA 710.2 énonce que l'auditeur doit déterminer si les données comparatives sont présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable aux états financiers objets de l'audit.

Il existe deux principaux référentiels comptables concernant les données comparatives: les chiffres correspondants et les états financiers comparatifs.

Selon le premier référentiel (chiffres correspondants), les chiffres correspondants pour la ou les périodes précédentes font partie intégrante des états financiers de la période en cours et doivent être lus en relation avec les montants et les autres informations données et relatifs à la période en cours. Le niveau de détail présenté par les chiffres correspondants et les informations données est fonction de leur pertinence pour la période en cours.

Selon le second référentiel (états financiers comparatifs), les états financiers comparatifs pour la ou les périodes précédentes sont considérés comme des états financiers distincts. Par conséquent, le niveau d'informations données dans ces états financiers comparatifs (comprenant l'ensemble des documents de synthèse chiffrés, les informations données dans ces états, les notes de bas de page et autres états explicatifs dans la mesure où ils restent pertinents) est pratiquement identique à celui des états financiers de la période en cours.

- Examen des chiffres correspondants :

L'ISA 710 énonce dans ses paragraphes 10, 12, 18 et 19, que

- Lorsque les données comparatives sont présentées en tant que chiffres correspondants, l'auditeur doit émettre un rapport dans lequel les données comparatives ne sont pas spécifiquement visées, car son opinion porte sur les états financiers de la période en cours dont les chiffres correspondants font partie intégrante.

- Lorsque le rapport d'audit de la période précédente, tel qu'il a été émis, comportait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable et que la question motivant la modification du contenu du rapport est:

- (a) non résolue et entraîne une modification du contenu du rapport d'audit portant sur les chiffres de la période en cours, le contenu de ce rapport doit également être modifié concernant les chiffres correspondants ; ou

- (b) non résolue mais n'entraîne pas de modification du contenu du rapport d'audit portant les chiffres de la période en cours, le contenu de ce rapport doit être modifié concernant les chiffres correspondants.

- Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, le nouvel auditeur doit indiquer dans son rapport que les chiffres correspondants sont non audités.

- Dans les situations où le nouvel auditeur relève que les chiffres correspondants comportent une anomalie significative, il doit demander à la direction de corriger ces chiffres ou, si la direction s'y refuse, apporter une modification au contenu de son rapport en conséquence.

○ Examen des états financiers comparatifs :

L'ISA 710 énonce dans ses paragraphes 20, 25 et 26, que

- L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers comparatifs satisfont aux exigences du référentiel comptable applicable.

- Lorsque l'auditeur émet son rapport sur les états financiers de la période précédente de façon concomitante avec celui relatif à l'audit de l'exercice en cours et si son opinion sur les états financiers de la période précédente est différente de celle exprimée précédemment, il doit en indiquer les principales raisons en motivant cette divergence d'opinion exprimée dans un paragraphe d'observation.

- Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur:

(a) l'auditeur précédent pourrait re-émettre son rapport d'audit portant sur la période précédente, avec celui du nouvel auditeur, étant précisé que ce dernier se limite à émettre un rapport sur la période en cours ; ou

(b) le nouvel auditeur doit indiquer dans son rapport que la période précédente a été auditée par un autre auditeur et son rapport doit préciser:

(j) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur ;

(ii) le type de rapport émis par l'auditeur précédent et, si le contenu du rapport a été modifié, les raisons de ces modifications ; et

(iii) la date de ce rapport.

4.3.2. Le rapport modifié

Le rapport d'audit doit être modifié dans les quatre situations suivantes :

- La nécessité d'ajouter un paragraphe d'observation ;
- L'opinion comporte des réserves ;
- L'opinion est défavorable ;
- L'auditeur est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

➤ **Ajout d'un paragraphe d'observation :**

Deux situations sont envisagées pour l'ajout d'un paragraphe d'observation :

- situation liée à la continuité d'exploitation :

ISA 701.6. L'auditeur doit modifier son rapport d'audit en ajoutant un paragraphe d'observation pour souligner un problème important relatif à la continuité d'exploitation.

-situation d'incertitude :

ISA 701.7. L'auditeur doit envisager de modifier le contenu de son rapport d'audit en ajoutant un paragraphe d'observation dans les cas où il existe une incertitude significative (autre qu'un problème relatif à la continuité d'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers. Une incertitude est une question

dont l'issue dépend d'actions futures ou d'événements qui échappent au contrôle direct de l'entité mais qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers.

➤ **Opinion avec réserve**

ISA 701.12. Une opinion avec réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur estime qu'une opinion sans réserve ne peut pas être donnée et que l'incidence des désaccords avec la direction, ou la limitation de l'étendue de ses travaux, n'est pas d'une importance telle **et** ne concerne pas un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers, qu'elle conduirait à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion.

Une opinion avec réserve est traduite par le terme « sous réserve » de l'incidence des questions sur lesquelles porte la réserve.

➤ **Opinion défavorable**

ISA 701.14. Une opinion défavorable doit être exprimée lorsque l'incidence du désaccord sur les états financiers est si importante **et** concerne un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers que l'auditeur estime qu'une réserve dans son rapport ne suffirait pas à informer sur la nature incomplète ou trompeuse des états financiers.

➤ **Impossibilité d'exprimer une opinion**

ISA 701.13. Une impossibilité d'exprimer une opinion doit être formulée lorsque l'incidence d'une limitation de l'étendue des travaux est si importante **et** concerne un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers que l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et, par conséquent, n'est pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Par ailleurs, l'ISA 701.15, précise que chaque fois que l'auditeur exprime une opinion autre qu'une opinion sans réserve, il doit décrire clairement dans son rapport toutes les raisons essentielles qui la motivent et, à moins que cela soit impossible, en quantifier l' (les) incidence(s) éventuelle(s) sur les états financiers. Généralement, cette information figurera dans un paragraphe distinct précédant le paragraphe d'opinion ou celui formulant l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers et pourra inclure un renvoi à la note aux états financiers, si elle existe, décrivant le problème plus en détail.

De même, l'ISA 701.18, ajoute que lorsque la limitation de l'étendue des travaux d'audit conduit à l'expression d'une opinion avec réserve, ou à une impossibilité d'exprimer une opinion, le rapport de l'auditeur doit décrire la limitation et indiquer que des ajustements éventuels des états financiers auraient pu se révéler nécessaires si la limitation n'avait pas existé.

Il est en outre à retenir, l'énonciation de l'ISA 701.20., selon laquelle, l'auditeur peut se trouver en désaccord avec la direction sur des questions telles que le caractère acceptable des méthodes comptables retenues, leur mode d'application ou la pertinence de l'information fournie dans les états financiers. Lorsque ces désaccords revêtent une importance significative au regard des états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.