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

Traduction en français du "Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities"
Publié par l'IFAC – Small & Medium Practices Committee

Tome 1 – Les Concepts Fondamentaux

Troisième édition

Traduction autorisée par

IFAC International Federation of Accountants

Traduction réalisée en Tunisie par

ACFI Audit & Consulting

AVANT PROPOS

Le présent Guide a été préparé par le Comité des cabinets comptables de petite et moyenne taille (SMP Committee) de l'International Federation of Accountants (IFAC). Le comité représente les intérêts des professionnels comptables qui exercent leurs activités au sein de cabinets de petite et moyenne taille et des professionnels comptables qui offrent des services aux entités de petite et moyenne taille, auprès des normalisateurs internationaux, des conseils et des comités de l'IFAC et autres organisations internationales.

On peut télécharger gratuitement le présent document de la section réservée aux publications et aux ressources du site de l'IFAC au http://www.ifac.org/publications. Le texte approuvé est le texte publié en version anglaise.

L'International Federation of Accountants (IFAC) a pour mission de servir l'intérêt général, de renforcer la profession comptable du monde entier et de contribuer au développement d'économies internationales robustes en assurant et en promouvant l'adhésion à des normes professionnelles de haute qualité, en faisant progresser la convergence vers ces normes internationales et en s'exprimant sur les problèmes d'intérêt public là où l'expertise de la profession est la plus pertinente.

Pour obtenir de plus amples renseignements, veuillez vous adresser par courriel à paulthompson@ifac.org.

Le titre original du « Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises": Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, troisième édition ISBN: 978-1-60815-099-1."

Original title of the « Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises": Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, Third Edition ISBN: 978-1-60815-099-1."

Avertissement

Ce guide est conçu pour aider les professionnels dans la mise en œuvre des Normes Internationales d'Audit (ISA) dans l'audit des petites et moyennes entreprises, mais il n'est nullement destiné à se substituer aux normes ISA elles-mêmes.

De plus, le professionnel doit utiliser ce guide à la lumière de son jugement professionnel, eu égard aux faits et aux circonstances de chaque audit. L'IFAC décline toute responsabilité, directe ou indirecte, quant aux conséquences qui peuvent résulter de l'utilisation et de l'application de ce guide.

Disclaimer

This Guide is designed to assist practitioners in the implementation of the International Standards of Auditing (ISAs) on the audit of small- and medium-sized entities, but is not intended to be a substitute for the ISAs themselves.

Furthermore, a practitioner should utilize this Guide in light of his or her professional judgment and the facts and circumstances involved in each particular audit. IFAC disclaims any responsibility or liability that may occur, directly or indirectly, as a consequence of the use and application of this Guide.

INDEX

TOME 1 : LES CONCEPTS FONDAMENTAUX	Page
Préface du traducteur	5
Chapitre 1 : Comment utiliser le guide	6
Chapitre 2 : Les normes internationales d'audit	11
LES CONCEPTS FONDAMENTAUX	17
Chapitre 3 : L'éthique, les normes ISA et le contrôle qualité	18
Chapitre 4 : L'approche d'audit par les risques	31
Chapitre 5 : Le contrôle interne – Objectifs et composants	51
Chapitre 6 : Les assertions relatives aux états financiers	77
Chapitre 7 : Le caractère significatif et le risque d'audit	84
Chapitre 8 : Les procédures d'évaluation des risques	96
Chapitre 9 : Les réponses aux risques évalués	106
Chapitre 10 : Les procédures d'audit complémentaires	117
Chapitre 11 : Les estimations comptables	138
Chapitre 12 : Les parties liées	147
Chapitre 13 : Les événements postérieurs à la date de clôture	156
Chapitre 14 : La continuité de l'exploitation	163
Chapitre 15 : Le résumé des exigences d'audit contenues dans les autres normes ISA	173
Chapitre 16 : La documentation d'audit	207
Chapitre 17 : Le fondement de l'opinion sur les états financiers	221

PREFACE DU TRADUCTEUR

Le monde des affaires évolue constamment et les professionnels comptables se doivent de suivre son évolution pour affirmer davantage leur position dans un environnement économique de plus en plus complexe et exigeant.

Pour les missions d'audit des états financiers, dont ils ont le privilège d'être les acteurs exclusifs, les professionnels comptables s'efforcent de maintenir à un niveau élevé la crédibilité de l'opinion d'audit auprès des divers utilisateurs des états financiers. Cette crédibilité reste étroitement liée au référentiel adopté par l'auditeur pour l'exécution de ses travaux d'audit. La matière étant universelle, le référentiel se doit de l'être aussi. C'est d'ailleurs dans ce sens qu'ont œuvré la plupart des corporations professionnelles, à l'instar de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie, en imposant à leurs membres d'appliquer les normes internationales d'audit.

Mais la question qui reste posée est de savoir si ces normes sont applicables par tous les professionnels, quelles que soit la dimension de leurs cabinets, ainsi que pour toutes les entreprises auditées quelle que soient leurs tailles !

Le principe implicitement consacré par la Fédération Internationale des Comptables «IFAC» repose sur le concept qu'« un audit est un audit », et qu'il n'y a pas lieu, en conséquence, d'instituer une dissociation dans la matière elle-même.

Partant de ce principe, et conscient de la problématique relative aux difficultés d'application desdites normes dans l'audit des petites et moyennes entreprises par les professionnels, et plus particulièrement par les cabinets d'audit de petite et moyenne taille, le comité « SMPC » de l'IFAC a pris en charge la production d'un guide d'audit pour traiter cette problématique et en a publié la première version en anglais en décembre 2007. Cette version a été révisée deux fois, pour tenir compte, plus particulièrement des dispositions des normes d'audit clarifiées publiées en 2009 dans le cadre du « Clarity Project » de l'IFAC. La troisième version du guide a été développée davantage et publiée en deux volumes, en Novembre 2011.

Continuant dans notre objectif de contribuer à cet effort tendant à faciliter l'application des normes internationales d'audit dans l'audit des PME, et après avoir réalisé et publié la traduction en langue française de la première version du guide, en 2009, nous avons pris en charge la traduction dans la même langue de la troisième version du guide afin de permettre aux professionnels francophones d'en tirer profit. Dans cette traduction nous avons utilisé, aussi souvent que possible, la terminologie des normes ISAs telles que traduites en langue française par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (Belgique) en date du 31 Décembre 2009.

Ce travail de traduction de la troisième version du guide, a été mené sous la responsabilité de M. Néjib SFAYHI avec la collaboration d'un comité de pilotage, d'un comité de traduction et d'un comité de relecture. Nous voudrions remercier, à cet égard, toutes les personnes qui nous ont assisté pour la réalisation de ce document, et plus particulièrement les professionnels experts comptables tunisiens : Mme Mounira TLILI ép. BEN MILED, M. Mohamed Néjib BEN SAOUD, M. Souheil BOUBAKER et M. Imed ENNOURI.

Le président du comité de traduction	Le président du comité de pilotage
Néjib SFAYHI	Hechmi ABDELWAHED

Chapitre 1
COMMENT UTILISER LE GUIDE

L'objectif de ce Guide est de fournir des directives pratiques aux professionnels menant un audit pour les petites et moyennes entreprises (PME). Toutefois, aucun élément de ce Guide ne devrait se substituer à :

- **La lecture et la compréhension des normes ISA**

  Les professionnels sont supposés avoir lu le texte des Normes Internationales d'Audit (ISA) qui figurent dans le "Manuel des normes internationales de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité d'informations financières historiques et d'autres missions d'assurance et de services connexes". Ce manuel peut être téléchargé gratuitement à partir du site web de l'IFAC «publications en ligne et ressources» : www.ifac.org/publications-ressources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a. Le paragraphe 19 de la norme ISA 200 stipule que l'auditeur doit avoir une compréhension de l'ensemble du texte d'une norme ISA, y compris les explications concernant son application et ses autres documents explicatifs, ce qui va lui permettre de comprendre ses objectifs et d'appliquer ses exigences correctement. Les normes ISA et les questions les plus fréquemment posées (FAQ), ainsi que d'autres documents de support, peuvent également être obtenus auprès du Clarity Center à l'adresse web suivante : www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

- **Le recours au jugement professionnel**

  Afin d'appliquer les normes ISA de manière efficace, l'exercice du jugement professionnel est requis au cours des différents stades de la planification et de l'exécution d'un audit.

Ce Guide a été réalisé pour aider tous les professionnels à mettre en œuvre les normes d'audit internationales pour l'audit des petites et moyennes entreprises (PME), bien qu'il soit attendu que les cabinets comptables de petite et moyenne taille vont constituer un important groupe d'utilisateurs de ce Guide qui peut leur servir à :

- Développer une connaissance plus approfondie d'un audit mené en conformité avec les normes ISA ;
- Mettre au point un manuel à l'usage du personnel des cabinets d'audit (tout en le complétant pour tenir compte des exigences locales et des procédures propres desdits cabinets, jugées nécessaires) ; ce manuel est destiné à être utilisé au jour le jour comme document de référence, à servir de document de base pour les sessions de formation et à être utilisé aussi pour les études et analyses individuelles ;
- Aider à s'assurer que le personnel en question adopte une approche cohérente pour la planification et l'exécution d'un audit.

Ce Guide se réfère souvent à une équipe d'audit, ce qui suppose que plus d'un auditeur est engagé dans la conduite de la mission d'audit. Toutefois, les mêmes principes généraux s'appliquent également à une mission d'audit par une seule personne (le professionnel).

1.1 Reproduction, traduction et adaptation du Guide

1.2 Chapitre relatif au contenu et à l'organisation du Guide

Plutôt que de résumer chaque norme ISA à part, le Guide se présente en deux Tomes comme suit :

- Tome 1 : Les concepts de base
- Tome 2 : Les directives pratiques

Le premier Tome de ce Guide fournit une vue d'ensemble de l'audit et une présentation des concepts d'audit clés, tels que le caractère significatif, les assertions, le contrôle interne, les procédures d'évaluation des risques, ainsi que l'utilisation des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques évalués. Il comprend aussi un résumé des exigences des normes ISA qui sont relatives :

- aux domaines spécifiques tels que les estimations comptables, les parties liées, les évènements postérieurs à la clôture de l'exercice, la continuité de l'exploitation et autres ;
- aux exigences en matière de documentation ;
- au fondement de l'opinion sur les états financiers.

Le deuxième Tome de ce Guide focalise sur la façon d'appliquer les concepts qui ont été présentés dans le Tome 1. Il suit les étapes spécifiques d'un audit, et ce, en commençant par les étapes d'acceptation du client, de planification et d'évaluation des risques, et en passant ensuite par les étapes de réponse aux risques, d'évaluation des éléments probants recueillis et de la formation d'une opinion d'audit appropriée.

Résumé de l'organisation du Guide

Dans les deux Tomes du Guide, chaque chapitre a été organisé de la manière suivante :

- **Le titre du chapitre**
- **Un graphique présentant un extrait du processus d'audit**

  La plupart des chapitres contiennent un graphique présentant un extrait du processus d'audit (le cas échéant), afin de mettre en relief les activités spécifiques traitées dans le chapitre en question.

- **Le contenu du chapitre**

  Il est destiné à présenter le contenu et l'objectif du chapitre.

- **Les normes ISA pertinentes**

  La plupart des chapitres de ce Guide commencent par quelques extraits des normes ISA qui sont en rapport avec le contenu du chapitre en question. Ces extraits comportent les exigences pertinentes ainsi que, dans certains cas, les objectifs (qui sont parfois mis en évidence séparément si/lorsqu'un chapitre est focalisé essentiellement sur une norme ISA spécifique), les définitions fondamentales, ainsi que les applications importantes. La sélection de ces extraits ne vise pas à conclure que d'autres éléments importants dans la norme ISA en question, qui n'ont pas été spécifiquement mentionnés, ou bien que d'autres normes ISA, qui se rapportent au sujet traité, ne doivent pas être pris en considération. Les extraits sélectionnés dans le Guide sont fondés uniquement sur le jugement de ses auteurs en ce qui concerne le contenu approprié de chaque chapitre. Par exemple, les exigences des normes ISA 200, 220 et 300 sont applicables à l'ensemble du processus d'audit ; cependant, elles n'ont été traitées spécialement que dans un ou deux chapitres.

- **La vue d'ensemble et le chapitre important**

La vue d'ensemble, présentée dans chaque chapitre du Guide, fournit :
- des extraits des normes ISA applicables ;
- une vue d'ensemble de ce qui est traité dans le chapitre en question.

La vue d'ensemble est suivie d'une présentation plus détaillée du sujet traité et de directives sur la manière pratique d'appliquer, étape par étape, les normes d'audit internationales ISA. Elle peut inclure aussi certains renvois aux normes internationales d'audit applicables. Bien que le Guide se concentre exclusivement sur les normes ISA (autres que celles de la série 800), qui s'appliquent à l'audit des informations financières historiques, il fait également référence au *Code d'éthique de l'IFAC pour les professionnels comptables (le code IESBA),* émis par le conseil international des normes d'éthique pour les professionnels comptables, ainsi qu'à la norme internationale de contrôle qualité n° 1 (ISQC 1) «*Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques et d'autres missions d'assurance et de services connexes».*

- **Points à prendre en considération**

  Plusieurs éléments à prendre en considération sont présentés tout au long de ce Guide. Ces éléments fournissent des directives sur les points d'audit qui risquent d'être facilement négligés, ainsi que sur les concepts au sujet desquels les professionnels peuvent trouver des difficultés de compréhension et d'application.

- **Études de cas d'illustration**

  Afin de démontrer comment les normes internationales d'audit peuvent être appliquées dans la pratique, le Tome 2 du Guide comprend deux études de cas. À la fin de la plupart des chapitres du Tome 2, deux approches sont présentées afin de documenter l'application des exigences ISA. Pour plus de détails sur les études de cas, il y a lieu de se référer au chapitre 2, Tome 2 de ce Guide.

  L'objectif des études de cas et de la documentation présentées est purement illustratif. Cette documentation constitue un petit extrait d'un dossier type d'audit et elle ne montre qu'un des moyens possibles permettant de se conformer aux exigences des normes ISA. Les données, les analyses et les commentaires qui y sont fournis ne représentent pas l'ensemble des circonstances et considérations dont l'auditeur aurait à traiter dans un audit particulier. Comme toujours, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel.

  La première étude de cas est basée sur une entreprise fictive dénommée «Dephta Furniture». C'est une entreprise familiale locale de fabrication de meubles employant 15 employés à temps plein. L'entreprise dispose d'une structure de gouvernance simple, de peu de niveaux de direction et de processus simples de traitement des transactions. Pour tenir sa comptabilité, elle utilise un progiciel standard courant.

  La deuxième étude de cas est basée sur une autre entité fictive dénommée «Kumar & Co». Il s'agit d'une micro-entreprise qui comprend deux employés à temps plein, en plus du propriétaire et d'un aide-comptable à temps partiel.

Autres publications de l'IFAC

Ce Guide peut également être lu en parallèle avec le *"Guide sur le contrôle qualité pour les cabinets de petite et moyenne taille",* et peut être aussi téléchargé gratuitement à partir des publications en ligne de l'IFAC à l'adresse suivante : http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides.

1.3 Glossaire des termes utilisés

Le Guide utilise plusieurs termes employés dans le code d'éthique de l'IESBA, ainsi que dans le glossaire des termes et dans les normes ISA (tels qu'ils sont regroupés ensemble dans le *"Manuel des normes internationales de contrôle qualité, d'audit, d'examen limité d'informations financières historiques et d'autres missions d'assurance et de services connexes").* Les associés responsables des missions d'audit, ainsi que le personnel des cabinets, doivent connaître ces termes.

Le Guide utilise aussi les termes suivants :

Les contrôles antifraudes

Ils sont conçus par la direction pour prévenir ou détecter des anomalies provenant de fraudes. En ce qui concerne les dépassements pouvant être effectués par la direction, les contrôles antifraudes peuvent ne pas empêcher la survenance de fraudes ; ils constituent, néanmoins, des procédures dissuasives et rendent la perpétration de fraudes plus difficile à dissimuler. Des exemples types de contrôles antifraudes sont présentés ci-après :

- les règles et procédures qui allouent des responsabilités additionnelles, telles que les approbations formelles des écritures comptables ;
- le renforcement des contrôles d'accès pour les données et transactions sensibles ;
- les alarmes silencieuses ;
- les rapports d'anomalies et d'exceptions ;
- les pistes d'audit ;
- les plans d'urgence relatifs aux fraudes ;
- les procédures de gestion de ressources humaines telles que l'identification/surveillance des personnes suspectes de fraudes éventuelles (par exemple, celles ayant un mode de vie trop luxueux) ;
- les systèmes anonymes de dénonciation de fraudes éventuelles.

Les «contrôles à l'échelle de l'entité»

Les "contrôles à l'échelle de l'entité" traitent les risques diffus. Ils contribuent à établir "le ton donné par la direction" d'une organisation et définit les attentes de l'environnement de contrôle. Ils sont souvent moins tangibles que les contrôles qui fonctionnent au niveau des transactions, mais ils ont un impact significatif et diffus ainsi qu'une influence sur tous les autres contrôles internes. En tant que tels, ils constituent le fondement primordial sur lequel tous les autres contrôles internes sont basés (le cas échéant). Les "contrôles à l'échelle de l'entité" incluent, entre autres, l'engagement de la direction envers le comportement éthique, ses exigences en matière de recrutement et de compétence du personnel, son attitude envers le contrôle interne, les contrôles antifraudes et les informations financières de fin de période. Les contrôles précités auront un impact sur tous les autres processus opérationnels au sein de l'entité.

La direction

La (les) personne (s) à qui incombe la responsabilité de diriger les opérations de l'entité. Pour quelques entités, ou dans certaines juridictions, la direction peut comprendre quelques-unes ou bien toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise - par exemple, les membres exécutifs du comité de gouvernance, ou un propriétaire-dirigeant.

Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

La (les) personne (s) ou organisation (s) (par exemple, une société de fiducie) qui est chargée de superviser l'orientation stratégique de l'entité et les obligations liées à la responsabilité de l'entité. Cela comprend la surveillance des processus de reporting financier. Pour quelques entités, ou dans certaines juridictions, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre le personnel de direction, par exemple, les membres exécutifs d'un comité de gouvernance d'une entité du secteur privé ou public, ou un propriétaire-dirigeant.

Le propriétaire-dirigeant

Il s'agit du propriétaire d'une entité qui est impliqué dans sa direction quotidienne. Dans la plupart des cas, le propriétaire-dirigeant est aussi la personne constituant le gouvernement d'entreprise.

Cabinets comptables de petite et moyenne taille (SMP*)

Ce sont les professionnels comptables/cabinets qui présentent les caractéristiques suivantes :

- Leurs clients sont principalement des petites et moyennes entreprises (PME) ;

- Ils utilisent des sources externes pour compléter leurs ressources techniques internes qui sont limitées parfois ;

- Ils emploient un nombre limité de personnel professionnel.

Ce qui constitue une PME varie d'une juridiction à l'autre.

(SMP*) : Cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille (deuxième appellation admise)

1.4 Acronymes utilisés dans le présent Guide

Abréviation	*Description*
AR	*Comptes à recevoir*
Assertions (Combinées)	
C	*Exhaustivité*
E	*Existence*
A	*Exactitude et séparation de période*
V	*Valorisation*
CAAT	*Procédures d'audit assistées par ordinateur*
CU	*Unité monétaire (l'unité monétaire standard est appelée "€")*
E/F	*États financiers*
HR	*Ressources humaines*
IAASB	*Conseil des normes internationales d'audit et des missions d'assurance*
IC	*Contrôle interne. Les cinq composants majeurs du contrôle interne sont les suivants :*
CA	*Mesures de contrôle*
CE	*Environnement de contrôle*
IS	*Système d'information*
MO	Suivi des contrôles
RA	Évaluation des risques
IESBA CODE	Code d'éthique des professionnels comptables
IFAC	*La Fédération internationale des comptables*
IFRS	*Normes internationales d'information financière*
ISA	*Normes internationales d'audit*
ISAE	*Normes internationales de missions d'assurances*
IAPS	*Recommandations relatives aux missions d'audit*
ISQC	*Normes internationales de contrôle qualité*
ISRE	*Normes internationales d'examen limité*
ISRS	*Normes internationales de services connexes*
IT	*Technologie de l'information*
PC	*Micro-ordinateur personnel*
R&D	*Recherche et Développement*
RAS	*Risques d'anomalies significatives*
RAP	*Procédures d'évaluation des risques*
PME	*Petite~~s~~ et moyenne~~s~~ entreprise~~s~~*
SMP	*Cabinets comptables de petite et moyenne taille (1)*
TOC	*Tests de procédures*
TCWG	*Personnes constituant le gouvernement d'entreprise*
WP	*Papiers de travail*

(1) SMP : Cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille (deuxième appellation admise)

Chapitre 2
LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

La structure des normes internationales d'audit (ISA)

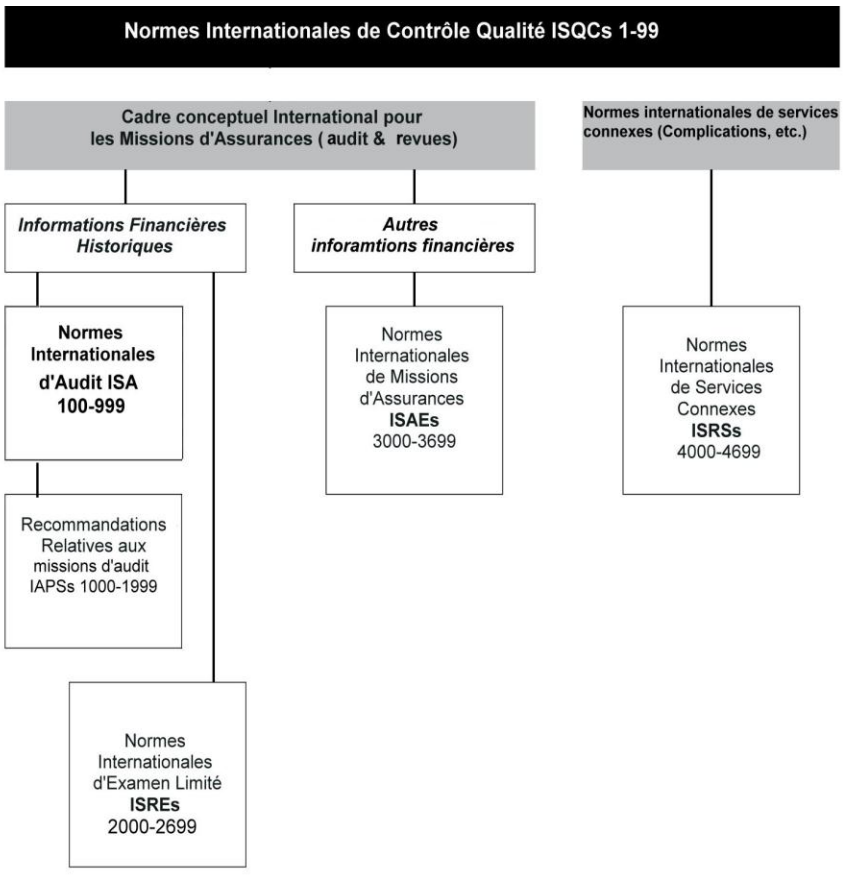
Les normes ISA ont une structure commune qui est décrite ci-après.

Elément de la norme ISA	Commentaires
Introduction	L'introduction présente une explication de l'objectif et l'étendue de la norme ISA, y compris la manière avec laquelle cette norme ISA est reliée avec les autres normes, le sujet de la norme ISA en question, les attentes spécifiques de l'auditeur et des autres utilisateurs, ainsi que le contexte dans lequel la norme ISA est établie.
Objectifs	C'est l'objectif devant être atteint par l'auditeur tout en se conformant aux exigences de la norme ISA en question. Afin d'atteindre ses objectifs généraux l'auditeur doit, lors de la planification et de la réalisation de l'audit, se référer aux objectifs définis dans les normes ISA pertinentes, en tenant compte des interrelations existantes dans les différentes normes ISA. La norme ISA 200 (paragraphe 21, alinéa « a ») exige de l'auditeur : (a) de déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit supplémentaires à celles requises par les normes ISA dans le but d'atteindre les objectifs définis par celles-ci ; (b) d'évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis.
Définitions	Elles fournissent une description des sens de certains termes relatifs aux objectifs des normes ISA. Ces définitions sont fournies pour aider à l'application et à l'interprétation cohérente des normes ISA. Ces descriptions ne visent pas à remplacer les définitions qui peuvent être établies à d'autres fins, telles que celles contenues dans les textes législatifs et réglementaires. Sauf indication contraire, ces termes ont toujours le même sens dans les différentes normes ISA.
Exigences	Cette section décrit les requêtes spécifiques exigées de l'auditeur. Chaque exigence contient le mot «doit». Par exemple, la norme ISA 200 (paragraphe 15) contient l'exigence suivante : « L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister conduisant à ce que les états financiers soient erronés de manière significative ».

Elément de la norme ISA	Commentaires
Application et autres éléments explicatifs importants	L'application et les autres éléments explicatifs importants fournissent des explications complémentaires sur les exigences d'une norme ISA et les directives permettant leurs réalisations. Plus particulièrement, elles peuvent : • Expliquer, d'une manière précise, les exigences de la norme et ce qui est escompté être couvert ; • Inclure, le cas échéant, des considérations spécifiques aux petites entités ; • Inclure des exemples de procédures d'audit qui pourraient être appropriées en les circonstances. En outre, il y a lieu de noter que les procédures courantes d'audit choisies par l'auditeur nécessitent l'application du jugement professionnel qui serait basé sur les circonstances particulières de l'entité et sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Ces directives, bien qu'elles ne constituent pas en elles-mêmes des exigences, sont pertinentes pour l'application correcte des exigences d'une norme ISA. L'application et les autres éléments explicatifs peuvent également fournir des informations de fond sur les questions traitées dans une norme ISA.
Annexes	Les annexes font partie de l'application et des autres documents explicatifs. L'objectif d'une annexe et son exploitation sont expliqués dans le corps de la norme ISA en question, sinon dans le titre et dans l'introduction de l'annexe elle-même.

2.1 Index d'une norme ISA et références croisées

Le cadre général des normes ISA est présenté ci-dessous.



Le tableau suivant présente les références croisées des normes ISA et de la norme ISCQ 1 avec les chapitres correspondants du Guide. Il est à noter que ce tableau comporte uniquement des références croisées aux chapitres du Guide où les exigences d'application de première importance des normes respectives sont traitées. Des références complémentaires à une norme peuvent également apparaitre dans d'autres chapitres.

Référence des normes ISA/ISQC1		Tome et chapitre Tome 1 = T1 Tome 2 = T2
ISQC 1	Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques et d'autres missions d'assurance et de services connexes	T1-3, 16 T2-4
200	Les objectifs généraux d'un auditeur indépendant et la conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit.	T1-3, 4
210	Accord sur les termes des missions d'audit	T2-4
220	Contrôle qualité d'un audit d'états financiers	T1-3, 16, T2-4, 21
230	Documentation d'audit	T1-3, 16, T2-18
240	Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers	T1-8, 9, 16 T2-7, 8, 9, 10
250	Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers	T1-15
260	Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	T2-16, 22
265	Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction	T2-13, 22
300	Planification d'un audit d'états financiers	T1-9, 16 T2-4, 5, 7, 16
315	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement	T1-4, 5, 6, 8, 16 T2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	T1-7, T2-6
330	Les réponses de l'auditeur aux risques évalués	T1-4, 9, 10, 16 T2-10, 16, 17, 21
402	Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services.	T1-15
450	Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	T2-6, 21, 22
500	Éléments probants	T1-9, T2- 16, 17
501	Éléments probants - Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	T1-15
505	Confirmations externes	T1-10
510	Mission d'audit initiale - Soldes d'ouverture	T1-15
520	Procédures analytiques	T1-10, T2-21
530	Sondages en audit	T2-17
540	Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant	T1-11, T2-21
550	Parties liées	T1-12
560	Événements postérieurs à la clôture	T1-13

Référence des normes ISA/ISQC1		Tome et chapitre Tome 1 = T1 Tome 2 = T2
570	Continuité de l'exploitation	T1-14
580	Déclarations écrites	T2-19
600	Aspects particuliers - audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)	T1-15
610	Utilisation des travaux des auditeurs internes	T1-15
620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur	T1-15
700	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers	T1-4, 17
705	Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant	T2-23
706	Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant	T2-24
710	Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs	T2-25
720	les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités	T1-15
800	Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique	Non traitée*
805	Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolement et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier	Non traitée*
810	Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés	Non traitée*

*Etant considérées comme ayant une application limitée dans les audits des PME, les normes ISA 800, 805 et ISA 810 n'ont pas été spécifiquement traitées dans la présente édition du Guide.

Le tableau suivant renvoie à des référenciations croisées entre les chapitres du présent Guide et les principales sections de la norme ISA traitée.

Remarque : Ce tableau fournit seulement des référenciations croisées générales. En effet, de nombreux chapitres du présent Guide comportent des questions qui sont analysées dans plus d'une norme particulière.

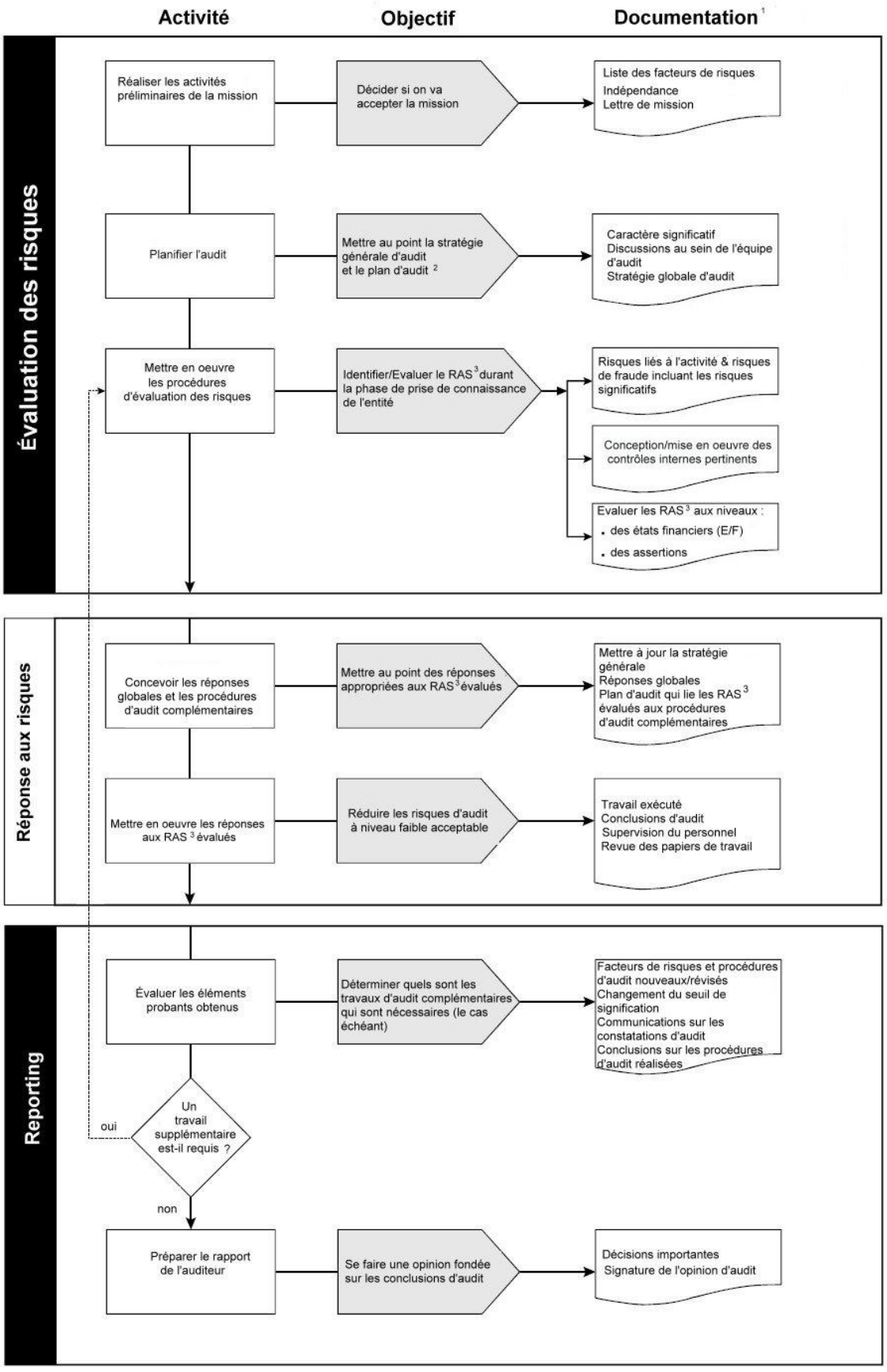
Chapitre	Titre	Références des normes ISA/ISQC
TI - 3	L'éthique, les normes internationales d'audit ISA et le contrôle qualité	ISQC 1. ISA 200, 220
TI - 4	L'approche d'audit par les risques – Vue d'ensemble	Multiple
TI - 5	Le contrôle interne – Objectifs et composants	315
TI - 6	Les assertions relatives aux états financiers	315
TI - 7	Le caractère significatif et le risque d'audit	320
TI - 8	Les procédures d'évaluation des risques	240, 315
TI - 9	Les réponses aux risques évalués	240, 300, 330, 500
TI - 10	Les procédures d'audit complémentaires	330, 505, 520

Chapitre ISA/ISQC	Titre	Référence des normes
TI - 11	Les estimations comptables	540
TI - 12	Les parties liées	550
TI - 13	Les événements postérieurs à la date de clôture	560
TI - 14	La continuité de l'exploitation	570
TI - 15	Résumé des exigences des autres normes ISA	250, 402, 501,510, 600, 610, 620, 720
TI - 16	La documentation de l'audit	ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330
TI - 17	Le fondement de l'opinion sur les états financiers	700
T2 - 4	L'acceptation et maintien de la relation client	ISQC 1, 210, 220,300
T2 - 5	La stratégie générale d'audit	300
T2 - 6	La détermination et l'utilisation du caractère significatif	320, 450
T2 - 7	Les discussions au sein de l'équipe d'audit	240, 300, 315
T2 - 8	L'identification des risques inhérents	240, 315
T2 - 9	L'évaluation des risques inhérents	240, 315
T2 – 10	Les risques significatifs	240, 315, 300
T2 – 11	La prise de connaissance du contrôle interne	315
T2 – 12	L'évaluation du contrôle interne	315
T2 – 13	La communication des déficiences du contrôle interne	265
T2 – 14	La conclusion de la phase d'évaluation des risques	315
T2 – 16	Les réponses du plan d'audit	260, 300, 330, 500
T2 – 17	La détermination de l'étendue des tests	330, 500, 530
T2 – 18	La documentation du travail exécuté	230,
T2 – 19	Les déclarations écrites	580
T2 – 21	L'évaluation des éléments probants d'audit	220, 330, 450, 520, 540
T2 – 22	La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	260, 265, 450
T2 – 23	Les modifications du rapport de l'auditeur	705
T2 – 24	Les paragraphes d'observation et les paragraphes descriptifs d'autres questions	706
T2 – 25	Les données comparatives	710

2.2 Le processus d'audit

L'approche d'audit présentée dans ce Guide a été divisée en trois phases – évaluation des risques, réponses aux risques et le reporting. Cela est illustré dans le schéma 2.2-1. Ce schéma décrit les activités principales pour chaque phase d'audit, leurs objectifs et la documentation en résultant. Des informations complémentaires sur les activités et la documentation requises dans chacune des trois phases sont présentées tout au long de ce Guide et particulièrement dans le Tome 2, qui présente le déroulement de la réalisation d'un audit type, du début jusqu'à la fin.

Schéma 2.2-1



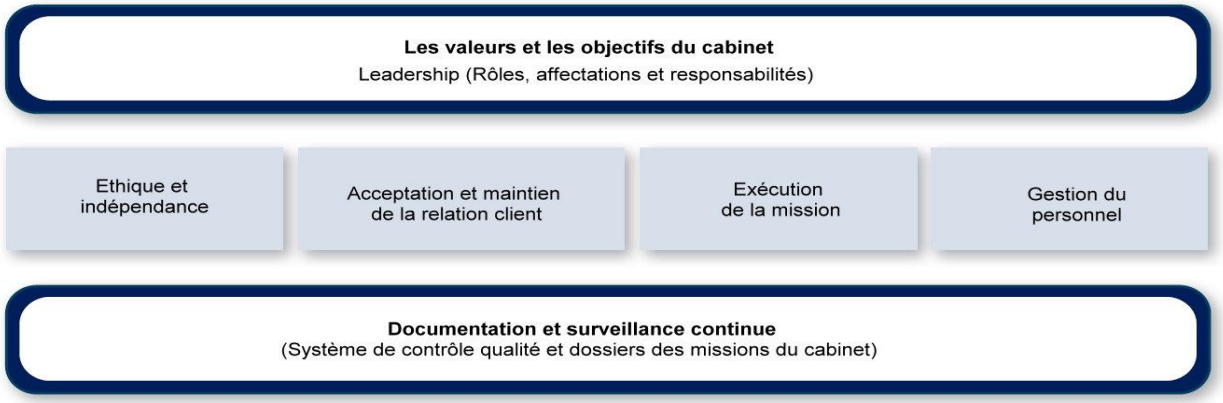
Notes :
1. Se référer à la norme ISA 230 pour une liste plus complète de la documentation exigée
2. La planification (norme ISA 300) est un processus continu et itératif tout au long de l'audit
3. RAS = Risques d'anomalies significatives

LES CONCEPTS FONDAMENTAUX

Chapitre 3
L'ETHIQUE, LES NORMES ISA ET LE CONTROLE QUALITE

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Les questions à traiter par le système de contrôle qualité du cabinet afin d'assurer la conformité avec les exigences d'éthiques (y compris l'indépendance) et avec les normes ISA.	ISQC1, ISA 200, 220,

Schéma 3.0-1



Paragraphe	Objectif (s) des normes ISA et ISQC
ISQC1.11	L'objectif du cabinet est de mettre en place et d'assurer le suivi d'un système de contrôle qualité visant à fournir l'assurance raisonnable: (a) que le cabinet et son personnel professionnel se conforment aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et (b) que les rapports émis par le cabinet et les associés responsables des missions sont appropriés en la circonstance.
220.6	L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité au niveau de la mission destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que : (a) l'audit satisfait aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et (b) le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA/ISQC 1
ISQC 1.13	Le personnel professionnel au sein du cabinet, qui a la responsabilité de mettre en place et d'assurer le suivi du système de contrôle qualité du cabinet, doit avoir une connaissance de l'intégralité de la présente Norme ISQC, y compris ses modalités d'application et autres informations explicatives, pour en comprendre son objectif et appliquer les diligences requises correctement.
ISQC 1.18	Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à promouvoir une culture interne fondée sur la reconnaissance de la qualité en tant qu'élément essentiel de la réalisation des missions. Ces politiques et procédures doivent requérir du directeur général du cabinet (ou son équivalent) ou, selon le cas, du conseil de direction des associés du cabinet (ou son équivalent) qu'il assume la responsabilité ultime du système de contrôle qualité du cabinet. (Voir Par. A4 – A5)
ISQC 1.19	Le cabinet doit définir des politiques et des procédures de telle sorte que toute(s) personne(s) à qui le directeur général ou le conseil de direction des associés assigne des responsabilités pour le fonctionnement du système de contrôle qualité du cabinet ait (aient) une expérience suffisante et appropriée, les aptitudes et l'autorité nécessaires, pour les remplir. (Voir Par. A6)
ISQC 1.29	Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il dispose d'un nombre suffisant de personnels professionnels ayant la compétence, les aptitudes et un attachement fort aux principes d'éthique nécessaires pour : (a) réaliser les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables; et (b) permettre au cabinet ou aux associés responsables de missions d'émettre des rapports qui sont appropriés en la circonstance. (Voir Par. A24 – A29)
ISQC 1.32	Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont effectuées conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et que lui, ou les associés responsables de missions, émettent des rapports appropriés en la circonstance. Ces politiques et procédures doivent couvrir : (a) les aspects visant à favoriser la régularité de la qualité des travaux dans la réalisation de missions ; (Voir Par. A32 – A33) (b) les responsabilités concernant la supervision ; (Voir par. A34) (c) les responsabilités concernant la revue des travaux. (Voir Par. A35)
ISQC 1.48	Le cabinet doit définir un processus de surveillance destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates, et fonctionnent efficacement. Ce processus doit : (a) prévoir un suivi et une évaluation en permanence du système de contrôle qualité du cabinet comprenant, sur une base périodique, l'inspection d'au moins une mission achevée pour chaque associé responsable de missions. (b) exiger que la responsabilité du processus de surveillance soit confiée à un associé ou à des associés ou d'autres personnes ayant une expérience suffisante et appropriée, et l'autorité au sein du cabinet pour assumer cette responsabilité; et (c) imposer que les personnes qui effectuent la mission ou la revue de contrôle qualité de la mission ne participent pas à l'inspection portant sur cette mission. (Voir Par. A64 – A68)
ISQC 1.57	Le cabinet doit définir des politiques et des procédures imposant une documentation appropriée pour fournir la preuve du fonctionnement de chaque composante de son système de contrôle qualité. (Voir Par. A73 – A75)
200.14	L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Voir Par. A14 – A17)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA/ISQC 1
200.15	L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. (Voir par. A18–A22)
200.16	L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. (Voir par. A23–A27)
220.17	A la date du rapport d'audit, ou avant, l'associé responsable de la mission doit, à partir d'une revue de la documentation d'audit et d'entretiens avec l'équipe affectée à la mission, s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les conclusions tirées des travaux et pour permettre d'émettre le rapport d'audit. (Voir par. A18–A20)
220.18	L'associé responsable de la mission doit : (a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe affectée à la mission procède aux consultations appropriées sur les questions difficiles ou controversées ; (b) s'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ; (c) s'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées ; et (d) déterminer si les conclusions tirées des consultations ont été appliquées. (Voir par. A21–A22)
220.19	Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité est requise, l'associé responsable de la mission doit : (a) s'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission a été désignée ; (b) s'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris de celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité ; et (c) ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Voir par. A23–A25)

3.1 Vue d'ensemble

La réalisation d'un travail de qualité passe d'abord par un leadership fort au sein du cabinet et un engagement solide des associés du cabinet pour le respect des plus hautes normes d'éthiques.

Ce chapitre se concentre sur le développement du système de contrôle qualité dans un cabinet. Il fournit quelques directives pratiques sur les questions qui doivent être considérées chaque fois que le cabinet décide d'effectuer des missions d'audit.

La prestation d'audits de qualité et de services connexes est essentielle pour :

- La sauvegarde de l'intérêt public ;
- Le maintien de la satisfaction du client ;
- L'offre du meilleur rapport qualité/prix ;
- L'assurance du respect des normes professionnelles ;
- L'établissement et le maintien d'une bonne réputation professionnelle.

Le *«Guide sur le contrôle qualité pour les cabinets de petite et moyenne taille »* de l'IFAC fournit une description détaillée des normes de contrôle qualité et des directives sur la manière de mettre en œuvre un système de contrôle qualité pour les cabinets comptables de petite et moyenne taille (SMP) (1) (2).

Le Code d'éthique des comptables professionnels publié par l'IESBA, (applicable à partir du 1er Janvier 2011), peut être téléchargé du site Web de l'IFAC. (3)

3.2 Les systèmes de contrôle qualité

Le système de contrôle qualité dans un cabinet d'expertise comptable (ou dans un cabinet comptable) peut être rapproché avec les cinq éléments du contrôle interne que les auditeurs sont tenus d'évaluer en tant qu'une partie de la prise de connaissance de toute entité auditée. Dans un cabinet, ces cinq éléments de contrôle interne seront également applicables aux systèmes de contrôle en place (autre que le contrôle qualité) comme le temps passé sur la mission et la facturation, l'avancement des travaux, le contrôle des dépenses et les activités de marketing.

Les diagrammes suivants rapprochent les éléments de contrôle qualité décrits dans la norme ISQC 1 et la norme ISA 220 pour les cinq composants du contrôle interne, figurant dans la norme ISA 315, qui sont applicables aux entités auditées. Chacun de ces cinq éléments de contrôle est traité de manière plus détaillée dans le chapitre 5, Tome 1 de ce Guide.

Tableau 3.2-1

Eléments du contrôle niveau interne (norme ISA 315)	Eléments du contrôle qualité au niveau du cabinet (ISQC 1)	Eléments du contrôle qualité au des missions d'audit (norme ISA 220)
L'environnement de contrôle *(Le ton donné par la direction)*	Les responsabilités de l'équipe dirigeante en ce qui concerne la qualité au sein du cabinet. Les exigences éthiques pertinentes Les ressources humaines.	Les responsabilités de l'équipe dirigeante en ce qui concerne la qualité des audits. Les exigences éthiques pertinentes L'affectation des membres de l'équipe de la mission d'audit.
L'évaluation du risque *(Ce qui pourrait mal tourner)*	L'acceptation et le maintien de la relation client et des missions spécifiques.	L'acceptation et le maintien de la relation client et des missions d'audit. Le risque que le rapport ne soit pas approprié en les circonstances.
Les systèmes d'information *(Suivi des performances)*	La documentation du système de contrôle qualité	La documentation d'audit
Les mesures de contrôle (*les contrôles de prévention et/ou de détection et de correction)*	La réalisation de la mission	La réalisation de la mission
La surveillance *(les objectifs de la mission/ du cabinet sont-ils atteints ?)*	La surveillance permanente des règles et des procédures de contrôle qualité du cabinet.	Les résultats de l'application de la surveillance continue pour les missions d'audit spécifiques

3.3 L'environnement de contrôle

L'offre de services de grande qualité et à un coût raisonnable est le principal facteur de succès pour les cabinets d'audit professionnels. Un service de qualité est également vital en ce qui concerne les responsabilités des experts comptables professionnels (ou des comptables professionnels) envers l'intérêt public.

La prestation de services de qualité doit toujours représenter un objectif clé dans la stratégie relative aux activités du cabinet ; cet objectif doit être communiqué régulièrement à l'ensemble du personnel, tout en surveillant les résultats. Cela exige une équipe dirigeante et des personnes responsables des actions qu'ils ont promises. Un mauvais contrôle qualité peut conduire à des opinions inappropriées, de mauvais services rendus aux clients, des poursuites judiciaires et une perte de réputation.

(1) Le lien est le suivant : http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides
(2) (SMP) : Cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille (deuxième appellation admise)
(3) Le lien est le suivant : http://web.ifac.org/publications-ressources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants

Les obstacles à un fort « ton donné par la direction » pourraient inclure principalement les points présentés au tableau ci-dessous.

Tableau 3.3-1

Obstacle	Description
Mauvaises attitudes du cabinet	Les mauvaises attitudes du cabinet sont au cœur de la plupart des obstacles concernant la qualité. Elle inclut les attitudes suivantes (mais pas nécessairement celles qui sont les plus extrêmes) : • Le cabinet fonctionne continuellement en mode de crise ; • Une mauvaise planification des missions et des activités est très courante ; • Un mauvais engagement envers la qualité et envers le respect des normes les plus élevées d'éthique ; • Ne pas se soucier des attentes en matière de qualité de la part du public et des autres parties prenantes ; • Considérer les changements concernant les normes d'audit comme étant applicables seulement aux grandes entités. Certaines pratiques et terminologies peuvent être modifiées au sein du cabinet d'audit pour démontrer la conformité relative à l'application des normes ISA, mais seulement en surface, tandis qu'en substance les anciennes pratiques d'audit continuent comme avant ; • Croire que les petites missions d'audit n'entrainent pas de risques pour le cabinet ; par conséquent, seul un travail minimum sera effectué ; • La taille des travaux d'audits est définie en fonction des honoraires reçus – et non pas en fonction des risques encourus ; • Les clients sont considérés comme totalement dignes de confiance par l'associé responsable de la mission d'audit ; • La réduction, ou même l'évitement, des exigences en matière de « revues de contrôle qualité des missions » ; • Croire qu'étant donné que les clients payent la facture, ils doivent obtenir ce qu'ils veulent ; • Les associés responsables des missions d'audit maintiennent (ou acceptent) un audit d'un client (en raison des honoraires qui vont être perçus) alors même que c'est (ou serait) très risqué pour le cabinet ; • La réticence à adopter les règles standards du cabinet en matière de contrôle qualité. Par exemple, un associé qui veut que les dossiers et les feuilles de travail soient établis à sa manière sans tenir compte de ce que font les autres associés ; • Le fait de demander au personnel de suivre les méthodes du cabinet, mais tout en ne les respectant pas personnellement (c'est à dire une attitude de "faites ce que je vous dis, mais ne faites pas ce que je fais").
Réticence à investir dans la formation et dans le développement du personnel du cabinet	La réalisation d'un audit de qualité dépend de la faculté d'attirer et de pouvoir garder des personnes compétentes et qualifiées pour exécuter les travaux d'audit. Cela exige la formation professionnelle continue et l'évaluation périodique du rendement pour tous les associés et le personnel professionnel (pour chaque période). Le manque d'effort et d'investissement pour le développement et la formation continue du personnel va entraîner aussi sa rotation rapide.
Manque de discipline	Un manque de discipline de la part des associés ou du personnel, lorsque les méthodes du cabinet sont intentionnellement contrevenues, envoie un message très clair au personnel que les règles écrites ne sont pas vraiment importantes. Cette situation nuit au respect de toutes les règles du cabinet et augmente ses risques.

Un excellent "ton donné par la direction" peut être établi par le cabinet et par les associés responsables des missions au moyen des activités décrites ci-dessous.

Tableau 3.3-2

Etablissement du « ton donné par la direction »	Description
Définir les objectifs, les priorités et les valeurs du cabinet	Cela pourrait inclure : • Un engagement résolu envers la qualité et envers les normes éthiques les plus élevées ; • Un investissement dans l'apprentissage du personnel, la formation et le développement de ses compétences ; • L'investissement dans les ressources humaines, financières et technologiques requises ; • Les règles visant à assurer une bonne mission et une optimisation de la gestion des obligations fiscales ; • Le niveau de tolérance au risque à utiliser dans le processus de prise de décision.
Communiquer régulièrement	Renforcer les valeurs du cabinet et ses engagements en communiquant régulièrement (oralement et par écrit) avec le personnel. Les communications traiteraient le besoin d'intégrité, d'objectivité, d'indépendance, d'esprit critique, le développement du personnel et le fait de rendre des comptes au public. Les communications pourraient être faites au moyen du système d'évaluation des performances, lors des réunions de mises à jour des associés, par des courriers électroniques, par des réunions au siège du cabinet et par des bulletins internes.
Mettre à jour le manuel de contrôle qualité	Mettre à jour, lors de chaque période, les règles et les procédures du cabinet en matière de contrôle qualité pour traiter les faiblesses éventuelles et toutes les nouvelles exigences dans ce domaine.
Attribuer à des personnes bien déterminées la responsabilité du contrôle qualité	Attribuer clairement les responsabilités et les pouvoirs relatifs aux fonctions de contrôle qualité (telles que les questions relatives à l'indépendance, aux missions de conseil, à la revue des dossiers, etc.).
Développer les compétences du personnel et récompenser le travail de qualité	Développer les compétences du personnel au moyen de : • La description claire des fiches de postes et de la documentation des évaluations annuelles du rendement qui devraient mettre la qualité du travail comme étant une priorité absolue ; • La fourniture des incitations/récompenses pour ceux qui fournissent un travail de qualité ; • La prise des mesures disciplinaires adéquates lorsque les règles du cabinet sont délibérément transgressées.
Améliorer l'audit de manière continue	Prendre rapidement des mesures afin de corriger les déficiences identifiées, par exemple au moyen du suivi des dossiers des missions du cabinet, y compris la vérification périodique des dossiers des missions achevées.
Donner l'exemple	Fournir au personnel un modèle au moyen de l'exemple positif donné par les associés dans leurs comportements quotidiens. Par exemple, si une règle met l'accent sur la nécessité pour la qualité du travail, on ne doit pas faire des reproches à un membre du personnel qui a légitimement dépassé le budget temps initial alloué.

3.4 L'évaluation des risques du cabinet

La gestion des risques est un processus continu qui aide un cabinet à anticiper les événements négatifs, à développer un cadre de prise de décision efficace, et à déployer d'une manière rentable ses ressources.

La plupart des cabinets ont une certaine forme de gestion des risques qui est souvent informelle et non documentée. Les professionnels, travaillant particulièrement à titre individuel, identifient les risques et y répondent en fonction de leur implication directe avec le cabinet et avec leurs clients. Formaliser et documenter le processus du cabinet dans son ensemble est une approche dynamique plus efficace pour l'évaluation des risques. Elle ne va pas prendre beaucoup de temps et n'est pas très difficile à mettre en œuvre. La gestion efficace de l'évaluation des risques du cabinet peut se traduire, particulièrement, par moins de stress pour les associés et pour le personnel, par des économies de temps et des réductions de coûts, ainsi que par l'augmentation des chances du cabinet d'atteindre ses objectifs.

Un processus d'évaluation des risques simple peut être utilisé quel le que soit la taille du cabinet, même s'il s'agit d'un cabinet individuel. Il se compose des activités présentées au tableau ci-dessous.

Tableau 3.4-1

Activités	Description
Etablir le seuil de tolérance des risques du cabinet	Ces seuils de tolérance peuvent être des montants quantitatifs, tels que le seuil des éliminations des travaux en cours qui sont permises, ou bien des facteurs qualitatifs tels que les caractéristiques des clients qui ne seraient pas acceptables pour le cabinet. Une fois établis, ces niveaux de tolérances fournissent aux associés et au personnel un point de référence utile pour la prise de décisions (par exemple, l'élimination et l'acceptation des clients, etc.).
Identifier ce qui peut mal tourner	Identifier les événements (c'est-à-dire les facteurs de risques ou d'expositions aux risques) qui pourraient empêcher le cabinet d'atteindre ses objectifs déclarés. Cette étape implique que le cabinet ait établi des objectifs clairs, ainsi qu'un engagement de réaliser un travail de qualité.
Classer les risques par ordre d'importance	En utilisant le seuil de tolérance des risques établi ci-dessus, il y a lieu de classer les événements identifiés sur la base d'une évaluation de la probabilité et de l'impact.
Quelle est la Réponse requise?	Développer une réponse appropriée aux risques évalués pour ramener l'impact potentiel à l'intérieur des seuils de tolérance acceptables du cabinet. Les événements potentiels (risques) ayant la plus haute priorité devraient être traités en priorité.
Affecter les responsabilités	Pour tous les risques qui nécessitent une intervention ou une surveillance, il y a lieu d'affecter à une personne bien déterminée la responsabilité de prendre les mesures appropriées et de gérer le risque au jour le jour.
Suivre les progrès réalisés	Exiger des rapports périodiques (simples) de chaque personne chargée d'une fonction de gestion des risques au nom du cabinet (il pourrait s'agir de questions telles que le respect des procédures de contrôle qualité du cabinet, les exigences en matière de formation, les évaluations du personnel et les problèmes d'indépendance traités).

Un exemple d'une feuille de travail d'évaluation des risques par le cabinet est présenté au tableau ci-dessous :

Tableau 3.4-2

Entité _____ Préparé par _____

Date de préparation _____

#	Événement - Facteur de risque qui empêcherait que les objectifs de l'entité soient atteints	Conséquence probable	Evaluation du risque inhérent			Réponse du cabinet pour atténuer/gérer les risques	Qui est le responsable?	Risque résiduel (H.M.L)	Des mesures supplémentaires sont-elles nécessaires	
			Probabilité de survenance	Impact	Score combiné				Quoi ?	Qui ?
1	Un client présentant un risque élevé est accepté par le cabinet	Temps non facturable et /ou contentieux.	4	4	16	Le manuel de QC énonce des critères et l'associé responsable de la direction du cabinet doit approuver tous les nouveaux clients.	L'associé responsable de la direction du cabinet	Faible	Aucune	
2	Un probléme d'indépendance risque de ne pas être identifié pour un nouveau client /client existant	Il est inapproprié, dans ce cas, de donner une opinion ; cela peut avoir pour résultat une perte de réputation dans les milieux d'affaires	2	4	8	Le manuel de QC énonce des règles. Le personnel signe une déclaration annuelle et Jack Billing traite tous les problèmes soulevés	Jack Billing	Faible	Aucune	
3	Les missions d'audit ne sont pas correctement planifiées	Temps perdu par le personnel. Facteurs de risque non relevés (fraude, par exemple) et une réponse d'audit inadéquate.	4	5	20	Une réunion de planification est requise pour tous les audits. Cindy tient une liste des clients et enregistre les dates planifiées. Joe Gisp en assure le suivi avec les associés.	Joe Gisp	Faible	Aucune	
4	Le personnel ignore les nouvelles normes ISA "clarifiées" entrées en vigueur	Travaux de mauvaise qualité et non conformes aux normes ISA.	4	5	20	Joe GISP inscrit le personnel aux cours de formation qui sont adaptés à leurs besoins.	Joe Gisp	Moyen	Joe devrait développer un processus pour s'assurer que le personnel a réellement assisté aux cours.	Joe Gisp le 1/1/XX

Remarques :

Evaluation de la probabilité de survenance sur une échelle de 1 à 5 (Infime = 1 Improbable = 2 Possible 3 = Probable 4 Presque certaine = 5)
Evaluation de l'impact sur une échelle de 1 à 5 (Sans importance = 1 Mineur = 2 Moyen = 3 Important = 4 Significatif = 5)
Evaluation du risque résiduel comme étant faible, moyen ou élevé. Ce sont les risques résiduels après l'application de la réponse aux risques du cabinet

3.5 Systèmes d'information

La plupart des cabinets ont des systèmes d'informations bien développés permettant de garder la trace des informations relatives aux clients, au temps passé et à la facturation, aux dépenses, au personnel et à la gestion des dossiers des missions. Toutefois, les systèmes d'information qui rendent compte de la qualité du travail produit et de la conformité avec le manuel de contrôle qualité du cabinet ne sont pas souvent aussi bien développés.

Les systèmes d'information devraient aussi être conçus pour répondre aux risques identifiés et évalués dans le cadre du processus d'évaluation des risques du cabinet.

Les aspects du contrôle qualité qui méritent une documentation et un examen continu comprennent le suivi des questions présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3.5-1

Garder trace du :	Description
Degré d'exposition au risque du cabinet et degré de l'engagement du personnel envers la qualité	• Les évaluations relatives à l'acceptation et au maintien de la relation client. • Les rapports émis par toutes les personnes responsables de la qualité au sein du cabinet. Il pourrait comprendre des procès-verbaux des réunions des comités (par exemple, comité du contrôle qualité), des questions traitées, ou bien tout simplement la mention qu'il n'y a rien à signaler. •Les communications à l'échelle du cabinet sur le thème de la qualité. • Le rapport de suivi le plus récent et les mesures spécifiques requises pour chaque déficience constatée ou recommandation effectuée (qui, quoi, quand, etc.). Il y a lieu aussi de noter les dates auxquelles ces mesures ont été achevées et de procéder à des rappels si nécessaire. • Le détail des plaintes des clients ou des tierces parties afférentes au travail du cabinet ou au comportement du personnel du cabinet. Il y a lieu aussi de suivre la manière dont ces plaintes ont été examinées, les résultats obtenus et la communication avec le plaignant, ainsi que toutes les actions qui ont été entreprises.
Ethique et Indépendance	• La liste des investissements interdits. • Les détails sur la nature des menaces d'éthique (y compris celles relatives à l'indépendance) qui ont été identifiées et les mesures de sauvegarde pertinentes qui ont été appliquées pour éliminer ou bien, au moins, pour atténuer ces menaces.
Personnel du cabinet	• Les offres d'emploi. • La preuve de la vérification des références des expériences déclarées par les nouveaux employés. • Actions visant à encadrer, orienter et former les nouveaux employés. • Copier et dater la confirmation annuelle des membres du personnel relative à leur indépendance et à leur connaissance du manuel de contrôle qualité du cabinet. • La preuve de l'évaluation du personnel, incluant la datation et toutes les mesures qui en ont résulté, telles que la formation qui a été suivie, etc. • La planification du personnel avec la comparaison du nombre d'heures prévues par rapport à celui qui a été réalisé effectivement. • Les dates et les sujets abordés tout au long des sessions de formation internes et externes avec les noms des participants. • Les détails de toutes les mesures disciplinaires prises.
Management de la mission	• Noter les dates prévues des réunions de planification de l'équipe et celles où elles ont effectivement eu lieu, et ce, pour toutes les missions d'audit. • Quels sont les dossiers qui nécessitent des examens de contrôle qualité, quelle est la personne affectée pour ces examens et la date prévue. Ensuite, il y a lieu de rapprocher ce plan avec ce qui a été effectivement accompli lors de la revue de ces dossiers, de préciser quand ladite revue s'est produite et, le cas échéant, quelles étaient les questions soulevées et comment elles auraient été éventuellement résolues. • Les raisons de la dérogation à toute exigence applicable des normes ISA et les procédures d'audit alternatives réalisées pour atteindre l'objectif de ladite exigence. •Les détails des consultations effectuées avec les autres intervenants et la résolution des problèmes d'audit/comptabilité soulevés, le cas échéant. • Les raisons des retards de la mission et comment ces derniers ont été traités et résolus. Ces raisons pourraient inclure les changements du personnel, ou bien les retards d'obtention des informations, l'indisponibilité du personnel du client, les restrictions au niveau de l'étendue de la mission et tout désaccord avec la direction du client. • La datation du rapport d'audit et le respect du délai des 60 jours recommandé pour l'assemblage final des dossiers des missions d'audit. • Comment les commentaires du responsable de la surveillance du dossier d'audit ont été traités.

3.6 Mesures de contrôle

Les mesures de contrôle sont conçues afin d'assurer la conformité avec les règles et avec les procédures définies par le cabinet.

Une des façons possibles de concevoir, mettre en œuvre et surveiller la qualité est de suivre le processus «PRCA» (planifier, réaliser, contrôler et analyser). Ces quatre éléments sont décrits un à un ci-dessous.

Tableau 3.6-1

Etape	Description
Planifier	Établir les objectifs et les processus de contrôle qualité nécessaires afin d'atteindre les résultats requis.
Réaliser	Mettre en œuvre le nouveau processus ; souvent sur une petite échelle, si cela est possible.
Contrôler	Mesurer les nouveaux processus et comparer les résultats atteints par rapport à ceux prévus afin de déceler toutes les différences.
Analyser	Analyser les différences afin de déterminer leurs causes. Chaque partie fera l'objet d'une ou de plusieurs étapes du processus P-R-A-C. Déterminer les situations où il y a lieu d'appliquer des changements, y compris des améliorations.

Par exemple, l'objectif du cabinet peut être de ne pas publier le rapport d'audit jusqu'à ce que toutes les requêtes et tous les éléments en suspens, ou en attentes, aient été clarifiés. La règle requise serait que le rapport final de la mission ne peut être publié, déposé et distribué avant que certaines approbations bien définies aient été obtenues. La mise en œuvre de la règle pourrait être contrôlée grâce à un processus de publication final où une personne vérifie que toutes les approbations ont été réellement obtenues et documentées. L'efficacité de la règle peut être vérifiée par des contrôles périodiques des visas d'approbation. Si des non-applications de la règle étaient identifiées, les raisons devraient en être recherchées et des actions, telles que des mesures disciplinaires, une formation, ou des changements de règles devraient être envisagés.

Les mesures de contrôle ne peuvent pas être conçues pour traiter toutes les règles et les procédures du cabinet. Cela ne serait pas pratiquement possible et elles ne peuvent pas être réalisées aussi à un coût raisonnable. Les cabinets doivent utiliser leur jugement professionnel et leur propre évaluation des risques afin de déterminer quels sont les contrôles qui nécessitent d'être mis en œuvre.

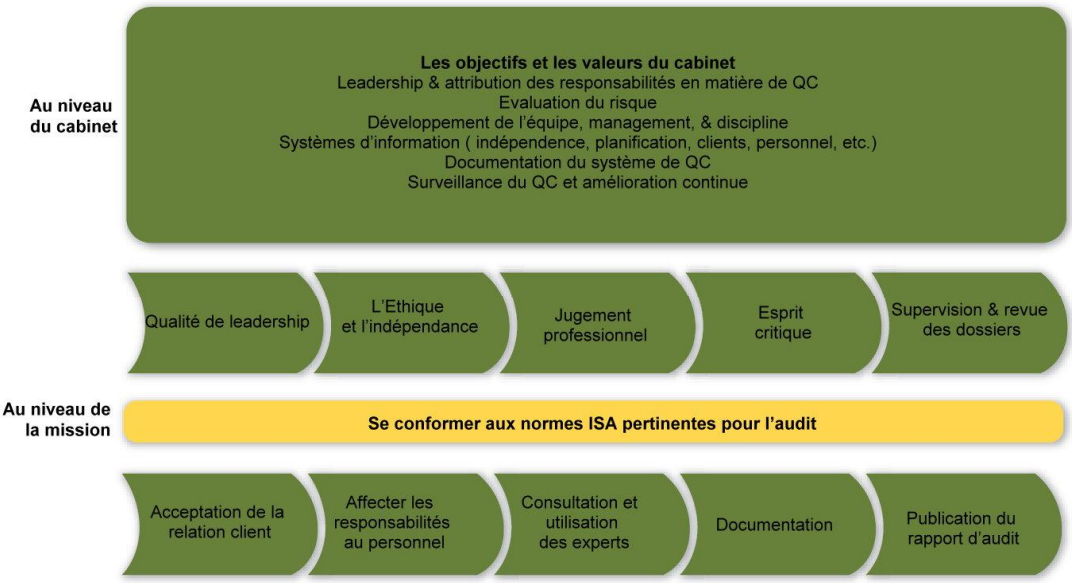
Les mesures de contrôle pourraient être envisagées pour :

- Toutes les règles et les procédures documentées dans le manuel de contrôle qualité du cabinet ;
- Les règles « workflow » du cabinet (gestion électronique des processus métier) ;
- Les règles et les procédures opérationnelles ;
- Les autres règles et procédures concernant le personnel.

L'étendue des mesures de contrôle conçues porterait sur l'ensemble du contrôle qualité, de l'éthique et des exigences d'indépendance, ainsi que sur la vérification de la conformité des procédures du cabinet aux normes ISA pertinentes pour l'audit.

Tableau 3.6-2

Etendues des mesures de contrôle possibles :



3.7 Surveillance

Un élément important d'un système de contrôle est la surveillance de son adéquation ainsi que l'efficacité de son fonctionnement. Cette tâche peut être réalisée par un examen indépendant de l'efficacité de ce fonctionnement au niveau du cabinet et au niveau des règles/procédures relatives au contrôle de l'achèvement des dossiers des missions.

Un processus efficace de surveillance contribue à développer la culture de l'amélioration continue où les associés et le personnel s'engagent pour un travail de qualité et sont récompensés pour l'amélioration des performances.

Le processus de surveillance du cabinet peut être divisé en deux parties, comme suit :

- **La surveillance permanente** (autre que l'inspection périodique des dossiers)

  L'examen et l'évaluation continue (une périodicité annuelle est recommandée) du système de contrôle qualité du cabinet permettent de s'assurer que les règles et les procédures mises en place sont pertinentes, adéquates et fonctionnent d'une manière efficace. Quand elle est réalisée et documentée sur une base annuelle, cette surveillance vient appuyer l'exigence de la communication annuelle avec le personnel qui se rapporte aux plans du cabinet visant à améliorer la qualité des missions d'audit. L'étendue de la surveillance continue évoquée ci-dessus traite chacun des éléments du contrôle qualité et comprend une évaluation cherchant à vérifier si :

  - Le manuel de contrôle qualité du cabinet a été mis à jour pour tenir compte de nouvelles exigences et des développements ;
  - Les personnes à qui on a affecté la responsabilité du contrôle qualité dans le cabinet (le cas échéant) ont effectivement bien rempli leur rôle ;
  - Les confirmations écrites (par les associés et le personnel) ont été obtenues pour s'assurer du respect, par chacun d'entre eux, des règles et des procédures relatives à l'indépendance et à l'éthique du cabinet ;
  - Un recyclage et une formation professionnelle continue pour les associés et le personnel sont prévus ;
  - Les décisions relatives à l'acceptation et le maintien de la relation client et des missions spécifiques sont en conformité avec les règles et les procédures du cabinet ;
  - Le code d'éthique a été suivi et appliqué ;
  - Les personnes qualifiées, telles que les personnes chargées du contrôle qualité des missions, ont été bien affectées et que l'achèvement de ce contrôle a bien eu lieu avant que le rapport d'audit n'ait été daté ;

- La communication, au sujet des déficiences qui ont été identifiées, a été effectuée auprès du personnel concerné ;
- Un suivi approprié a été effectué afin de s'assurer que les déficiences identifiées au niveau de la qualité ont été traitées à temps.

- **Inspections périodiques des dossiers achevés.**

  L'examen et l'évaluation continue du système de contrôle qualité du cabinet comprennent une inspection cyclique d'au moins un dossier complet d'une mission pour chaque associé. Cela est nécessaire pour assurer le respect des exigences professionnelles et légales ainsi que les rapports émis, relatifs aux missions d'assurance, sont appropriés en les circonstances. Les contrôles cycliques aident à identifier les déficiences et les besoins en formation à temps. Il permet aussi au cabinet d'apporter les modifications nécessaires à temps.

À l'issue de l'achèvement de l'examen, le responsable de la surveillance doit préparer un rapport qui, après sa discussion avec les associés, sera communiqué à tous les autres directeurs, et au personnel qualifié du cabinet, avec les actions relatives aux mesures à prendre.

Qui peut être désigné en tant que responsable de la surveillance ?

- **Surveillance de l'application des règles au niveau du cabinet**

  L'examen de la conformité avec les règles du cabinet sera réalisé par une personne qualifiée appropriée qui, idéalement, n'est pas aussi responsable de la gestion ou du développement du contrôle qualité dans le cabinet. Toutefois, la norme ISQC 1 reconnaît que cela n'est pas toujours possible dans les petits cabinets ; par conséquent, l'auto-surveillance est acceptable. Autrement, une personne extérieure au cabinet, avec les compétences et les capacités d'agir comme un associé responsable de la mission, pourrait être nommée. Cela renforcerait l'indépendance et l'objectivité du cabinet.

- **Inspections des dossiers achevés**

  La personne nommée pour inspecter les dossiers des missions achevées doit être qualifiée et n'a pas été impliquée dans l'exécution de la mission d'audit ou bien dans la revue de contrôle qualité du dossier de la mission.

3.8 Conformité avec les normes ISA pertinentes

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
200.18	L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. L'application d'une Norme ISA est pertinente pour l'audit lorsque cette Norme est en vigueur et que les faits et les circonstances décrits dans celle-ci existent. (Voir par. A53–A57)
200.22	Sous réserve des dispositions du paragraphe 23, l'auditeur doit se conformer à chacune des diligences requises par une Norme ISA à moins que, dans le contexte de l'audit : (a) l'ensemble de la Norme ISA ne soit pas pertinent ; ou (b) une diligence requise ne soit pas pertinente dès lors que son application dépend d'une condition qui n'est pas présente. (Voir par. A72–A73)
200.23	Dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur peut estimer nécessaire de déroger à une diligence requise par une Norme ISA. En pareille situation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour atteindre le but recherché par cette diligence. Les cas où il est attendu que l'auditeur puisse avoir à déroger à une diligence requise sont ceux où la diligence consiste à mettre en œuvre une procédure spécifique alors que, dans les circonstances propres à l'audit, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but recherché par la diligence requise. (Voir par. A74)
230.12	Lorsque, dans des situations exceptionnelles, l'auditeur estime nécessaire de s'écarter d'une diligence particulière requise par une Norme ISA, il doit consigner dans ses dossiers la façon dont des procédures d'audit alternatives ont été mises en œuvre pour atteindre l'objectif visé par cette diligence et les raisons pour lesquelles il ne l'a pas appliquée. (Voir par. A18–A19)

Les normes ISA définissent les responsabilités des auditeurs ainsi que les exigences qu'ils doivent respecter dans la conduite d'un audit. Comme cela est indiqué dans la norme ISA 200, paragraphes 18, 22 et 23, chacune des exigences pertinentes (énoncées dans la section relative aux exigences des normes ISA) doit être appliquée par l'auditeur, sauf dans des circonstances exceptionnelles, là où des procédures alternatives d'audit seraient effectuées pour atteindre le but de cette exigence particulière. A cet effet, il y a lieu de noter les points suivants :

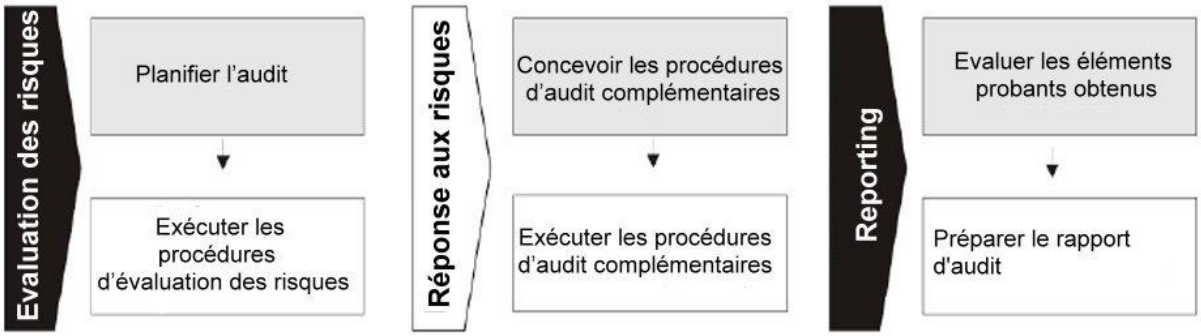
Tableau 3.8-1

Normes ISA	Description
Statut	Les normes ISA, prises ensemble, définissent les normes pour le travail de l'auditeur dans la réalisation de ses objectifs globaux. Les normes ISA impliquent, d'une part, les responsabilités générales de l'auditeur, et d'autre part, les considérations complémentaires de l'auditeur afférentes à l'application de sa responsabilité quant à des sujets spécifiques.
Pertinence	Certaines normes ISA (et donc l'ensemble de ses exigences) peuvent ne pas être pertinentes dans des circonstances (par exemple de l'audit interne ou les comptes d'un groupe). Certaines normes ISA contiennent des exigences conditionnelles. Ces exigences sont pertinentes lorsque les circonstances envisagées s'appliquent et que la condition existe. Les dérogations aux normes ISA pertinentes doivent être documentées à la fois avec les procédures d'audit alternatives effectuées et avec les raisons de la dérogation.
Textes législatifs locaux	Les auditeurs peuvent être obligés (en plus des normes ISA) de se conformer à certaines exigences légales et réglementaires ou à d'autres normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays spécifiques.
Autres points	L'étendue, la date d'effet et toute limitation particulière de l'applicabilité d'une norme ISA spécifique sont clairement indiquées dans la norme ISA. Toutefois, la date d'effet de la norme ISA peut également être affectée par les exigences légales dans une juridiction donnée. Sauf indication contraire dans la norme ISA, l'auditeur est autorisé à appliquer une norme ISA avant la date d'effet qui y est précisée.

Chapitre 4
L'APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Les objectifs des auditeurs, les éléments de base et la démarche pour réaliser une approche d'audit par les risques	Plusieurs normes.

Schéma 4.0-1



Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
200.11	Lors de la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont : (a) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; et (b) d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
200.3	Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel. Un audit réalisé selon les Normes ISA et effectué en conformité avec les règles d'éthique applicables permet à l'auditeur de forger son opinion. (Voir par. A1)
200.5	Pour forger son opinion, les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé. Ce niveau d'assurance est obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Toutefois, l'assurance raisonnable n'est pas un niveau d'assurance absolu, car il existe des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion, conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. (Voir par. A28–A52)
200. A 34	Les risques d'anomalies significatives peuvent exister à deux niveaux : • au niveau des états financiers pris dans leur ensemble ; et • au niveau d'une assertion pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers.
200. A 40	Les Normes ISA ne visent généralement pas le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne de manière séparée, mais visent plutôt une évaluation globale des « risques d'anomalies significatives ». Cependant, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou à une évaluation globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle interne, en fonction des techniques et des méthodologies d'audit choisies et de considérations pratiques. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut être exprimée en termes quantitatifs, tels qu'en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Dans tous les cas, quelles que soient les diverses approches suives, le plus important pour l'auditeur est de procéder à une évaluation appropriée des risques.
200. A 45	- L'auditeur n'est pas censé, et ne pourrait d'ailleurs, ramener le risque d'audit à zéro ; il ne peut donc pas obtenir l'assurance absolue que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. Cela tient à l'existence des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants à partir desquels l'auditeur tire ses conclusions et fonde son opinion conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. Les limites inhérentes à un audit proviennent : • de la nature du processus d'élaboration de l'information financière ; • de la nature des procédures d'audit ; et • de la nécessité de réaliser l'audit dans un laps de temps et à un coût raisonnables.

4.1 Vue d'ensemble

Les objectifs généraux de l'auditeur, énoncés dans le paragraphe 11 de la norme ISA 200, peuvent être résumés comme suit :

- Obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi 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 ;
- Emettre un rapport sur les états financiers et procéder aux communications requises par les normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux.

Assurance raisonnable

L'assurance raisonnable est un niveau élevé, mais non absolu, d'assurance. Elle est obtenue lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est à dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau faible acceptable. L'auditeur ne peut pas fournir une assurance absolue en raison des limites inhérentes au travail effectué. Cela résulte du fait que la plupart des éléments probants (sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion) sont persuasifs plutôt que concluants.

Limites inhérentes à l'audit

Le tableau suivant décrit certaines limites inhérentes à l'exécution des travaux d'audit.

Tableau 4.1-1

Limitations	Raisons des limitations
Nature du processus d'élaboration de l'information financière	La préparation d'états financiers implique : • le jugement de la direction lors de l'application du référentiel comptable applicable ; • les décisions ou les évaluations subjectives effectuées par la direction (telles que les estimations), impliquant un éventail d'interprétations et de jugements acceptables.
Nature des éléments probants disponibles	La plupart des travaux de l'auditeur, réalisés en vue de lui permettre de former son opinion, consistent en l'obtention et l'évaluation des éléments probants. Ces derniers ont tendance à être de caractère persuasif plutôt que concluant. Les éléments probants sont principalement recueillis à partir des procédures d'audit effectuées durant le déroulement de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues par d'autres sources telles que : • les audits précédents ; • les procédures de contrôle qualité du cabinet effectuées pour l'acceptation et le maintien de la relation client ; • les registres comptables de l'entité ; • les éléments probants préparés par un expert employé ou engagé par l'entité.
Nature des procédures d'audit	Les procédures d'audit, même si elles sont bien conçues, ne permettent pas de détecter toutes les anomalies. En effet, il y a lieu de noter à ce propos que : • tout échantillon de moins de 100 % de la population présente un certain risque que des anomalies ne soient pas détectées. • la direction, ou d'autres personnes peuvent ne pas fournir à l'auditeur, volontairement ou involontairement, l'ensemble des informations requises. La fraude peut impliquer des procédés sophistiqués et bien organisés visant à la dissimuler. • les procédures d'audit utilisées pour recueillir des éléments probants peuvent ne pas déceler le manque de certaines informations.
Délai de présentation des informations financières	La pertinence ou la valeur de l'information financière a tendance à diminuer avec le temps ; par conséquent, un équilibre doit être trouvé entre la fiabilité de l'information et son coût. Les utilisateurs des états financiers s'attendent à ce que l'auditeur forme son opinion dans un laps de temps et à un coût raisonnable. Par conséquent, il n'est pas possible pour l'auditeur de traiter toutes les informations existantes et de mener systématiquement à terme l'audit de chaque point en partant de l'hypothèse que l'information est erronée, ou frauduleuse, jusqu'à preuve du contraire.

Etendue d'un audit

L'étendue des travaux de l'auditeur et l'opinion qu'il exprime sont généralement limitées au fait de savoir si les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, en conformité avec le référentiel comptable applicable. En conséquence, le rapport de l'auditeur non modifié ne garantit ni la viabilité future de l'entité, ni l'efficience et l'efficacité avec lesquelles la direction a géré les affaires de l'entité.

Toute extension de cette responsabilité de base de l'audit, conformément aux exigences contenues dans les textes législatifs locaux ou dans les réglementations relatives à la sécurité financière, met à la charge de l'auditeur la nécessité d'entreprendre des travaux complémentaires et de modifier ou d'étendre le rapport d'audit en conséquence.

Anomalies significatives

Une anomalie significative (prise individuellement ou résultant du cumul de toutes les anomalies non corrigées, ou provenant d'informations mensongères et/ou de manque d'informations dans les états financiers) se produit lorsqu'on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elle influe sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers.

Assertions

Les assertions sont les déclarations de la direction, explicites ou autres, qui sont représentées dans les états financiers. Elles ont trait à la constatation, à la mesure, à la présentation et à la divulgation de différents éléments (montants et informations à fournir) dans les états financiers. Par exemple, l'assertion "exhaustivité" signifie l'assurance que toutes les transactions et les événements qui devraient être enregistrés l'ont bien été. Les assertions sont utilisées par l'auditeur afin de prendre en considération les différents types d'anomalies éventuelles qui peuvent se produire.

4.2 Risque d'audit

Le risque d'audit est la possibilité que l'auditeur exprime une opinion d'audit inappropriée sur des états financiers qui comportent des anomalies significatives. L'objectif de l'audit est de réduire ce risque d'audit à un niveau faible acceptable.

Le risque d'audit contient deux éléments clés illustrés ci-dessous :

Tableau 4.2-1

Risque	Nature	Source
Risque inhérent et risque lié au contrôle	Les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives.	Les objectifs/opérations de l'entité et la conception/mise en œuvre du contrôle interne par la direction.
Risque de non-détection	L'auditeur peut ne pas détecter des anomalies significatives dans les états financiers.	La nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur.

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

- évaluer le risque d'anomalie significative ;
- limiter le risque de non-détection. Ceci peut être réalisé en mettant en œuvre des procédures qui répondent aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions relatives aux flux d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir.

Composants du risque d'audit

Les composants majeurs du risque d'audit sont décrits dans le tableau ci-dessous.

Tableau 4.2-2

Nature	Description	Commentaires
Risque inhérent	C'est la possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents.	Cela inclut les événements ou les conditions (internes ou externes) qui peuvent produire des anomalies (erreurs ou fraudes) dans les états financiers. Les sources des risques (qui sont souvent classés en tant que risques liés à l'activité ou risques de fraude) peuvent découler des objectifs de l'entité, de la nature de ses activités, de l'environnement réglementaire dans lequel elle opère, de sa taille et de la complexité de ses opérations.
Risque lié au contrôle interne	C'est le risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.	La direction conçoit les contrôles pour atténuer les facteurs de risques spécifiques inhérents (risques liés à l'activité ou risques de fraude). Une entité évalue ses risques (évaluation des risques) et y répond en concevant et en mettant en œuvre un système de contrôle interne approprié pour réduire ses risques à un niveau tolérable (acceptable). Les contrôles peuvent être : • Soit diffus par nature, telle que l'attitude de la direction à l'égard du contrôle, l'engagement à recruter des personnes compétentes et la prévention de la fraude. Ces contrôles sont généralement appelés "contrôles à l'échelle de l'entité" ; • Soit spécifiques quant à l'initiation, le traitement ou l'enregistrement d'une transaction particulière. Dans ce cas, ces contrôles sont souvent appelés "processus opérationnels" ou "contrôles au niveau des activités" ou encore "contrôles des transactions".
Le risque de non-détection	C'est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.	L'auditeur évalue le risque d'anomalie significative (risque inhérent et risque lié au contrôle interne) aux niveaux des états financiers et des assertions. Les procédures d'audit sont ensuite développées pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Cela comprend l'examen du risque potentiel tel que : • le choix de procédures d'audit inappropriées ; • l'application erronée de procédures d'audit adéquates ; • la mauvaise interprétation des résultats des procédures d'audit.

Remarque: Les normes ISA définissent le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions comme étant constitué de deux composants : le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne. Par conséquent, les normes ISA ne font pas généralement référence aux risques inhérents et aux risques liés au contrôle interne de manière séparée, mais plutôt à une évaluation combinée du "risque d'anomalie significative". Cependant, l'auditeur peut séparer ou combiner les évaluations des risques inhérents et des risques liés au contrôle interne, soit en fonction de techniques d'audit qu'il privilégie, soit en fonction de méthodologies spécifiques ou d'autres considérations pratiques.

Point à prendre en considération

Séparation des risques liés à l'activité et des risques de fraudes

De nombreux risques inhérents peuvent découler à la fois des risques liés à l'activité et des risques de fraude. Par exemple, un nouveau système comptable peut créer des possibilités d'erreurs (risques liés à l'activité) mais peut également fournir l'occasion pour une personne de manipuler les résultats financiers ou détourner des fonds (risques de fraude).

Par conséquent, lorsqu'un risque lié à l'activité est identifié, il y a lieu toujours de déterminer si cela va engendrer aussi un risque de fraude. Si c'est le cas, il y a lieu d'enregistrer et d'évaluer le risque de fraude indépendamment des facteurs de risques liés à l'activité. Sinon, il est probable que la réponse d'audit ne va traiter que l'élément du risque lié à l'activité uniquement et qu'elle ne va pas traiter le risque de fraude.

Enregistrement des risques de fraude

La fraude est souvent identifiée à travers de l'examen :

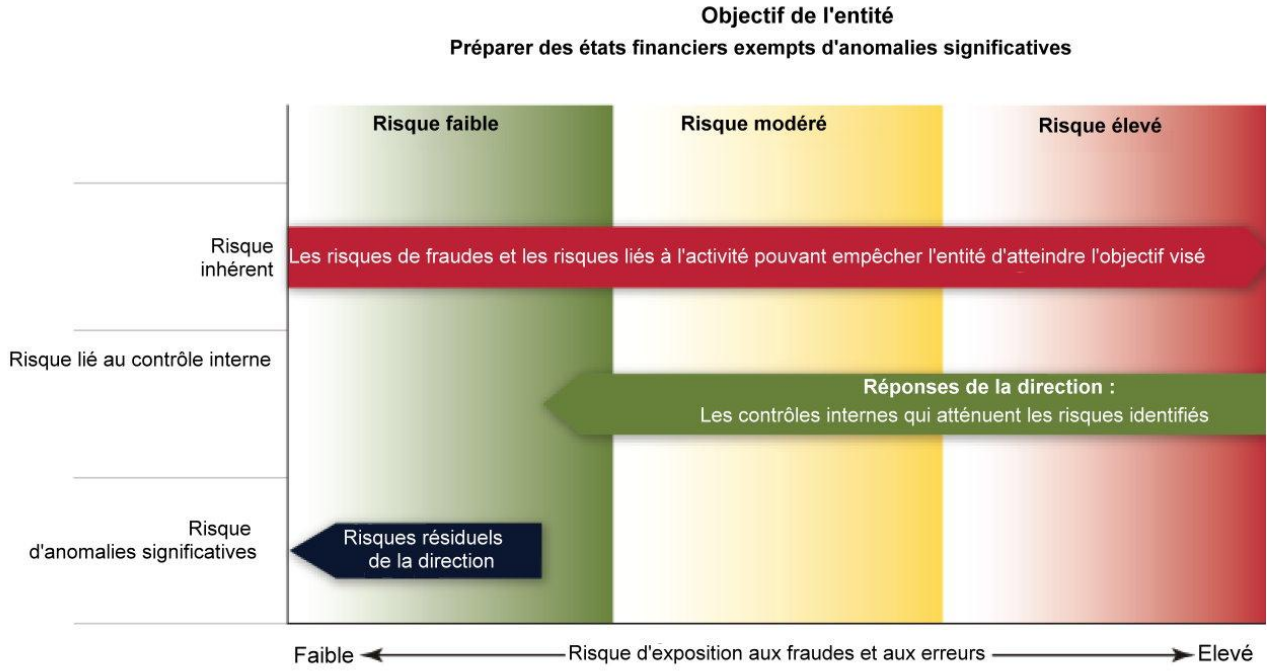
- Des cas particuliers, des exceptions et des caractéristiques inhabituels de transactions/événements ;
- Des personnes ayant le mobile, l'occasion et la rationalisation pour commettre la fraude.

Si de tels problèmes sont observés (durant une phase d'audit), il y a lieu de les enregistrer et de les évaluer en tant que risques de fraudes, même s'ils semblent être, à première vue, non significatifs. L'enregistrement de ces risques permet d'assurer qu'ils ont été pris en considération de manière appropriée lors de la mise en œuvre de la réponse d'audit.

Résumé des composants du risque d'audit

Schéma 4.2-3

Le schéma suivant illustre l'interrelation entre le risque et le contrôle. La barre relative au risque inhérent comporte tous les facteurs de risques liés à l'activité et de risques de fraude qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers (avant toute considération du contrôle interne). Les barres relatives aux risques liés au contrôle interne reflètent les procédures de contrôle spécifiques et diffuses mises en place par la direction pour atténuer le risque que les états financiers comportent des anomalies. L'étendue à laquelle les barres relatives aux risques liés au contrôle interne n'atténuent pas entièrement les risques inhérents est souvent nommée risque résiduel de la direction, appétence au risque ou tolérance de risque.

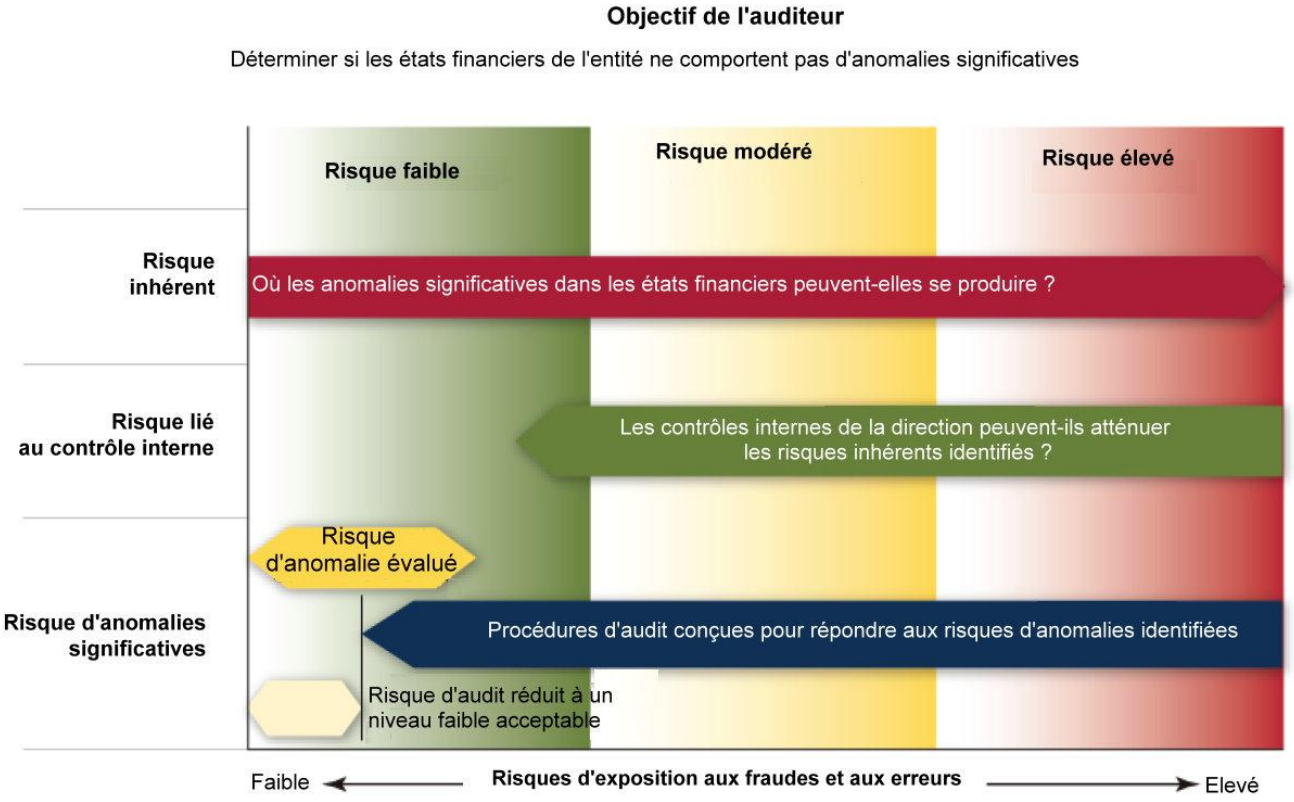


Remarque :

La longueur des barres dans le graphique pourrait varier en fonction des circonstances particulières et de la nature des risques de l'entité.

Schéma 4.2-4

Ce schéma décrit le rôle de l'auditeur lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers et lors de la mise en œuvre de procédures d'audit conçues en réponse, afin de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.



Remarque :
La longueur des barres dans le graphique pourrait varier en fonction de circonstances particulières, en fonction de la nature des risques liés à l'entité et en fonction de la nature de la réponse de l'auditeur.

4.3 Comment exécuter l'approche d'audit par les risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
200.15	L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. (Voir par. A18–A22)
200.16	L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. (Voir par. A23–A27)
200.17	Afin d'obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. (Voir Par A28 –A52)
200.21	Afin d'atteindre les objectifs généraux de l'auditeur, ce dernier doit, lors de la planification et de la réalisation de l'audit, se référer aux objectifs définis dans les Normes ISA pertinentes, en tenant compte de l'interrelation existante entre les différentes Normes ISA, afin de : (Voir par. A67–A69) (a) déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en complément de celles requises par les Normes ISA, dans le but d'atteindre les objectifs définis par celles-ci ; et (Voir par. A70) (b) évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. (Voir par. A71)

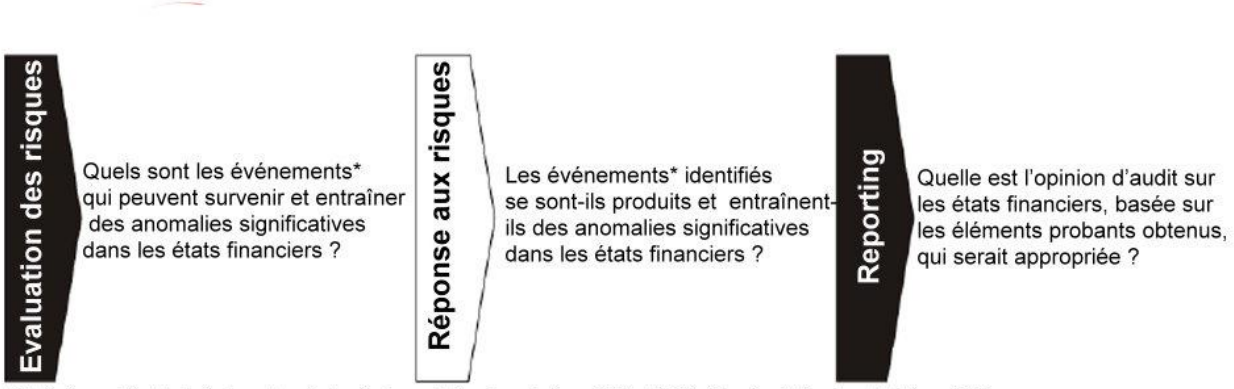
Une approche d'audit par les risques comprend trois étapes clés, comme cela est présenté ci-dessous.

Tableau 4.3-1

Etapes (phases)	Description
Evaluation des risques	La mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers.
Réponse aux risques	La conception et la mise en œuvre des procédures complémentaires d'audit qui répondent aux risques identifiés et évalués, et qui réduisent les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions à la fois.
Reporting	Cela implique : • la formation d'une opinion fondée sur des éléments probants recueillis ; • la préparation et l'émission d'un rapport approprié basé sur les conclusions d'audit.

Une description schématique simple de ces trois étapes est illustrée ci-dessous.

Schéma : 4.3-2



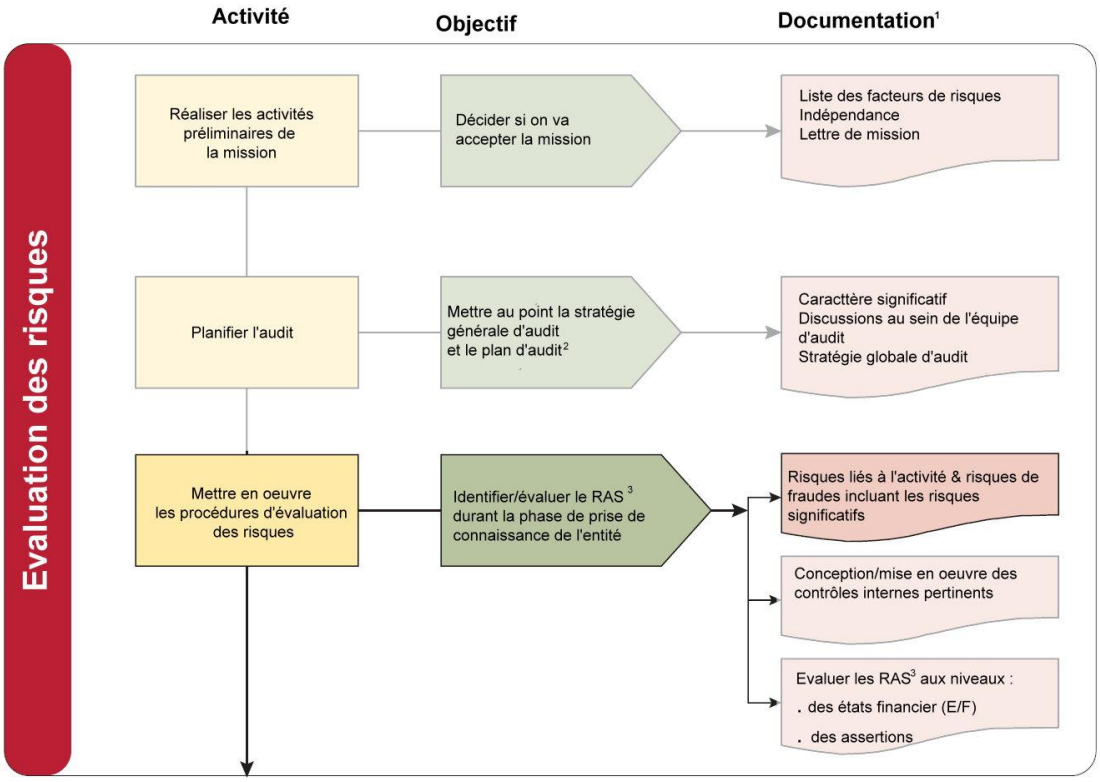
* Un "événement" est, tout simplement, un facteur de risque de fraude ou de risque lié à l'activité (voir les descriptions dans le tableau 4.2-2).
Ceci pourrait aussi inclure les risques découlant de l'absence d'un contrôle interne capable d'atténuer les éventuelles anomalies significatives dans les états financiers.

Les divers travaux afférents à chacune de ces trois phases sont décrits ci-dessous. Chaque phase est traitée de manière plus détaillée dans les chapitres subséquents de ce Guide.

Evaluation des risques

Paragraphe	Objectif (s) des normes ISA
315.3	L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.

Schéma 4.3-3



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

Une phase efficace d'évaluation des risques comprend ce qui suit :

Tableau 4.3-4

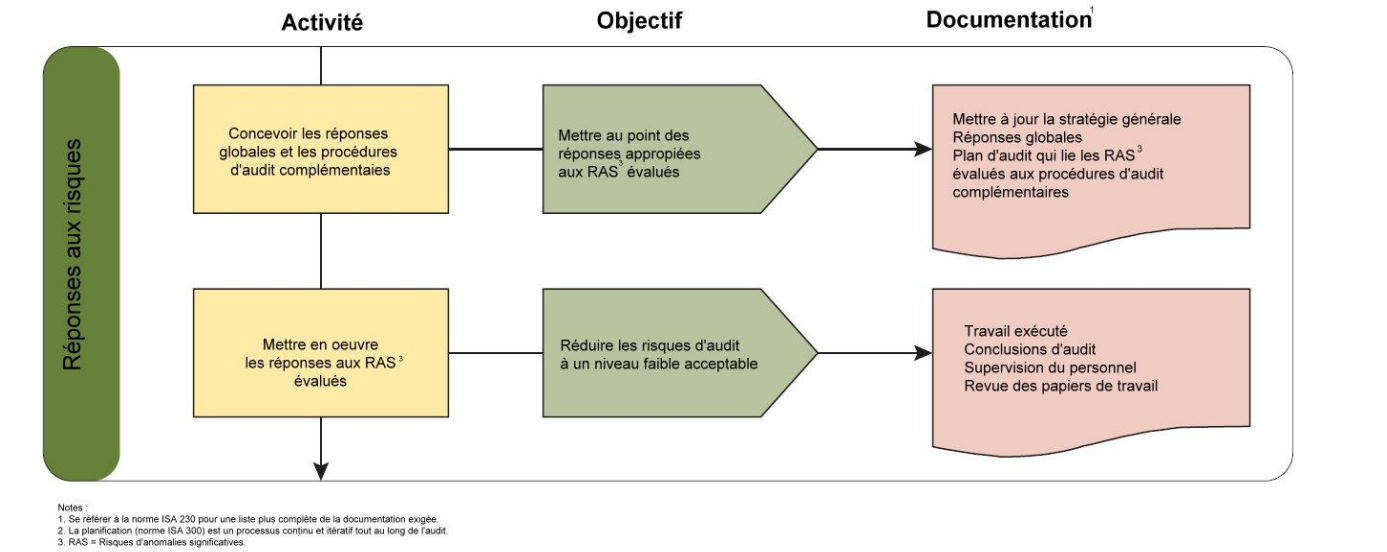
Exigences	Description
Implication directe des membres séniors de l'équipe affectée à la mission	Il est nécessaire que l'associé responsable de la mission et les membres clés de l'équipe affectés à la mission soient activement impliqués dans la planification de l'audit, ainsi que dans la planification et la participation aux discussions entre les membres de l'équipe affectés à la mission. En effet, cela va permettre de profiter de leurs expériences et de leurs perspicacités pour l'élaboration du plan d'audit. Il y a lieu de noter que les normes ISA se réfèrent généralement au terme «auditeur» pour la (les) personne (s) qui réalise la mission. Là où les normes ISA ont l'intention d'édicter une exigence ou une responsabilité à remplir par l'associé responsable de la mission, c'est ce dernier terme, plutôt que le terme «auditeur», qui sera utilisé.
Mettre l'accent sur « l'esprit critique »	On ne peut pas s'attendre à ce que l'auditeur ne tienne pas compte de ses expériences passées pour ce qui est du jugement qu'il va porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction de l'entité, ainsi que sur les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, le préjugé que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres ne dégage pas l'auditeur de la nécessité de maintenir un esprit critique et ne lui permet pas de se contenter d'éléments probants non suffisamment persuasifs pour l'obtention d'une assurance raisonnable.
Planification	Le temps dépensé dans la planification de l'audit (l'élaboration de la stratégie globale d'audit et le plan d'audit) assurera que les objectifs d'audit sont correctement atteints et que les travaux du personnel d'audit restent toujours concentrés sur la collecte des éléments probants dans les domaines les plus cruciaux d'anomalies éventuelles.
Discussions au sein de l'équipe d'audit et communications continues	Les discussions/réunions planifiées de l'équipe avec l'associé responsable de la mission offrent une excellente occasion et un forum favorisant : • L'information du personnel d'audit sur le client en général et la discussion à propos des zones de risques éventuelles ; • La discussion de l'efficacité de la stratégie globale d'audit et du plan d'audit afin de voir s'il est nécessaire d'y apporter des changements ; • Les remue-méninges sur la manière avec laquelle les fraudes peuvent survenir et sur la conception des réponses qui y sont appropriées ; • L'affectation des responsabilités d'audit et la fixation des délais. La communication continue, tout au long de la mission entre les membres de l'équipe d'audit, est également importante, comme la discussion et le traitement des problèmes, des activités inhabituelles ou des indicateurs éventuels de fraude. Cela permet de les communiquer à temps à la direction, ainsi que de procéder aux changements nécessaires à la stratégie ainsi qu'aux procédures d'audit.
Mettre l'accent sur l'identification des risques	L'étape la plus importante dans un processus d'évaluation des risques est celle de l'identification de tous les risques pertinents. Si les facteurs de risques liés à l'activité ou de risques de fraude ne sont pas identifiés par l'auditeur, ils ne seront pas en conséquence évalués et documentés, et une réponse appropriée d'audit ne serait pas conçue. C'est pourquoi des procédures d'évaluation des risques bien conçues sont très importantes pour assurer l'efficacité de l'audit. Ces procédures d'évaluation des risques devront également être effectuées par un personnel disposant d'un niveau approprié.
Capacité d'évaluer la réponse (les) aux risques de la direction	Une étape clé dans le processus d'évaluation des risques consiste à évaluer l'efficacité des réponses de la direction (c'est-à-dire la conception/mise en œuvre du contrôle par la direction), le cas échéant, pour atténuer les risques identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Dans les petites entités, on accorderait probablement plus de confiance à l'environnement de contrôle (comme la compétence et l'intégrité de la direction, etc.) ; par contre, moins de confiance serait probablement accordée aux mesures de contrôle traditionnelles (telle que la séparation des fonctions, etc.).

Exigences	Description
Utilisation du jugement professionnel	Les exigences d'audit des normes ISA requièrent l'utilisation ainsi que la documentation du jugement professionnel significatif tout au long de la mission d'audit. Les exemples typiques au niveau de l'évaluation des risques comprennent : • La décision d'accepter le client ou de continuer la relation avec lui ; • La mise au point de la stratégie globale d'audit ; • La détermination du caractère significatif (seuil de signification) ; • L'évaluation des risques d'anomalies significatives incluant l'identification des risques significatifs et des autres zones où des considérations spéciales d'audit peuvent être nécessaires ; • La mise au point des prévisions pour qu'elles soient utilisées lors de l'exécution des procédures analytiques.

Réponse aux risques

Paragraphe	Objectif(s) de la norme ISA
330.3	L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en définissant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

Schéma 4.3-5



Dans cette phase, l'auditeur prend en considération les facteurs relevés (au niveau des risques liés au contrôle interne et des risques inhérents) pour l'évaluation des risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions (pour tous les flux d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir) et met au point des procédures d'audit complémentaires qui y répondent.

La réponse de l'auditeur à l'évaluation des risques d'anomalies significatives est documentée dans un plan d'audit qui :

• Comporte des réponses globales répondant aux risques d'anomalies significatives évaluées au niveau des états financiers ;
• Traite les postes significatifs des états financiers ;

- Comporte la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit complémentaires spécifiquement conçues pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Les réponses globales traitent les risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Ces réponses comprennent l'affectation et la supervision du personnel approprié, la nécessité d'avoir un esprit critique, l'étendue de la corroboration nécessaire pour les explications/déclarations de la direction, l'examen du type de procédures d'audit à réaliser, ainsi que les documents qui seraient examinés pour la justification des transactions importantes.

Les procédures d'audit complémentaires comportent généralement les contrôles de substance, tels que les vérifications de détail et les procédures analytiques, ainsi que les tests de procédures (là où il est attendu que ces procédures aient fonctionné d'une manière efficace durant la période contrôlée).

Les questions que l'auditeur doit examiner, lors de la planification des procédures d'audit combinées appropriées, afin de répondre aux risques identifiés, comprennent :

- **L'utilisation des tests de procédures**

  - Identifier l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes pertinents qui, s'ils sont testés, permettront de réduire la nécessité et l'étendue des autres contrôles de substance. En règle générale, la taille de l'échantillon pour les tests de procédures est souvent moins importante que celle des tests substantifs d'un flux d'opérations. En supposant que les contrôles pertinents fonctionnent de manière cohérente et que les écarts de contrôle sont peu probables, l'utilisation des tests de procédures entraîne souvent l'exécution de moins de travaux. Cependant, il y a lieu de noter qu'il n'est pas exigé que l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes (directs ou indirects) soit obligatoirement testée.
  - Identifier les assertions qui ne peuvent pas être traitées uniquement par des contrôles de substance. Par exemple, cela peut souvent s'appliquer à l'exhaustivité des ventes dans une petite entité et aux situations où il y a un traitement hautement automatisé des transactions (telles que les ventes par Internet) avec peu ou pas d'intervention manuelle.

- **Les procédures analytiques de substance**

  Il s'agit des procédures que l'on applique lorsque le montant total d'un flux d'opérations peut être estimé avec fiabilité sur la base d'autres éléments probants disponibles. Cette prévision est à comparer au montant réellement comptabilisé et l'étendue de toute anomalie sera de cette manière facilement identifiée (voir le chapitre 10, Tome 1). Dans certains cas, si le risque évalué pour une assertion particulière est faible (sans tenir compte des contrôles qui s'y rapportent), l'auditeur peut déterminer que les contrôles analytiques de substance, à eux seuls, peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés.

- **L'imprévisibilité**

  Il est nécessaire d'intégrer un élément d'imprévisibilité dans les procédures effectuées, lorsqu'on répond, par exemple, à un risque d'anomalie significative dû à d'éventuelles fraudes. Dans un tel cas, des opérations de contrôle dans les magasins de stockage peuvent être réalisées à l'improviste, ou bien certaines procédures d'audit peuvent être réalisées avant la fin de l'année, de manière inopinée. L'application de l'imprévisibilité nécessite de prendre en considération combien d'informations sont fournies à la direction en ce qui concerne la planification des procédures d'audit et leur timing.

- **Les dépassements de la part de la direction**

  Il est nécessaire d'utiliser des procédures d'audit spécifiques pour traiter les éventuels dépassements de la part de la direction.

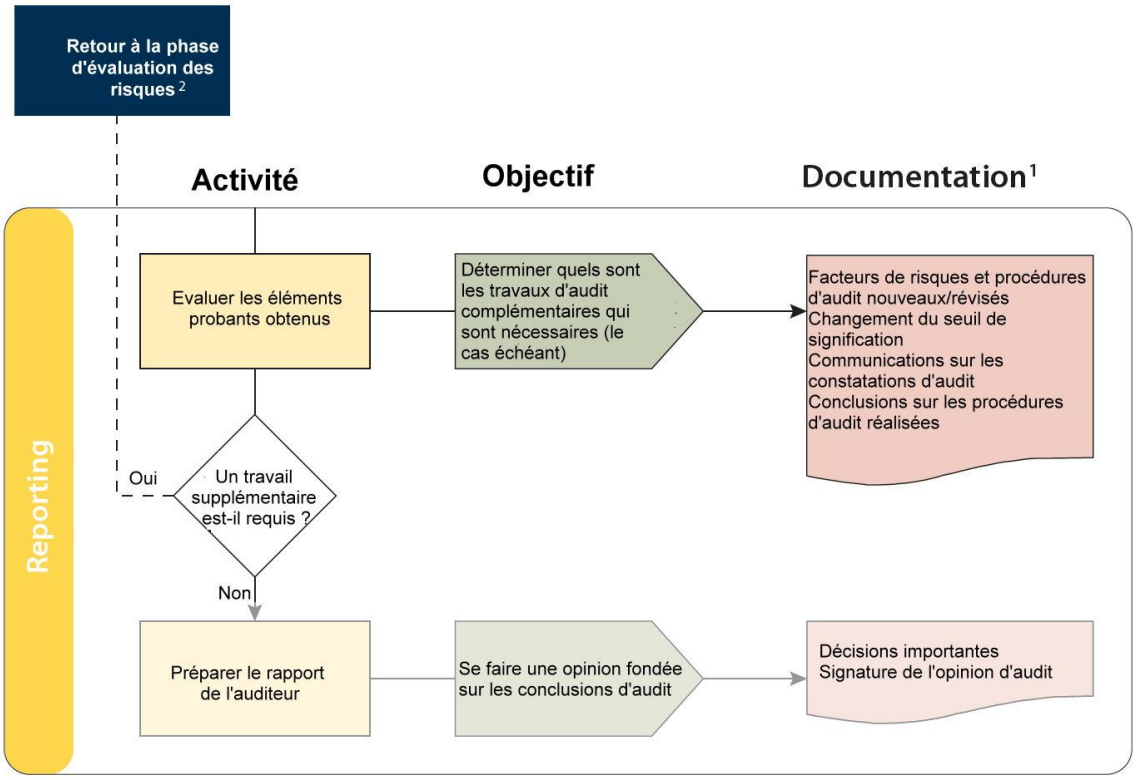
- **Les risques significatifs**

  Il s'agit de la réponse d'audit aux "risques significatifs" qui ont été identifiés. (Se référer au chapitre 10, Tome 2).

Reporting

Paragraphe	Objectif(s) de la norme ISA
700.6	Les objectifs de l'auditeur sont les suivants : (a) se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et (b) exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.

Schéma 4.3-6



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

La phase finale de l'audit consiste à évaluer les éléments probants recueillis et à vérifier s'ils sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

Au cours de cette phase d'audit, il est important de déterminer :

- S'il y a eu une modification du niveau du risque évalué ;
- Si les conclusions tirées des travaux réalisés sont appropriées ;
- Si des situations suspectes ont été relevées ;
- Que les risques additionnels (ceux qui n'ont pas été identifiés auparavant) ont été évalués de manière appropriée et que des procédures d'audit complémentaires ont été réalisées comme il se doit.

Une réunion de compte rendu de l'équipe d'audit (vers ou à la fin du travail sur terrain chez le client) n'est pas une exigence spécifique des normes ISA ; cependant, elle peut être utile pour que le personnel puisse discuter les conclusions d'audit, identifier tous les indices de fraude et déterminer la nécessité d'exécuter (le cas échéant) des procédures d'audit complémentaires.

Après avoir mis en œuvre toutes les procédures et tiré toutes les conclusions, il y a lieu de procéder à ce qui suit :

- Les conclusions d'audit doivent être rapportées à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Une opinion d'audit doit être formée et des décisions doivent être prises pour la rédaction appropriée du rapport d'audit.

4.4 Documentation

Une documentation d'audit suffisante est requise pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant pas eu une relation avec la mission d'audit en question, de comprendre :

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ;
- Les résultats de l'exécution de ces procédures et les éléments probants recueillis ;
- Les questions importantes soulevées lors de l'audit, les conclusions tirées à leurs sujets, ainsi que les jugements professionnels importants effectués par l'auditeur pour aboutir à ces conclusions.

La documentation d'audit pour une petite entité est généralement moins étendue que celle d'une entité plus grande. Par exemple, les divers aspects de l'audit pourraient être enregistrés en même temps dans un document unique, avec des références croisées pour appuyer les papiers de travail, le cas échéant.

Il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente:

- Toutes les questions mineures examinées ou tous les jugements professionnels effectués lors d'un audit ;
- La conformité aux questions qui est démontrée par des documents inclus dans le dossier d'audit. Par exemple, un plan d'audit dans le dossier démontre que l'audit a été planifié et une lettre de mission signée démontre que l'auditeur a accepté les termes de la mission d'audit.

4.5 Les avantages de l'approche d'audit par les risques

Les avantages de l'approche d'audit par les risques sont résumés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 4.5-1

Avantages	Description
Flexibilité du temps au cours duquel les travaux d'audit ont besoin d'être exécutés	Lorsqu'on se base sur l'hypothèse qu'il n'est pas prévu de changements opérationnels majeurs, les procédures d'évaluation des risques peuvent être mises en œuvre bien avant la fin de l'année étant donné qu'elles n'impliquent pas des tests détaillés de transactions et de soldes. Cela peut aider à équilibrer la charge de travail du personnel d'une manière régulière, tout au long de la période. Cela peut donner aussi au client plus de temps pour répondre aux déficiences identifiées du contrôle interne (qui lui auraient été communiquées) ainsi qu'aux autres demandes d'assistance, avant le démarrage, sur le terrain, des travaux d'audit de fin de période. Toutefois, lorsque des informations financières intermédiaires ne sont pas aisément disponibles, les procédures analytiques d'évaluation des risques peuvent nécessiter d'être effectuées à une date tardive.
Focaliser les efforts de l'équipe d'audit sur les zones clés	En localisant les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur peut diriger les efforts de l'équipe d'audit vers les zones où les risques sont élevés et réduire, peut-être, les efforts dans les zones où les risques sont faibles. Cela pourrait aussi aider à s'assurer que les ressources, en personnel d'audit, sont utilisées efficacement.
Procédures d'audit basées sur les risques spécifiques	Les procédures d'audit complémentaires sont conçues pour répondre aux risques évalués. En conséquence, les vérifications de détail, qui traitent uniquement les risques de manière générale, peuvent être réduites de manière significative, voire même éliminées.
Connaissance du contrôle interne	La connaissance requise, quant au contrôle interne, permet à l'auditeur de prendre des décisions averties sur l'opportunité de tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne. Les tests de procédures (dont certains contrôles peuvent n'exiger d'être testés qu'une fois seulement tous les trois ans) entraîneront un allégement des travaux requis par rapport à ceux qui seraient nécessaires pour effectuer des vérifications de détail approfondies (voir le chapitre 17, Tome 2).
Communication à temps des questions qui intéressent la direction	L'amélioration de la connaissance du contrôle interne peut permettre à l'auditeur d'identifier les déficiences au niveau du contrôle interne qui n'étaient pas identifiées auparavant (par exemple, dans l'environnement de contrôle et dans les contrôles généraux sur les systèmes informatiques). La communication rapide de ces déficiences à la direction lui permettra de prendre les mesures appropriées, ce qui ne peut lui être que très bénéfique. En outre, cela peut aussi faire gagner du temps lors de l'exécution de l'audit.

4.6 Aspects particuliers, relatifs à l'audit des petites entités, traités dans les normes ISA

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA pour les modalités d'application importantes
200. A63	Lorsque cela est nécessaire, des aspects additionnels particuliers concernant les audits des petites entités et des entités du secteur public sont inclus dans la partie des modalités d'application et autres informations explicatives d'une Norme ISA. Ces aspects additionnels aident à la mise en application des diligences requises par la norme ISA pour les audits de ces entités. Toutefois, ils ne limitent pas, ni ne réduisent, les obligations de l'auditeur d'avoir à appliquer et à se conformer aux diligences requises par les Normes ISA.
200. A64	Dans le but de préciser les aspects particuliers concernant les audits des petites entités, le terme de « petite entité » se réfère à une entité qui présente typiquement des caractéristiques qualitatives telles que : (a) concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique – soit une personne physique, soit une autre entreprise qui détient l'entité sous réserve que son propriétaire présente les mêmes caractéristiques qualitatives) ; et (b) un ou plusieurs des attributs suivants : (i) des transactions simples ou peu complexes ; (ii) une comptabilité simple ; (iii) une activité peu diversifiée ou peu de produits dans les lignes de produits ; (iv) des contrôles internes restreints ; (v) peu de niveaux de direction mais avec des responsabilités étendues sur les différents contrôles ; ou (vi) peu d'employés, beaucoup ayant des tâches très larges. Ces caractéristiques qualitatives ne sont pas exhaustives, elles ne concernent pas seulement les petites entités, et celles-ci ne présentent pas nécessairement toutes ces caractéristiques.
200. A65	Les aspects particuliers concernant les petites entités inclus dans les Normes ISA ont été principalement développés pour des entités non cotées. Certains de ces aspects peuvent cependant être utilisés dans les audits de petites entités cotées.
200. A66	Les Normes ISA se réfèrent au propriétaire d'une petite entité qui est impliqué dans la gestion au quotidien de l'entité, en utilisant le terme de « propriétaire-dirigeant ».

Les normes ISA ne font pas de distinction entre l'approche d'audit nécessaire pour une entité composée d'une seule personne et celle qui serait requise pour une entité nationale de grande envergure employant des milliers de personnes. Un audit est un audit. Par conséquent, l'approche de base pour un audit ne change pas du fait que l'entité est petite.

Le mot «audit» est destiné à transmettre un message clair aux utilisateurs des états financiers. Ce message est que l'auditeur a obtenu une assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, quels que soient la taille et le type de l'entité auditée.

Cette question de la proportionnalité a été traitée par l'IAASB (Le *conseil des normes internationales d'audit et des missions d'assurance)* dans un document « questions/ réponses » intitulé «Application des normes ISA proportionnellement à la taille et la complexité d'une entité » (1), qui a été publié en août 2009. Son but est d'aider les auditeurs pour l'application des normes ISA clarifiées de manière rentable.

A la question «comment les normes ISA traitent-elles le fait que les caractéristiques des PME sont considérablement différentes de celles des entités plus grandes et plus complexes ?», la réponse a été la suivante :

« Les objectifs de l'auditeur sont les mêmes pour les audits des entités de différentes tailles et complexités. Toutefois, cela ne signifie pas que chaque audit sera planifié et réalisé exactement de la même manière. Les normes ISA reconnaissent que les procédures d'audit spécifiques à entreprendre pour atteindre les objectifs de l'auditeur et pour se conformer aux

---

(1) « Application des normes ISA proportionnellement à la taille et à la complexité d'une entité » dont le lien est : http://www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0

exigences des normes ISA peuvent varier considérablement selon que l'entité auditée est de grande ou de petite taille, et selon qu'elle est complexe ou relativement simple. Les exigences des normes ISA, par conséquent, se concentrent sur les questions que l'auditeur doit traiter lors d'un audit et n'énumèrent pas généralement les procédures spécifiques que l'auditeur doit effectuer.

Les normes ISA expliquent également que l'approche d'audit appropriée pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires dépend de l'évaluation des risques effectuée par l'auditeur. Par exemple, en se basant sur la compréhension nécessaire de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne et les risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur peut déterminer si une approche combinée, utilisant les tests de procédures et les contrôles de substance, est oui ou non une approche efficace en les circonstances pour répondre aux risques évalués. Dans d'autres cas, par exemple dans le cadre d'un audit de PME, là où il n'y a pas beaucoup de mesures de contrôle pouvant être identifiées par l'auditeur, celui-ci peut décider qu'il est efficace d'effectuer des procédures d'audit complémentaires qui seront principalement des contrôles de substance.

Il est important aussi de noter que les normes ISA reconnaissent que l'exercice approprié du jugement professionnel est indispensable à la bonne conduite d'un audit. Le jugement professionnel est nécessaire, en particulier, en ce qui concerne les décisions sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit utilisées pour répondre aux exigences des normes ISA, ainsi que pour recueillir les éléments probants. Toutefois, lorsque l'auditeur d'une PME a besoin d'exercer son jugement professionnel, cela ne signifie pas qu'il peut décider de ne pas appliquer une exigence d'une norme ISA, sauf dans des circonstances exceptionnelles et à condition qu'il effectue des procédures d'audit alternatives pour satisfaire le but de l'exigence ».

Les points clés exposés dans l'extrait présenté ci-dessus peuvent être résumés comme suit :

- Les objectifs de l'audit sont les mêmes quelle que soit la taille de l'audit ;
- Les procédures spécifiques d'audit requises peuvent varier considérablement en fonction de la taille de l'entité et des risques évalués ;
- Les normes ISA se concentrent sur les questions que l'auditeur doit traiter – et non pas sur l'énumération des procédures spécifiques ;
- La conception des procédures d'audit complémentaires dépend de l'évaluation des risques effectuée par l'auditeur ;
- L'exercice du jugement professionnel approprié est indispensable afin d'adapter les procédures pour répondre de manière appropriée aux risques évalués ;
- Le jugement professionnel ne peut pas être utilisé pour éviter de se conformer à n'importe quelle exigence des normes ISA, sauf dans des circonstances exceptionnelles.

En outre, les normes ISA contiennent un certain nombre de paragraphes qui traitent les considérations spécifiques pour les audits des PME. Ces éclaircissements offrent des directives utiles pour l'application des exigences spécifiques des normes ISA dans le cadre d'un audit de PME.

Des recommandations pour réussir à mettre en œuvre les normes ISA dans les petites missions sont présentées dans le tableau suivant.

Tableau 4.6-1

1. Prendre le temps de compulser les normes ISA clarifiées et de former le personnel du cabinet
Le défaut de compréhension des exigences des normes ISA peut conduire à ce qui suit : • Toute la phase d'évaluation des risques d'audit devient un "complément" pour les autres travaux d'audit substantifs exécutés. C'est l'évaluation des risques qui devrait conduire à la sélection des procédures d'audit à réaliser, et non pas à une liste standardisée de procédures qui pourraient être appliquées à toute entité. Le but de l'évaluation des risques est de concentrer l'effort d'audit sur les postes des états financiers, là où existent les plus grands risques d'anomalies significatives et d'éloigner lesdits efforts des postes présentant beaucoup moins de risques. • La transformation de ce qui devait être un simple audit en une entreprise complexe et qui prend trop de temps. Cela peut se produire si les efforts d'audit sont concentrés sur le remplissage inutile de formulaires d'audit et de listes de contrôle standards, plutôt que sur l'utilisation du jugement professionnel, afin d'ajuster le travail d'audit en fonction de la taille et la complexité de l'entité auditée et des risques encourus. • Un défaut de se conformer à une exigence d'une norme ISA («l'auditeur doit»).
2. Prendre le temps de bien planifier la mission quelle que soit sa taille
Il est prouvé qu'une heure dépensée dans la planification peut en faire gagner beaucoup d'autres dans l'exécution des travaux. La planification efficace d'audit se traduit souvent par une différence notable entre un audit de qualité respectant le budget alloué et un audit de mauvaise qualité ne respectant pas ledit budget. Cela ne signifie pas nécessairement qu'il faut consacrer, pour ladite planification, des réunions de l'équipe d'audit au siège du cabinet. En effet, dans les plus petites missions, la planification peut être atteinte par des discussions courtes au début de la mission, et ensuite, au fur et à mesure de l'avancement de l'audit. Les domaines clés à traiter lors de la planification sont les suivants : • Encourager le personnel à identifier les domaines où les procédures d'audit habituelles semblent excessives par rapport au risque d'anomalie qui est traité. • Prendre le temps de s'assurer que chaque membre du personnel comprend la nécessité et le but de la documentation qu'il est tenu de remplir. D'innombrables heures peuvent être perdues par le personnel pour remplir des formulaires qu'il ne comprend pas. • Discuter des possibilités de fraude. Encourager le personnel à être sceptique et curieux et lui donner le moyen de poser des questions, de faire des observations ou de soulever des points non expliqués. • Examiner les parties liées identifiées, la nature et la taille des transactions réalisées avec elles. • Examiner si la documentation d'audit qui a été établie lors des périodes précédentes peut être mise à jour simplement pour tenir compte des changements qui ont eu lieu, sans qu'il ne soit nécessaire de la préparer à nouveau. La documentation et l'évaluation des facteurs de risque et des contrôles internes pertinents devraient être suffisantes pour permettre aux auditeurs des périodes subséquentes de tirer profit de leur compréhension de l'entité et de concentrer leurs attentions sur les nouvelles tendances du secteur d'activité, les principaux changements opérationnels, les nouveaux risques inhérents, ainsi que sur les contrôles internes qui ont été modifiés.

3. Evaluer l'environnement de contrôle

Prendre le temps de comprendre les contrôles internes diffus faisant partie de l'environnement de contrôle. Les contrôles diffus sont très différents des contrôles relatifs aux transactions ; ils traitent des questions telles que l'intégrité et l'éthique, la gouvernance d'entreprise, la compétence des employés, les attitudes de la direction à l'égard du contrôle, la prévention des fraudes, la gestion des risques et le suivi des contrôles. Si le "ton donné par la direction" est mauvais, les dépassements de la part de la direction peuvent facilement se produire et même les très bons contrôles de transactions relatifs à des processus, tels que les achats et les ventes, pourraient être érodés.

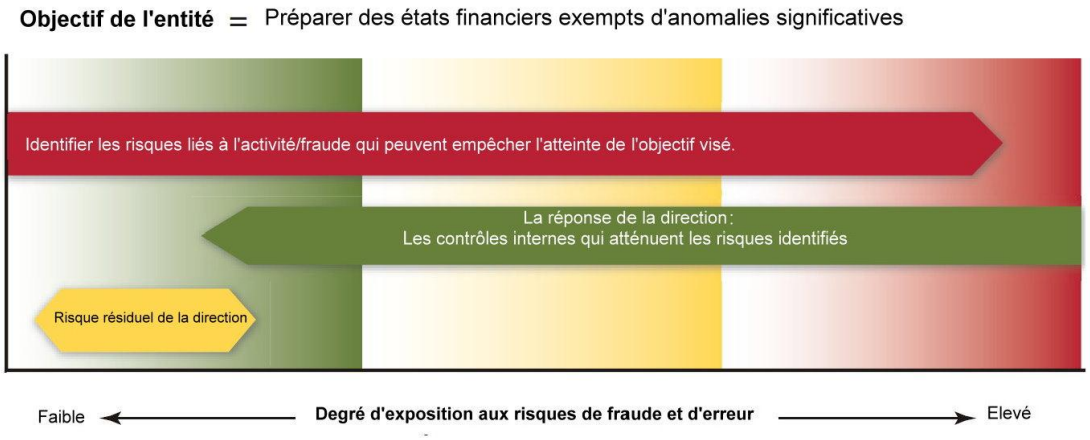
4. Se donner comme objectif l'amélioration continue de l'audit

Il existe une tendance, pour certains auditeurs, à suivre aveuglément l'exemple de l'auditeur précédent ; cela aboutit à des dossiers d'audit qui sont presque les mêmes que ceux de la période précédente. Une meilleure approche consiste à examiner, en permanence et de manière critique, le travail effectué au cours des années précédentes, et ce, afin d'identifier les changements qui rendront l'audit plus efficace et plus efficient.

Chapitre 5
LE CONTROLE INTERNE - OBJECTIFS ET COMPOSANTS

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Présentation de l'objectif, de l'étendue et de la nature du contrôle interne relatif aux informations financières, y compris les cinq composants devant être évalués par l'auditeur.	315

Schéma 5.0-1



La première barre dans le schéma illustre tous les facteurs de risques liés à l'activité et de risques de fraudes qui peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers (avant toute considération du contrôle interne). La deuxième barre représente les procédures de contrôles conçues et mises en œuvre par la direction pour atténuer les risques identifiés. L'étendue à laquelle la deuxième barre ne réduit pas entièrement les risques identifiés, est souvent dénommée « le risque résiduel de la direction ».

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.4 (c)	Contrôle interne – Processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Le terme « contrôle (s) » se réfère à l'un quelconque des aspects d'une ou de plusieurs composantes du contrôle interne ;
315.12	L'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concerne généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit. (Voir par. A42–A65)
315.13	Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Voir par. A66–A68)

5.1 Vue d'ensemble

Le contrôle interne est conçu, mis en œuvre et suivi par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, afin de traiter les risques opérationnels et les risques de fraudes qui menacent la réalisation des objectifs définis, tels que la fiabilité des informations financières.

Remarque : Un contrôle est toujours conçu pour répondre à (atténuer) un risque éventuel. Un contrôle qui ne traite pas un risque est évidemment superflu.

La première étape dans l'évaluation de la conception de contrôle est d'identifier les risques qui requièrent une atténuation par un contrôle. La deuxième étape consiste à déterminer quels sont les contrôles mis en place pour faire face à ces risques.

5.2 Les objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne est la réponse de la direction visant à atténuer un facteur de risque identifié, ou bien à atteindre un objectif de contrôle. Il existe un lien direct entre les objectifs de l'entité et le contrôle interne qui est mis en œuvre pour assurer leur réalisation. Une fois les objectifs définis, il est possible d'identifier et d'évaluer les événements potentiels (risques) qui pourraient empêcher la réalisation des objectifs. Sur la base de cette information, la direction peut développer des réponses appropriées, qui incluraient la conception du contrôle interne.

Les objectifs du contrôle interne peuvent être généralement regroupés en quatre catégories :

- Les objectifs stratégiques, c'est-à-dire les objectifs primordiaux qui fondent la mission de l'entité ;
- La fiabilité de l'information financière (le contrôle interne relatif aux informations financières) ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations (les contrôles opérationnels) ;
- La conformité avec les textes législatifs et règlementaires applicables.

Le contrôle interne pertinent pour l'audit se rapporte principalement aux informations financières. Il traite l'objectif de l'entité relatif à la préparation des états financiers à des fins d'usages externes.

Les contrôles opérationnels, tels que la planification de la production et du personnel, le contrôle qualité ainsi que les contrôles relatifs à l'obligation, pour le personnel, de se conformer aux exigences de sécurité et de santé, ne sont normalement pas pertinents pour l'audit, sauf lorsque :

- Les informations produites sont utilisées pour mettre au point une procédure analytique ;
- Les informations sont requises pour être divulguées dans les états financiers.

Par exemple, si les statistiques de production ont servi de base à une procédure analytique, les contrôles pour s'assurer de l'exactitude de ces données pourraient être pertinents. Si le non-respect de certains textes législatifs et règlementaires a un effet direct et significatif sur les états financiers, les contrôles pour la détection et l'établissement de rapports sur leur non-respect pourraient être pertinents.

Composants du contrôle interne

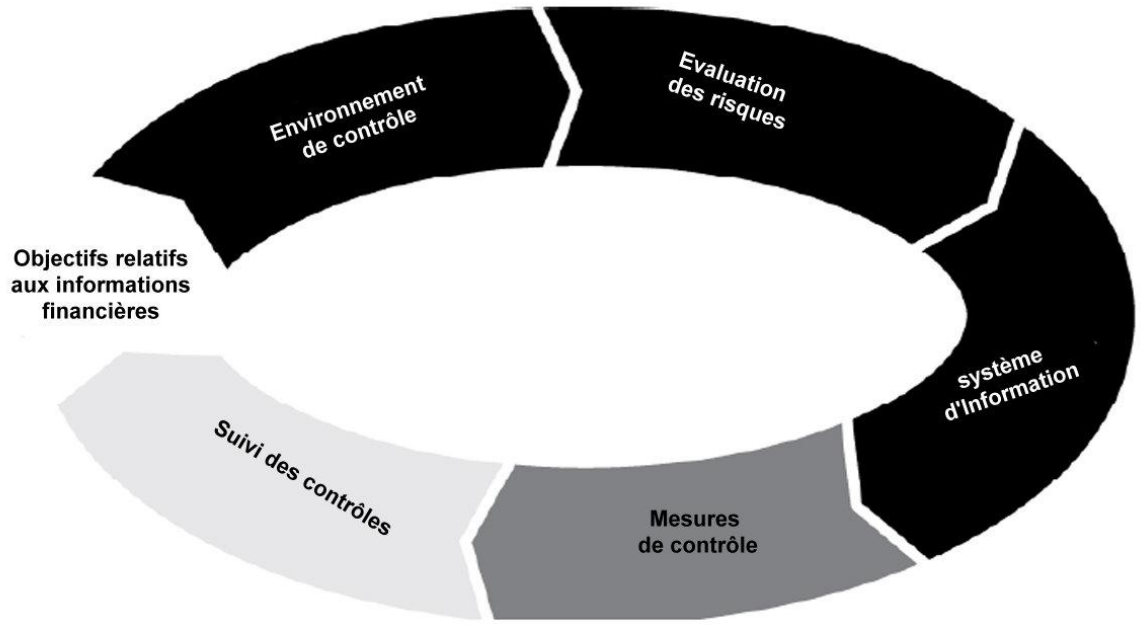
Selon la norme d'audit ISA 315, le terme "contrôle interne" est beaucoup plus large que les mesures de contrôle simples, telles que la séparation des tâches, les autorisations, les rapprochements de comptes, etc. Le contrôle interne comprend cinq composants déterminants :

- L'environnement de contrôle ;
- Le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
- Le système d'information, incluant les processus opérationnels y afférents, qui est pertinent pour l'élaboration de l'information financière et la communication ;
- Les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit ;
- Le suivi du contrôle interne.

Ces composants ayant trait aux objectifs de l'entité, relatifs à l'information financière, sont illustrés ci-dessous.

Les cinq composants du contrôle interne

Schéma 5.2-1



La division du contrôle interne en cinq composants fournit aux auditeurs un cadre utile pour comprendre les différents aspects du système de contrôle interne d'une entité. Toutefois, il convient de noter que :

- La façon dont le système de contrôle interne est conçu et mis en œuvre varie selon la taille de l'entité et sa complexité. Les petites entités ont souvent recours à des moyens peu formels, ainsi qu'à la simplification des processus et des procédures, afin de réaliser leurs objectifs. Les cinq composants du contrôle interne peuvent ne pas être clairement distingués ; cependant, leurs objectifs sous-jacents restent toujours valables. Par exemple, un propriétaire-dirigeant peut (en l'absence du personnel supplémentaire nécessaire) exercer des fonctions relatives à plusieurs composants du contrôle interne.

- Des terminologies ou des cadres différents de ceux utilisés dans la norme ISA 315 peuvent être employés pour décrire les différents aspects du contrôle interne et leurs effets sur l'audit, mais tous les cinq éléments doivent être traités dans l'audit.

- L'attention principale de l'auditeur consisterait à savoir si, et comment, un contrôle spécifique prévient ou bien détecte et corrige des anomalies significatives dans les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, ainsi que les assertions qui s'y rapportent.

Une synthèse des cinq composants du contrôle interne est fournie ci-après.

5.3 L'environnement de contrôle

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.14	L'auditeur doit acquérir la connaissance de l'environnement de contrôle. Dans ce cadre, l'auditeur doit évaluer si : (a) la direction, sous le contrôle des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ; et (b) les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres composantes ne sont pas amoindries par des déficiences dans l'environnement de contrôle (Voir Par. A69-A78).

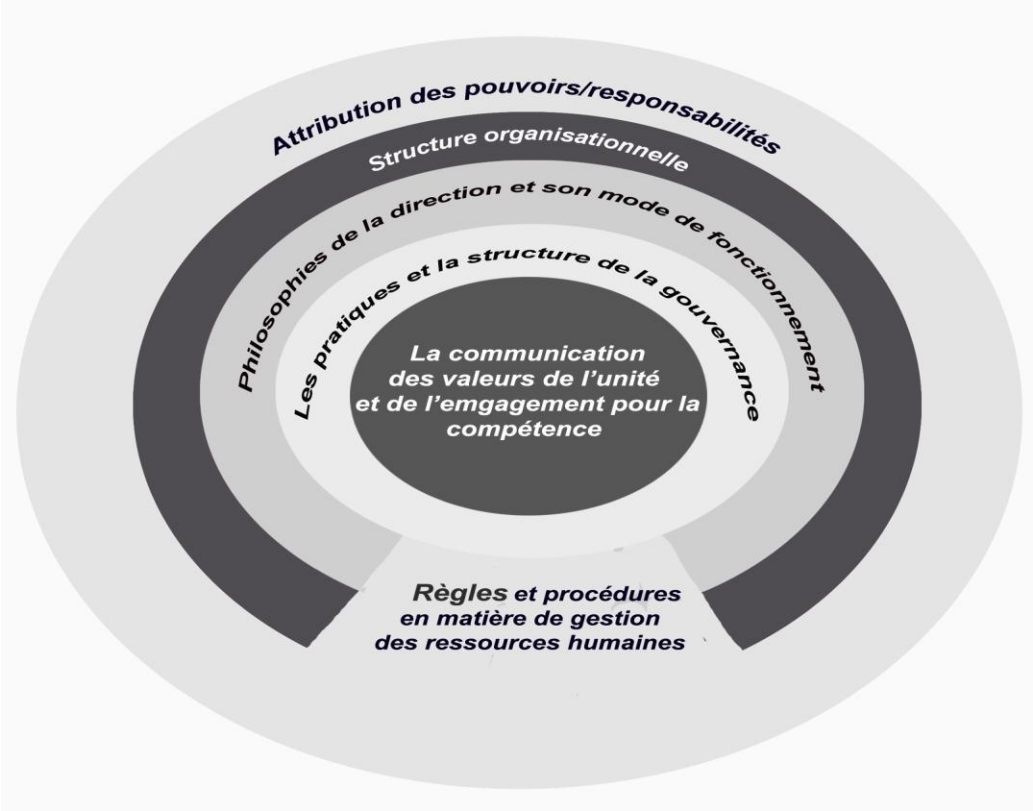
L'environnement de contrôle est le fondement d'un contrôle interne efficace, garantissant une bonne structure et discipline pour l'entité. Il donne le ton d'une organisation, influençant le comportement du personnel vis-à-vis des contrôles, ainsi que ses connaissances.

L'environnement de contrôle inclut les fonctions de gouvernance d'entreprise et de direction. Il traite aussi les attitudes, les connaissances et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ainsi que la direction, en ce qui concerne le contrôle interne et son importance dans l'entité.

Remarque : Les contrôles relatifs à « l'environnement de contrôle » sont généralement diffus par nature. Ils n'empêchent pas directement la survenance d'une anomalie significative ainsi que la détection puis la correction de cette dernière. Cependant, ils forment une base importante sur laquelle tous les autres contrôles seront fondés.

Le schéma 5.3.1 illustre les éléments divers de l'environnement de contrôle qu'il y a lieu de prendre en considération. Il est nécessaire de noter que l'importance et l'ordre (de priorité) de ces éléments vont inévitablement varier d'une entité à une autre.

Schéma : 5.3-1



Les contrôles relatifs à l'environnement de contrôle influenceront l'évaluation, par l'auditeur, de l'efficacité des autres mesures de contrôles spécifiques qui peuvent traiter des domaines particuliers, tels que les opérations de ventes et d'achats. Par exemple, si la direction a une attitude négative à l'égard du contrôle en général, cela nuirait à l'efficacité des autres contrôles opérationnels (comme pour les ventes, par exemple), et ce, quel que soit le degré de perfection de leur conception.

L'évaluation, par l'auditeur, de la conception de l'environnement de contrôle de l'entité inclura les éléments présentés ci-dessous :

Tableau 5.3-2

Eléments clés à traiter	Description
Communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique	Les valeurs d'intégrité et d'éthique représentent des éléments essentiels (fondamentaux) qui influent sur l'efficacité de la conception, de l'administration et du suivi des autres contrôles.
Engagement pour la compétence	La prise en compte, par la direction, des niveaux de compétence pour certains postes particuliers et le fait de savoir comment ces derniers se traduisent en qualifications et en connaissances requises.
Implication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise	Les attributs des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, tels que : • Leur indépendance vis-à-vis de la direction ; • Leur expérience et leur stature ; • L'étendue de leur participation, de l'information qu'ils reçoivent, ainsi que de l'examen minutieux des activités qu'ils réalisent ; • La pertinence de leurs actions, y compris la manière avec laquelle les questions délicates sont soulevées et suivies avec la direction, ainsi que leur interaction et leur rapport avec les auditeurs internes et externes.

Eléments clés à traiter	Description
Philosophie de la direction et son mode de fonctionnement	L'approche de la direction en matière de prise et de gestion de risques liés à l'activité, ainsi que ses attitudes et ses actions envers les informations financières, le traitement des informations, la fonction comptable et le personnel.
Structure organisationnelle	Le cadre organisationnel dans lequel les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et passées en revue dans le but d'atteindre ses objectifs.
Délégation de pouvoirs et de responsabilités	Comment les pouvoirs et les responsabilités, relatifs au cadre normal des activités, sont attribués et la manière avec laquelle les relations hiérarchiques, ainsi que la hiérarchie des autorisations, sont définies.
Politiques et pratiques en matière de ressources humaines	Recrutement, orientation, formation, évaluation, conseil, promotion, rémunération et mesures disciplinaires.

Les contrôles décrits ci-dessus sont diffus dans l'ensemble de l'entité et leur évaluation est souvent plus subjective que celle des mesures de contrôle traditionnelles (telles que la séparation des tâches) que les auditeurs ont l'habitude de traiter. Par conséquent, l'auditeur devrait exercer son jugement professionnel lors de cette évaluation.

Les points forts de l'environnement de contrôle peuvent compenser ou même remplacer des contrôles inefficaces des transactions dans certaines situations. Cependant, les faiblesses de l'environnement de contrôle peuvent nuire, voire réduire à néant, la bonne qualité de la conception des autres composants du contrôle interne. Par exemple, si la culture de l'honnêteté et du comportement éthique n'existe pas, l'auditeur devra examiner soigneusement quels types (additionnels) de procédures d'audit seraient les plus efficaces dans la recherche d'anomalies significatives dans les états financiers. Dans certains cas, l'auditeur peut conclure que le contrôle interne est déficient à tel point que la seule option qu'il peut prendre est de se retirer de la mission.

L'environnement de contrôle dans les petites entités

L'environnement de contrôle au sein des petites entités diffère de celui des grandes entités ; mais il est tout aussi important. Cela est particulièrement vrai lorsque l'entité n'a pas les ressources ou le personnel requis pour mettre en œuvre les mesures de contrôle traditionnelles, telles que la séparation des tâches.

Dans les petites entités, l'implication active d'un propriétaire-dirigeant compétent (un environnement de contrôle fort) peut réduire le besoin de recourir à d'autres mesures de contrôle, telles que la séparation des tâches. Par conséquent, la force de l'environnement de contrôle peut servir indirectement à prévenir ou à détecter et à corriger certains types d'anomalies. Par exemple, lorsque le propriétaire-dirigeant examine et approuve les opérations individuelles avant qu'elles ne soient finalisées, cela peut servir à prévenir, ou à détecter et corriger, certaines erreurs ou fraudes spécifiques. Cependant, ce point fort de l'environnement de contrôle n'atténue pas d'autres risques tels que le dépassement des contrôles de la part de la direction.

Dans les petites entités, il y a généralement peu de documentation disponible étayant les procédures de l'environnement de contrôle. Par conséquent, la conscience, les attitudes et les actions de la direction (ou des propriétaires-dirigeants) formeront souvent la base de l'évaluation de la conception du contrôle et de sa mise en œuvre. A titre d'exemple, les grandes entités sont capables de fournir au personnel un code de conduite qui définit les comportements acceptables ainsi que les conséquences du non-respect dudit code. Cependant, les petites entités peuvent communiquer les mêmes valeurs ainsi que les mêmes comportements satisfaisants, au moyen de communications orales, ainsi que par l'exemple qui en est donné par la direction dans ce domaine.

Lorsqu'il n'existe pas de documentation étayant une procédure de contrôle particulière, l'auditeur établira un mémorandum pour son dossier. Par exemple, pour chercher à savoir s'il y a une communication et une application des valeurs d'intégrité et d'éthique, l'auditeur peut :

- Identifier les valeurs de l'entité, les comportements satisfaisants, ainsi que les actions relatives à leur mise en application à travers des discussions avec la direction. L'auditeur évaluera alors s'ils sont suffisants pour traiter la conception du contrôle.
- Demander à un ou deux employés ce que représentent pour eux les valeurs de l'entité, les comportements satisfaisants et les actions relatives à leur mise en application. Ces interviews permettront de répondre et de savoir si les valeurs de la direction et les comportements satisfaisants ont été communiqués et mis en application. Cela traite de la mise en œuvre du contrôle.

Point à prendre en considération

Les petites entités sont souvent réticentes à documenter les contrôles internes qui fonctionnent de manière informelle. Toutefois, il peut être souvent avantageux, pour la direction, de prendre le temps de documenter les règles et les procédures les plus importantes. Ces règles et procédures pourraient être ainsi fournies au personnel nouvellement recruté de l'entité ; cela peut, par ailleurs, faire gagner aussi du temps à l'auditeur qui n'aura plus à réaliser des enquêtes à chaque période. Dans l'exemple cité ci-dessus, même la plus petite entité pourrait préparer une simple déclaration de valeurs et de comportements satisfaisants qui pourrait être fournie aux employés et s ervir, par la suite, de référence lorsqu'un problème se pose.

Dans les petites entités, les domaines clés à traiter dans l'évaluation de l'environnement de contrôle sont décrits dans le tableau ci-dessous :

Tableau 5.3-3

Elément de contrôle	Questions clés	Contrôles possibles
Communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique	Quelles sont les actions de la direction qui visent à éliminer ou à atténuer les incitations, ou bien les tentations, qui pourraient pousser le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes, illégaux et contraires à l'éthique ?	• La direction démontre de façon continue, à travers les paroles et les actions, un engagement en faveur de normes élevées d'éthique. • La direction supprime ou réduit les incitations ou les tentations qui pourraient pousser le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes ou contraires à l'éthique. • Un code de conduite, ou son équivalent, existe et définit les normes attendues de comportement éthique et moral. • Les employés comprennent de façon claire quel est le comportement acceptable ou inacceptable et savent ce qu'il y a lieu de faire lorsqu'ils rencontrent des cas de mauvais comportements. • Des mesures d'application sont prises quand cela est nécessaire.
Engagement de compétence	Le personnel possède-t-il les connaissances et les compétences nécessaires pour la réalisation de ses tâches ?	• La direction prend les mesures nécessaires pour s'assurer que le personnel possède les connaissances et les compétences requises pour chaque poste d'emploi. • Les fiches de poste existent et sont utilisées de façon efficace. • La direction fournit au personnel un accès aux programmes de formation sur les sujets pertinents. • La correspondance des compétences du personnel quant aux exigences décrites dans les fiches de postes, lors du recrutement de chaque employé et postérieurement, doit exister.

Elément de contrôle	Questions clés	Contrôles possibles
Implication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (dans le cas autre que celui où la direction constitue le gouvernement d'entreprise)	Quel est le degré d'efficacité de la gouvernance (le cas échéant) qui entoure le fonctionnement de l'entité ?	• Une majorité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est indépendante de la direction. •Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont l'expérience, la stature et l'expertise financière appropriées. • Les questions importantes et les résultats financiers sont communiqués à temps aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. • Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise assurent une surveillance efficace des activités de la direction. Cela inclut les questions sensibles soulevées et le suivi des réponses qui y ont été apportées. •Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise se réunissent régulièrement et les procès-verbaux des réunions sont diffusés à temps.
Philosophie de la direction et son mode de fonctionnement	Quelles sont les actions et les attitudes de la direction à l'égard des informations financières ?	• La direction fait preuve d'attitudes et d'actions positives à l'égard : - d'un bon contrôle interne relatif aux informations financières (y compris les dépassements de la part de la direction et les autres fraudes), - du choix/application appropriée des méthodes comptables, - des contrôles relatifs aux traitements des informations ; - du traitement qui est réservé au personnel chargé de la comptabilité. • La direction a établi des procédures pour empêcher tous les accès non autorisés ainsi que la destruction d'actifs, de documents et de dossiers. • La direction analyse les risques liés à l'activité et elle prend les mesures appropriées.
Structure organisationnelle	Une structure organisationnelle pertinente est-elle mise en place ?	• Une structure organisationnelle est nécessaire pour faciliter la réalisation des objectifs de l'entité, les fonctions opérationnelles et les exigences réglementaires. • La direction comprend clairement l'étendue de ses responsabilités et de son autorité concernant les activités de l'entreprise et possède l'expérience et les niveaux de connaissances requises pour s'acquitter de son rôle. • La structure de l'entité facilite la circulation d'informations fiables et à temps aux personnes appropriées, afin d'assurer la planification et le contrôle des activités. • Les tâches incompatibles sont séparées de la manière la plus étendue possible.
Délégation de pouvoirs et de responsabilités	Les domaines clés relatifs aux pouvoirs et aux responsabilités ont-ils été affectés de manière appropriée?	• Il existe des règles et des procédures d'autorisation et d'approbation des transactions. • Les définitions des rapports hiérarchiques et des responsabilités existent (et elles sont adéquates quant à la taille de l'entité et de la nature de ses activités). • Les fiches de poste comportent les responsabilités relatives aux contrôles.

Elément de contrôle	Questions clés	Contrôles possibles
Politiques et pratiques en matière de gestion des ressources humaines	Quelles sont les normes en place qui assurent : • Le recrutement des personnes les plus compétentes et dignes de confiance. • La réalisation des actions de formation permettant aux employés de pouvoir accomplir leur travail. • Que les promotions résultent des évaluations des performances réalisées.	• La direction établit /applique des normes de recrutement des personnes les plus qualifiées, • Les pratiques de recrutement comprennent l'usage d'interviews, les vérifications des curriculums vitae présentés, la communication des valeurs de l'entité et des comportements attendus des employés, ainsi que le style de gestion de la direction. • Le rendement du travail des employés est périodiquement évalué, les résultats sont examinés avec chaque employé et les mesures appropriées sont prises. • Les règles de formation traitent les rôles et les responsabilités prospectives, le niveau des rendements attendus, ainsi que l'évolution des besoins.

5.4 Evaluation des risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.15	L'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour : (a) identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ; (b) évaluer l'importance des risques ; (c) évaluer la possibilité de leur survenance ; et (d) décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques. (Voir par. A79)
315.16	Si l'entité a mis en place un tel processus (ci-après désigné comme « processus d'évaluation des risques par l'entité »), l'auditeur doit prendre connaissance ainsi que les résultats qui en découlent. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas décelés, il doit évaluer s'il existait un risque sous-jacent d'une nature telle qu'il s'attendait à ce qu'il soit révélé par le processus d'évaluation des risques par l'entité. Si un tel risque existe, l'auditeur doit prendre connaissance des raisons qui ont fait que le processus ne l'a pas identifié et évaluer si celui-ci est approprié en la circonstance ou déterminer s'il existe une faiblesse significative du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité.
315.17	Si l'entité n'a pas établi un tel processus ou n'a pas d'autre processus adéquat, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si des risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ont été identifiés et connaître la façon dont ils ont été traités. L'auditeur doit évaluer si l'absence d'un processus documenté d'évaluation des risques est appropriée en la circonstance, ou déterminer si ceci représente une faiblesse significative du contrôle interne de l'entité. (Voir par. A80)

Le processus d'évaluation des risques fournit à la direction les informations requises pour déterminer quels sont les risques de fraudes, ainsi que les risques liés à l'activité, qui devraient être gérés et les actions à entreprendre (le cas échéant). La direction peut initier des plans, des programmes ou des actions pour traiter les risques spécifiques, ou bien elle peut décider d'accepter un risque à cause des coûts des contrôles ou pour d'autres considérations.

Si le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié à la situation, cela peut aider l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives. Un processus d'évaluation des risques devrait, normalement, traiter les points suivants :

- Les changements de l'environnement opérationnel ;
- Un nouveau personnel sénior ;
- Un nouveau système d'information ou une réorganisation des systèmes existants ;
- La croissance rapide ;
- Les nouvelles technologies ;
- Les nouveaux modèles, produits ou activités ;
- Les restructurations de l'entité (y compris les cessions et acquisitions) ;
- L'expansion des activités à l'étranger ;
- De nouvelles normes et directives comptables.

Dans les petites entités, là où il est peu probable qu'un processus formel d'évaluation des risques existe, l'auditeur doit discuter avec la direction pour savoir comment les risques liés à l'activité sont identifiés et comment ils sont traités.

L'auditeur doit examiner principalement de quelle manière la direction :

- Identifie les risques relatifs aux informations financières ;
- Estime l'importance des risques ;
- Evalue la probabilité de leur survenance ;
- Décide quelles sont les actions nécessaires pour les gérer.

Au cas où l'auditeur identifierait des risques d'anomalies significatives que la direction n'est pas parvenue à détecter, il ou elle doit examiner :

- Pourquoi les processus mis en place par la direction ont-ils échoué ?
- Ces processus sont-ils appropriés en les circonstances ?

Au cas où une faiblesse significative existerait au niveau du processus d'évaluation des risques par l'entité (ou bien si un tel processus n'existe pas du tout), cela serait communiqué à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Les conditions et les événements pouvant indiquer des risques d'anomalies significatives

L'annexe 2 de la norme ISA 315 comprend une liste utile de conditions et d'événements éventuels qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives.

5.5 Système d'information

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.18	L'auditeur doit prendre connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants : (a) les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers ; (b) les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ; (c) les enregistrements comptables concernés, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations ; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre. La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ; (d) la façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers ; (e) le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers ; (f) les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des transactions non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements. (Voir par. A81–A85)
315.19	L'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière et les éléments importants y afférents, visant : (Voir par. A86–A87) (a) la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et (b) la communication externe, par exemple avec les autorités de contrôle. Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit

La direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont besoin d'une information fiable pour :

- Gérer l'entité (telle que la planification, la budgétisation, le suivi des performances, l'allocation des ressources, la tarification et la préparation des états financiers aux fins de reporting) ;
- Atteindre les objectifs fixés ;
- Identifier, évaluer et répondre aux facteurs de risques.

Cela nécessite que des informations pertinentes soient identifiées, captées et communiquées/diffusées à temps au personnel (à tous les niveaux hiérarchiques de l'entité) qui en a besoin pour ses prises de décisions.

Un système d'information se compose d'infrastructures (avec des composants physiques et matériels), de logiciels, de personnels, de procédures et de données. De nombreux systèmes d'informations ont largement recours aux technologies informatiques (TI). Ils identifient, captent, traitent et distribuent des informations pour assurer la réalisation des objectifs d'élaboration des informations financières et de contrôle interne.

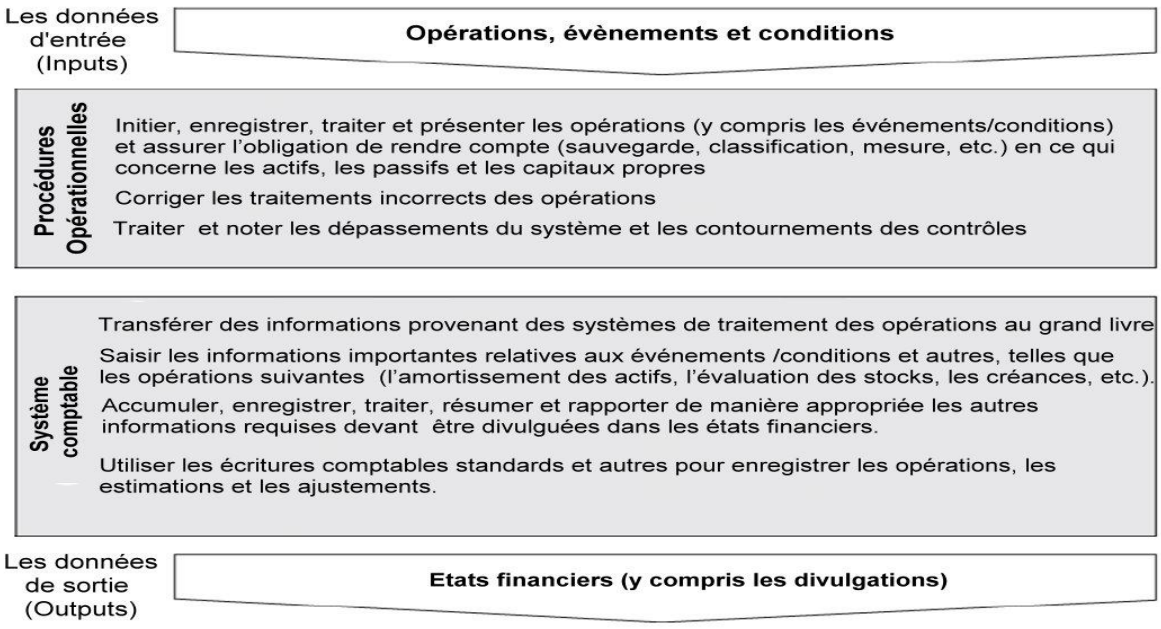
Un système d'information pertinent, afférent aux objectifs de l'information financière, comprend les processus opérationnels de l'entité et le système comptable, comme cela est présenté ci-dessous.

Tableau 5.5-1

Processus opérationnels (Ventes, achats, salaires, etc.)	Les processus opérationnels sont structurés en séries d'activités conçues afin de produire un résultat bien déterminé. Ils se traduisent par les transactions qui sont enregistrées, traitées et rapportées par le système d'information.
Système comptable	Cela inclut les logiciels de comptabilité, les tableurs électroniques ainsi que les règles et procédures utilisées pour préparer les rapports financiers périodiques, les états financiers de fin de période et les divulgations.

Un système d'information comporte des procédures, des règles et des enregistrements (manuels et automatisés) qui sont conçus pour traiter les points énoncés ci-dessous.

Schéma : 5.5-2



Dans les grandes entreprises, les systèmes d'information peuvent être complexes, automatisés et hautement intégrés. Par contre, les petites entreprises s'appuient souvent sur des applications manuelles ou informatiques non intégrées de traitement des informations.

Point à prendre en considération

De nombreux progiciels classiques de comptabilité (même les plus petits d'entre eux) comportent diverses applications de contrôle intégrées qui pourraient être utilisées pour améliorer le contrôle de l'information financière. Ces contrôles comprennent des rapprochements automatisés, l'établissement de rapports d'exceptions à des fins d'examen par la direction et assurent, de cette manière, la cohérence générale des informations financières.

Afin d'obtenir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels), l'auditeur devrait traiter (en plus de ce qui est présenté sur le tableau 5.5-2 ci-dessus) les points indiqués ci-dessous.

Tableau 5.5-3

Identifier	Traiter
Sources de l'information utilisée	Quels sont les flux d'opérations qui sont significatifs pour les états financiers ? Comment les opérations sont-elles générées dans les processus opérationnels de l'entité ? Quels sont les enregistrements comptables (électroniques ou manuels) existants ? Comment le système d'information capte-t-il les événements et les conditions (autres que les flux d'opérations) qui ont un caractère significatif pour les états financiers ?
Comment l'information est-elle captée et traitée ?	Quels sont les processus relatifs aux informations financières qui sont utilisés pour : • Initier, enregistrer, traiter et présenter les transactions courantes et les transactions inhabituelles (telles que les transactions avec des parties liées, etc.) ; • Préparer les états financiers, y compris les estimations comptables significatives et les divulgations ? Quelles sont les procédures qui traitent : • Les risques d'anomalies significatives associés aux dépassements inappropriés des contrôles, comprenant l'utilisation des écritures comptables habituelles et inhabituelles ; • Le dépassement ou la suspension des contrôles automatisés ; • L'identification des exceptions et le reporting relatif aux actions qui auraient été prises pour y remédier ?
Comment l'information produite est-elle utilisée ?	De quelle manière l'entité communique-t-elle sur le rôle de l'information financière, sur les responsabilités, ainsi que sur les questions importantes relatives aux informations financières ? Quels sont les rapports produits régulièrement par le système d'information et comment sont-ils utilisés pour gérer l'entité ? Quelles sont les informations fournies par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (au cas où ils ne font pas partie de la direction), ainsi qu'aux parties externes, telles que les autorités de régulation ?

La communication

La communication est un élément clé des systèmes d'information performants. Par conséquent, si l'information doit être utilisée dans la prise de décisions et pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne, elle doit être communiquée à temps (à la fois en interne et en externe) aux personnes appropriées.

Une communication interne efficace aide le personnel de l'entité à comprendre clairement les objectifs du contrôle interne, les processus opérationnels qui sont utilisés, ainsi que son rôle et sa responsabilité individuelle. Elle l'aide également à comprendre dans quelle mesure et comment ses activités peuvent toucher celles d'autres personnes ; enfin, elle lui permet aussi d'avoir les moyens de rapporter les exceptions au niveau hiérarchique élevé approprié au sein de l'entité.

Les moyens de communication peuvent être informels (verbaux) ou formels, par exemple quand ils sont documentés dans les règles et les manuels relatifs aux informations financières.

La communication interne entre la direction et les employés est souvent plus facile et moins formelle dans les petites entreprises, en raison du nombre réduit du personnel et des niveaux hiérarchiques, ainsi que de la plus grande disponibilité et présence des hauts dirigeants.

Une communication externe efficace assure que les questions qui affectent la réalisation des objectifs relatifs aux informations financières sont communiquées aux parties extérieures importantes, telles que les principaux actionnaires, les institutions financières, les autorités de régulation et les agences gouvernementales.

L'absence de documentation relative aux systèmes informatiques

Les petites entités peuvent avoir des systèmes d'information et de communication des informations peu sophistiqués et peu documentés. Si la direction ne dispose pas d'une description détaillée des procédures comptables, ni de système d'enregistrement comptable sophistiqué, ni de procédures écrites, la connaissance de l'entité devant être acquise par l'auditeur sera mieux obtenue par des demandes d'information et par des observations, que par l'examen des documents.

5.6 Mesures de contrôle

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.20	L'auditeur doit acquérir la connaissance des mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il juge nécessaire pour appréhender, afin de les évaluer, les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques évalués. Un audit n'exige pas de l'auditeur la connaissance de toutes les mesures de contrôle relatives à chaque flux d'opérations, solde de compte et informations fournies dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant (Voir Par. A88-A94).
315.21	Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique (Voir Par. A95-A97).

Les mesures de contrôle sont représentées par les règles et les procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont bien appliquées. Cela comprend, par exemple, les contrôles pour s'assurer que des marchandises ne sont pas livrées à des clients présentant des risques d'insolvabilité ou pour s'assurer que seuls les achats autorisés sont effectués. Ces contrôles traitent les risques qui, s'ils n'étaient pas atténués, menaceraient la réalisation des objectifs de l'entité.

Les mesures de contrôle (que ce soit au niveau des systèmes informatisés ou bien au niveau des systèmes manuels) sont conçues pour atténuer les risques liés aux activités quotidiennes telles que le traitement des transactions (processus opérationnels tels que les ventes, les achats et les salaires) et la sauvegarde des actifs.

Les processus opérationnels sont des ensembles structurés d'activités mis en place pour produire un résultat bien déterminé. Les contrôles des processus opérationnels peuvent être généralement classés en tant que mesures de prévention, de détection et de correction, ou bien en tant que mesures compensatoires ou de direction, comme cela est indiqué dans le tableau ci-dessous :

Tableau 5.6-1

Classification des contrôles	Description
Les contrôles préventifs	Ils permettent d'éviter les erreurs et les irrégularités.
Les contrôles de détection	Ils identifient les erreurs ou les irrégularités après leurs survenances, de manière à ce que des actions correctives puissent être menées ;
Les contrôles compensatoires	Ils fournissent une certaine assurance lorsque les limitations de ressources peuvent exclure d'autres contrôles plus directs ;
Les contrôles de direction (comme les règles à appliquer, par exemple)	Ils guident les actions vers les objectifs désirés.

La nature des contrôles des processus opérationnels variera en fonction des risques impliqués et des applications spécifiques.

Les contrôles courants, au niveau des processus opérationnels, peuvent comprendre les points présentés ci-dessous.

Tableau 5.6-2

Contrôles	Description	Exemples
Séparation des tâches	Ces contrôles peuvent réduire les possibilités pour une personne d'être en position à la fois de commettre et de dissimuler les erreurs ou les fraudes.	L'employé responsable du traitement des comptes débiteurs n'a pas accès aux règlements au comptant.
Autorisations	Ces contrôles définissent les personnes qui disposent de l'autorité d'approuver les différentes transactions et les événements courants et non courants.	Affectation de la responsabilité d'autoriser : • Le recrutement de nouveaux employés ; • La réalisation des investissements ; • Le lancement des commandes de biens et services ; • L'augmentation des crédits accordés aux clients.
Rapprochements de comptes	Cela comprend la préparation et l'examen à temps des rapprochements de comptes et la prise de toutes les mesures rectificatives nécessaires.	Rapprochements des comptes courants bancaires, des opérations de ventes, des soldes des comptes intergroupes, des comptes d'attentes, etc.

Contrôles	Description	Exemples
Contrôles d'application informatiques	Ces contrôles sont programmés dans les applications informatiques telles que celles qui traitent les ventes ou les achats. Ils comprennent des contrôles entièrement ou partiellement automatisés.	Vérifier l'exactitude arithmétique des enregistrements, l'application des tarifs sur les factures, l'édition des états de contrôles des données d'entrée, les contrôles de la séquence numérique et la production des rapports d'anomalies à des fins d'examen par le gestionnaire.
Analyse des résultats réels	Ces contrôles impliquent des examens réguliers et des analyses des résultats réalisés par rapport au budget, aux prévisions ainsi que par rapport aux performances réalisées au cours des périodes précédentes. Cela implique aussi de relier différents ensembles de données (par exemple, les données financières ou celles relatives à l'exploitation) l'un à l'autre et de comparer les données internes avec les sources d'information externes. Les variations inattendues seraient examinées et des actions correctrices seraient menées.	L'analyse des résultats d'exploitation et la comparaison des résultats réalisés par rapport au budget, ainsi que l'analyse des écarts.
Contrôles physiques	Ces contrôles portent sur la sécurité physique des actifs et les autorisations d'accès aux locaux de l'entité, aux enregistrements comptables, ainsi qu'aux programmes informatiques et aux fichiers de données.	Ces contrôles portent, d'une part, sur les moyens de sauvegarde des actifs (serrures des portes et limitations des accès aux stocks/enregistrements) et, d'autre part, sur la comparaison des résultats périodiques des inventaires physiques des stocks, des garanties détenues et de la caisse par rapport aux livres comptables.

Les petites entités

Les mesures de contrôle sont conçues pour prévenir directement la survenance d'une anomalie significative, ainsi que la détection et la correction d'une anomalie après qu'elle se serait produite. Dans les petites entités, les concepts sous-jacents des mesures de contrôle sont susceptibles d'être similaires à ceux des entités plus grandes, mais leur pertinence pour l'auditeur peut varier énormément.

A ce propos, il y a lieu de prendre en considération ce qui suit :

Tableau 5.6-3

Mesures de contrôle dans les petites entités	Commentaires
Documentation informelle et limitée	De nombreux contrôles peuvent fonctionner de manière informelle et peuvent ne pas être bien documentés. Par exemple, la décision d'octroi de crédit à un client peut être plus dépendante du jugement et de la connaissance du dirigeant que d'une limite de crédit préétablie.
Etendue limitée	Les mesures de contrôle (dans la mesure où ils existent) sont susceptibles de se rapporter seulement à des cycles d'opérations principaux tels que les revenus, les achats et les charges du personnel.

Mesures de contrôle dans les petites entités	Commentaires
Risques pouvant être atténués par l'environnement de contrôle (Voir chapitre 5.3, Tome 1)	Certains types de mesures de contrôle peuvent ne pas être pertinents en raison des contrôles effectués par les hauts dirigeants. Par exemple, l'approbation par la direction des transactions significatives peut fournir un fort contrôle sur les soldes de comptes et sur les dites transactions et diminuer, ou éliminer, le besoin d'avoir plus de mesures de contrôle détaillées. Certaines anomalies de transactions (qui sont habituellement traitées par les mesures de contrôle dans les grandes entités) pourraient être atténuées par : • La culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance du contrôle ; • L'utilisation d'un personnel très compétent ; • La réalisation d'une surveillance des revenus et des charges par rapport a un budget préétabli ; • L'exigence de l'approbation par les hauts dirigeants de toutes les transactions importantes ; • La surveillance des indicateurs clés de performance ; • L'affectation des responsabilités au personnel de manière à maximiser la séparation des tâches.

Les mesures de contrôle, pertinentes pour l'audit, peuvent atténuer les risques tels que :

- **Les risques significatifs**

  Ce sont les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués qui, d'après le jugement de l'auditeur, nécessitent un examen spécial d'audit. (Se référer au chapitre 10, Tome 2).

- **Les risques qui ne peuvent pas être traités facilement par les contrôles de substance**

  Ce sont les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués pour lesquels les contrôles de substance, à eux seuls, ne fournissent pas d'éléments probants d'audit suffisants et appropriés.

- **Les autres risques d'anomalies significatives**

Le jugement de l'auditeur, cherchant à savoir si une mesure de contrôle est pertinente pour l'audit, est influencé par :

- Sa connaissance de la présence ou de l'absence de mesures de contrôle identifiées dans d'autres composants du contrôle interne. Si un risque particulier a déjà été traité de manière adéquate (par exemple, par l'environnement de contrôle, le système d'information, etc.) il n'est pas nécessaire d'identifier d'autres contrôles supplémentaires existants éventuellement.
- L'existence de multiples mesures de contrôle qui permettent d'atteindre le même objectif. Il n'est pas nécessaire pour l'auditeur d'obtenir une connaissance de chacune des mesures de contrôle liées à cet objectif.
- L'augmentation de l'efficacité de l'audit qui sera obtenue par les tests de l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles clés. Cela pourrait se produire lorsque :
  - L'obtention d'éléments probants, grâce à des tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles, peut être plus efficiente (avec un coût raisonnable) que la réalisation des contrôles de substance. Les tests de procédures entraînent généralement des échantillons plus petits que les contrôles de substance. Si les contrôles sont automatisés, une taille d'échantillon d'un seul élément (en supposant l'existence de bons contrôles généraux informatiques) peut être suffisante. De plus, il y a lieu de noter que si le système de contrôle et les personnes qui y sont impliquées n'ont pas changé par rapport aux années précédentes, il peut être possible (sous certaines conditions) de limiter les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles à une seule fois tous les trois ans (voir le chapitre 17, Tome 2).
  - Les contrôles de substance à eux seuls ne fourniraient pas d'éléments probants d'audit suffisants et appropriés au niveau des assertions. Par exemple, l'assertion d'exhaustivité des revenus provenant des ventes peut être difficile (et parfois même impossible) à traiter uniquement par les contrôles de substance.

- Dans de telles situations, il serait utile d'identifier tous les contrôles internes qui traitent les risques et l'assertion en question. S'il est attendu que les contrôles internes fonctionnent efficacement, les éléments probants d'audit nécessaires pourraient être recueillis grâce aux tests de l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

5.7 Compréhension des risques et des contrôles informatiques

La majorité des entités utilisent maintenant l'informatique pour gérer, contrôler et établir des rapports sur au moins quelques-unes de leurs activités. Les opérations informatiques sont souvent gérées par une équipe d'informaticiens qui assure aux utilisateurs habituels (le personnel) l'accès approprié au système informatique (matériels, logiciels et applications) pour l'utiliser lors de l'exercice de leurs fonctions. Dans les petites entités, la gestion de l'informatique peut être confiée à une seule personne, à une personne travaillant à temps partiel, ou même à une personne totalement externe à l'entité.

Indépendamment de la taille de l'entité, il y a un certain nombre de facteurs de risques relatifs à la gestion de l'informatique et des applications qui, s'ils ne sont pas atténués, pourraient entraîner une anomalie significative dans les états financiers.

Il existe deux types de contrôles informatiques qui devraient fonctionner ensemble pour assurer le traitement exhaustif et correct des informations :

- **Les contrôles généraux sur les systèmes informatiques**

  Ces contrôles fonctionnent dans toutes les applications et consistent généralement en une combinaison de contrôles automatisés (qui sont intégrés dans les programmes informatiques) et des contrôles manuels (tels que le contrôle du budget informatique et des contrats conclus avec les fournisseurs de services) ;

- **Les contrôles d'application informatiques**

  Ces contrôles sont automatisés et concernent spécifiquement les applications (telles que les traitements des ventes ou des salaires).

Il existe aussi un troisième type de contrôle qui comporte des éléments manuels et informatiques. Ces contrôles peuvent être appelés "contrôles indépendants informatiques". Le contrôle est effectué manuellement, mais son efficacité repose sur l'information produite par une application informatique. Par exemple, le directeur financier peut examiner les états financiers mensuels/trimestriels (générés par le système comptable) et enquêter sur les écarts.

Le tableau suivant présente l'étendue des contrôles généraux sur les systèmes informatiques :

Tableau 5.7-1

Contrôles généraux sur les systèmes informatiques	
Normes, planification, règles, etc. (L'environnement de contrôle informatique)	La structure de gouvernance informatique. La manière avec laquelle les risques sont identifiés, atténués et gérés. Le système d'information requis, le plan stratégique (le cas échéant) et le budget. Les règles, procédures et normes informatiques. La structure organisationnelle et la séparation des tâches. Le plan d'urgence
Sécurité relative aux données, à l'infrastructure informatique et aux opérations journalières	Acquisitions, installations, configurations, intégration et maintenance de l'infrastructure informatique. Prestations d'informations au profit des utilisateurs. Gestion des fournisseurs. Utilisation des logiciels systèmes, des logiciels de sécurité, des systèmes de gestion de bases de données et des utilitaires. Le dépistage des incidents, les systèmes d'enregistrement et les fonctions de surveillance.

Contrôles généraux sur les systèmes informatiques	
Sécurité d'accès aux programmes et aux données des applications	L'émission/suppression, la sécurité des mots de passe des utilisateurs et les systèmes de détection des intrusions « IDs ». Les pare-feu Internet et les contrôles des accès distants. Le cryptage des données et les clés cryptographiques. Les comptes utilisateurs et les contrôles des privilèges d'accès. Les profils d'utilisateur qui permettent ou limitent les accès.
Développement des programmes et leurs modifications	Acquisition et déploiement de nouvelles applications. Développement de système et méthodologie d'assurance qualité. Maintenance des applications existantes, y compris les contrôles sur les modifications des programmes informatiques.
Surveillance des opérations informatiques.	Règles, procédures, inspections et rapports sur les anomalies qui assurent que : - Les utilisateurs des informations reçoivent des données exactes servant pour les prises de décisions ; - Le respect continu des contrôles généraux informatiques ; - L'informatique répond aux besoins de l'entité et elle est alignée aux exigences de ses activités.

Contrôles d'application informatiques :

Les contrôles d'application informatiques concernent notamment les applications informatiques particulières qui sont utilisées au niveau des processus opérationnels. Les contrôles d'application, de par leur nature, peuvent être soit préventifs, soit de détection et ils sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables.

Les contrôles d'application usuels concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et rendre compte de transactions ou d'autres données financières. Ces contrôles permettent de s'assurer que les transactions qui se sont produites, qu'elles sont autorisées et qu'elles sont exhaustivement et correctement enregistrées et traitées. Cela inclut, par exemple, les éditions de contrôles des données enregistrées, les corrections au moment de la saisie des données, les contrôles sur la séquence numérique, ainsi que le suivi manuel des rapports relatifs aux anomalies.

5.8 Suivi du contrôle

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.22	L'auditeur doit prendre connaissance des principales mesures utilisées par l'entité pour assurer le suivi du contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris de celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que la compréhension de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur les faiblesses de ses propres contrôles. (Voir par. A98–A100)
315.24	L'auditeur doit prendre connaissance des sources d'informations utilisées dans le cadre du suivi des mesures de contrôle, et des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour apprécier si l'information est suffisamment fiable pour répondre aux objectifs de ce suivi. (Voir par. A104)

Le suivi du contrôle assure l'évaluation permanente de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne. L'objectif est de s'assurer du bon fonctionnement des contrôles et, le cas échéant, d'entreprendre les actions correctives qui s'imposent.

La surveillance fournit à la direction des rétroactions basées sur le fait que le système de contrôle interne qu'elle a conçu pour atténuer les risques est :

- Efficace compte tenu des objectifs de contrôle énoncés ;
- Correctement compris et mis en place par les employés ;
- Utilisé et appliqué quotidiennement ;
- Nécessite des modifications ou des améliorations pour refléter les changements intervenus.

La direction réalise le suivi des contrôles à travers des activités continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison de ces deux moyens.

Les activités continues de surveillance, dans les petites entités, sont souvent informelles et intégrées aux activités récurrentes normales de l'entité. Elles comprennent les activités courantes de management et de supervision, ainsi que l'examen des rapports sur les anomalies pouvant être produites par le système d'information. Lorsque la direction est étroitement impliquée dans les opérations, elle va souvent identifier les principaux écarts par rapport aux prévisions, les inexactitudes dans les données financières et réaliser les mesures correctives de modifications ou d'améliorations des contrôles.

La surveillance périodique n'est pas fréquente dans les petites entités (évaluations séparées de certains domaines spécifiques au sein de l'entité, par exemple celles qui sont réalisées par les unités d'audit interne dans les entités plus grandes). Toutefois, des évaluations périodiques des processus critiques peuvent être effectuées par des employés qualifiés, qui n'y sont pas directement impliqués, ou bien par des personnes externes dûment qualifiées.

Les activités de surveillance de la direction peuvent également comprendre l'utilisation d'informations provenant de parties externes qui signalent des problèmes ou qui mettent en évidence les domaines qui nécessitent des améliorations. Cela peut inclure, par exemple :

- Les plaintes des clients ;
- Les commentaires de certains organes, tels que les franchiseurs, les institutions financières et les autorités de régulation ;
- Les communications, relatives au contrôle interne, provenant des auditeurs et des consultants externes.

Les sources d'information utilisées pour le suivi du contrôle

La plupart des informations utilisées pour le suivi du contrôle seront produites par le système d'information de l'entité.

La direction peut avoir tendance à supposer que ces informations sont exactes. Si cette information n'est pas exacte, il y a un risque que la direction aboutisse à des conclusions incorrectes et prenne, en conséquence, de mauvaises décisions.

En conséquence, lors de l'évaluation des contrôles de surveillance par l'auditeur, il est nécessaire de connaitre :

- Les sources des informations liées aux activités de surveillance de l'entité ;
- Le raisonnement sur lequel la direction s'appuie pour considérer que les informations sont suffisamment fiables pour atteindre l'objectif qu'elle s'est fixé.

5.9 Compréhension des contrôles internes pertinents pour l'audit

Le tableau suivant résume les étapes nécessaires pour l'acquisition de la connaissance des contrôles internes pertinents pour l'audit.

Tableau 5.9-1

Identifier	Traiter
Les risques spécifiques d'anomalies significatives nécessitant une atténuation	Traiter les risques potentiels d'anomalies significatives (relatives aux flux d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir significatifs) existant au niveau des assertions. Par exemple : • Les risques transactionnels quotidiens réguliers ; • Les risques de fraude (tels que les dépassements de la part de la direction et les appropriations frauduleuses d'actifs) ; • Les risques au niveau des divulgations (Informations manquantes ou incomplètes) ; • Les risques significatifs ; • Les risques non courants (tels que l'implantation d'un nouveau système comptable) ; • Les risques résultant des procès (estimations, évaluations, etc.).
La réponse de la direction à un risque identifié d'anomalie significative	Quelles sont les mesures de contrôle spécifiques (manuel ou utilisant des applications informatiques) qui, individuellement ou combinées avec d'autres, empêchent ou bien détectent et corrigent les erreurs et les fraudes significatives ? Cette étape ne requiert pas que l'auditeur identifie toutes les mesures de contrôle pouvant exister. Par exemple, une entité peut avoir mis en œuvre 15 procédures pour traiter un risque particulier. Si l'auditeur a conclu que les trois premières procédures de contrôle qu'il a identifiées sont suffisantes pour atténuer les risques en question, il ne sera pas nécessaire d'effectuer des travaux visant à identifier et documenter les 12 autres procédures de contrôle.
Déficiences significatives	L'échec de la direction à atténuer un risque d'anomalie significative aurait probablement pour effet une déficience significative. Dans ce cas, ce risque sera signalé à la direction et une réponse d'audit sera mise au point.
Mise en œuvre des contrôles pertinents	Cela implique des procédures (en plus des demandes d'informations auprès du personnel du client) pour déterminer si les contrôles pertinents identifiés existent réellement et s'ils sont utilisés par l'entité. Cela peut être effectué à un moment donné, comme le suivi de la traçabilité d'une transaction à travers le système à une date donnée. Elles ne représentent pas de tests de procédures qui sont conçus pour évaluer si un contrôle fonctionne d'une manière efficace tout au long de la période couverte par l'audit.

5.10 Comparaison des contrôles manuels et automatisés

Pour la plupart des entités, le système de contrôle interne comporte une combinaison d'éléments manuels et d'éléments informatisés.

Les risques et les avantages associés à ces deux types de contrôle sont décrits ci-dessous :

Tableau 5.10-1

Avantages	
Contrôles manuels	**Contrôles automatisés**
• Utilisés pour surveiller l'efficacité des contrôles automatisés. • Adaptés aux domaines où le jugement et la prudence sont nécessaires pour les transactions importantes, inhabituelles et non récurrentes. • Ils sont meilleurs lorsque des erreurs sont difficiles à définir, à anticiper ou à prévoir. • Des changements de circonstances peuvent exiger des réponses qui se matérialisent par des contrôles qui dépassent l'étendue des contrôles automatisés existants.	• Appliquent systématiquement des règles de gestion prédéfinies et effectuent des calculs complexes pour le traitement d'importants volumes de transactions ou de données. • Augmentent la fréquence, la disponibilité et l'exactitude de l'information. • Facilitent les analyses complémentaires des informations. • Renforcent la capacité de suivre les performances des activités de l'entité ainsi que ses règles et procédures. • Réduisent le risque qui consiste à contourner le contrôle interne. • Renforcent les moyens de réaliser une séparation effective des tâches par la mise en œuvre d'un système approprié de limitation des accès aux applications, aux bases de données, ainsi qu'aux systèmes d'exploitation.

Risques	
Contrôles manuels	**Contrôles automatisés**
• Les contrôles manuels sont moins fiables que les contrôles automatisés, étant donné qu'ils sont effectués par des êtres humains. • Ils peuvent être facilement contournés, ignorés ou dépassés. • Ils sont sujets à de simples fautes ou erreurs. • La permanence de leurs applications ne peut pas être présumée. • Ils sont moins adaptés aux grands volumes de transactions ou aux transactions récurrentes, pour lesquels les contrôles automatisés seraient plus efficaces. • Ils sont moins adaptés aux activités là où des moyens particuliers d'exécuter les contrôles peuvent être conçus et automatisés d'une manière adéquate.	• La dépendance vis-à-vis de systèmes ou de programmes qui traitent d'une manière erronée les données, ou bien qui traitent des données inexactes, ou bien les deux à la fois. • L'accès non autorisé aux données pouvant engendrer la destruction de données ou à des modifications erronées de données, y compris l'enregistrement de transactions non autorisées ou inexistantes, ou bien l'enregistrement de transactions inexactes (des risques particuliers peuvent émerger lorsque plusieurs utilisateurs accèdent à une même base de données). • La possibilité pour le personnel informatique d'avoir des accès au-delà de ce qui est nécessaire pour accomplir les tâches qui lui sont assignées, transgressant ainsi la séparation des tâches. • Les modifications non autorisées de données dans des dossiers importants. • Les modifications non autorisées des systèmes ou des programmes. • La non-réalisation des modifications nécessaires dans les systèmes ou les programmes. • Une mauvaise manipulation manuelle. • Un risque potentiel de perte de données, ou bien de non-possibilité d'accès à autant de données que cela est nécessaire.

Point à prendre en considération

Lorsque l'entité dispose d'une combinaison de contrôles manuels et automatisés, il y a toujours lieu d'identifier le responsable du fonctionnement de chaque type de contrôle. Supposons par exemple qu'un magasinier est responsable de l'expédition des marchandises. Ce magasinier va procéder à la saisie manuelle des données dans le système informatique des ventes qui est doté d'une application de contrôle vérifiant la correspondance des expéditions par rapport aux commandes. Si quelque chose tourne mal dans le processus d'expédition, est-ce la responsabilité du magasinier, du service informatique, ou du service de la comptabilité ? À moins que la responsabilité de l'ensemble du processus ne soit assignée à une seule personne, ces services vont inévitablement échanger des critiques les uns les autres lorsque des erreurs se produisent.

Lorsque la responsabilité n'a pas été clairement affectée, il y a lieu de considérer :

- La probabilité et l'ampleur des anomalies potentielles qui pourraient se produire dans les états financiers ;
- La réponse d'audit qui serait appropriée ;
- L'opportunité de signaler cette question à la direction

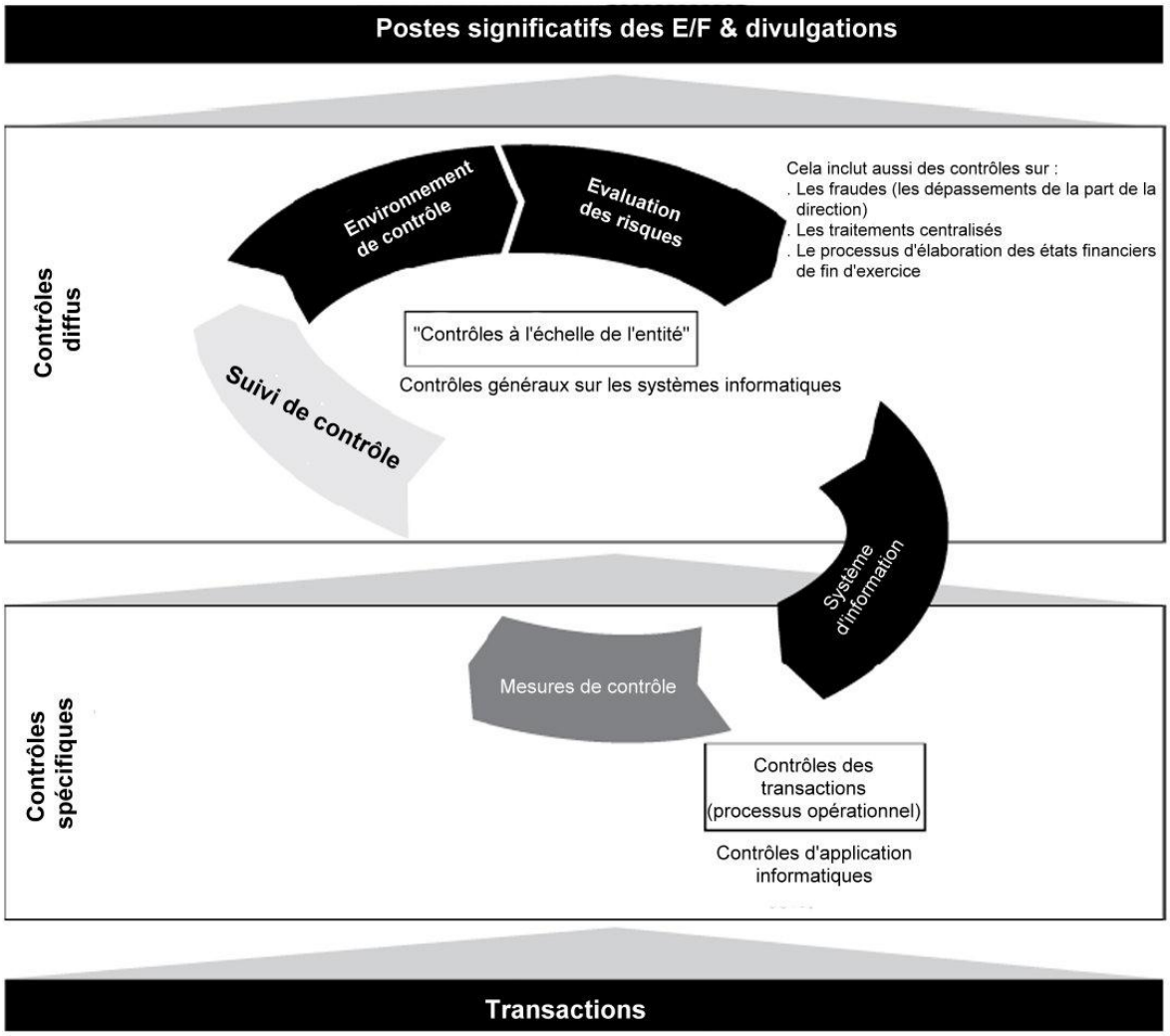
5.11 Contrôles diffus

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.14 (b)	L'auditeur doit……évaluer si : b) les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres composantes ne sont pas amoindries par des faiblesses dans l'environnement de contrôle. (Voir par. A69–A78)

Ce chapitre vient de traiter chacun des cinq composants du contrôle interne. Quelques-uns de ces contrôles sont diffus par nature et ils servent seulement, de manière indirecte, à prévenir la survenance d'anomalies d'une part, et à les détecter et à les corriger après leurs survenances, d'autre part. D'autres contrôles, portant sur les risques particuliers relatifs aux transactions (par exemple les salaires, les ventes et les achats), sont spécialement conçus pour prévenir ou détecter et corriger les anomalies.

Le tableau suivant montre l'interaction des deux niveaux de contrôle sur les opérations qui passent de l'initiation et du traitement (contrôles au niveau des transactions), aux enregistrements comptables (au niveau de l'entité) et qui aboutissent finalement aux états financiers. Il est à noter qu'au moins trois des cinq composants du contrôle interne sont principalement des contrôles diffus.

Schéma 5.11-1



Remarques :

1. L'illustration ci-dessus est un guide général. Dans certains cas, les contrôles diffus peuvent être conçus pour fonctionner à un niveau de précision qui permet de prévenir ou de détecter des anomalies spécifiques au niveau des processus opérationnels. Par exemple, un budget détaillé approuvé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être utilisé par la direction pour détecter des dépenses administratives non autorisées. Dans d'autres cas, il peut y avoir des mesures de contrôle et des systèmes d'information qui se rapportent aux activités au niveau de l'entité.
2. Les "contrôles à l'échelle de l'entité" (tels que l'engagement pour la compétence) sont peut-être moins tangibles que les contrôles qui existent au niveau des processus opérationnels (tels que le fait de vérifier que les biens reçus sont conformes à ceux qui ont été commandés), mais ils sont tout aussi importants dans la prévention et la détection des fraudes et erreurs.
3. Les processus d'élaboration de l'information financière en fin de période comprennent des procédures pour :
   - Enregistrer les totaux des transactions dans le grand livre ;
   - Choisir et appliquer les méthodes comptables ;
   - Initier, autoriser, enregistrer et traiter les écritures comptables dans le grand livre ;
   - Enregistrer les ajustements récurrents et non- récurrents des états financiers ;
   - Établir les états financiers et les informations à fournir qui s'y rapportent.
4. Les contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont similaires aux "contrôles à l'échelle de l'entité", mis à part le fait qu'ils se concentrent sur le fonctionnement de l'informatique au sein de l'entité (par exemple l'organisation, le personnel et l'intégrité des données).
5. Les contrôles d'application informatiques sont semblables aux contrôles au niveau des transactions. Ils concernent la façon dont les transactions spécifiques sont traitées au niveau des processus opérationnels.

Les contrôles diffus constituent la base sur laquelle les contrôles des transactions spécifiques sont fondés. Ils définissent le "ton donné par la direction" et établissent, d'une manière générale, les attentes de l'environnement de contrôle de l'organisation. Les contrôles diffus mal conçus peuvent effectivement permettre à tous les types d'erreurs et de fraudes de se produire. Par exemple, une entité peut avoir un processus de vente efficace et hautement contrôlé. Cependant, si les hauts dirigeants ont une mauvaise attitude à l'égard du contrôle et l'ont outrepassé quelques fois, une erreur significative peut toujours se produire dans les états financiers. Les dépassements de la part de la direction et un faible "ton donné par la direction" sont des traits communs qui caractérisent les entreprises défaillantes.

Les contrôles diffus comprennent aussi les contrôles de surveillance qui permettent d'évaluer si le "ton donné par la direction" est bien celui qui était projeté et à quel point les attentes vis-à-vis du contrôle sont satisfaites.

Les contrôles diffus (parfois appelés aussi " contrôles à l'échelle de l'entité") peuvent inclure :

- Les contrôles relatifs à l'environnement de contrôle ;
- Les contrôles relatifs aux dépassements de la part de la direction ;
- Le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
- Les contrôles pour surveiller les résultats d'exploitation et d'autres contrôles ;
- Les contrôles relatifs aux processus d'élaboration des états financiers de fin de période ;
- Les règles traitant les contrôles opérationnels significatifs, ainsi que les procédés appliqués en matière de gestion des risques.

Les petites entités

Dans les petites entités, le manque de contrôles spécifiques au niveau des processus opérationnels (en raison de l'insuffisance de personnel et des ressources) est souvent compensé par le haut degré de l'implication de la direction dans l'exécution des contrôles (comme, par exemple, le propriétaire-dirigeant). En fait, certains contrôles diffus dans les petites entités peuvent parfois fonctionner à un niveau de précision qui peut permettre, réellement, de prévenir ou de détecter des anomalies particulières. Toutefois, l'augmentation de l'implication des hauts dirigeants augmente le risque des dépassements de la part de la direction. Ce risque pourrait être traité via des procédures d'audit complémentaires, ou bien par la conception de contrôles antifraudes appropriés. (Voir le chapitre 5.12, Tome 1 ci-dessous).

Les déficiences des contrôles diffus

Bien que les déficiences des contrôles diffus n'entrainent pas généralement des déficiences ou des erreurs immédiates dans les états financiers, ils ont toujours une influence importante sur la probabilité de survenance d'anomalies au niveau du contrôle relatif aux processus opérationnels. L'absence de bons contrôles diffus peut porter gravement atteinte à d'autres contrôles de processus opérationnels et, par conséquent, les déficiences importantes dans ces contrôles devraient être signalées à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

5.12 Contrôles antifraudes

Au cours des dernières années, un nouveau type de contrôle interne a commencé à émerger, appelé parfois "les contrôles antifraudes". Puisque la grande majorité des fraudes importantes tendent à impliquer les hauts dirigeants, l'établissement de programmes antifraudes et de contrôles renforcés est considéré comme étant une partie saine de l'environnement de contrôle dans les grandes entités. Les contrôles antifraudes peuvent être assimilés à des ralentisseurs sur une route, qui sont conçus pour ralentir la circulation, mais pas pour l'arrêter complètement. Les contrôles antifraudes sont conçus pour être dissuasifs et prévenir les mauvais comportements, mais ils ne permettent pas de les éviter totalement.

Les contrôles antifraudes sont particulièrement pertinents pour les grandes entités, mais peuvent aussi être conçus pour décourager les fraudes dans les petites entités. Ils ne peuvent pas empêcher les fraudes de se produire, mais ils constituent un puissant élément dissuasif. Ils poussent les auteurs des fraudes à réfléchir sur les répercussions de leurs actions.

Les contrôles antifraudes peuvent être conçus de manière à traiter entièrement les cinq composants du contrôle interne. Toutefois, en ce qui concerne les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, l'accent est particulièrement mis sur le "ton donné par la direction" de l'entité. Il traite les attitudes et les actions de la direction envers le contrôle en tant qu'élément constitutif de l'environnement de contrôle (voir chapitre 5.3, du Tome 1 ci-dessus) qui agit sur la conscience de tout le personnel vis-à-vis du contrôle. Un bon «ton donné par la direction» est considéré comme étant, de loin, le plus efficace de tous les contrôles antifraudes.

Les deux exemples de contrôle antifraude, applicable dans les petites entités, se présentent comme suit :

- **Les écritures comptables**

  Les écritures comptables non courantes ont souvent été utilisées par les gestionnaires pour commettre des fraudes. La règle qui édicte que les écritures comptables non courantes (à partir d'un certain montant) doivent comporter à la fois une justification et une signature de la direction (indiquant leurs approbations) est un simple contrôle antifraude qui peut être mis en œuvre quelle que soit la taille de l'entité. Une telle règle donne pouvoir au comptable de demander systématiquement, au gestionnaire (qui demande l'écriture comptable), une justification de ladite écriture et son approbation. Cela n'empêchera pas nécessairement un haut dirigeant d'exiger qu'une écriture inappropriée soit enregistrée ; toutefois, le fait de penser à devoir signer l'approbation de cette écriture et à fournir une explication peut suffire, à un premier niveau, à le décourager et à éviter qu'une telle demande soit effectuée. Au cas où cette règle n'aurait pas découragé ce haut dirigeant d'effectuer cette demande, l'auditeur peut remarquer que l'écriture n'a pas été approuvée et demander des explications qui pourraient conduire à des investigations complémentaires.

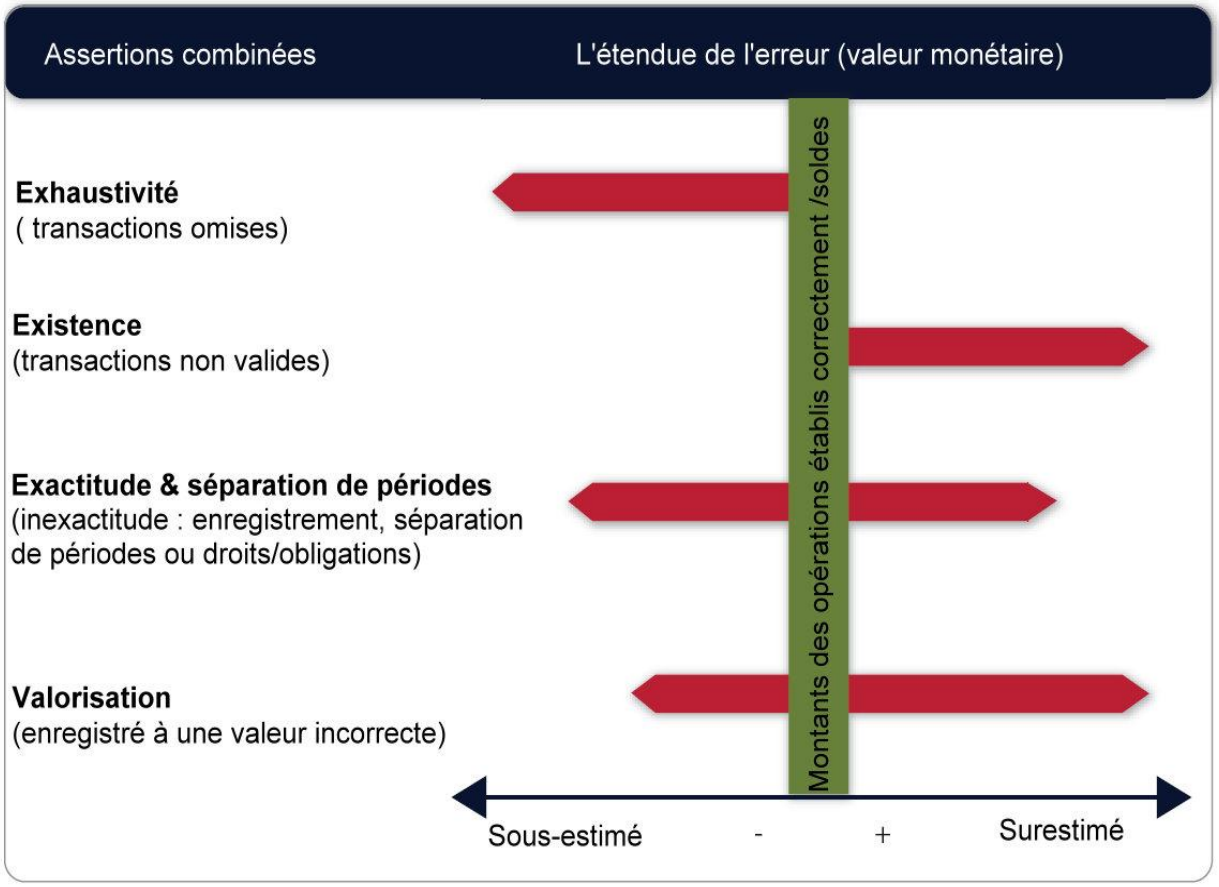
- **La séparation des tâches**

  Dans les petites entités, le comptable ou l'aide-comptable est souvent dans une position de confiance. Il est souvent peu supervisé et dispose, par conséquent, de beaucoup d'opportunités de commettre des fraudes. Un contrôle antifraude possible dans ce cas (mais qui est un peu coûteux) serait d'embaucher un comptable à temps partiel pour prendre en charge le travail de cette personne pour au moins une ou plusieurs semaines par an, par exemple lorsque cette personne est en vacances ou qu'elle est en train d'effectuer d'autres tâches. La règle d'embauche d'un remplaçant pourrait décourager totalement le comptable de commettre une fraude, ou bien, si elle existe déjà, cela pourrait fournir l'occasion de la détecter.

Chapitre 6
LES ASSERTIONS RELATIVES AUX ETATS FINANCIERS

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
L'utilisation des assertions de la direction dans l'audit.	315

Schéma 6.0-1



6.1 Vue d'ensemble

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.4 (a)	**Assertions** Assertions – Déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir.

Lorsque la direction fait une déclaration à l'auditeur, par exemple : "Les états financiers dans leur ensemble sont présentés fidèlement, conformément au référentiel comptable applicable", cela contient un certain nombre d'assertions intégrées.

Ces assertions intégrées (effectuées par la direction) ont trait à l'identification, à la mesure, à la présentation et aux informations fournies sur les divers éléments (montants et divulgations) contenus dans les états financiers.

Les déclarations de la direction peuvent inclure, à titre d'exemple, ce qui suit :

- Tous les actifs enregistrés dans les états financiers existent ;
- Toutes les opérations de ventes ont été enregistrées dans la bonne période ;
- Les stocks sont correctement évalués ;
- Les dettes représentent les propres obligations de l'entité ;
- Toutes les opérations enregistrées se sont produites au cours de la période auditée ;
- Tous les montants ont fait l'objet de présentations et de divulgations correctes dans les états financiers.

Ces déclarations sont souvent résumées par des mots simples, tels que l'exhaustivité, l'existence, la survenance, l'exactitude, la valorisation et autres. La direction déclare que toutes les ventes sont enregistrées (assertion d'exhaustivité), que les transactions se sont produites et sont valides (assertion de survenance) et que les transactions ont été correctement enregistrées dans les bons comptes et dans la bonne période comptable (assertion d'exactitude et de séparation des périodes).

6.2 Description des assertions

Le paragraphe A111 de la norme ISA 315 décrit les catégories d'assertions qui peuvent être utilisées par l'auditeur afin de prendre en considération les différents types d'anomalies potentielles pouvant survenir. Ces catégories sont présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 6.2-1

Assertion		Description
Assertions relatives aux flux d'opérations et aux évènements survenus au cours de la période auditée	**Survenance**	Les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés se sont produits et se rapportent à l'entité.
	Exhaustivité	Toutes les opérations et tous les événements qui devraient être enregistrés l'ont été.
	Exactitude	Les montants et les autres données relatives à des opérations ou événements enregistrés l'ont été correctement.
	Séparation des périodes	Les opérations et événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable.
	Imputation comptable	Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes.

Assertion		Description
Assertions relatives aux soldes de comptes de fin de période	**Existence**	Les actifs, passifs et les fonds propres existent.
	Droits et obligations	L'entité détient un droit sur les actifs ou elle les contrôle, et les passifs reflètent les obligations de l'entité.
	Exhaustivité	Tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devraient être enregistrés l'ont été.
	Valorisation et dépréciation	Tous les actifs, les passifs et les fonds propres sont présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation sont enregistrés de façon appropriée.

Assertion		Description
Assertions relatives à la présentation des états financiers et aux informations fournies dans ceux-ci	**Survenance, droits et obligations**	Les événements, les opérations et les autres aspects divulgués se sont produits et se rapportent à l'entité.
	Exhaustivité	Toutes les divulgations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été.
	Classification des rubriques et compréhension	L'information financière est présentée et décrite de manière pertinente, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées.
	Exactitude et valorisation	Les informations financières et les autres informations sont fournies de manière sincère et pour des montants corrects.

L'application des assertions, au niveau des postes des états financiers, est résumée ci-dessous:

Tableau 6.2-2

Assertions	Flux d'opérations	Soldes de comptes	Présentation et divulgation
Existence/Survenance	✓	✓	✓
Exhaustivité	✓	✓	✓
Droits et obligations		✓	✓
Exactitude/Classification	✓		✓
Séparation des périodes	✓		
Classification des rubriques et compréhension	✓		✓
Valorisation/dépréciation		✓	✓

6.3 Les assertions combinées :

L'ISA 315 permet à l'auditeur d'utiliser exactement les assertions comme décrites ci-dessus, ou bien de les exprimer différemment, à condition que tous les aspects décrits ci-dessus aient été couverts.

Pour faciliter un peu plus l'utilisation des assertions à appliquer pour l'audit des petites entités, ce Guide a combiné un certain nombre d'assertions afin qu'ils s'appliquent à l'ensemble des trois catégories (qui sont les soldes, les opérations et les divulgations). Les quatre assertions combinées et les assertions individuelles qu'elles traitent sont présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 6.3-1

Assertions combinées	Flux d'opérations	Soldes de comptes	Présentation et divulgation
Exhaustivité(C)	Exhaustivité	Exhaustivité	Exhaustivité
Existence (E)	Survenance	Existence	Survenance
Exactitude et séparation des périodes (A)	Exactitude Séparation des périodes Imputation comptable	Droits et obligations	Exactitude Droits et obligations Classification des rubriques et compréhension
Valorisation (V)		Valorisation et dépréciation	Valorisation

Remarque :
Lorsque l'auditeur choisit d'utiliser des assertions combinées, telles que celles citées ci-dessus, il est important de considérer que les assertions d'exactitude et de séparation des périodes comprennent aussi les droits et les obligations, ainsi que la classification des rubriques et compréhension.

Le tableau suivant décrit les quatre assertions combinées utilisées dans le présent Guide.

Tableau 6.3-2

Assertions combinées	Description
Exhaustivité (C)	Tout ce qui devait être enregistré ou divulgué dans les états financiers l'a été. Il n'existe pas d'actifs, de passifs, de transactions ou d'événements non enregistrés ou non divulgués ; il n'y a pas de notes manquantes ou incomplètes dans les états financiers.
Existence (E)	Tout ce qui est enregistré ou divulgué dans les états financiers existe à la date appropriée et doit y être inclus. Les actifs et passifs, les transactions enregistrées, ainsi que les notes relatives aux états financiers existent, se sont produites et se rapportent à l'entité.
Exactitude et séparation de périodes (A)	Tous les passifs, revenus, charges, droits sur les actifs (sous une forme de détention ou de contrôle), appartenant ou représentant les obligations de l'entité, ont été correctement enregistrés pour les montants correspondants et affectés à la bonne période (séparation de périodes). Cela inclut aussi une classification correcte des montants ainsi que les informations à fournir dans les états financiers.
Valorisation (V)	Les actifs, les passifs et les fonds propres sont enregistrés dans les états financiers, avec des montants appropriés (bonne valeur). Tout ajustement, résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation, requis de par sa nature ou par les principes comptables applicables, est enregistré de manière appropriée.

6.4 Utilisation des assertions lors de l'audit

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.25	L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives : (a) au niveau des états financiers ; (Voir par. A105–A108) et (b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir par. A109–A113) afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.

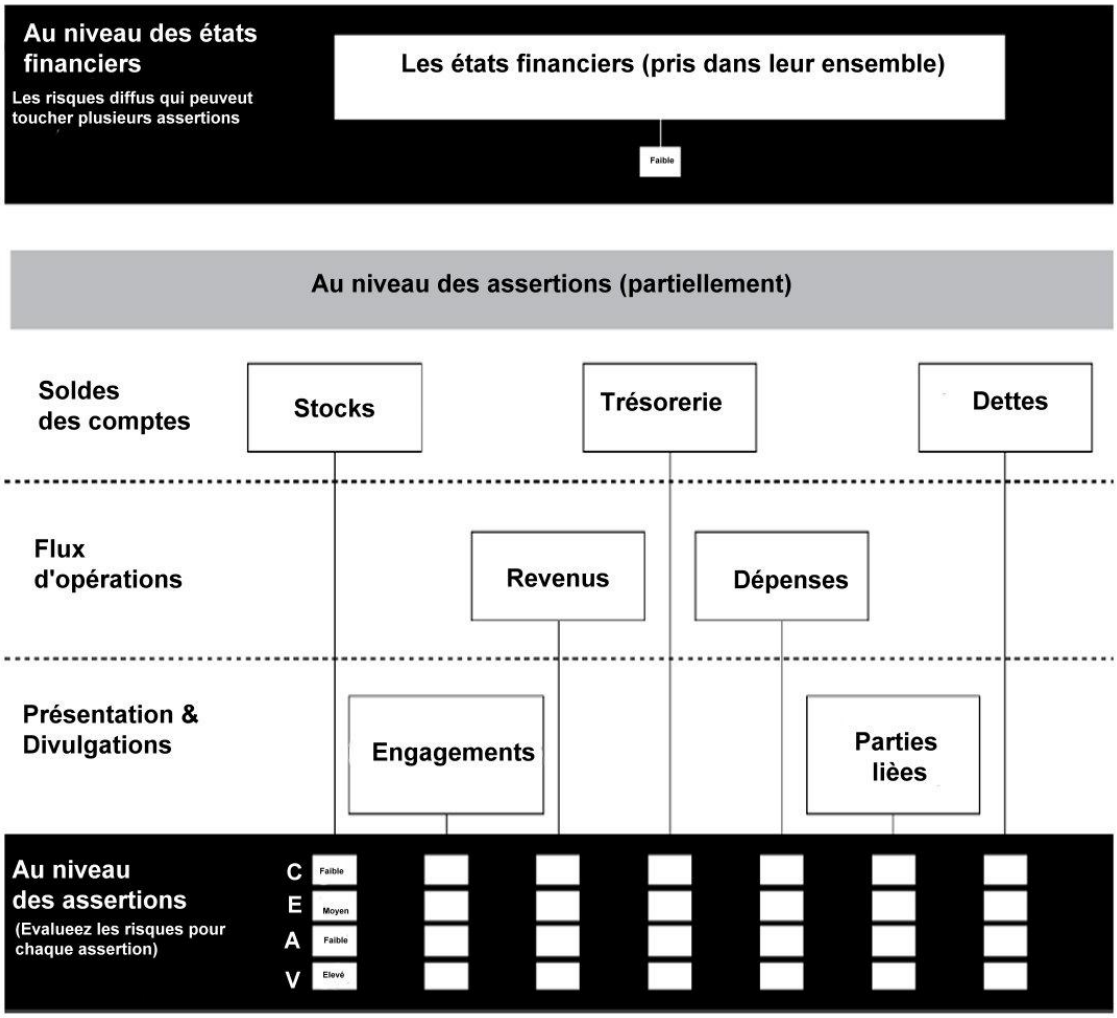
Comme indiqué précédemment, les états financiers contiennent plusieurs assertions intégrées. Les assertions peuvent être utilisées par l'auditeur pour évaluer les risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Tableau 6.4-1

Evaluer les risques :	Commentaire
Au niveau des états financiers	Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont tendance à être diffus et touchent, par conséquent, toutes les assertions. Par exemple, si le chef comptable n'est pas assez compétent, il est fort probable que des erreurs surviennent dans les états financiers. Cependant, la nature de ces erreurs ne sera pas souvent limitée à un seul solde de compte, flux d'opération ou information fournie dans les états financiers. En outre, l'erreur ne sera probablement pas limitée à une seule assertion, telle que l'exhaustivité des ventes. Elle pourrait facilement toucher aussi d'autres assertions, telles que l'exactitude, l'existence et la valorisation.
Au niveau des assertions	Les risques au niveau des assertions portent sur les soldes de comptes individuels à un moment donné (soldes de comptes en fin de période), les flux d'opérations (au cours de la période fiscale auditée), ainsi que la présentation et les informations à fournir dans les états financiers. La pertinence de chaque assertion pour un solde de compte individuel (ou d'un flux d'opérations, de présentation et de divulgation) va varier en fonction des caractéristiques du solde et des risques potentiels d'anomalies significatives. Par exemple, lorsque l'on considère l'assertion de valorisation, l'auditeur peut évaluer le risque d'erreurs dans les dettes comme étant faible ; cependant, en ce qui concerne les stocks pour lesquels il y a un facteur de risque d'obsolescence, le risque de valorisation serait jugé comme étant élevé. Un autre exemple serait celui où le risque d'anomalies significatives relatif à l'exhaustivité (les articles manquants) est jugé faible pour les stocks, alors qu'il est jugé élevé en ce qui concerne les opérations de ventes.

La différence entre les deux niveaux d'évaluation des risques est illustrée, partiellement, dans le schéma ci-dessous.

Schéma 6.4-2



Remarque : Ce schéma utilise les assertions combinées décrites dans le chapitre 6.3, Tome 1.

Les assertions sont utilisées par l'auditeur afin de lui permettre de former une base pour :

- Tenir compte des différents types d'anomalies potentielles qui pourraient se produire ;
- Évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- Concevoir les procédures d'audit complémentaires qui répondent aux risques évalués.

Tableau 6.4-3

Utilisation des assertions	Procédures
Prise en compte des types d'anomalies potentielles	Cela va comprendre l'exécution des procédures d'évaluation des risques afin d'identifier les risques éventuels d'anomalies significatives. Par exemple, l'auditeur peut se poser des questions telles que : • L'actif existe-t-il ? (Existence). • L'actif détenu par l'entité est-il sa propriété ? (Droits et obligations). • Toutes les opérations de ventes ont-elles été correctement enregistrées ? (exhaustivité). • La valorisation des stocks a-t-elle été ajustée pour tenir compte des articles à rotation lente et obsolètes ? (valorisation). • Les dettes enregistrées comprennent-elles tous les passifs connus de l'entité à la date de fin de période ? (Exhaustivité). • Les transactions ont-elles été enregistrées dans la bonne période comptable ? (séparation des périodes). • Les montants sont-ils correctement présentés et divulgués dans les états financiers ? (Exactitude).
Evaluation des risques d'anomalies significatives	Les risques d'anomalies significatives sont une combinaison de risques inhérents et de risques liés au contrôle interne. • **Risque inhérent** Identifier les anomalies potentielles et les assertions intégrées puis évaluer la probabilité de survenance du risque et son éventuelle ampleur. • **Risque lié au contrôle interne** Identifier et évaluer les contrôles internes pertinents mis en place qui atténuent les risques évalués traitant les assertions sous-jacentes.
Conception des procédures d'audit	L'étape finale consiste à concevoir des procédures d'audit réactives quant aux risques évalués au niveau des assertions. Par exemple, s'il y a un grand risque que les créances soient surestimées (assertion de l'existence), les procédures d'audit doivent être conçues de manière à répondre d'une façon spécifique à l'assertion de l'existence. Si l'exhaustivité des opérations de ventes représente un risque, l'auditeur peut concevoir un test de procédures qui traite l'assertion d'exhaustivité.

Chapitre 7

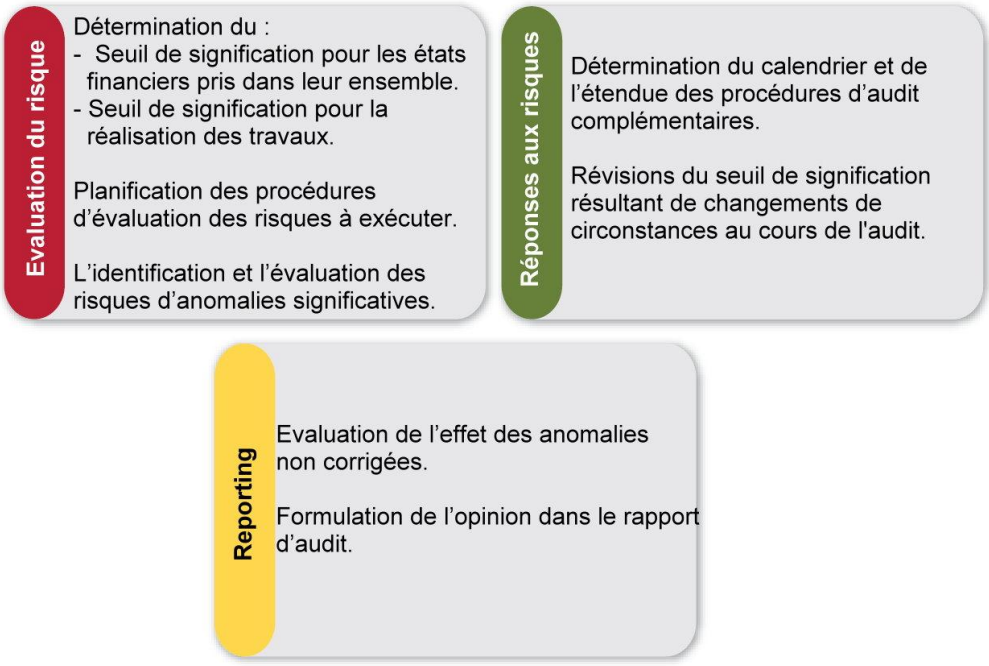
LE CARACTERE SIGNIFICATIF ET LE RISQUE D'AUDIT

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
L'application, de façon appropriée, du concept du caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.	320

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
320.8	L'objectif de l'auditeur est de mettre en pratique le concept de caractère significatif de façon appropriée lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Schéma 7.0-1

Utilisation du caractère significatif dans l'audit



Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
320.9	Pour les besoins des Normes ISA, le seuil de planification signifie le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et de celles non détectées n'excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au(x) seuil(s) de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.
320.10	Lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans des circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble, dont on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient susceptibles d'influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur doit également fixer un ou des seuils pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. (Voir par. A2–A11)
320.11	L'auditeur doit fixer un (des) seuil(s) de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Voir par. A12)

7.1 Vue d'ensemble

Le seuil de signification traite la significativité des données des états financiers dans le but de rationaliser les décisions économiques qui sont prises par les utilisateurs en se basant sur les informations contenues dans les états financiers. Le concept de seuil de signification reconnait que certaines questions, soit individuellement, soit cumulées avec d'autres, sont importantes pour ceux qui prennent des décisions économiques en se basant sur les informations contenues dans les états financiers. Cela pourrait inclure des décisions sur l'opportunité d'investir dans l'entité en question, de l'acheter, de faire des affaires avec elle, ou de lui prêter de l'argent.

Ce chapitre traite l'utilisation du seuil de signification dans l'audit en général. Il y a lieu de voir le chapitre 6 du Tome 2 de ce Guide pour avoir des directives supplémentaires relatives à la détermination des seuils de signification spécifiques.

Une anomalie significative survient dans les états financiers lorsqu'une anomalie (ou le cumul de toutes les anomalies) est suffisamment significative pour changer ou influencer la décision d'une personne informée. En dessous de ce seuil, l'anomalie est généralement considérée comme étant non significative. Ce seuil, au-dessus duquel les états financiers vont comporter une anomalie significative, est appelé « seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ». Pour les besoins de ce Guide, ce terme a été abrégé comme suit : « seuil de signification global ».

Remarque :

La détermination du « seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble » (cette appellation est abrégée « seuil de signification global », pour les besoins de ce Guide) n'est basée sur aucune évaluation du risque d'audit. Ledit seuil est déterminé entièrement en fonction des utilisateurs des états financiers. Il devrait être généralement le même que celui qui est utilisé par les préparateurs des états financiers.

Supposons, par exemple, que la décision d'un groupe utilisateur des états financiers est influencée par une anomalie de 10.000 € dans les états financiers. Ce sera le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (ou seuil de signification global) qui sera valable aussi bien pour le préparateur des états financiers que pour l'auditeur. Dans ce cas, toute anomalie, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies individuelles non significatives, qui dépasse 10 000 € engendre une anomalie significative dans les états financiers.

La responsabilité de l'auditeur est de réduire, à un niveau faible acceptable, la possibilité que le cumul des anomalies non corrigées, ou non détectées dans les états financiers, dépasse le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Au cas où l'auditeur planifierait simplement de réaliser des procédures d'audit pour identifier les anomalies qui excédent 10 000 €, il y aurait un risque que le cumul des anomalies non significatives individuelles qui n'ont pas été identifiées durant l'audit excède le seuil de signification de 10 000 €. Par conséquent, l'auditeur a besoin de réaliser des travaux additionnels qui vont lui procurer une marge de sécurité suffisante pour faire face au risque d'anomalies éventuelles non détectées. L'objectif du seuil de signification pour la réalisation des travaux est de fournir cette marge de sécurité.

Le seuil de signification pour la réalisation des travaux permet à l'auditeur d'établir des seuils de signification (basés sur le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, mais qui sont inférieurs audit seuil) qui reflètent les risques évalués au niveau des différents postes des états financiers. Ces seuils de signification, de montants inférieurs, vont fournir une marge de sécurité entre les seuils de signification pour la réalisation des travaux, utilisés pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à exécuter, et le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble.

Dans l'exemple ci-dessus, l'auditeur peut décider, en se basant sur son jugement professionnel, qu'un seuil de signification pour la réalisation des travaux de 6 000 € serait utilisé pour la définition de l'étendue des procédures d'audit à exécuter. La marge de 4 000 € (10 000 € – 6 000 €), entre le seuil de signification pour la réalisation des travaux et le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, va fournir la marge de sécurité pour faire face à tout risque d'anomalies éventuelles non détectées.

7.2 Utilisateurs des états financiers

Le seuil de signification est utilisé à la fois lors de la préparation et lors de l'audit des états financiers. Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (seuil de signification global), est souvent expliqué (comme dans le référentiel comptable applicable) dans les termes suivants :

Tableau 7.2-1

Influence sur la prise de décision économique	Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées avec d'autres anomalies, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers.
Circonstances environnantes	Les jugements concernant le seuil de signification sont pris à la lumière des circonstances environnantes et sont affectés par la taille ou la nature d'une anomalie, ou par la combinaison de ces deux facteurs.
Besoins communs des utilisateurs	Les jugements portant sur des questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.

L'auditeur détermine le seuil de signification en se basant sur sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers. Lors de l'application de son jugement professionnel, l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs :

- Ont une **connaissance raisonnable** des activités commerciales et économiques, ainsi que de la comptabilité, et qu'ils sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable ;
- **Comprennent** que les états financiers sont établis et audités compte tenu du seuil de signification ;
- **Reconnaissent les incertitudes** inhérentes aux évaluations de certains montants fondés sur des estimations, le jugement et la prise en considération d'événements futurs ;
- Prennent des **décisions économiques raisonnables,** en se basant sur les informations contenues dans les états financiers.

7.3 Nature des anomalies

Les anomalies peuvent découler de plusieurs causes et être basées sur les aspects suivants :

- Le montant - la somme d'argent en cause (quantitatif) ;
- La nature de l'élément (qualitatif) ;
- Les circonstances environnantes entourant la survenance de l'anomalie.

Tableau 7.3-1

Anomalies typiques	• Erreurs et fraudes identifiées lors de la préparation des états financiers ; • Dérogations au référentiel comptable applicable ; • Fraudes perpétrées par les employés ou par la direction ; • Erreurs de la direction ; • Préparations d'estimations imprécises ou inappropriées ; • Descriptions inappropriées ou incomplètes des principes et méthodes comptables ou bien des notes relatives aux informations à fournir dans les états financiers.

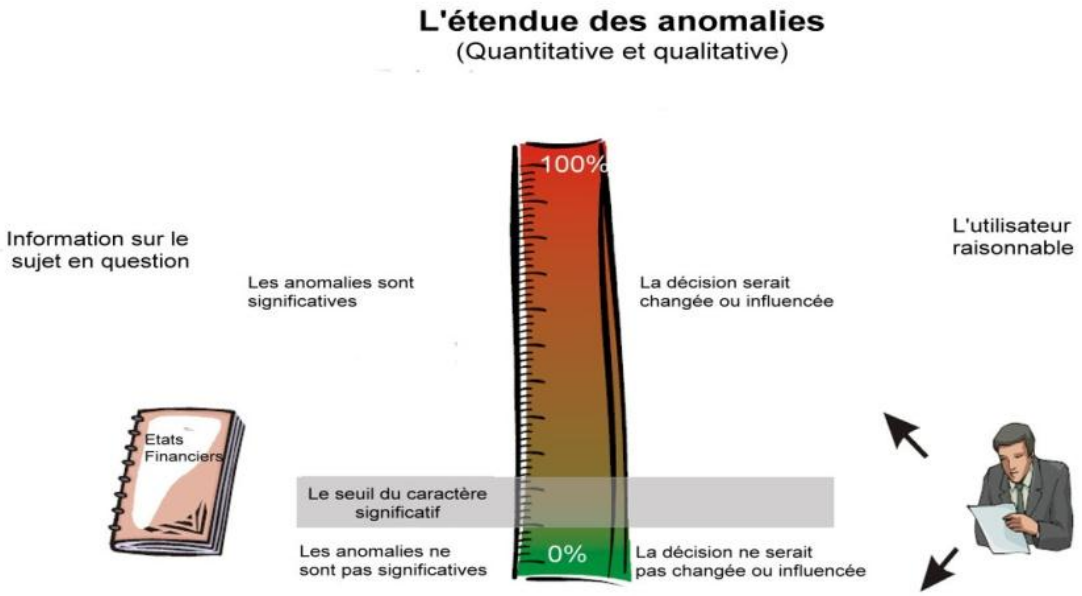
Le seuil de signification n'est pas défini en tant que valeur absolue. Il représente une zone grise entre ce qui n'est pas très probablement significatif et ce qui est fort probablement significatif. En conséquence, l'évaluation de ce qui est significatif est toujours une question de jugement professionnel.

Dans certaines situations, un point nettement inférieur au seuil de signification peut être jugé comme étant significatif en fonction de la nature du poste ou des circonstances liées à l'anomalie. Par exemple :

- L'information selon laquelle il existe un certain nombre de transactions avec des parties liées peut être très significative pour une personne qui prend des décisions sur la base des états financiers.
- L'existence d'une fraude effectuée par la direction (même si elle est non significative) pourrait être jugée importante par les utilisateurs des états financiers ;
- Plusieurs éléments non significatifs pourraient bien devenir significatifs lorsqu'ils sont cumulés ensemble.

Remarque : Lors de l'audit, les auditeurs sont tenus d'accumuler les anomalies qu'ils détectent à l'exception de celles qui sont clairement superficielles. L'expression « clairement superficielles » ne signifie pas « non significatif ». En effet, les éléments clairement superficiels restent toujours non influents dans les cas où on les considère individuellement ou de manière cumulée et lorsqu'ils sont jugés aussi selon les critères de la taille, de la nature et des circonstances qui s'y rapportent.

Schéma 7.3-2



7.4 Seuil de signification et risque d'audit

Le seuil de signification (tel que présenté ci-dessus) et le risque d'audit sont liés. Ils sont pris en considération ensemble tout au long de l'audit.

Le risque d'audit est la possibilité qu'un auditeur exprime une opinion d'audit inappropriée lorsque les états financiers sont erronés de manière significative.

Tableau 7.4-1

Composants du risque d'audit	
Risques d'anomalies significatives (RAS)	C'est le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant le démarrage des travaux d'audit. Ces risques d'anomalies significatives sont pris en considération au niveau de l'ensemble des états financiers (ils représentent souvent des risques diffus qui affectent plusieurs assertions) ainsi qu'au niveau des assertions qui se rapportent aux flux d'opérations, aux soldes de comptes, et aux informations fournies dans les états financiers. Les risques d'anomalies significatives (RAS) sont une combinaison de risques inhérents (RI) et de risques liés aux contrôles (RC) qui sont résumés comme suit : RI x RC = RAS
Risques de non-détection	C'est le risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie existante dans une assertion qui peut être significative. Le risque de non-détection (RND) est traité au moyen : • d'une bonne planification d'audit ; • de l'exécution des procédures d'audit qui répondent aux risques d'anomalies significatives identifiés ; • de l'affectation adéquate du personnel d'audit ; • de l'application de l'esprit critique ; • de la supervision et du contrôle des travaux d'audit exécutés. Le risque de non-détection (RND) ne pourrait jamais être réduit à zéro, en raison des limitations inhérentes aux procédures d'audit effectuées, aux jugements humains (professionnels) requis, ainsi qu'à la nature des éléments probants examinés.

Le risque d'audit (RA) peut donc être résumé comme suit :

$$RA = RAS \times RND$$

Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit au moyen de :

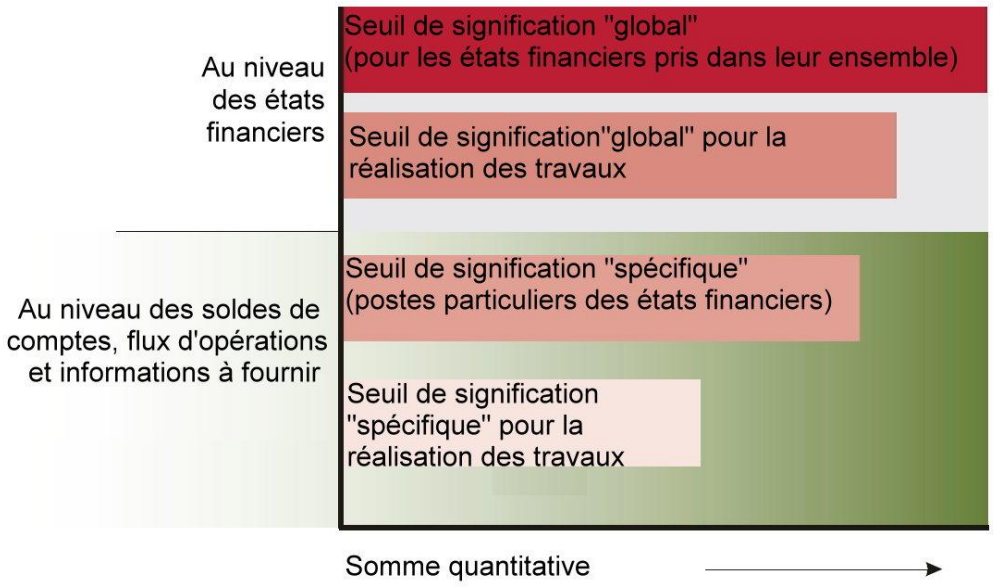
- L'identification et l'évaluation des risques des anomalies significatives ;
- La détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires ;
- La détermination des révisions des seuils de signification (seuil de signification global et seuils de signification pour la réalisation des travaux) après avoir eu connaissance de nouvelles informations, au cours de l'audit, qui auraient amené l'auditeur à déterminer un montant (ou des montants) différent (s) de celui fixé au démarrage de l'audit ;
- L'évaluation de l'effet des anomalies non corrigées, le cas échéant, au niveau des états financiers et lors du fondement de l'opinion dans le rapport d'audit.

En utilisant une analogie simple d'un saut en hauteur en athlétisme, le seuil de signification serait équivalent à la hauteur de la barre que l'athlète doit franchir. Le risque d'audit est équivalent au niveau des difficultés inhérentes au saut à cette hauteur particulière (RAS) combiné avec le risque supplémentaire de commettre une erreur dans la stratégie du saut ou de son accomplissement (risque de non-détection).

7.5 Niveaux des seuils de signification

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
320.12	L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il a connaissance au cours de l'audit d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuil(s) à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir par. A13)
320.13	Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuil(s) de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui initialement fixé est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé, et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.
320.14	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer : (a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (b) le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ; (c) le seuil de planification ; et (d) toute modification des montants mentionnés de (a) à (c) au cours de l'audit.

Schéma 7.5-1



Remarque : Les deux termes "global" et "spécifique" utilisés dans le schéma ci-dessus et dans le texte ci-dessous sont utilisés pour les besoins de ce Guide et ne sont pas les termes utilisés dans les normes ISA. Le seuil de signification global se réfère au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; le seuil de signification spécifique se réfère au seuil de signification pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir particuliers dans les états financiers.

Au début de l'audit, en se basant sur son jugement professionnel, l'auditeur définit la taille et la nature des anomalies qui seraient considérées comme étant significatives. Cela comprend l'établissement des montants des seuils de signification comme cela est présenté dans le tableau ci-dessous.

Détermination des montants des seuils de signification

Tableau 7.5-2

Seuil de signification global	Le seuil de signification global se rapporte aux états financiers pris dans leur ensemble. Il est basé sur l'appréciation de ce qui peut éventuellement influencer les décisions économiques des utilisateurs, prises sur la base des états financiers. Il peut être modifié au cours de l'audit dans les cas où l'auditeur a pris connaissance d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement un montant (ou des montants) différent(s).
Seuil de signification pour la réalisation des travaux	Le seuil de signification pour la réalisation des travaux est défini par le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur en deçà du seuil fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble (seuil de signification global). Il permet à l'auditeur de répondre à l'évaluation des risques spécifiques et de réduire (sans modifier le seuil de signification global), à un niveau faible acceptable, la possibilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le seuil de signification pour la réalisation des travaux peut être modifié en se basant sur les conclusions d'audit (lorsque l'évaluation des risques est révisée, par exemple).
Seuil de signification spécifique	Le seuil de signification spécifique est établi pour un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir dans le cas où il y a des anomalies, de montants inférieurs au seuil fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble, dont on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient susceptibles d'influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers.
Seuil de signification spécifique pour la réalisation des travaux	Il est fixé à un montant inférieur à celui du seuil de signification spécifique. Cela permet à l'auditeur de répondre à l'évaluation des risques spécifiques et de laisser un peu de marge à d'éventuelles anomalies de faible importance non détectées, dont le cumul peut conduire à des états financiers erronés de manière significative.

Seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble

Le niveau du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (seuil de signification global) est déterminé sur la base de la perception, par l'auditeur, des besoins en informations financières des utilisateurs des états financiers. Ce niveau est généralement fixé à un montant similaire à celui qui est utilisé aussi par le préparateur des états financiers. En utilisant son jugement professionnel, l'auditeur va établir le seuil de signification au montant le plus élevé de l'anomalie qui ne va pas influencer les décisions économiques des utilisateurs, prises sur la base des états financiers.

Une fois établi, le seuil de signification global devient un des critères sur la base duquel le succès ou l'échec de l'audit sera finalement jugé. Par exemple, on va supposer que le seuil de signification global a été fixé à un montant de 20.000 €. Si, à la suite de l'exécution des procédures d'audit :

- Aucune anomalie n'a été trouvée – une opinion non modifiée sera exprimée.
- De petites anomalies (non significatives) ont été identifiées et n'ont pas été corrigées – une opinion non modifiée serait exprimée.
- Des anomalies non corrigées dépassant le seuil (de 20.000 €) ont été trouvées et le client n'était pas disposé à apporter les corrections nécessaires – une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sera requise.
- Des erreurs non corrigées, dépassant le seuil (de 20.000 €), existent dans les états financiers mais elles n'ont pas été détectées par l'auditeur - alors, dans ce cas, une opinion d'audit non modifiée et inappropriée serait émise.

Se référer au chapitre 21, Tome 2, pour des directives concernant l'utilisation du seuil de signification pour l'évaluation des éléments probants d'audit recueillis.

Les auditeurs sont parfois tentés d'abaisser le seuil de signification global lorsque le risque d'anomalies significatives est jugé élevé. Cependant, cette décision ne serait pas appropriée étant donné que le seuil de signification global traite les besoins des utilisateurs des états financiers et non le niveau du risque d'audit qui est impliqué.

Si le risque d'audit était un facteur dans la détermination du seuil de signification global, un audit à risque élevé aboutirait à la détermination d'un seuil de signification inférieur à celui qui aurait été fixé pour une entité de même taille, là où le risque d'audit a été jugé faible. En supposant que les besoins en informations des utilisateurs des états financiers sont les mêmes, indépendamment du risque d'audit, l'établissement d'un seuil de signification à un niveau en deçà de ce qui est nécessaire va se traduire :

• Par le fait de fournir aux utilisateurs des états financiers des attentes que de petites anomalies (plus que ce qui est réellement nécessaire) vont être identifiées par l' auditeur dans les états financiers ;

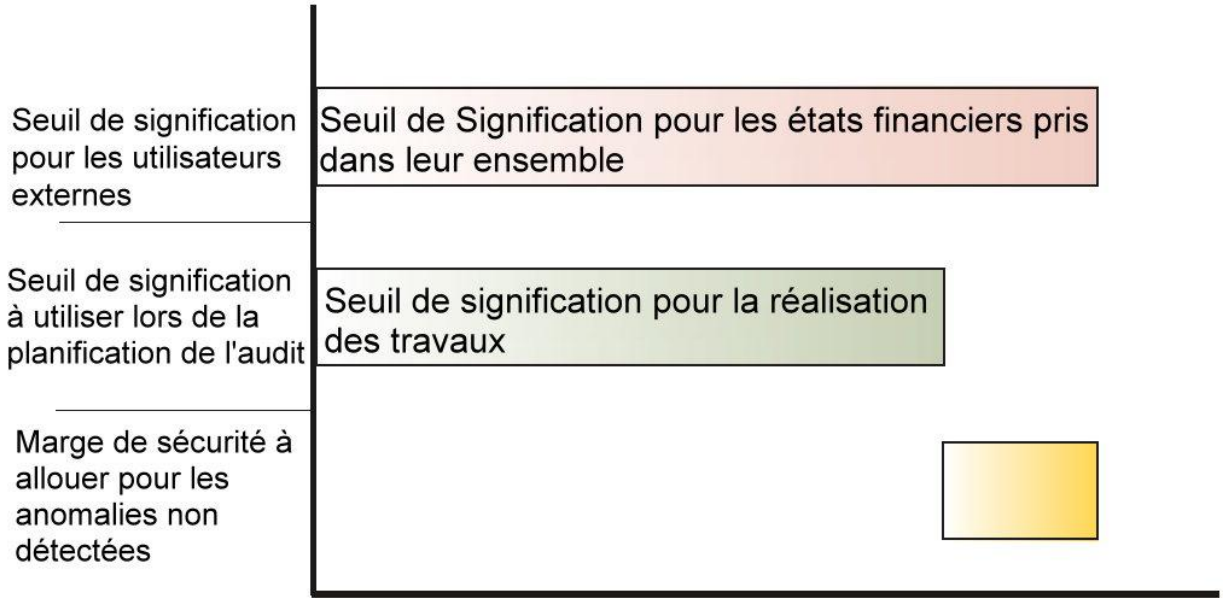
• Par des travaux d'audit complémentaires réalisés afin de s'assurer que le risque d'audit a été réduit à un niveau faible acceptable.

Etant donné que le seuil de signification global est défini en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers, il ne sera pas modifié suite aux conclusions d'audit ou aux changements des risques évalués. Il est nécessaire de mettre à jour le seuil de signification global seulement lorsque l'auditeur aurait eu connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer, initialement, le seuil de signification global à un (des) montant (s) différent (s).

À la fin de l'audit, le seuil de signification global sera utilisé pour évaluer l'impact des anomalies identifiées dans les états financiers, ainsi que le caractère approprié de l'opinion d'audit.

Seuil de signification pour la* réalisation *des travaux

Schéma 7.5-3



Le seuil de signification pour la réalisation des travaux permet à l'auditeur de traiter les risques d'anomalies dans les soldes de comptes, les flux d'opérations et les informations fournies, sans avoir à changer le seuil de signification global. Le seuil de signification pour la réalisation des travaux permet à l'auditeur de fixer les autres montants des seuils de signification, basés sur le seuil de signification global, mais qui sont fixés à des montants plus bas afin de refléter le risque de non détection d'anomalies, ainsi que l'évaluation des risques. Ce (s) montant (s) plus bas établit une marge de sécurité entre le seuil de signification utilisé pour déterminer la nature et l'étendue des tests (seuil de signification pour la réalisation des travaux) et le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (seuil de signification global).

La fixation d'un montant approprié pour le seuil de signification pour la réalisation des travaux va assurer que de travaux d'audit seront effectués davantage ; en conséquence, cela va augmenter la probabilité que des anomalies soient identifiées (au cas où elles existent). Par exemple, si le seuil de signification global était de 20.000 € et que des procédures d'audit étaient planifiées afin de détecter toutes les erreurs qui sont supérieures à 20 000 €, il est fort possible qu'une erreur d'un montant de 8000 €, par exemple, passe inaperçue.

S'il y a trois erreurs égales à ce montant, soit au total 24000 €, les états financiers vont comporter une anomalie significative. Cependant, si le seuil de signification pour la réalisation des travaux a été fixé à 12000 €, il sera beaucoup plus probable qu'au moins une ou toutes les erreurs de 8000 € soient détectées. Même si une seule des trois erreurs était identifiée et corrigée seulement, le montant total des anomalies non corrigées ne serait que de 16000 €, ce qui est inférieur au seuil de signification global, et les états financiers pris dans leur ensemble ne comporteraient pas d'anomalies significatives.

La détermination d'un montant approprié pour le seuil de signification pour la réalisation des travaux implique l'exercice du jugement professionnel de l'auditeur ; il n'est pas un simple calcul, comme un pourcentage (par exemple 75%) du niveau du seuil de signification global. Toutefois, en tenant compte des circonstances particulières de l'entité objet de l'audit, le seuil de signification pourrait être fixé à un montant unique, aussi bien pour les états financiers pris dans leur ensemble que pour les montants individuels qui seraient utilisés pour certains soldes de comptes, opérations et informations à fournir particuliers.

La détermination du seuil de signification pour la réalisation des travaux implique l'exercice, par l'auditeur, de son jugement professionnel basé sur les facteurs qui traitent le risque d'audit, tels que :

- La connaissance de l'entité et les résultats de l'exécution des procédures d'évaluation des risques ;
- La nature et l'étendue des anomalies identifiées lors des audits précédents ;
- Les attentes quant à des anomalies possibles dans la période en cours.

Le seuil de signification global pour la réalisation des travaux, ou les seuils qui seront utilisés pour les soldes de comptes, les flux d'opérations et les informations à fournir individuels peuvent être modifiés à tout moment au cours de l'audit (sans aucun impact sur le seuil de signification global) afin de refléter l'évaluation des risques révisés, les conclusions d'audit et les nouvelles informations obtenues. À la fin de l'audit, le caractère significatif global sera utilisé pour évaluer l'impact des anomalies identifiées sur les états financiers et à déterminer l'opinion à exprimer dans le rapport d'audit. (Voir le chapitre 21, Tome 2, pour des directives complémentaires).

Point à prendre en considération

Lorsqu'une éventuelle anomalie est identifiée, il y a lieu de traiter les circonstances de sa survenance et son impact sur l'évaluation des risques/plan d'audit avant de reconsidérer le seuil de signification pour la réalisation des travaux.

Seuil de signification spécifique

Il existe des situations où l'on pourrait raisonnablement s'attendre à ce que des anomalies, dont le montant est inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers.

Tableau 7.5-4

Facteurs influençant les décisions	Exemples possibles
Textes législatifs, règlementations et exigences du référentiel comptable	• Les informations sensibles à fournir dans les états financiers tels que la rémunération de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. • Les opérations avec les parties liées. • Les cas de non-conformité avec les contrats de crédits, les conventions conclues, les provisions règlementées, ainsi qu'avec les exigences, en matière de reporting, des autorités de régulation. • Certaines natures de dépenses telles que les payements illégaux et les dépenses de la direction.

Facteurs influençant les décisions	Exemples possibles
Informations clés sectorielles à fournir	• Les réserves et les coûts d'exploration pour une entité minière. • Les frais de recherche et de développement pour une entité pharmaceutique.
Divulgations relatives à des événements significatifs et à des modifications importantes dans les activités de l'entité	• Les entreprises nouvellement acquises ou l'expansion des activités. • Les activités abandonnées. • Les événements inhabituels ou imprévus (par exemple, des poursuites judiciaires). • L'introduction de nouveaux produits et services.

L'auditeur devrait examiner s'il existe des problèmes, tels que ceux présentés ci-dessus, pour une ou plusieurs catégories de flux d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir. L'auditeur peut trouver aussi qu'il lui serait utile d'obtenir une compréhension des vues et des attentes de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant à ces problèmes.

Seuil de signification spécifique pour la réalisation des travaux

C'est le même que le seuil de signification pour la réalisation des travaux présenté ci-dessus, à part le fait qu'il concerne des montants établis pour des seuils de signification spécifiques. Le seuil de signification spécifique pour la réalisation des travaux est fixé à un montant inférieur à celui du seuil de signification spécifique, et ce, afin de s'assurer que des travaux d'audit suffisants soient exécutés pour réduire, à un faible niveau acceptable, la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification spécifique.

7.6 Documentation du seuil de signification

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
320.14	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer : (a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (b) le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ; (c) le seuil de planification ; et (d) toute modification des montants mentionnés de (a) à (c) au cours de l'audit.

Etant donné que la détermination des montants des seuils de signification est basée sur le jugement professionnel de l'auditeur, il est nécessaire que les facteurs et les montants qu'il a pris en compte à différents niveaux, lors de ladite détermination, soient documentés de manière adéquate. Cela se produit généralement de la manière suivante :

- Durant la phase de planification, lorsque des décisions sont prises quant à l'étendue des travaux d'audit requis.
- Au cours de l'audit, lorsqu'en se fondant sur les conclusions d'audit, des modifications seraient peut être requises soit pour le seuil de signification global, soit pour le seuil de signification pour la réalisation des travaux pour les flux de d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir particuliers.

La documentation va traiter :

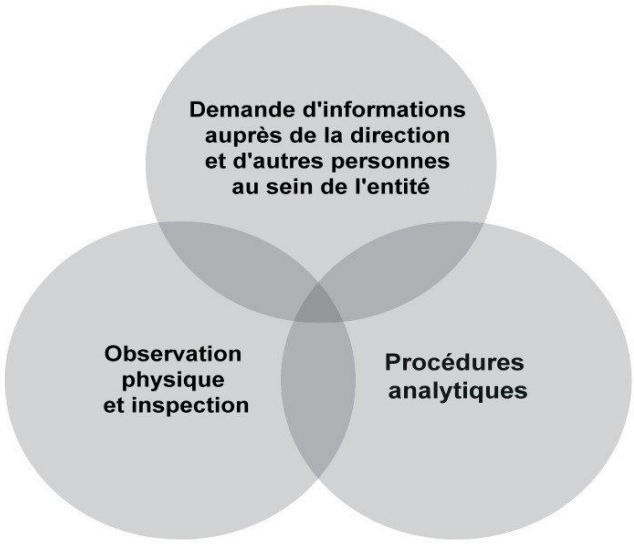
1. Les utilisateurs des états financiers ;
2. Les facteurs utilisés lors de la détermination :
    - Du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, et, le cas échéant, le (les) niveau (x) du seuil de signification pour les catégories de flux d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir particuliers ;
    - Le seuil de signification pour la réalisation des travaux ;
3. Toute modification du (des) montant (s) du (des) seuil (s) de signification mentionné (s) dans le point numéro 2 ci-dessus, qui serait effectué au cours de l'audit.

Chapitre 8
LES PROCEDURES D'EVALUATION DES RISQUES

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
La nature et l'utilisation des procédures d'évaluation des risques réalisées par un auditeur dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives	240, 315

Les trois types de procédures d'évaluation des risques, requis par la norme ISA 315, sont illustrés dans le schéma suivant :

Schéma 8.0-1



Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.5	L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en vue de lui fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. Néanmoins, les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. (Voir par. A1–A5)
315.6	Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants : (a) des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; (Voir par. A6) (b) des procédures analytiques ; (Voir par. A7–A10) (c) l'observation physique et l'inspection. (Voir par. A11)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
315.11	L'auditeur doit prendre connaissance des domaines suivants : (a) secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ; (Voir par. A17–A22) (b) nature de l'entité, notamment : (i) ses activités ; (ii) la détention du capital et ses structures de gouvernance ; (iii) les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités *ad hoc ;* et (iv) la façon dont l'entité est organisée et financée ; afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Voir par. A23–A27) (c) choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ; (Voir par. A28) (d) objectifs et stratégies de l'entité et risques y relatifs liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ; (Voir par. A29–A35) (e) mesure et revue de la performance financière de l'entité. (Voir par. A36–A41)
315.12	L'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concerne généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit. (Voir par. A42–A65)

8.1 Vue d'ensemble

L'objectif des procédures d'évaluation des risques est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. Ce résultat est obtenu au moyen de la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne. Les informations nécessaires pour cette connaissance peuvent être obtenues auprès de sources externes, par exemple par internet ou bien par la revue des publications professionnelles spécialisées, ainsi qu'auprès de sources internes au moyen, par exemple, de discussions avec le personnel clé. Cette connaissance de l'entité devient un processus continu et dynamique de la collecte, la mise à jour et l'analyse de l'information tout au long de l'audit.

8.2 Eléments probants

Les procédures d'évaluation des risques fournissent les éléments probants pour appuyer l'évaluation des risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Toutefois, ces éléments probants, tout seuls, ne suffisent pas. Les éléments de preuve recueillis au moyen des procédures d'évaluation des risques seront complétés par des procédures complémentaires d'audit (de manière à répondre aux risques identifiés), tels que les tests de procédures et/ou les contrôles de substance.

Les procédures requises

L'auditeur utilise son jugement professionnel pour déterminer les procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre, ainsi que la profondeur et l'étendue de la connaissance de l'entité qui sont requises. La conduite d'un audit d'une entité, la première année, va nécessiter un laps de temps significatif pour obtenir et documenter les informations nécessaires. Cependant, si les informations obtenues sont bien documentées la première année, le temps qui sera requis pour mettre à jour ces informations, au cours des années suivantes, va être sensiblement inférieur à celui qui aurait été nécessaire la première année.

L'auditeur a besoin d'exécuter des procédures d'évaluation des risques qui soient suffisantes pour identifier les risques liés à l'activité et les risques de fraude pouvant engendrer des anomalies significatives. Cela inclut la prise en compte de tout évènement pouvant jeter un doute significatif sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

La profondeur et l'étendue de la connaissance de l'entité nécessaire sont présentées dans les paragraphes 11 et 12 de la norme ISA 315 (reproduite ci-dessus). La profondeur de la connaissance globale de l'entité par l'auditeur sera inférieure à celle que la direction possède pour assurer la gestion de l'entité.

Point à prendre en considération

Lors de la conception de la nature et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques à exécuter, il y a lieu de se rappeler que quelques normes ISA exposent des questions spécifiques à considérer. Quelques exemples, afférents à ces questions, sont présentés ci-dessous :

Norme ISA 240.16: La fraude dans un audit des états financiers

Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, requises par la Norme ISA 315, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 17–24 afin de recueillir les informations nécessaires à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Norme ISA 540.8: L'audit des estimations comptables

Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, en application de la Norme ISA 315, l'auditeur doit acquérir une connaissance des points suivants afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables :
(a) les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables, y compris les informations à fournir les concernant ;
(b) la façon dont la direction identifie les transactions, ou les événements ou circonstances qui peuvent donner lieu au besoin d'estimations comptables pour être enregistrées ou mentionnées en notes annexes aux états financiers. En acquérant cette connaissance, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements intervenus dans les circonstances qui peuvent donner lieu à de nouvelles estimations comptables, ou à réviser les estimations comptables existantes ;
(c) la façon dont la direction procède aux estimations comptables et une connaissance des données sur la base desquelles elles sont établies, y compris :
(i) la méthode et le cas échéant le modèle utilisés pour procéder à l'estimation comptable ; (Voir par. A24 –A26)
(ii) les contrôles pertinents ;
(iii) le recours éventuel de la direction à un expert ;
(iv) les hypothèses sous-tendant les estimations comptables ;
(v) s'il y a eu, ou s'il devrait y avoir eu, un changement par rapport à la période précédente dans les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables et, dans l'affirmative, quelles en sont les raisons ; et
(vi) si la direction a évalué les effets d'une incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation.

Norme ISA 550.11 : Parties liées

Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées que les Normes ISA 315 et ISA 240 requièrent de l'auditeur pendant l'exécution de son audit, il est prévu que les procédures d'audit et les autres procédures liées mentionnées aux paragraphes 12 à 17 doivent être réalisées par l'auditeur pour réunir des informations pertinentes pour identifier les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées.

Norme ISA 570.10 : Continuité de l'exploitation

Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la norme ISA 315, l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Dans les petites entreprises, les procédures nécessaires pour identifier ces risques peuvent être réduites, alors que dans les entreprises plus grandes et plus complexes, ces procédures peuvent être très élargies.

8.3 Les trois procédures d'évaluation des risques

Chacune de ces procédures doit être effectuée lors de l'audit, mais pas nécessairement pour chacun des aspects requis de connaissance de l'entité. Dans de nombreuses situations, les résultats de la mise en œuvre d'un type de procédure peuvent mener à un autre type. Par exemple, lors d'une interview avec le directeur des ventes, des contrats de ventes inhabituels mais significatifs peuvent être identifiés. Cela peut entrainer une inspection des contrats de ventes et l'analyse de leur impact sur la marge bénéficiaire. Par ailleurs, les résultats des procédures analytiques sur les résultats d'exploitation préliminaires peuvent déclencher des demandes d'informations auprès de la direction. Les réponses aux demandes d'informations peuvent aussi aboutir à la nécessité d'examiner certains documents ou à observer certaines activités.

La nature et l'utilisation de ces trois procédures sont décrites ci-dessous.

8.4 Les demandes d'informations auprès de la direction et à d'autres personnes au sein de l'entité (y compris les demandes d'informations relatives aux fraudes)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
240.17	L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur : (a) l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation ; (Voir par. A12–A13) (b) le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris sur les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, pour lesquels un risque de fraude est probable ; (Voir par. A14) (c) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant un processus qu'elle a défini pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité ; et (d) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux employés concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique.
240.18	L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité selon le cas, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. (Voir par. A15–A17)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
240.20	A moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont ces personnes exercent une surveillance sur les processus mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité8 ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques. (Voir par. A19–A21)
240.21	A moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour savoir si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. Cette démarche est faite en partie pour corroborer les réponses obtenues suite aux demandes d'informations adressées à la direction.

La demande d'informations est utilisée par l'auditeur en liaison avec d'autres procédures d'évaluation des risques afin d'aider à identifier les risques d'anomalies significatives. L'objectif de ces questions est d'obtenir une connaissance de chacun des aspects nécessaires, comme cela est indiqué dans les paragraphes 11 et 12 de la norme ISA 315 (reproduits ci-dessus).

Généralement, la plupart des informations proviennent des demandes d'informations auprès de la direction et des responsables des informations financières. Toutefois, les demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité, ainsi qu'auprès des employés à différents niveaux de responsabilité, peuvent offrir d'autres perspectives et des renseignements supplémentaires qui peuvent être utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives qui n'auraient pu être décelés autrement. Par exemple, une discussion avec le directeur des ventes pourrait révéler que certaines opérations de ventes (en fin de période) ont été permutées et n'ont pas été enregistrées conformément aux règles de constatation des revenus de l'entité.

Les domaines couverts par les demandes d'informations sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 8.4-1

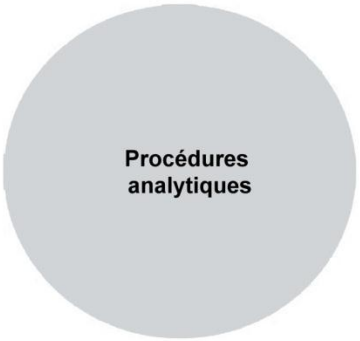
Demander des informations auprès… :	**Demander des informations sur… :**
Des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (si elles n'ont pas été impliquées dans la direction de l'entité)	• L'environnement dans lequel les états financiers sont préparés. • Les processus de surveillance mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes ou d'erreurs dans l'entité, ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques. • Les fraudes avérées, suspectées ou alléguées et ayant affecté l'entité qui ont été découvertes. • Enfin, il y a lieu d'envisager, également, d'assister à une réunion avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de lire les procès-verbaux de leurs réunions.
De la direction et les personnes responsables de l'information financière	• L'évaluation, faite par la direction, du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou erreurs, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence de telles évaluations. • La communication faite par la direction aux employés, le cas échéant, qui se rapporte à leur vision sur la pratique des affaires et le comportement éthique. • La culture de l'entité (valeurs et éthique). • La philosophie de la direction et son mode de fonctionnement. • Les plans de motivation de la direction. • Les dépassements éventuels de la part de la direction. • Les connaissances de fraudes ou suspicions de fraudes. • La manière avec laquelle les estimations sont préparées. • La préparation des états financiers et les processus de leur revue. • La communication de la direction, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
Du personnel clé (Achats, payes, comptabilité, etc.)	• Les tendances de l'activité et les événements inhabituels. • L'initialisation, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles. • L'étendue des dépassements de la part de la direction (par exemple, cette dernière n'a-t-elle jamais été amenée à demander à ses employés d'outrepasser les contrôles internes ?). • L'adéquation/application des méthodes comptables utilisées.
Du personnel du service marketing ou commercial	• Les stratégies de marketing et les tendances d'évolution des ventes. • Les motivations pour l'amélioration des performances au niveau des ventes. • Les arrangements contractuels avec les clients. • L'étendue des dépassements de la part de la direction (par exemple, cette dernière n'a-t-elle jamais été amenée à demander à ses employés d'outrepasser les contrôles internes ou les règles comptables de constatation des revenus ?).

Point à prendre en considération

Ne pas limiter vos questions (plus particulièrement dans les petits audits) au propriétaire-dirigeant et au comptable. Demander des informations auprès des autres personnes au sein de l'entité (telles que le directeur des ventes, le directeur de la production ou d'autres employés) en ce qui concerne les tendances, les événements inhabituels, les risques liés à l'activité les plus importants, le fonctionnement du contrôle interne et tous les cas de dépassements de la part de la direction.

Si une fraude éventuelle impliquant les hauts responsables ou bien les personnes constituant le gouvernement d'entreprise a été découverte, il y a lieu de consulter immédiatement l'associé responsable de la mission et d'envisager, d'autre part, de demander conseil sur la manière de procéder, face à cette situation, auprès de conseillers juridiques. Cette information devrait être aussi gardée confidentielle afin de s'assurer que les exigences en matière de protection des informations personnelles et de confidentialité sont bien appliquées. Pour toute autre exigence et directive, il y a lieu de se reporter au code d'éthique.

8.5 Procédures analytiques



Les procédures analytiques utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques aident à identifier les éléments ayant une incidence sur les états financiers et sur l'audit. Ce sont, par exemple, les transactions, les événements, les montants, les ratios et les tendances paraissant inhabituels.

En plus de leur utilisation en tant que procédures d'évaluation des risques, les procédures analytiques peuvent aussi être utilisées en tant que procédures d'audit complémentaires pour :

- L'obtention d'éléments probants pour les assertions relatives aux états financiers. Cela peut être une procédure analytique de substance, qui est présentée d'une manière plus détaillée dans le chapitre 10, Tome 1 de ce Guide ;
- L'exécution d'une analyse générale des états financiers à la fin, ou à une date proche de la fin des travaux d'audit.

La plupart des procédures analytiques ne sont ni complexes ni très détaillées. Elles font souvent appel à des données agrégées à un niveau élevé, ce qui fait que leurs résultats ne peuvent fournir qu'une première indication vague à propos de l'existence d'éventuelles anomalies significatives.

Les étapes à suivre pour exécuter les procédures analytiques sont décrites dans le tableau ci-dessous.

Tableau 8.5-1

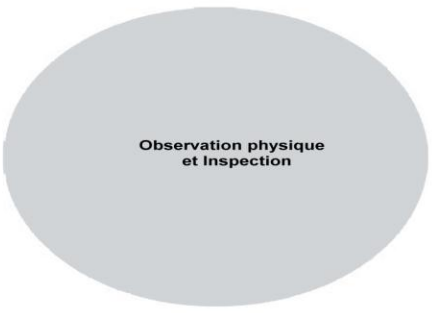
Que faire ?	Comment le faire ?
Identifier les relations entre les données	Mettre au point des attentes quant à des relations plausibles pouvant exister entre les différents types d'informations et auxquelles on peut raisonnablement s'attendre. Chercher à utiliser des sources d'information indépendantes (qui ne sont pas générées en interne, par exemple) quand cela est possible. Les données financières et non financières pourraient inclure : • Les états financiers comparés des périodes précédentes ; • Les budgets, les projections et les extrapolations, incluant celles réalisées à partir des données intérimaires ou annuelles ; • Les informations sur le secteur dans lequel l'entité opère et sur les conditions économiques actuelles.
Comparer	Comparer les attentes avec les montants enregistrés ou les ratios élaborés sur la base des montants comptabilisés.
Évaluer les Résultats	Évaluer les résultats. Là où des relations inhabituelles ou inattendues sont décelées, il y a lieu de considérer les risques potentiels d'anomalies significatives.

Les résultats de ces procédures analytiques doivent être examinés en même temps que les autres informations recueillies pour :

- Identifier les risques d'anomalies significatives relatives aux assertions reflétées dans les postes significatifs des états financiers ;
- Assister pour la mise au point de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures complémentaires d'audit.

Remarque : Certaines petites entités peuvent ne pas être en mesure de fournir à l'auditeur des informations financières courantes, telles que des informations financières intermédiaires ou mensuelles, permettant d'effectuer des procédures analytiques. Dans de telles circonstances, certaines informations peuvent être recueillies au moyen de demandes d'informations ; cependant, en ce qui concerne les questions détaillées, il peut être nécessaire d'attendre qu'une version préliminaire des états financiers de l'entité soit disponible.

8.6 Observation physique et inspection



L'observation physique et l'inspection servent à :

- Appuyer les demandes d'informations auprès de la direction et auprès d'autres personnes au sein de l'entité ;
- Recueillir des informations supplémentaires relatives à l'entité et à son environnement.

Les procédures d'observation physique et d'inspection comprennent d'ordinaire des procédures ainsi que des applications, comme cela est indiqué dans le tableau ci-dessous :

Tableau 8.6-1

Procédure	Exemples d'application
Observation physique	Il y a lieu d'observer : • Comment l'entité fonctionne et comment elle est organisée ; • Les locaux de l'entité et les installations de l'usine ; • Le style de gestion de la direction et son attitude à l'égard du contrôle interne ; • Le fonctionnement des diverses procédures de contrôle interne ; • La conformité avec les principales règles en vigueur.
Inspection	Examiner les documents tels que : • Les plans d'affaires, les stratégies et les projets de l'entité ; • Les études sur le secteur d'activité et les articles de presse concernant l'entité ; • Les principaux engagements et contrats ; • Les réglementations en vigueur et les correspondances avec les organes de régulation ; • La correspondance avec les avocats, les banquiers, et les autres parties prenantes ; • Les méthodes et les enregistrements comptables ; • Le manuel de contrôle interne ; • Les rapports préparés par la direction (par exemple, les données relatives aux performances réalisées et les états financiers intérimaires) ; • Les autres rapports, tels que les procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les rapports des consultants, etc.

8.7 Conception et la mise en œuvre des contrôles internes

Les procédures d'évaluation des risques incluent également les procédures utilisées pour l'évaluation de la conception et la mise en œuvre des contrôles internes pertinents. Ces procédures sont traitées plus en détail au chapitre 11, Tome 2.

8.8 Autres sources d'information relatives aux risques

D'autres procédures exécutées par l'auditeur peuvent aussi être utilisées pour l'évaluation des risques. Quelques exemples typiques sont cités dans le tableau ci-dessous :

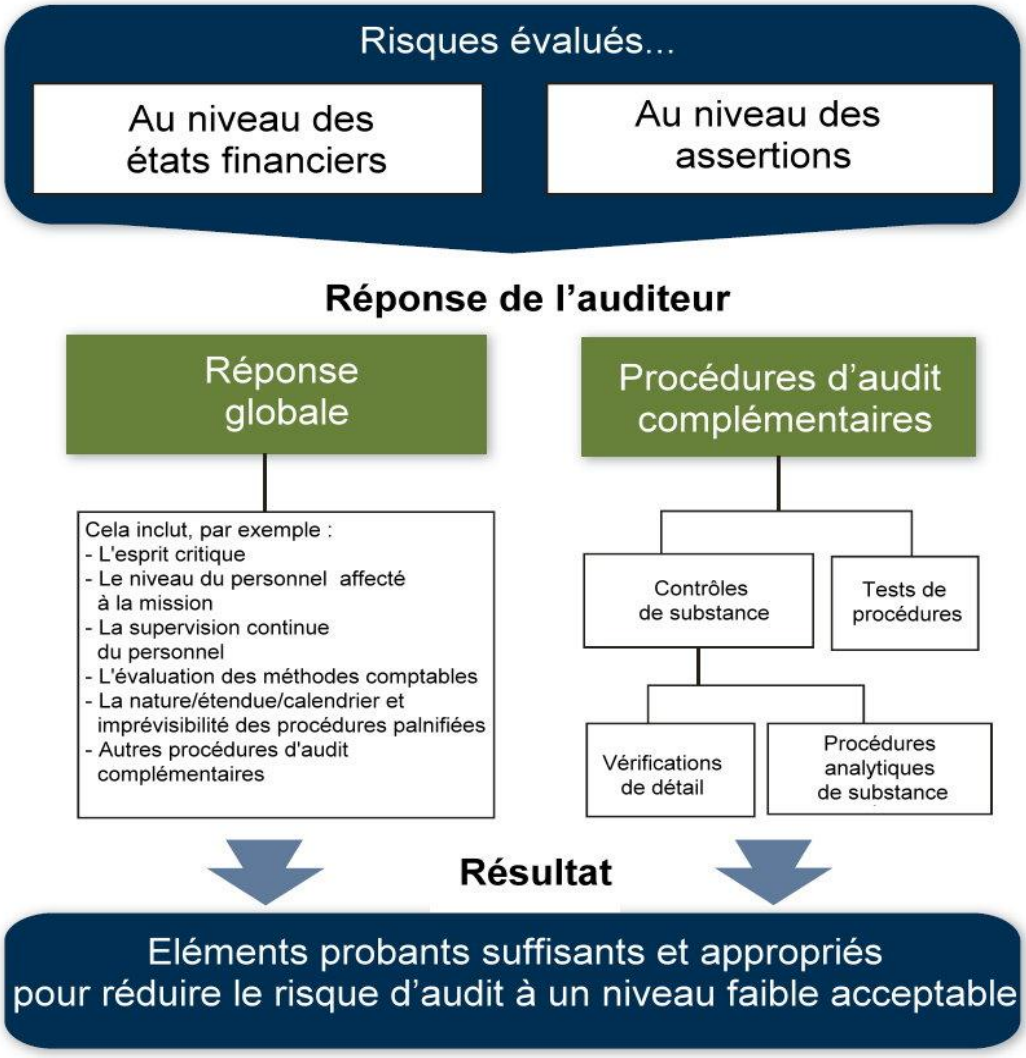
Tableau 8.8-1

Source	Description
Acceptation et maintien de la relation client	Les informations pertinentes obtenues lors de la réalisation des procédures préliminaires.
Information recueillie lors de l'exécution des travaux d'audit au cours des périodes précédentes	L'expérience pertinente acquise lors des précédentes missions d'audit ou d'autres types de missions effectuées pour l'entité. Cela peut inclure : • Les domaines qui ont posé des problèmes dans les audits précédents ; • Les déficiences de contrôle interne ; • Les modifications dans la structure organisationnelle, les processus opérationnels et le système de contrôle interne ; • Les anomalies précédemment décelées et le fait de savoir si elles ont été corrigées à temps.
L'information externe	• Les demandes d'information auprès des conseillers juridiques externes de l'entité ou des experts chargés des valorisations ; • L'examen des rapports préparés par les banques ou par les agences de notation ; • L'information concernant le secteur et l'état de l'économie obtenue suite à des recherches sur internet, dans les revues économiques et commerciales, ainsi que dans les publications financières et celles des autorités de régulations.
Discussions au sein de l'équipe d'audit	Les résultats des discussions au sein de l'équipe d'audit (y compris les associés) sur la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives, y compris les fraudes.

Chapitre 9
LES REPONSES AUX RISQUES EVALUES

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
La conception et la mise en œuvre de réponses appropriées aux risques évalués.	240, 300, 330, 500

Schéma 9.0-1



Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
330.3	L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en définissant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
300.9	L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description : (a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminées en application de la Norme ISA 315 ; (b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminées en application de la Norme ISA 330 ; (c) des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA. (Voir par. A12)
330.7	Lors de la définition des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur doit : (a) prendre en compte les raisons qui l'ont conduit à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et informations fournies dans les états financiers, y compris : (i) la possibilité de l'existence d'anomalies significatives dues aux caractéristiques spécifiques du flux d'opérations, du solde de comptes ou de l'information fournie dans les états financiers (c'est-à-dire le risque inhérent) ; et (ii) le fait de savoir si l'évaluation des risques prend en compte les contrôles concernés (c'est-à-dire le risque lié au contrôle interne), requérant de l'auditeur de recueillir des éléments probants pour déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'il lui est possible de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; (Voir par. A9–A18) et (b) recueillir des éléments probants d'autant plus persuasifs que son évaluation des risques est plus élevée. (Voir par. A19)
500.6	L'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A1–A25)

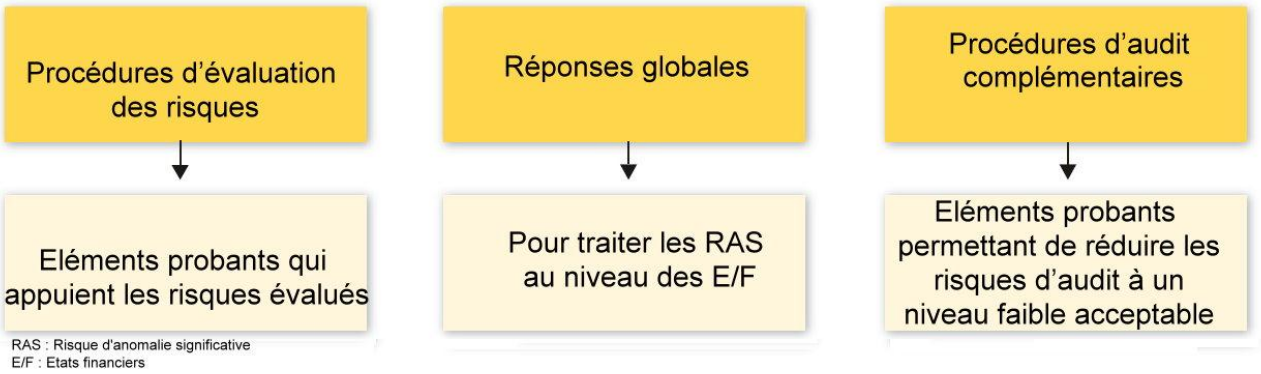
9.1 Vue d'ensemble

Les procédures d'évaluation des risques (voir le chapitre 8, Tome 1 du présent Guide) sont conçues pour identifier et évaluer les risques au niveau de l'ensemble des états financiers et au niveau des assertions pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir.

Les procédures d'audit complémentaires (voir le chapitre 10, Tome 1 du présent Guide) sont conçues pour répondre aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des assertions. Leur but est de recueillir des éléments probants d'audit suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

Les trois principales catégories de procédures d'audit sont illustrées ci-dessous :

Schéma 9.1-1



Les risques évalués au niveau des états financiers sont diffus par nature et exigent des réponses d'audit globales, comme la détermination de l'expérience requise en ce qui concerne le personnel qui sera affecté pour la réalisation des travaux d'audit, le niveau de supervision requis et toutes les modifications nécessaires quant à la nature et l'étendue des procédures d'audit planifiées.

Les risques évalués au niveau des assertions portent sur les soldes de comptes, les flux d'opérations et les informations à fournir particuliers. La réponse consiste à effectuer des procédures d'audits complémentaires telles que les vérifications de détail, les tests de procédures et les procédures analytiques de substance.

La conception des procédures d'audit complémentaires serait affectée par :

- Les résultats de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques ainsi que les évaluations des risques qui en résultent au niveau des assertions ;
- L'ensemble des réponses élaborées par l'auditeur en fonction des risques d'anomalies significatives évalués au niveau des états financiers.

9.2 Réponses globales aux risques au niveau des états financiers

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.5	L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Voir par. A1–A3)

Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers se réfèrent aux risques se rapportant, de manière diffuse, aux états financiers pris dans leur ensemble et pouvant affecter de nombreuses assertions. En conséquence, ces risques (tels que la mauvaise attitude de la direction vis à vis du contrôle) peuvent conduire, indirectement, à des anomalies significatives au niveau des assertions. Par exemple, si le comptable de l'entité n'est pas compétent, de nombreux cas d'erreurs ou opportunités de fraudes peuvent survenir dans plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations et informations à fournir. Par conséquent, les risques au niveau des états financiers ne peuvent pas souvent être traités par la réalisation de procédures d'audit spécifiques, mais nécessitent plutôt une réponse globale.

Les normes ISA 240 et ISA 330 présentent des réponses globales possibles aux risques identifiés au niveau des états financiers. Quelques exemples de réponses globales sont présentés ci-dessous :

Tableau 9.2-1 :

Réponses globales possibles aux risques évalués au niveau des états financiers	
Gestion de la mission	Rappeler à l'équipe d'audit la nécessité de garder constamment un esprit critique. Affecter des membres plus expérimentés ou des personnes ayant des compétences spéciales, comme les juricomptables, ou celles ayant des compétences dans le domaine de la valorisation, ou des spécialistes en informatique. Fournir au personnel une supervision permanente plus poussée lors de l'exécution des travaux d'audit.
Incorporer le caractère d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit complémentaires	Incorporer un élément d'imprévisibilité dans le choix de la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à réaliser. Cela est particulièrement important lorsqu'on traite les risques de fraude parce que le personnel de l'entité peut se familiariser avec les procédures d'audit qui sont normalement effectuées et sera plus en mesure de dissimuler des informations financières frauduleuses. L'imprévisibilité peut être atteinte par : • La réalisation de contrôles de substance sur un échantillon de soldes de comptes et d'assertions qui n'ont pas été testés auparavant en raison de leurs importances ou de leurs risques ; • L'ajustement du calendrier des procédures d'audit autrement que prévu ; • L'utilisation de différentes méthodes d'échantillonnage ; • La réalisation de procédures d'audit dans différents lieux, ou dans les mêmes lieux, mais de manière inopinée (telles que les procédures d'inventaire physique des stocks).
Réviser les procédures d'audit planifiées	Apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit. Par exemple : • Effectuer les contrôles de substance à la fin de la période au lieu de les effectuer à une date intérimaire ; • Procéder à une observation physique ou à une inspection de certains actifs • Effectuer un examen complémentaire des états d'inventaire afin d'identifier les éléments inhabituels, les montants imprévus et les autres éléments pour s'assurer du suivi des procédures ; • Effectuer des travaux complémentaires visant à évaluer le caractère raisonnable des estimations, des jugements et des hypothèses sous-jacentes de la direction ; • Augmenter la taille des échantillons ou effectuer des procédures analytiques à un niveau de détail plus poussé ; • Utiliser des procédures d'audit assistées par ordinateur (CAAT) pour : - Recueillir plus d'éléments probants sur les données contenues dans les comptes et les fichiers de transactions électroniques importants ; - Effectuer des tests plus approfondis sur les fichiers des transactions électroniques et des comptes, - Choisir un échantillon de transactions à partir des fichiers électroniques les plus importants, - Trier les transactions avec des caractéristiques spécifiques, - Tester toute une population au lieu d'un échantillon ; • Demander des informations supplémentaires dans les demandes de confirmations externes. Par exemple, sur une demande de confirmation de créances, l'auditeur peut demander des confirmations portant sur les détails des accords de vente, y compris la date, les éventuels droits de retours de marchandises et les conditions de livraison ; • Modifier la nature et l'étendue des procédures d'audit pour obtenir plus d'éléments probants substantifs.

Réponses globales possibles aux risques évalués au niveau des états financiers	
Modifications au niveau de l'approche d'audit	Examiner les éléments de la prise de connaissance obtenus sur l'environnement de contrôle. Si l'environnement de contrôle est efficace, l'auditeur peut avoir plus de confiance dans le contrôle interne et la fiabilité des éléments probants d'audit générés en interne au sein de l'entité. Cela pourrait signifier : • D'effecteur plus de travaux d'audit à des dates intérimaires plutôt qu'à la fin de la période ; • D'appliquer une approche qui utilise des tests de procédures ainsi que des contrôles de substance (approche combinée). Si l'environnement de contrôle était inefficace, il serait nécessaire de : • Mener plus de procédures d'audit à la fin de la période, plutôt qu'à des dates intérimaires ; • Obtenir des éléments probants d'audit plus approfondis à partir des contrôles de substance ; • Augmenter le nombre de sites à couvrir par l'audit.
Examen des méthodes comptables utilisées	Évaluer si le choix et l'application des méthodes comptables de l'entité, en particulier celles qui sont relatives aux mesures subjectives et aux opérations complexes, indiqueraient éventuellement des efforts effectués par la direction visant à élaborer des informations financières frauduleuses pour « niveler » les profits.

Points à prendre en considération

Calendrier

Des réponses globales peuvent être développées lors de l'étape de planification, et intégrées ensuite dans la stratégie globale d'audit. Pour les nouvelles missions d'audit, des réponses globales peuvent être développées de manière préliminaire lors de la phase de planification et elles seront plus tard confirmées ou modifiées en fonction des résultats de l'évaluation des risques.

Documentation

L'établissement de la réponse globale d'audit et de la stratégie d'audit dans une petite entité ne doit pas être un exercice complexe ni demandant beaucoup de temps. Dans certains cas, les deux étapes pourraient être complétées par la préparation d'une brève note à la fin de l'audit précédent (en supposant qu'elle couvre tous les points nécessaires); celle-ci peut être ensuite mise à jour sur la base des discussions avec la direction.

Les dépassements de la part de la direction

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
240.26	Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, évaluer quelle nature de produits, opérations ou assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 précise la documentation exigée lorsque l'auditeur conclut que cette présomption n'est pas fondée dans les circonstances de la mission et, qu'en conséquence, il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme étant un domaine de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A28–A30)
240.32	Quelle que soit son évaluation des risques que la direction contourne des contrôles, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à : (a) tester le caractère approprié des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers. Lors de la définition et de la mise en œuvre des procédures d'audit destinées à de tels tests, l'auditeur doit : (i) s'enquérir auprès des personnes impliquées dans le processus d'élaboration de l'information financière de l'existence de circonstances inappropriées ou inhabituelles lors de l'enregistrement des écritures comptables ou d'autres ajustements ; (ii) sélectionner des écritures comptables et autres ajustements enregistrés en fin de période ; et (iii) considérer la nécessité de tester les écritures comptables et les autres ajustements enregistrés tout au long de la période. (Voir par. A41–A44) (b) rechercher l'existence de biais dans les estimations comptables et évaluer si les circonstances à l'origine de cette situation représentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. En effectuant cette recherche, l'auditeur doit : (i) apprécier si les jugements et les évaluations de la direction effectués dans le cadre des estimations comptables incluses dans les états financiers, même si elles apparaissent raisonnables prises individuellement, révèlent un possible biais introduit par la direction pouvant présenter un risque d'anomalies significatives provenant de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit réévaluer les estimations comptables prises dans leur ensemble ; et (ii) procéder à une revue rétrospective des hypothèses et des jugements de la direction relatifs à des estimations comptables significatives retenues dans les états financiers de l'exercice précédent. (Voir par. A45–A47) (c) pour les transactions significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres informations recueillies au cours de l'audit, celui-ci doit apprécier si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces transactions ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif. (Voir par. A48)
240.33	L'auditeur doit déterminer si, afin de répondre aux risques identifiés que la direction puisse contourner les contrôles, il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en supplément de celles spécifiquement visées ci-dessus (p.ex., lorsqu'il existe des risques spécifiques supplémentaires que la direction passe outre les contrôles qui ne sont pas couverts par les procédures mises en œuvre selon les diligences requises au paragraphe 32).

Les dépassements de la part de la direction et les comptabilisations frauduleuses de revenus sont présumés être des risques significatifs (voir le chapitre 10, Tome 2 de ce Guide) et sont traités comme tels. Cela va avoir pour résultat que certaines procédures d'audit vont être exécutées dans tous les audits. Ces procédures sont présentées dans les extraits des normes ISA présentés ci-dessus. Des commentaires additionnels sont contenus dans le tableau suivant:

Tableau 9.2-2

Procédures destinées à traiter les dépassements de la part de la direction	
Ecritures comptables	Identifier, sélectionner et tester les écritures comptables et les autres écritures d'ajustements en se basant sur : • Une connaissance du processus d'élaboration des états financiers de l'entité et sur la conception/mise en œuvre de son contrôle interne ; • La prise en considération : - Des caractéristiques des écritures comptables et des autres ajustements frauduleux; - De la présence de facteurs de risques de fraudes liés à des catégories particulières d'écritures comptables et aux autres ajustements ; - Des demandes d'informations auprès des personnes impliquées dans le processus d'élaboration des états financiers concernant les activités inappropriées ou inhabituelles.
Estimations	Examiner les estimations relatives à des opérations et à des soldes de comptes spécifiques pour identifier les biais éventuels effectués par la direction. Les procédures complémentaires peuvent consister à : • Reconsidérer les estimations prises dans leur ensemble ; • Réaliser une analyse rétrospective des jugements, ainsi que des hypothèses, effectuées par la direction lors des périodes précédentes et relatives à des estimations comptables significatives ; • Déterminer si l'effet cumulé des montants des biais aboutit à une anomalie significative dans les états financiers.
Opérations importantes	Obtenir une connaissance de la logique commerciale afférente aux opérations importantes qui sont inhabituelles ou qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes. Cela consiste à évaluer si : • La direction met davantage l'accent sur la nécessité d'un traitement comptable particulier plutôt que sur l'aspect économique sous-jacent de la transaction ; • Les modalités entourant ces transactions sont trop complexes ; • La direction a discuté de la nature et du traitement comptable de ces transactions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; • Les transactions impliquent des parties liées non identifiées auparavant, ou bien des parties qui n'ont pas les moyens ou la solidité financière pour être en mesure d'assumer la réalisation de la transaction sans le soutien de l'entité auditée. • Les transactions impliquant des parties liées qui sont en dehors du périmètre de consolidation, y compris les entités à vocation particulière, ont été dûment examinées et approuvées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; • Il y a une documentation adéquate.
Constatation des revenus	Exécuter les procédures analytiques de substance. Considérer l'utilité d'utiliser des procédures d'audit assistées par ordinateur pour identifier des relations inhabituelles ou inattendues au niveau des revenus et des transactions. Confirmer avec les clients les clauses contractuelles qui les concernent (les critères d'acceptation, de livraisons et les modalités de paiement) et l'absence d'accords parallèles (droit de retourner les produits, les montants garantis des reventes, etc.).

9.3 Réponse aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des assertions

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.6	L'auditeur doit concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et y répondent. (Voir par. A4–A8)

L'évaluation par l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions fournit des points de départ permettant :

- La considération d'une approche d'audit appropriée ;
- La conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Pour une description détaillée des procédures d'audit complémentaires, il y a lieu de se référer au chapitre 10, Tome 1.

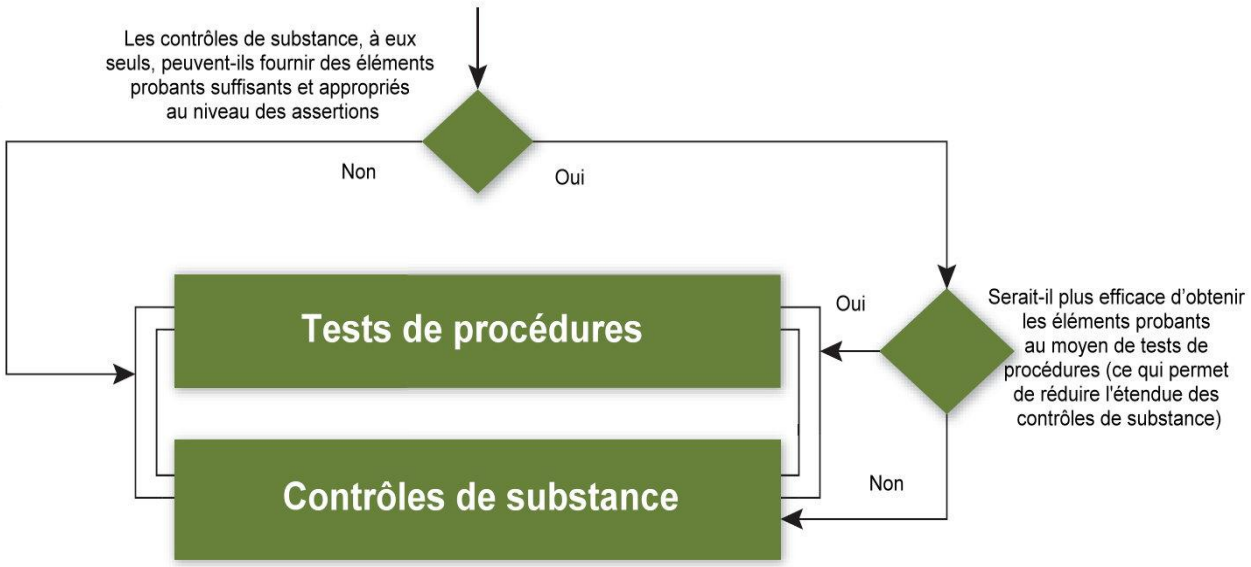
Approche d'audit appropriée

L'approche d'audit pour la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires sera fondée sur l'évaluation des risques identifiés, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions.

Etant donné que les risques évalués des flux d'opérations, des soldes des comptes et des informations à fournir significatifs différent, l'approche d'audit la plus efficace variera en fonction des facteurs relevés. Par exemple, il pourrait être approprié de tester les procédures sur l'exhaustivité des ventes et d'utiliser des contrôles de substance pour toutes les autres assertions. Pour les dettes, une approche substantive pourrait être applicable à toutes les assertions. L'objectif clé est de mettre au point des procédures d'audit qui répondent de manière appropriée aux risques identifiés.

Le schéma suivant décrit certains points à prendre en compte pour l'élaboration d'une approche d'audit appropriée pour les soldes de comptes et les flux d'opérations.

Schéma 9.3-1



Remarque : Dans les petites entités, les mesures de contrôle fiables peuvent ne pas exister ou être très limitées. Dans ces cas, l'adoption d'une approche substantive, principalement, pourrait être la seule alternative.

Conception et mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont basées et conçues pour être réactives aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions. Cela fournit un lien clair entre les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur et l'évaluation des risques.

La première étape consiste à examiner les informations obtenues à temps qui vont servir de base à la conception des procédures d'audit complémentaires. Cela comprendra :

- La nature et les raisons des risques évalués (tels que les risques liés à l'activité et les risques de fraude) à la fois au niveau des états financiers et au niveau des assertions ;
- Les soldes de comptes, les flux d'opérations et les informations fournies qui sont significatifs dans les états financiers ;
- La nécessité (le cas échéant) de réaliser des tests de procédures. Cela peut se produire lorsque des contrôles de substance ne peuvent pas, à eux seuls, fournir des éléments probants d'audit suffisants et appropriés au niveau de l'assertion en question ;
- La compréhension de l'auditeur de l'environnement et des mesures de contrôle. Plus particulièrement, il s'agit de savoir si on a identifié des contrôles internes pertinents qui, s'ils sont testés, peuvent fournir des réponses efficaces aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau d'une assertion particulière ;
- La nature et l'étendue des procédures d'audit spécifiques qui peuvent être requises par certaines normes ISA ou par des textes législatifs et réglementaires locaux.

Sur la base des informations ci-dessus, l'auditeur peut définir la nature et l'étendue des procédures à exécuter. Des considérations sur cette conception sont traitées ci-dessous.

Tableau 9.3-2

Considérer	Impact sur la conception des procédures d'audit
La nature de l'assertion qui va être traitée	Quelle est la procédure d'audit la plus appropriée pour traiter une assertion particulière ? Il y a lieu de considérer à ce niveau : • **L'efficacité** Les éléments probants sur l'exhaustivité des ventes peuvent être mieux obtenus grâce à des tests de procédures, alors que les éléments probants pour appuyer la valorisation des stocks seront probablement obtenus au moyen de contrôles de substance ; • **La fiabilité des éléments probants recueillis** Il y a lieu de fournir des éléments probants plus fiables pour chaque assertion. Une confirmation externe des créances pour établir leur existence fournit de meilleures preuves que le simple examen des factures ou la réalisation de certaines procédures analytiques.
Les raisons de l'évaluation des risques	Quels sont les raisons sous-jacentes de l'évaluation des risques ? Il s'agira notamment de la prise en considération des caractéristiques des postes des états financiers, des risques inhérents identifiés et évalués et des contrôles internes pertinents. Si le risque évalué semble être faible, en raison de contrôles internes pertinents conçus et mis en œuvre, les tests de procédures pourraient être considérés pour confirmer les risques évalués et l'éventualité de réduire l'étendue des contrôles de substance qui seraient sinon exigés.

Considérer	Impact sur les procédures d'audit conçues
Le niveau évalué des risques	Des éléments probants d'audit plus fiables et plus pertinents sont-ils requis pour certains risques évalués ? L'étendue des procédures utilisées peut nécessiter d'être élargie, ou bien différents types de procédures d'audit peuvent nécessiter d'être combinés pour fournir l'assurance nécessaire. Par exemple, pour s'assurer de l'existence d'un article en stock d'une grande valeur, une inspection physique peut être effectuée en plus de l'examen des pièces justificatives.
Les sources d'informations utilisées	Les procédures d'audit planifiées dépendent-elles d'informations non financières produites par le système d'information de l'entité ? Si c'est le cas, des éléments probants doivent être recueillis quant à leur exactitude et leur exhaustivité. Par exemple, dans un immeuble comportant plusieurs appartements, le nombre de logements loués, multiplié par le loyer mensuel, peut être utilisé pour être comparé avec le total des revenus des loyers comptabilisés. Dans un tel cas, il serait important de s'assurer que le nombre de logements loués est correct et de vérifier que le montant des loyers mensuels est conforme aux contrats de loyer signés.
La possibilité d'effectuer des tests à double objectifs	Serait-il efficace d'effectuer un test de procédure en même temps qu'une vérification de détail sur la même transaction ? Par exemple, si une facture a été examinée pour s'assurer de son approbation (tests de procédures), elle peut l'être aussi pour justifier d'autres aspects de la transaction (vérifications de détail).

Utilisation des assertions lors de la sélection de la population à tester

Lors de la mise au point d'une procédure, l'auditeur examinera, avec soin, la nature de l'assertion pour laquelle les éléments probants sont recueillis. Cela va déterminer le type d'éléments probants à examiner, la nature de la procédure et la population à partir de laquelle l'échantillon sera sélectionné.

Par exemple, les éléments probants pour l'assertion d' **« existence »** seraient obtenus par la sélection d'éléments qui sont déjà contenus dans un montant des états financiers. La sélection des soldes de créances pour des confirmations externes fournira la preuve que ces soldes de créances existent. Toutefois, la sélection d'éléments qui sont déjà contenus dans un montant au niveau des états financiers ne fournit aucune preuve quant à l'assertion d'exhaustivité.

Pour l'assertion **d'exhaustivité,** les postes seront sélectionnés à partir des preuves indiquant qu'un élément devrait être inclus dans un montant bien déterminé au niveau des états financiers. Pour déterminer si les ventes sont exhaustives (c'est à dire, qu'il n'y pas de ventes non enregistrées), la sélection de bons de livraison, qui seront ensuite confrontés avec les factures de ventes correspondantes (sous réserve de l'exhaustivité des bons de livraison), peut fournir des preuves quant aux omissions relatives aux ventes.

Calendrier des procédures

Le calendrier indique quand les procédures d'audit seront exécutées, ainsi que la période et la date auxquelles les éléments probants s'appliquent.

Avant ou à la fin de la période ?

Dans la plupart des cas (particulièrement dans les petites entités), les procédures d'audit seront effectuées à la fin de la période et même plus tard. De surcroît, plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus il sera préférable que les contrôles de substance soient exécutés à une date très proche de la fin de la période, ou juste après.

Toutefois, dans certaines situations, il peut y avoir des avantages à ce que les procédures d'audit soient réalisées avant la fin de la période. Par exemple :

- Pour aider à identifier les questions significatives à un stade précoce. Cela fournit le temps nécessaire pour que les problèmes soient traités et que des procédures d'audit complémentaires soient réalisées ;
- Pour équilibrer la charge de travail du cabinet d'audit par le déplacement de certaines procédures d'audit de la haute saison vers une période où l'on dispose de plus de temps ;
- Pour équilibrer la charge de travail du client par la réduction du temps nécessaire après la fin de la période pour répondre aux demandes d'information d'audit, fournir les preuves demandées et établir le calendrier ;
- Pour exécuter des procédures inattendues ou à des dates imprévues.

Le tableau suivant décrit les facteurs à prendre en considération pour déterminer s'il y a lieu d'exécuter des procédures d'audit à une date intérimaire.

Tableau 9.3-3

Facteurs à prendre en considération	
Procédures d'audit exécutées avant la fin de la période	Quelle est la qualité de l'environnement général de contrôle ? Le fait d'effectuer l'inventaire à une date intérimaire et de réaliser ensuite la mise à jour du comptage en tenant compte des mouvements ultérieurs (entrées et sorties) a peu de chance d'être efficace si l'environnement de contrôle est faible. Quelle est la qualité des contrôles spécifiques sur les soldes de comptes ou sur les flux d'opérations qui vont être pris en considération ?
	Les éléments probants nécessaires sont-ils disponibles pour réaliser les tests ? Les fichiers électroniques peuvent être effacés subséquemment ou bien les procédures devant être observées ne peuvent se produire qu'à des moments bien déterminés.
	Une procédure peut-elle traiter la nature et la substance du risque en question avant la fin de la période ?
	Les procédures intérimaires traitent-elles la période ou la date auxquelles les éléments probants se rapportent ?
	Combien d'éléments de preuve supplémentaires seront-ils nécessaires pour la période restante entre la date de réalisation des procédures et la fin de la période ?

Le chapitre 10.5, Tome 1, fournit des informations complémentaires sur le calendrier des tests de procédures.

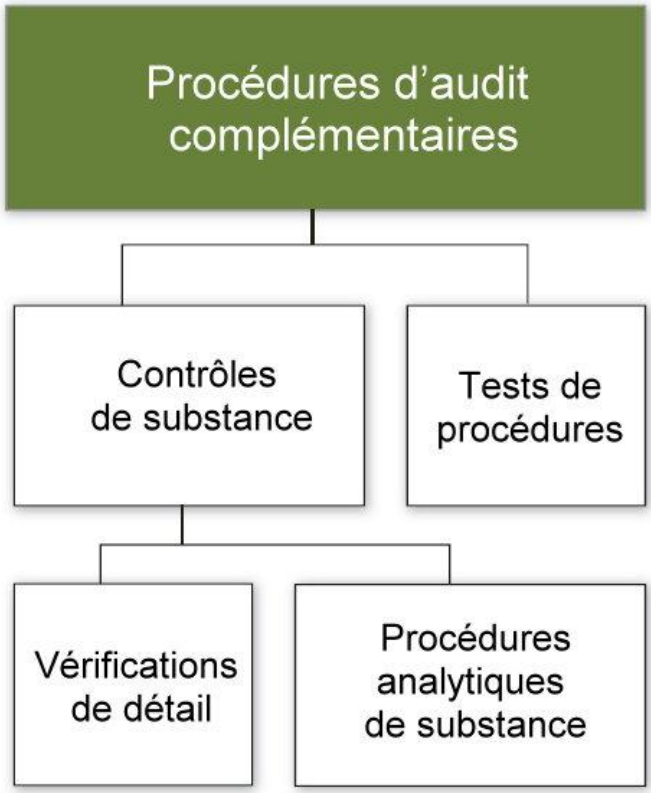
Après la fin de la période

Certaines procédures d'audit ne peuvent être exécutées qu'à la fin de la période seulement ou juste après. Cela peut inclure par exemple les procédures de séparation des périodes (lorsque la confiance dans le contrôle interne est faible), les ajustements de fin de période et les événements subséquents.

Chapitre 10
LES PROCEDURES D'AUDIT COMPLEMENTAIRES

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Les caractéristiques et l'utilisation des procédures d'audit complémentaires.	330, 505, 520

Schéma 10.0-1



Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.4	Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante : (a) Contrôle de substance – Procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent : (i) des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et sur les informations fournies dans les états financiers) ; (ii) des procédures analytiques de substance ; (b) Test de procédures – Travail d'audit destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions.

10.1 Vue d'ensemble

Ce chapitre présente les caractéristiques ainsi que l'utilisation des procédures d'audit complémentaires qui sont mises au point pour répondre aux risques évalués au niveau des assertions.

Contrôles de substance

Les contrôles de substance sont effectués par l'auditeur afin de :

- Recueillir des éléments probants à propos des assertions sous-jacentes (C, E, AC, V) qui sont intégrées dans les soldes de comptes et dans les flux d'opérations sous-jacents ;
- Détecter les anomalies significatives.

Les contrôles de substance typiques comprennent la sélection d'un solde de compte, ou d'un échantillon représentatif d'opérations, afin de :

- Vérifier l'exactitude en recalculant les montants enregistrés ;
- Confirmer l'existence de soldes (créances, comptes bancaires, immobilisations, etc.) ;
- S'assurer que les transactions sont enregistrées dans la bonne période (tests de séparation de périodes) ;
- Comparer les montants des états financiers entre les différentes périodes ou bien avec les prévisions (procédures analytiques) ;
- Vérifier les pièces justificatives (telles que les factures et les contrats de vente) ;
- Examiner l'existence physique des actifs enregistrés (inventaire physique) ;
- Examiner le caractère adéquat des provisions constituées en ce qui concerne les pertes de valeurs (créances douteuses et stocks obsolètes).

Tests de procédures

Les tests de procédures sont effectués par l'auditeur pour recueillir des preuves concernant le fonctionnement efficace des procédures de contrôle interne qui :

- Traitent les assertions spécifiques lorsqu'on prévoit de faire confiance aux contrôles ;
- Préviennent ou détectent/corrigent la survenance d'erreurs significatives ou de fraudes.

Les tests de procédures typiques comprennent notamment la sélection d'un échantillon représentatif de transactions ou de pièces justificatives pour :

- Observer le fonctionnement d'une procédure de contrôle interne en train d'être exécutée ;
- Vérifier l'élément probant qui prouve que la procédure de contrôle a été exécutée ;
- S'informer sur la manière et sur la date de l'exécution de la procédure ;
- Ré-exécuter la mise en œuvre de la procédure de contrôle (lorsque le système d'information est informatisé). Les éléments probants sur le fonctionnement des procédures de contrôle peuvent être également recueillis au moyen des procédures d'audit assistées par ordinateur (CAAT).

10.2 Contrôles de substance

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.18	Indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs. (Voir par. A42–A47)
330.19	L'auditeur doit apprécier si des procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance. (Voir par. A48–A51)
330.20	Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'arrêté des comptes : (a) pointage ou rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente ; (b) examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustements enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers. (Voir par. A52)
330.21	Si l'auditeur a estimé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau d'une assertion était important, il doit procéder à des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Lorsque la démarche d'audit concernant un risque important consiste uniquement en des contrôles de substance, ceux-ci doivent inclure également des vérifications de détail. (Voir par. A53)
330.22	Si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre : (a) des contrôles de substance associés à des tests de procédures portant sur la période restant à courir ; ou (b) seulement des contrôles de substance complémentaires s'il les juge suffisants ; afin de lui fournir une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la période intermédiaire à la fin de la période. (Voir par. A54–A57)
330.23	Si des anomalies que l'auditeur n'avait pas anticipées lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives sont décelées à une date intermédiaire, l'auditeur doit évaluer si l'évaluation corrélative des risques, la nature, le calendrier ou l'étendue des contrôles de substance planifiés couvrant la période restante nécessitent d'être modifiés. (Voir par. A58)

Les contrôles de substance sont conçus par l'auditeur pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Il y a deux types de contrôles de substance, comme cela est présenté ci-dessous.

Tableau 10.2-1

Procédure	Description
Vérifications de détail	Ces procédures sont conçues pour recueillir des preuves qui vont justifier les montants figurant dans les états financiers. Ils sont utilisés en vue de recueillir des éléments probants d'audit concernant des assertions, telles que l'existence, l'exactitude et la valorisation.
Procédures analytiques de substance	Ces procédures sont conçues pour justifier les montants figurant dans les états financiers en utilisant des relations prévisibles à la fois entre des données financières et des données non financières. Ils sont, pour la plupart, applicables à de gros volumes de transactions qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps.

Vérifications de détail

Lors de la mise au point des contrôles de substance afin de répondre aux risques évalués, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants :

Tableau 10.2-2

Traitement	Description
Chaque solde de comptes, flux d'opérations et divulgations importants	Cette exigence est requise indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives.
Procédures d'audit requises	Cela inclut toutes les procédures spécifiques nécessaires pour se conformer aux normes d'audit internationales et à toutes les exigences locales. Un résumé de quelques procédures requises figure dans les chapitres 11 à 15 du Tome 1. Les procédures requises incluent : • L'examen des écritures comptables importantes et des autres écritures d'ajustement effectués durant la phase d'établissement des états financiers ; • Le traitement des dépassements éventuels de la part de la direction (voir chapitre 9.2, Tome 1) ; • Le pointage ou rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente.
Nécessité des procédures de confirmations externes	Considérer la nécessité d'obtenir des confirmations externes pour traiter les assertions associées aux soldes de comptes et à leurs éléments (comptes bancaires, comptes de placements, comptes clients, etc.), ainsi que d'autres éléments tels que : • Les termes des contrats et conventions ; • Les transactions entre l'entité et les parties liées ; • Les preuves relatives à l'absence de certaines conditions (exemple, l'absence d'accord parallèle pour les contrats de vente). Il y a lieu de voir aussi, à ce propos, la présentation des confirmations externes ci-dessous.
Risques significatifs	La mise au point et la réalisation de contrôles de substance (vérifications de détail) qui sont spécifiquement adaptés aux risques identifiés et qui fournissent le niveau élevé d'assurance d'audit requis.
Calendrier	Si les procédures sont effectuées avant la fin de la période, la durée restante doit être traitée par des contrôles de substance, combinés avec des tests de procédures ou encore des contrôles de substance complémentaires qui fournissent une base raisonnable à l'extrapolation des conclusions d'audit de la date intérimaire jusqu'à la fin de la période. Si des anomalies inattendues sont décelées à la date de l'intérim, il y a lieu d'envisager la modification des procédures restantes planifiées.

Pour la détermination des contrôles de substance, qui sont les plus adaptés aux risques évalués, l'auditeur peut exécuter :

- Les vérifications de détail seulement ;
- Là où il n'y a pas de risques importants d'anomalies significatives, seulement les procédures analytiques de substance ;
- Une combinaison de vérifications de détail et de procédures analytiques de substance.

Lorsque des procédures analytiques de substance sont effectuées, l'auditeur est tenu d'établir la fiabilité des informations sur la base desquelles il a établi ses attentes quant aux montants enregistrés ou les ratios (telles que les données non financières).

Exécution des contrôles de substance à une date intérimaire

Lorsque les contrôles de substance sont exécutés à une date intérimaire, l'auditeur doit effectuer des contrôles complémentaires de substance ou des contrôles de substance associés à des tests de procédures pour couvrir la période restante. Cela fournit une base raisonnable pour étendre les conclusions d'audit de la date intérimaire jusqu'à la date de fin de période et réduit le risque que des anomalies existantes à cette date ne soient pas détectées. Toutefois, si des contrôles de substance seuls n'étaient pas suffisants, des tests de procédures pertinents devraient être réalisés aussi.

Procédures à réaliser pour traiter la période s'écoulant entre la date de l'intérim et la date de fin de période

Lors de la mise au point des contrôles de substance, ou bien des contrôles de substance combinés avec des tests de procédures, afin de traiter la période s'étalant entre la date de l'intérim et la date de fin de période, il y a lieu de considérer la réalisation de ce qui suit :

- Comparer et rapprocher les informations de fin de période avec les informations comparables à la date intérimaire ;
- Identifier les montants qui semblent inhabituels. Ces montants devraient être examinés par la mise en œuvre des procédures analytiques de substance complémentaires ou l'exécution de vérifications de détail pour la période restante à couvrir ;
- Examiner, lorsque des procédures analytiques de substance sont planifiées, si les soldes de fin de période des flux d'opérations ou des soldes de comptes particuliers sont raisonnablement prévisibles quant à leurs montants, leurs importances relatives et leurs compositions ;
- Examiner les procédures de l'entité relatives à l'analyse et à l'ajustement des flux d'opérations ou des soldes de comptes arrêtés à des dates intérimaires, ainsi que celles afférentes à la réalisation d'une séparation de périodes comptables appropriée.

Utilisation des contrôles de substance effectués au cours des périodes précédentes

L'utilisation des éléments probants recueillis à partir des contrôles de substance effectués au cours des périodes précédentes peut être utile pour la planification de l'audit, mais elle offre peu ou pas d'éléments probants pour la période courante (sauf si, pour l'année courante, il y a des données qui demeurent pertinentes telles que le prix d'achat des actifs non courants ou les détails des contrats).

10.3 Confirmations externes

Paragraphe	Objectif (s) des normes ISA
505.5	L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il a recours aux procédures de confirmation externe, est de définir et de mettre en œuvre de telles procédures pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

Paragraphe	Objectif (s) des normes ISA
505.7	Lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment : (a) de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander ; (Voir par. A1) (b) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer ; (Voir par. A2) (c) de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ; et (Voir par. A3–A6) (d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant. (Voir par. A7)
505.8	Si la direction refuse de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation, celui-ci doit : (a) demander à la direction quels sont les motifs de son refus et rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable de ces motifs ; (Voir par. A8) (b) évaluer les incidences du refus de la direction sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris du risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit ; et (Voir par. A9) (c) mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives destinées à recueillir des éléments probants pertinents et fiables. (Voir par. A10)
505.9	Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'adresser une demande de confirmation ne présente pas un caractère raisonnable, ou si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conformément à la Norme ISA 260. Il doit également en examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705.
505.10	Lorsque l'auditeur identifie des facteurs qui font naître des doutes sur la fiabilité de la réponse à une demande de confirmation, il doit recueillir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes. (Voir par. A11–A16)
505.11	Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. (Voir par. A17)
505.12	Pour chaque absence de réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables. (Voir par. A18–A19)
505.13	Lorsque l'auditeur considère qu'une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit alternatives ne fourniront pas les éléments probants que l'auditeur requiert. Si l'auditeur n'obtient pas de réponse à une telle demande, il doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion conformément à la Norme ISA 705. (Voir par. A20)
505.14	L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles sont, ou non, l'indication d'anomalies. (Voir par. A21–A22)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
505.15	Les confirmations négatives fournissent des éléments probants moins convaincants que les confirmations positives. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours à des demandes de confirmations négatives comme seul contrôle de substance destiné à répondre à un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions que si tous les facteurs suivants sont réunis : (Voir par. A23) (a) l'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ; (b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes ou transactions homogènes et de faible valeur ; (c) un taux très bas de divergences est attendu ; et (d) l'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.
505.16	L'auditeur doit apprécier si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables, ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires. (Voir par. A24-A25)

Les confirmations externes sont souvent utilisées pour fournir des éléments probants sur l'exhaustivité des dettes et l'existence des actifs. Elles fournissent également des preuves indiquant si le montant a été correctement enregistré sur les livres comptables (exactitude) et dans la période appropriée (séparation de périodes). Les confirmations sont moins pertinentes pour résoudre les problèmes de valorisation tels que les chances de recouvrement des créances ou l'obsolescence des stocks détenus par l'entité.

Les situations typiques où les procédures de confirmations externes fournissent des éléments probants pertinents comprennent ce qui suit :

- Les soldes bancaires et les autres informations pertinentes sur les relations bancaires ;
- Les conditions et les soldes de comptes débiteurs ;
- Les stocks détenus par des tierces parties dans les entrepôts de stockage pour un traitement ou en consignation ;
- Les titres de propriété détenus par des avocats, ou des financiers, pour leur sauvegarde en lieu sûr ou pour en assurer la sécurité ;
- Les placements qui sont sous la garde de tierce partie, ou achetés auprès d'agents de change, mais non encore livrés à la date d'arrêté du bilan ;
- Les montants restant dus aux prêteurs, incluant aussi les conditions pertinentes de leur remboursement et les clauses restrictives ;
- Les soldes des comptes fournisseurs et les conditions qui s'y rapportent.

L'auditeur devrait considérer les points décrits dans le tableau suivant :

Tableau 10.3-1

Traitement	Description
Tests à double objectifs	Est-il possible d'obtenir, en même temps, des éléments probants concernant d'autres points importants (tels que les conditions d'un contrat, etc.) ?
Confirmation de la connaissance des sujets par les parties en cause	Les réponses peuvent être plus fiables si elles sont fournies par une personne bien informée sur le sujet en question.
Capacité/Bonne volonté de répondre pour les parties appelées à confirmer les informations	Examiner la fiabilité des preuves recueillies au cas où il existerait une possibilité que les parties appelées à confirmer des informations : • N'en acceptent pas la responsabilité ; • Considèrent que les réponses sont trop coûteuses ou vont leur prendre beaucoup de temps ; • Ont des préoccupations à propos de passifs juridiques éventuels ; • La comptabilisation des transactions est réalisée en devises ; • Ne traitent pas les demandes de confirmation comme étant importantes.
Objectivité de la partie appelée à confirmer les informations	Si les parties appelées à confirmer des informations sont des parties liées, il y a lieu de considérer la fiabilité de la preuve obtenue. Dans ces cas, il y a lieu d'examiner: • La confirmation des détails supplémentaires sur des sujets tels que les clauses relatives aux accords de ventes, y compris les dates, tous les droits aux retours et les modalités de livraison ; • Compléter les confirmations avec des demandes d'information auprès du personnel non financier concernant des sujets tels que les changements des accords de ventes et les conditions de livraison.

En dépit de l'existence de certaines exceptions (voir la norme ISA 500, paragraphe A31), les éléments probants sont généralement considérés plus fiables s'ils sont obtenus à partir de sources externes indépendantes de l'entité. C'est pour cette raison que les réponses écrites relatives aux demandes de confirmations, qui sont reçues directement de tiers indépendants, peuvent aider à réduire les risques d'anomalies significatives, pour les assertions qui s'y rapportent, à un niveau faible acceptable.

Les exigences relatives aux confirmations peuvent être résumées comme suit.

Tableau 10.3-2

Traitement	Description
Maintenir la maîtrise du processus de confirmation	Cela comprend : • Les informations devant être confirmées ou demandées ; • La sélection des parties appropriées devant faire l'objet des demandes de confirmations ; • L'évaluation des raisons pour tout refus de la direction d'autoriser l'envoi de confirmations. Ceci inclut l'examen de l'incidence de ces refus sur les risques évalués, sur les éventualités de fraudes, ainsi que sur la détermination des procédures d'audit complémentaires qui seront nécessaires en la circonstance ; • La mise au point des demandes de confirmation ; • De prévoir que les demandes de confirmation soient correctement adressées et qu'elles contiennent les informations relatives aux réponses devant être renvoyées directement à l'auditeur ; • L'envoi des demandes d'informations, y compris les demandes de rappel le cas échéant, aux parties appelées à confirmer les informations.

Traitement	Description
Les réponses sont-elles fiables?	Si des facteurs surviennent et donnent lieu à des doutes sur la fiabilité de la réponse, il faudrait : • Obtenir des éléments probants complémentaires pour infirmer ou confirmer les doutes ; • Prendre en considération la fraude et les autres impacts sur les risques évalués ; • Analyser les divergences pour déterminer si elles indiquent l'existence d'anomalies.
Lorsqu'aucune réponse n'est reçue :	Effectuer des procédures d'audit alternatives (si c'est possible) pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables.
Evaluer les résultats globaux	Les résultats des procédures de confirmations externes fournissent-ils les éléments probants pertinents et fiables requis ?

10.4 Procédures analytiques de substance

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
520.5	Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, en tant que procédures analytiques conformément à la Norme ISA 330, réalisées isolément ou combinées avec des vérifications de détail, l'auditeur doit : (Voir par. A4–A5) (a) établir la pertinence du recours à des procédures analytiques de substance spécifiques pour des assertions déterminées, en tenant compte des risques évalués d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des vérifications de détail se rapportant à ces mêmes assertions ; (Voir par. A6–A11) (b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes par rapport à des montants enregistrés ou à des ratios, en tenant compte de leur source, de leur degré de comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ; (Voir par. A12–A14) (c) déterminer des montants ou des ratios attendus et apprécier si ceux-ci ont un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives ; et (Voir par. A15) (d) fixer le montant considéré comme acceptable de tout écart entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel il lui faudra entreprendre les investigations complémentaires requises par le paragraphe 7. (Voir par. A16)

Les procédures analytiques de substance impliquent une comparaison des montants ou bien des relations existantes dans les états financiers avec les attentes mises au point sur la base des informations recueillies à partir de la connaissance de l'entité et à partir d'autres éléments probants d'audit.

Au cas où les risques inhérents seraient faibles pour un flux d'opérations, des procédures analytiques de substance peuvent fournir, à elles seules, des éléments probants suffisants et appropriés. Toutefois, si le risque évalué est faible en raison des contrôles internes qui s'y rapportent, l'auditeur devrait exécuter des tests sur lesdits contrôles. Lorsqu'on traite les risques significatifs, toute utilisation de procédures analytiques devrait être combinée avec d'autres contrôles de substance ou d'autres tests de procédures.

Pour utiliser une procédure analytique en tant que contrôle de substance, l'auditeur doit concevoir cette procédure de manière à réduire le risque de non-détection d'anomalies significatives, pour les assertions pertinentes, à un niveau faible acceptable. Cela signifie que la prévision relative au montant devant être comptabilisé devrait être suffisamment précise pour indiquer la possibilité d'existence d'une anomalie significative, qu'elle soit prise individuellement ou en cumulé.

Point à prendre en considération

Pour les besoins de la planification d'audit, les procédures analytiques de substance peuvent être regroupées en trois degrés distincts fondés sur le niveau de confiance obtenu. Ces degrés sont décrits ci-dessous.

Tableau 10.4-1

Impact sur la réduction des risques d'audit	Description
Efficacité élevée (un niveau faible de risque que le montant comptabilisé comporte une anomalie)	Les procédures sont destinées à être la source principale des preuves en ce qui concerne les assertions relatives aux états financiers. Elles peuvent prouver d'une manière "efficace" les montants comptabilisés. Toutefois, si le risque impliqué est significatif, elles seront complétées par d'autres procédures pertinentes.
Efficacité moyenne	Les procédures seront destinées uniquement à corroborer les preuves recueillies par d'autres procédures. Un niveau modéré de confiance est ainsi obtenu.
Efficacité limitée	Les procédures élémentaires, comme la comparaison d'un montant de la période courante par rapport à la période précédente, sont utiles mais elles ne fournissent qu'un niveau de confiance limité.

Techniques à utiliser

Plusieurs techniques peuvent être utilisées pour effectuer les procédures analytiques. Il y a donc lieu de choisir la technique la plus appropriée, susceptible de fournir les niveaux de garantie et de précision requis. Ces techniques comprennent notamment :

- L'analyse des ratios ;
- L'analyse des tendances ;
- L'analyse de rentabilité;
- Les analyses de modèles ;
- Les analyses de régressions.

Chaque technique présente des points forts et des points faibles qui doivent être pris en considération par l'auditeur lors de la conception des procédures analytiques. Une technique complexe, telle que l'analyse de régression, peut fournir des conclusions statistiquement fiables sur les montants comptabilisés. Cependant, une technique simple, comme la multiplication du nombre d'appartements par les montants de loyers approuvés (pour les locations) et l'ajustement du résultat pour tenir compte des appartements vacants, peut fournir une estimation fiable et précise des revenus de locations.

Tableau 10.4-2

Facteurs à prendre en considération	
Concevoir les procédures analytiques de substance	La pertinence attachée à la nature des assertions.
	La fiabilité des données (internes ou externes) à partir desquelles les attentes relatives aux montants comptabilisés et les ratios sont élaborés. Cela nécessitera des tests sur l'exactitude, l'existence et l'exhaustivité des informations sous-jacentes, tels que des tests de procédures ou bien l'exécution d'autres procédures d'audit spécifiques, y compris le recours éventuel à des procédures d'audit assistées par ordinateur (CAAT).
	Savoir dans quelle mesure les prévisions seraient suffisamment précises pour identifier une anomalie significative conformément au niveau de confiance désiré.
	La valeur de tout écart, entre les montants comptabilisés et les prévisions, qui serait acceptable.

Questions à traiter	
Établir des relations significatives entre les informations	Les relations ont-elles été mises au point dans un environnement stable ? • La réalisation de prévisions fiables et précises peut ne pas être possible dans un environnement instable ou dynamique.
	Les relations sont-elles prises en considération à un niveau détaillé? • La désagrégation des montants peut fournir des prévisions plus fiables et plus précises que celles que l'on obtient à partir d'un niveau agrégé.
	Y a-t-il des facteurs de compensation ou de complexité entre des composants très résumés qui pourraient masquer une anomalie significative ?
	Les relations impliquent-elles des éléments soumis au pouvoir discrétionnaire de la direction? • Si c'est le cas, elles risquent d'engendrer des prévisions moins fiables et moins précises.

Le degré de fiabilité des données utilisées pour élaborer les prévisions doit être compatible avec les niveaux de confiance et de précision destinés à être tirés des procédures analytiques. D'autres contrôles de substance peuvent également être nécessaires pour déterminer si les données sous-jacentes sont suffisamment fiables. Des tests de procédures peuvent également être envisagés pour traiter d'autres assertions telles que l'exhaustivité, l'existence et l'exactitude des données. Les contrôles internes se rapportant à des informations non financières peuvent être souvent testés conjointement avec d'autres tests de procédures.

Tableau 10.4-3

Points à traiter	
Les données sont-elles suffisamment fiables pour permettre d'atteindre les objectifs de l'audit ?	Les données sont-elles obtenues de sources au sein de l'entité ou de sources indépendantes en dehors de l'entité ? • La fiabilité des éléments probants s'accroit (avec quelques exceptions) lorsqu'elle est obtenue à partir de sources indépendantes en dehors de l'entité.
	Les données provenant de sources au sein de l'entité sont-elles mises au point par des personnes qui ne sont pas directement responsables de leur exactitude ? • Si c'est le cas, il y a lieu d'envisager des procédures complémentaires pour vérifier leur exactitude.
	Les données sont-elles élaborées dans le cadre d'un système fiable, avec un contrôle interne adéquat ?
	Les données générales du secteur activité sont-elles disponibles pour permettre une comparaison avec les données de l'entité ?
	Les données ont-elles fait l'objet de tests d'audit au cours de la période actuelle ou de la période précédente ?
	Les attentes de l'auditeur concernant les montants comptabilisés ont-elles été mises au point à partir de sources variées ?

Pour éviter de placer une confiance injustifiée dans une source de données utilisée, l'auditeur devrait effectuer des contrôles de substance sur les données sous-jacentes, et ce, afin de déterminer si elles sont suffisamment fiables, ou bien tester le contrôle interne relatif à l'exhaustivité, l'existence et l'exactitude des données en question pour savoir s'il fonctionne efficacement.

Dans certains cas, des données non financières (par exemple, les quantités et les types d'articles produits) seront utilisées pour réaliser les procédures analytiques. En conséquence, l'auditeur a besoin d'avoir un fondement approprié pour décider si les données non financières sont suffisamment fiables pour permettre la réalisation des procédures analytiques.

Les écarts par rapport aux prévisions

Lorsque des écarts entre les montants comptabilisés et les prévisions de l'auditeur sont constatés, celui-ci considérera le niveau de confiance que les procédures sont destinées à fournir, ainsi que le montant du seuil de signification pour la réalisation des travaux qu'il a fixé. Le montant de l'écart acceptable qui ne sera pas analysé sera, en tout état de cause, nécessairement inférieur au seuil de signification pour la réalisation des travaux.

Les procédures utilisées pour ces investigations pourraient consister à :

- Reconsidérer les méthodes et les hypothèses utilisées pour établir les prévisions ;
- Demander des informations auprès de la direction en ce qui concerne les causes des écarts par rapport aux attentes de l'auditeur et évaluer les réponses de la direction en tenant compte de la connaissance de l'entreprise que ce dernier a obtenue au cours de l'audit ;
- Mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour corroborer les explications de la direction.

A la suite de cette enquête, l'auditeur peut conclure que :

- Les écarts entre les attentes de l'auditeur et les montants comptabilisés ne représentent pas des anomalies ;
- Les écarts peuvent représenter des anomalies et il est alors nécessaire que des procédures d'audit complémentaires soient exécutées en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence ou non d'anomalies significatives.

Exemples de procédures analytiques de substance efficaces

Tableau 10.4-4

Montant figurant sur les états financiers	Relations et procédures
Ventes	Application des prix de vente sur les marchandises livrées.
Charges d'amortissements	Application des taux d'amortissements sur les valeurs brutes des immobilisations, en tenant compte des acquisitions et des cessions.
Frais généraux incorporés dans la valeur des stocks	Le rapport des frais généraux réels par rapport aux coûts réels de main-d'œuvre directe, ou bien au volume de la production.
Frais de personnel	Montant des salaires moyens, appliqué au nombre d'employés.
Commissions	Taux des commissions appliqués aux ventes.
Charges à payer relatives aux salaires	La masse salariale quotidienne appliquée au nombre de jours dus accumulés.

Les autres procédures analytiques

L'analyse peut prendre les formes suivantes :

- **Comparaisons détaillées des états financiers ou des données financières actuelles par rapport aux périodes précédents ou par rapport aux budgets d'exploitation actuels.**

  Une augmentation des créances clients, sans une augmentation correspondante des ventes, pourrait indiquer qu'il existe un problème dans le recouvrement des créances clients. Une augmentation du nombre de salariés dans une organisation professionnelle conduira l'auditeur à s'attendre à une augmentation des dépenses salariales et à une augmentation correspondante des revenus provenant des cotisations professionnelles.

- **Données comparatives sur les différents types de produits vendus et de catégories de clients.**
  Cela pourrait aider à expliquer les fluctuations des ventes d'un mois à un autre ou d'une période à une autre.

- **Analyse par les ratios.**

  Les ratios peuvent, soit confirmer les montants contenus dans les états financiers actuels (par exemple, en les comparant aux normes du secteur ou aux résultats des périodes précédentes), soit soulever des points de discussion. Certaines institutions, comme les banques et les chambres de commerce, produisent des statistiques financières à l'échelle sectorielle. Ces statistiques peuvent être utiles si on les compare à celles relatives aux opérations de l'entité et si on enquête sur les écarts relevés par rapport aux normes et tendances sectorielles.

- **Graphiques.**

  Enfin, il y a lieu d'envisager de recourir à des graphiques pour illustrer les résultats des procédures. Les graphiques permettent de visualiser les écarts significatifs d'un mois à un autre ou d'une période à une autre.

L'utilisation des procédures analytiques pour fonder l'opinion de l'auditeur

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
520.6	L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité. (Voir par. A17–A19)

Dès l'achèvement à un degré substantiel de l'audit, l'auditeur est tenu d'utiliser les procédures analytiques pour l'aider à réaliser une évaluation de la présentation globale des états financiers.

Le but de l'utilisation des procédures analytiques à (ou vers) la fin des travaux d'audit est de déterminer si les états financiers sont, dans l'ensemble, conformes à la connaissance de l'entité acquise par l'auditeur.

Ces procédures portent sur des questions telles que :

- **Les conclusions tirées de ces procédures analytiques confirment-elles les conclusions formées lors de l'audit des composants ou éléments individuels des états financiers ?**

  Les procédures analytiques peuvent révéler que certains postes des états financiers différents par rapport aux attentes de l'auditeur, établies compte tenu de sa connaissance de l'activité de l'entité et d'autres informations qu'il a accumulées au cours de l'audit. Ces différences devraient être étudiées en utilisant des procédures telles que celles décrites ci-dessus. Cette investigation peut révéler la nécessité de changements dans la présentation ou dans les informations à fournir dans les états financiers.

- **Existe-t-il un risque d'anomalie significative qui n'a pas été identifié auparavant ?**

  Si d'autres risques sont identifiés, l'auditeur peut avoir besoin de réévaluer les procédures d'audit prévues afin de réagir de manière appropriée.

10.5 Tests de procédures

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.8	L'auditeur doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés si : (a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou (b) les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Voir Par. A20-A24)
330.9	Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité d'un contrôle en place, plus il doit recueillir d'éléments probants concluants. (Voir par. A25)
330.10	Lors de la définition et de la réalisation des tests de procédures, l'auditeur doit : (a) mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles comprenant : (i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents durant la période auditée ; (ii) la continuité avec laquelle ils ont été appliqués ; ainsi que (iii) par qui ou par quels moyens ils ont été effectués ; (Voir par. A26–A29) (b) déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments démontrant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace. (Voir par. A30–A31)
330.11	L'auditeur doit procéder aux tests de procédures des contrôles existants à un moment particulier, ou sur toute la période pour laquelle il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des paragraphes 12 et 15 mentionnés ci-après, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Voir par. A32)

Objectifs

Les tests de procédures sont les tests conçus en vue de recueillir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Lesdits contrôles peuvent, soit prévenir complètement la survenance des anomalies significatives au niveau des assertions, soit les détecter et les corriger après qu'elles se sont produites. Les contrôles choisis pour être testés doivent être ceux qui fournissent des éléments probants se rapportant aux assertions pertinentes.

Points à prendre en considération

La réalisation de tests de conformité pour déterminer si un contrôle a été mis en œuvre n'est pas un test de procédure. Il s'agit d'une procédure d'évaluation du risque dont les résultats permettent de déterminer si les tests de procédures seront utilisables et la façon dont ils devraient être conçus si tel est le cas.

Les tests de procédures sont envisagés par l'auditeur au cas où :

- L'évaluation des risques est basée sur une prévision que le contrôle interne fonctionne efficacement ;
- Les contrôles de substance, à eux seuls, ne permettent pas de fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. Cela pourrait s'appliquer là où les ventes sont réalisées par Internet et quand il n y a pas de documentation sur les transactions produites ou sauvegardées, autrement qu'à travers le système informatique.

La sélection de la taille des échantillons pour les tests de procédures est traitée dans le chapitre 17, Tome 2, relatif à l'étendue des tests.

Les tests de procédures sont conçus de façon à recueillir des éléments probants concernant :

- La façon dont les procédures de contrôle interne ont été appliquées tout au long de la période auditée, ou à des moments pertinents de cette période. Au cas où plusieurs contrôles auraient été utilisés substantiellement à différents moments au cours de la période auditée, chaque système de contrôle devrait être examiné séparément ;
- La permanence avec laquelle les procédures du contrôle interne ont été appliquées ;
- Le fait de savoir par qui et par quels moyens les contrôles ont été appliqués.

Points à prendre en considération

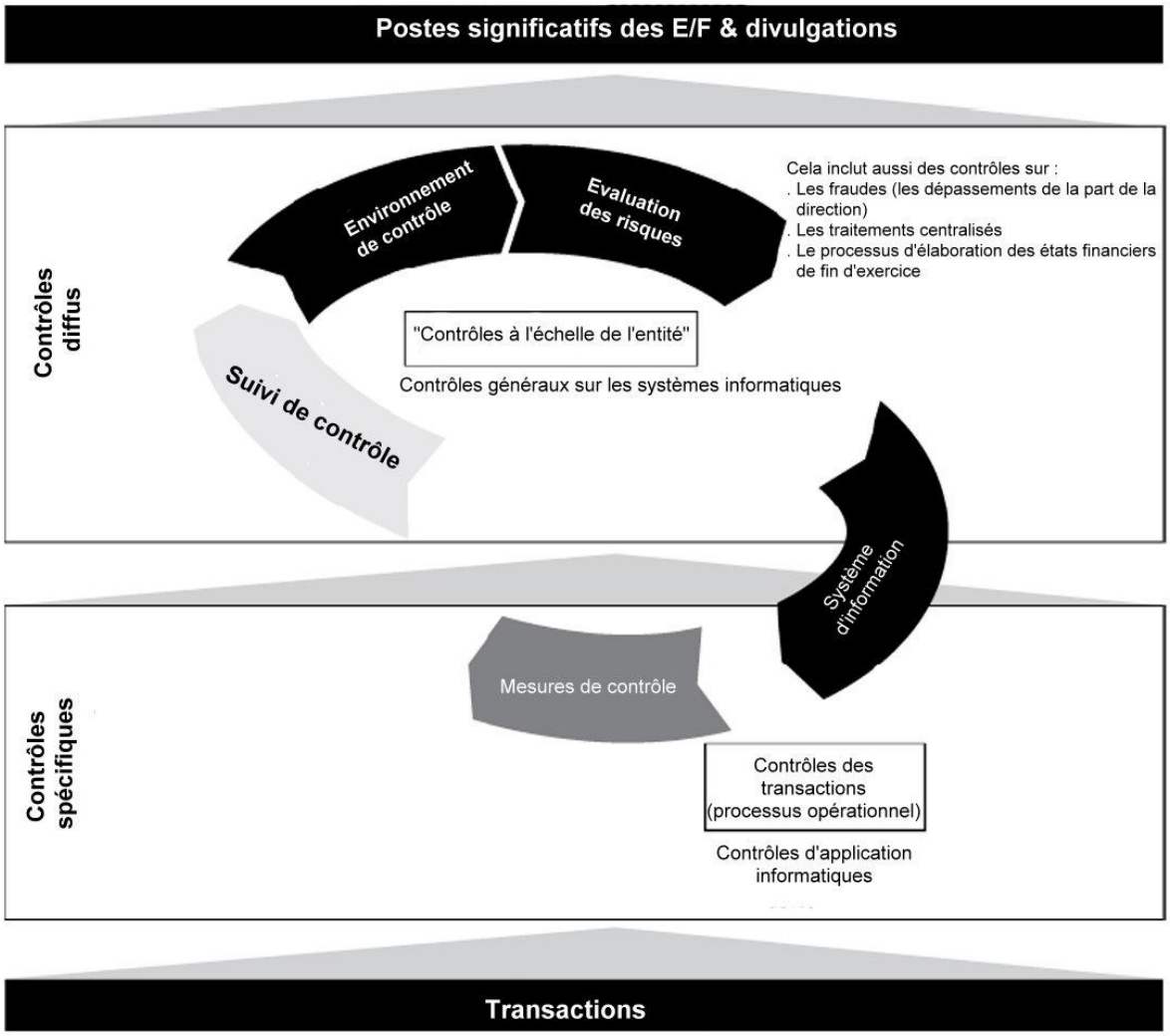
Lors de l'audit des petites entités, les auditeurs planifient souvent la réalisation des contrôles de substance en se basant sur l'hypothèse que les tests du fonctionnement des mesures de contrôle existantes ne peuvent pas être appliqués en raison de la séparation limitée des tâches, etc. Avant de passer directement à cette conclusion, il y a lieu d'examiner :

- La force de l'environnement de contrôle et les autres éléments de contrôle interne ;
- L'existence des mesures de contrôle au niveau des assertions où il serait plus efficient d'obtenir des preuves grâce à des tests de procédures ;
- Les assertions où les contrôles de substance, à eux seuls, ne suffiront pas pour réduire les risques d'anomalies significatives à un niveau faible acceptable. Par exemple, cela peut être souvent le cas lorsque cela concerne l'exhaustivité des revenus.

Conception des tests de procédures

Les tests de procédures sont utilisés pour obtenir des preuves sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles inclus dans les cinq éléments du contrôle interne. Pour plus d'information sur chacun des cinq éléments du contrôle interne, il y a lieu de se référer au schéma qui suit et au chapitre 5, Tome 1 de ce Guide.

Schéma 10.5-1



Les contrôles spécifiques (tels que les mesures de contrôle) traitent d'une manière directe la prévention ou bien la détection et la correction des anomalies, tandis que les contrôles diffus fournissent le fondement des contrôles spécifiques et influencent leurs fonctionnements.

Dans les petites entités, certains contrôles diffus (tels que l'environnement de contrôle) peuvent aussi servir à traiter les risques d'anomalies spécifiques se rapportant aux assertions pertinentes (par exemple, lorsque les hauts dirigeants sont directement impliqués dans la supervision et l'approbation des transactions quotidiennes). Dans ce cas, si les contrôles diffus sont testés et qu'on a trouvé qu'ils fonctionnent d'une manière efficace, il ne serait pas nécessaire de tester d'autres contrôles (tels que les mesures de contrôle) concernant les risques particuliers impliqués.

Point à prendre en considération

La domination du pouvoir de direction par une seule personne ne veut pas dire que le contrôle interne est faible ou inexistant. En fait, l'implication d'un propriétaire-dirigeant compétent dans les opérations quotidiennes d'une manière approfondie serait plutôt un point fort important de l'environnement de contrôle. La possibilité pour la direction d'outrepasser le contrôle interne peut toujours exister, mais elle peut être réduite, dans une certaine mesure (quelle que soit la taille de l'entité, pratiquement), par la mise en œuvre de certains contrôles antifraudes simples. (Voir le chapitre 5, Tome 1).

Dans d'autres cas, le lien entre les contrôles diffus et les contrôles spécifiques peut être plus direct. Par exemple, certains contrôles de surveillance peuvent identifier des dysfonctionnements de contrôle au niveau des contrôles spécifiques (processus opérationnels). Le test de l'efficacité des contrôles de surveillance peut réduire (et non éliminer) la nécessité de tester plus de contrôles spécifiques.

Les tests des contrôles diffus (on se réfère souvent ici aux "contrôles à l'échelle de l'entité" et aux contrôles informatiques généraux), ont tendance à être plus subjectifs (tels que l'évaluation de l'engagement de la direction pour l'intégrité et la compétence). En conséquence, ils ont tendance à être plus difficiles à documenter que le contrôle interne spécifique au niveau des processus opérationnels (telles que la vérification pour savoir si un paiement a été bien autorisé). En conséquence, les tests relatifs aux "contrôles à l'échelle de l'entité" et ceux afférents au niveau des contrôles informatiques généraux sont souvent documentés avec des notes dans les dossiers expliquant la démarche suivie et les étapes des actions réalisées (par exemple, les interviews avec le personnel, les évaluations, l'examen des dossiers des employés, etc.), et ce, avec des preuves à l'appui.

Cette approche est illustrée dans l'exemple suivant :

Tableau 10.5-2

Les tests des contrôles diffus ("contrôles à l'échelle de l'entité").

Composant du contrôle = Environnement du contrôle	
Risque traité	Le fait de chercher à savoir si aucun accent n'est mis sur la nécessité de l'intégrité et sur les valeurs d'éthique.
Contrôles identifiés	La direction exige de tous ses nouveaux employés de signer un formulaire de déclaration de leurs accords avec les valeurs fondamentales de l'entreprise ainsi que leur compréhension des conséquences du non-respect desdites valeurs.
Conception du contrôle	Lire le formulaire à faire signer par les employés et s'assurer qu'il traite vraiment de l'intégrité et des valeurs éthiques.
Mise en œuvre du contrôle	Examiner un dossier d'un employé pour s'assurer qu'il comprend un formulaire signé et examiner s'il y a des preuves qui peuvent attester que les employés pratiquent réellement les valeurs éthiques (une règle disciplinaire, par exemple). Cela pourrait être fondé sur une courte interview avec un employé.
Tests de l'efficacité des procédures	Sélectionner un échantillon de dossiers des employés et s'assurer de l'existence du formulaire de la déclaration d'accord (avec les valeurs fondamentales de l'entreprise) dans chaque dossier et qu'ils sont dûment signés par les employés. Cela sera complété par le questionnement d'un échantillon des employés sur les politiques déclarées de l'entité.
Documentation	Préparer une note qui fournit des détails sur les dossiers des employés sélectionnés, des notes provenant des interviews (comprenant le nom de la personne et la date) avec les conclusions tirées.

Lors de la conception d'un test de procédures, l'auditeur doit prendre en considération les facteurs clés énumérés ci-dessous :

Tableau 10.5-3

Traitement	**Description**
Quels sont les risques d'anomalies significatives et les assertions qui seront traités ?	Identifier le risque d'anomalie significative et l'assertion reliée qui seront traités par la mise en œuvre des tests de procédures. Examiner ensuite si les éléments probants concernant les assertions pertinentes peuvent être obtenus plus efficacement par la mise en œuvre des tests de procédures ou par les contrôles de substance.

Traitement	Description
Fiabilité des contrôles	En règle générale, il n'est pas utile de tester des contrôles qui peuvent s'avérer non fiables. La raison en est que la petite taille de l'échantillon généralement utilisé pour les tests des contrôles est basée sur l'hypothèse qu'aucun écart ne serait trouvé. En effet, il serait plus efficace d'effectuer des contrôles de substance (dans la mesure où cela est possible), au cas où l'un des facteurs suivants s'avère important : • L'historique des erreurs. • Les changements dans le volume ou dans la nature des transactions. • Les "contrôles à l'échelle de l'entité" et les contrôles informatiques généraux sous-jacents sont faibles. • Les contrôles peuvent être (ou ont été) contournés par la direction. • Les opérations de contrôle non fréquentes. • Les changements de personnel et la compétence du personnel effectuant le contrôle. • L'existence d'un élément manuel important, lié au processus de contrôle, qui peut être sujet à des erreurs. • Un fonctionnement complexe et des jugements importants qui lui sont associés.
Existence de contrôles indirects	Un contrôle dépend-il du bon fonctionnement d'autres contrôles ? Cela pourrait inclure des informations non financières produites par un processus séparé, le traitement des exceptions et l'analyse périodique des rapports par les gestionnaires.
Nature des tests à effectuer pour atteindre les objectifs	Les tests de procédures impliquent, généralement, une combinaison des éléments suivants : • **Les demandes d'informations** auprès du personnel approprié ; • **L'analyse** de la documentation pertinente ; • **L'observation** des opérations de l'entreprise ; • **La réexécution** d'une application de contrôle. Il y a lieu de noter que les demandes d'informations à elles seules ne peuvent pas constituer des preuves suffisantes pour étayer une conclusion quant à l'efficacité d'un contrôle. Par exemple, pour tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne sur les recettes en espèces, l'auditeur peut observer les procédures d'ouverture du courrier et le traitement des recettes en espèces. Etant donné qu'une observation n'est pertinente qu'au moment où elle est effectuée, l'auditeur complètera l'observation par des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité et par l'analyse de la documentation relative au fonctionnement de ces contrôles internes à d'autres moments.

Point à prendre en considération

Déterminer ce qui constitue un écart de contrôle.

Lors de la conception de tests de procédures, prenez le temps de définir exactement ce qui constituerait une erreur ou une déviation par rapport au test. Cela permettra d'épargner le temps qui serait dépensé par le personnel d'audit pour déterminer si une exception apparemment mineure (exemple, un faux numéro de téléphone) est, en fait, un écart de contrôle.

Les contrôles automatisés

Dans certains cas, les mesures de contrôle sont automatisées et la documentation écrite qui les appuie est inexistante. Dans de telles situations, l'auditeur peut avoir à réaliser, de nouveau, certains contrôles pour s'assurer que ceux relatifs aux applications informatiques fonctionnent comme prévu. Une autre approche consiste à utiliser les procédures d'audit assistées par ordinateur (CAAT). Un exemple de « CAAT » est un logiciel qui permet d'importer la base de données de l'entité (celle des ventes ou des dettes), ce qui va permettre alors de la tester. Ces programmes peuvent analyser les données des clients pour apporter les éléments probants nécessaires. En outre, ils offrent la possibilité d'effectuer des tests beaucoup plus nombreux sur les transactions électroniques et les fichiers comptables. Des utilisations possibles des « CAAT » sont présentées ci-dessous :

Tableau 10.5-4

Utilisation des CAAT	
Les procédures de types classiques	Extraire les enregistrements spécifiques tels que les paiements supérieurs à un certain montant ou les transactions avant une date donnée.
	Extraire les enregistrements de haut ou de bas dans une base de données.
	Identifier les enregistrements manquants et les doublons.
	Identifier les fraudes éventuelles (en utilisant la loi de Benford).
	Sélectionner l'échantillon de transactions à partir des fichiers électroniques qui correspondent à des paramètres ou critères prédéterminés.
	Trier les transactions en se basant sur des caractéristiques spécifiques.
	Tester toute la population au lieu d'un échantillon.
	Recalculer (additionner) la valeur totale des enregistrements dans un fichier (tel que les stocks) et vérifier les extensions, telles que la tarification.
	Stratifier, résumer, et trier les informations en fonction de leurs dates.
	Comparer les données entre les fichiers.

Les petites entités ont souvent recours à des progiciels de comptabilité et à d'autres logiciels y afférents non spécifiquement adaptés à leurs besoins. Toutefois, de nombreux progiciels courants contiennent des contrôles d'application éprouvés qui pourraient être utilisés par l'entité, afin de réduire l'étendue des erreurs et, éventuellement, pour décourager la fraude. Les auditeurs peuvent demander à leurs clients si ces contrôles sont utilisés, et dans la négative, s'il est utile de les utiliser.

Le calendrier des tests de procédures

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.11	L'auditeur doit procéder aux tests de procédures des contrôles existants à un moment particulier, ou sur toute la période pour laquelle il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des paragraphes 12 et 15 mentionnés ci-après, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Voir par. A32)
330.12	Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une période intermédiaire, il doit : (a) recueillir des éléments probants concernant les changements importants dans ces contrôles intervenus postérieurement à la période intermédiaire ; et (b) déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période restante. (Voir par. A33–A34)
330.15	Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles dans un domaine qu'il a estimé être un risque important, il doit tester ces contrôles au cours de l'audit de la période en cours.

Les tests de procédures peuvent apporter la preuve de l'efficacité du fonctionnement des procédures :

- Soit à un moment bien donné (par exemple : Un comptage lors d'un inventaire physique) ;
- Soit sur une période étalée dans le temps, comme la période auditée.

Lorsque les tests de procédures ont lieu avant la fin de la période, l'auditeur considère quelles sont les preuves supplémentaires qui seront nécessaires pour couvrir la période restante. Ces preuves peuvent être recueillies par l'extension des tests afin de couvrir la période restante ou bien en testant le système de surveillance du contrôle interne de l'entité.

Tableau 10.5-5

Facteurs à prendre en considération	
Le laps de temps entre la date de réalisation des tests de procédures et la fin de la période	L'importance des risques d'anomalies significatives, évalués au niveau des assertions.
	Les contrôles spécifiques qui ont été testés durant la période intérimaire.
	Le degré de confiance que les éléments probants recueillis, relatifs à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles, ont permis d'atteindre.
	La durée de la période restante.
	L'étendue de la réduction des contrôles de substance complémentaires que l'auditeur a l'intention d'opérer en se basant sur la confiance accordée au contrôle interne.
	L'environnement de contrôle.
	Toute modification importante intervenue dans le contrôle interne, y compris les changements dans le système d'information, dans les processus et au niveau du personnel, survenue après la période d'audit intérimaire.

Point à prendre en considération

Là où cela pourrait s'avérer efficace, il y a lieu d'envisager d'exécuter des tests sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne en même temps que l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles.

L'utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.13	Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, la durée de temps pouvant s'écouler avant de re-tester un contrôle, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants : (a) l'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles effectué par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ; (b) les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment si ce contrôle est manuel ou automatisé ; (c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ; (d) l'efficacité d'un contrôle et son application par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations constatées dans l'application de ces contrôles et relevées lors des audits précédents et s'il y a eu des changements dans le personnel qui affectent de manière importante l'application de ces contrôles ; (e) si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de conditions ; (f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir par. A35)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
330.14	Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit établir que ces éléments probants demeurent pertinents en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis le dernier audit. L'auditeur obtient de tels éléments au moyen de demandes d'informations, en association avec une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et : (a) si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours des audits précédents, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir par. A36) (b) si aucun changement n'est intervenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits et doit tester quelques contrôles au cours de chaque audit, afin d'écarter la possibilité de tester tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer au cours d'un seul audit et de ne tester aucun contrôle au cours des deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A37–A39)
330.29	Lorsque l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions tirées de la fiabilité de tels contrôles testés au cours d'un précédent audit.

Les tests de procédures effectués par roulement

Avant d'utiliser les éléments probants recueillis lors des précédents audits, il faudrait établir l'intérêt de l'utilisation de ces éléments probants pour chaque période. Cela inclura la confirmation de la connaissance de ces contrôles spécifiques au moyen :

- De demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes concernant les changements intervenus ;
- De l'observation physique ou de l'inspection du contrôle interne afin de déterminer la permanence de sa mise en place et de son fonctionnement.

Il n'est **pas** permis à l'auditeur de s'appuyer sur les éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents lorsque :

- La confiance à ces contrôles est requise afin d'atténuer un «risque significatif » ;
- Le fonctionnement du contrôle interne a subi des changements au cours de la période ; et/ou
- Le risque qui devait être atténué par le contrôle a changé.

Dépendant du jugement professionnel de l'auditeur, d'autres facteurs peuvent aussi exclure l'utilisation des tests effectués par roulement (ou au moins réduire la période entre les tests de procédures), tels que :

- L'existence d'un environnement de contrôle faible ;
- Le fait que la surveillance continue du fonctionnement du contrôle interne est faible ;
- L'existence d'un élément manuel important pour le fonctionnement des procédures pertinentes à ces tests ;
- Le fait qu'il y a eu des changements au niveau du personnel qui affecte l'application des tests de procédures de manière significative ;
- Le fait qu'il y a eu des changements de situations indiquant qu'il est nécessaire de procéder au changement du fonctionnement des procédures de contrôle ;
- Les contrôles généraux sur le système informatique sont faibles ou inefficaces.

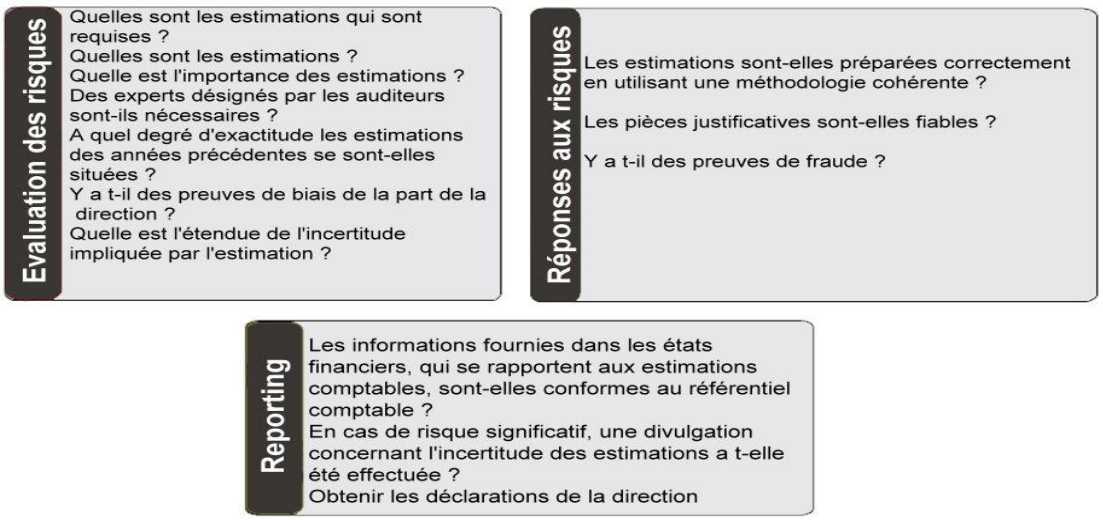
Lorsqu'il existe plusieurs procédures où des éléments de preuves provenant d'audits précédents pourront être utilisés, les recours à ces éléments de preuve devraient être échelonnés, de sorte que des parties des tests du contrôle interne soient effectués au cours de chaque audit. Les tests des procédures effectués au moins chaque période fournissent également, et en parallèle, des preuves concernant la permanence de l'efficacité de l'environnement de contrôle.

En général, plus les risques d'anomalies significatives ou la dépendance à l'égard du contrôle interne sont élevés, plus le laps de temps entre les tests de procédures doit être réduit.

Chapitre 11
LES ESTIMATIONS COMPTABLES

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Les procédures relatives à l'audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et les divulgations les concernant, dans le cadre d'un audit d'états financiers.	540

Schéma 11.0-1



Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
540.6	L'objectif fixé à l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier que : (a) les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées ou fournies à titre d'information, sont raisonnables ; et (b) les informations fournies dans les états financiers les concernant sont pertinentes, dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
540.7	Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante : (a) Estimation comptable – Valeur approchée d'un montant en l'absence d'un moyen précis de le mesurer. Ce terme est utilisé pour un montant évalué en juste valeur lorsqu'il existe une incertitude attachée à l'évaluation, de même que pour d'autres montants qui requièrent une estimation. Lorsque cette Norme ISA vise uniquement des estimations comptables impliquant des évaluations en juste valeur, le terme « estimations comptables en juste valeur » est utilisé. (b) Estimation ponctuelle ou fourchette d'estimations de l'auditeur – Montant, ou fourchette de montants, respectivement, déterminé à partir d'éléments probants utilisés pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction. (c) Incertitude attachée à l'évaluation – Possibilité qu'une estimation comptable (et l'information fournie la concernant) manque de précision en raison du risque inhérent à son évaluation. (d) Biais introduit par la direction – Manque d'impartialité de la direction dans la préparation de l'information. (e) Estimation ponctuelle de la direction – Montant retenu par la direction concernant une estimation comptable pour être enregistré dans les états financiers ou être mentionné dans l'annexe de ceux-ci. (f) Montant réalisé d'une estimation comptable – Montant réel en valeur qui résulte de la réalisation d'une (de) transaction(s) sous-jacente(s), d'un (d') événement(s) ou d'une (de) condition(s) ayant fait l'objet d'une estimation comptable.

11.1 Vue d'ensemble

L'objectif poursuivi, lors de l'audit des estimations, est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour s'assurer que :

- Les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées ou fournies à titre d'information, sont raisonnables ;
- Les informations fournies dans les états financiers les concernant sont pertinentes, dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Certains éléments des états financiers ne peuvent pas être mesurés avec précision et doivent donc être estimés. Les méthodes d'estimation comptables vont des plus simples, comme les valeurs de réalisation nettes des stocks et des comptes clients, aux méthodes les plus complexes, comme le calcul des revenus à enregistrer se rapportant aux contrats à long terme, les engagements futurs relatifs aux garanties sur les produits et les autres garanties. Les estimations peuvent impliquer souvent des analyses considérables de données historiques et courantes, ainsi que des prévisions d'événements futurs, telles que les prévisions relatives aux ventes.

La mesure des estimations comptables peut changer en fonction des exigences du référentiel comptable applicable et des éléments financiers concernés. Par exemple, l'objectif de la mesure d'une estimation peut être :

- La prévision du résultat d'une ou plusieurs opérations, événements ou conditions qui ont donné lieu à l'estimation comptable ;
- La détermination de la valeur d'une transaction en cours ou des postes des états financiers en se basant sur les conditions prévalentes à la date de la mesure, telles que le prix de marché estimé d'un type particulier d'actif ou de passif. Cela comprendrait aussi les mesures de la juste valeur.

Le risque d'anomalies significatives résultant d'une estimation sera souvent basé sur le degré d'incertitude de l'estimation concernée. Quelques facteurs à prendre en considération sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau 11.1-1

Niveau d'incertitude des estimations en cause	
Niveau faible d'incertitude (RAS faible)	Niveau élevé d'incertitude (RAS élevé)
Lorsque les activités de l'entreprise ne sont pas complexes.	Lorsqu'il y a une forte dépendance à l'égard du jugement, tel que les résultats d'un litige ou bien le montant des marges d'autofinancement futures et leur répartition dans le temps, qui dépendent d'événements incertains durant de nombreuses années à venir.
Lorsqu'elles concernent des transactions de routine.	Lorsque les estimations ne sont pas calculées en utilisant des techniques de mesure reconnues.
Lorsque les estimations découlent de données (dénommées "observables" dans le contexte de la comptabilisation en juste valeur) qui sont facilement disponibles, telles que les données relatives aux taux d'intérêt publiés ou bien les prix des titres négociés à la bourse des valeurs mobilières.	Lorsque les résultats de l'examen, par l'auditeur, des estimations comptables similaires effectuées lors de l'élaboration des états financiers de la période précédente, indiquent une différence substantielle entre l'estimation comptable de base et le résultat réel.
Lorsque la méthode de mesure prescrite par le référentiel comptable applicable est simple et s'applique facilement.	Les estimations comptables en juste valeur des instruments financiers dérivés lorsqu'ils ne sont pas cotés en bourse.
Lorsque les estimations comptables en juste valeur où le modèle utilisé par l'entité pour mesurer l'estimation comptable est bien connu ou généralement accepté, à condition que les hypothèses ou les données d'entrée du modèle soient observables.	Lorsque l'entité utilise, pour les estimations comptables en juste valeur, un modèle très spécialisé ou bien pour lesquels il existe des hypothèses ou des données qui ne peuvent pas être observées sur le marché.

Remarque : L'auditeur (utilisant son jugement professionnel) est appelé à déterminer si l'une des estimations comptables identifiées (celles ayant une incertitude élevée d'estimation) donne lieu à des risques significatifs. Si un risque significatif est identifié, l'auditeur est appelé à obtenir aussi une connaissance du système de contrôle de l'entité, y compris les mesures de contrôle.

Lorsque les éléments probants auraient été recueillis, le caractère raisonnable des estimations serait évalué et l'étendue de toute anomalie serait identifiée.

- Lorsqu'il y a des preuves qui justifient une estimation bien déterminée, la différence entre l'estimation effectuée par l'auditeur et celle réalisée par la direction constitue une anomalie.
- Si l'auditeur a conclu que l'utilisation de sa propre fourchette d'estimation est raisonnable et qu'elle fournit des éléments probants suffisants et appropriés, le montant de l'estimation effectuée par la direction, qui se trouve en dehors de ladite fourchette, ne serait pas étayé par des éléments probants. Dans de tels cas, l'anomalie serait égale au moins à la différence entre l'estimation de la direction et l'estimation la plus proche qui a été définie dans la fourchette d'estimation de l'auditeur.

Une différence entre le résultat d'une estimation comptable et le montant initialement reconnu ou divulgué dans les états financiers ne représente pas nécessairement une anomalie des états financiers. Cela est particulièrement le cas pour les estimations comptables en juste valeur qui, comme tout résultat observé, sont toujours affectées par des événements ou des conditions subséquentes à la date à laquelle la mesure a été estimée pour les besoins d'établissement des états financiers.

11.2 Evaluation des risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
540.8	Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, en application de la Norme ISA 315, l'auditeur doit acquérir une connaissance des points suivants afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables : (Voir par. A12) (a) les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables, y compris les informations à fournir les concernant ; (Voir par. A13–A15) (b) la façon dont la direction identifie les transactions, ou les événements ou circonstances qui peuvent donner lieu au besoin d'estimations comptables pour être enregistrées ou mentionnées en notes annexes aux états financiers. En acquérant cette connaissance, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements intervenus dans les circonstances qui peuvent donner lieu à de nouvelles estimations comptables, ou à réviser les estimations comptables existantes ; (Voir par. A16–A21) (c) la façon dont la direction procède aux estimations comptables et une connaissance des données sur la base desquelles elles sont établies, y compris : (Voir par. A22–A23) (i) la méthode et le cas échéant le modèle utilisés pour procéder à l'estimation comptable ; (Voir par. A24–A26) (ii) les contrôles pertinents ; (Voir par. A27–A28) (iii) le recours éventuel de la direction à un expert ; (Voir par. A29–A30) (iv) les hypothèses sous-tendant les estimations comptables ; (Voir par. A31–A36) (v) s'il y a eu, ou s'il devrait y avoir eu, un changement par rapport à la période précédente dans les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables et, dans l'affirmative, quelles en sont les raisons ; et (Voir par. A37) (vi) si la direction a évalué les effets d'une incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation. (Voir par. A38)
540.9	L'auditeur doit revoir le montant réalisé des estimations comptables comprises dans les états financiers de la période précédente, ou, le cas échéant, leur révision subséquente pour les besoins de la période en cours. La nature et l'étendue de cette revue tient compte de la nature des estimations comptables et de la pertinence de l'information obtenue lors de cette revue pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables faites dans les états financiers de la période en cours. Cependant, cette revue n'a pas pour but de remettre en cause les jugements portés au cours des périodes précédentes et qui étaient fondés sur les informations disponibles à cette époque. (Voir par. A39–A44)
540.10	Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, effectuées en application de la Norme ISA 315, l'auditeur doit évaluer le degré d'incertitude attaché à l'évaluation des estimations comptables. (Voir par. A45–A46)
540.11	L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement professionnel, l'une quelconque des estimations comptables qui a été identifiée comme comportant un degré élevé d'incertitude attachée à son évaluation donne lieu à des risques importants. (Voir par. A47–A51)

Pour les petites entités, la quantité de travail nécessaire à la préparation des estimations sera moins élevée, car leurs activités sont souvent limitées et leurs transactions sont moins compliquées que pour les entités de plus grandes tailles. Souvent, une seule personne, par exemple le propriétaire-dirigeant, va identifier le besoin d'estimations comptables et les auditeurs peuvent, par conséquent, concentrer leurs demandes d'informations auprès de cette personne. Toutefois, les petites entités auront également moins de chance d'avoir un expert en gestion disponible qui utilisera son expérience et sa compétence pour réaliser les estimations requises. Dans de tels cas, les risques d'anomalies significatives pourraient en fait augmenter, à moins, bien sûr, qu'un tel expert ne soit engagé.

Point à prendre en considération

Lorsque le recours à un expert spécialisé en management est susceptible d'améliorer le processus d'estimation de manière considérable, il y a lieu de discuter de ce besoin avec la direction de l'entité le plus tôt possible, au cours du processus d'audit, afin que des mesures appropriées soient prises à temps.

Les domaines clés à traiter par l'auditeur sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 11.2-1

Traitement	Description
Comment le besoin d'une estimation est-il identifié ?	Cela pourrait résulter du référentiel comptable utilisé ou des transactions, d'événements et conditions qui peuvent donner lieu à un besoin d'estimations comptables pour être enregistrées ou divulguées dans les états financiers. En plus, l'auditeur devrait demander des informations auprès de la direction à propos des changements de circonstances qui donnent lieu à de nouvelles estimations comptables, ainsi qu'à propos de ceux qui engendrent le besoin de réviser les estimations comptables en vigueur.
Processus utilisé par la direction pour l'établissement des estimations	Examiner et évaluer les processus d'estimation de la direction, y compris l'élaboration des hypothèses sous-jacentes, la fiabilité des données utilisées et tout processus d'approbation ou d'examen interne. Cela pourrait aussi inclure, le cas échéant, le recours à un expert en gestion. Le besoin de recourir à un expert en gestion peut survenir, par exemple, en raison : • Du caractère spécifique du point qui nécessite l'estimation ; • De la nature technique des modèles nécessaires pour répondre aux exigences du référentiel comptable applicable (telles que certaines mesures en juste valeur) ; • Du caractère inhabituel ou non fréquent de la condition, de la transaction ou de l'événement nécessitant une estimation comptable.
Résultats des estimations élaborées au cours des précédentes périodes	Examiner les résultats des estimations de la période précédente et essayer de comprendre les raisons qui ont conduit à des différences entre les estimations des périodes précédentes et les montants réellement réalisés. Cela aidera à comprendre : • l'efficacité (ou non) du processus d'estimation de la direction ; • L'existence d'éventuels biais de la direction (un examen des estimations pour déceler d'éventuelles fraudes est également requis par la norme ISA 240) ; • L'existence d'éléments probants pertinents ; • L'étendue des incertitudes relatives aux estimations impliquées, qui peuvent nécessiter d'être divulguées dans les états financiers.

Traitement	Description
Etendue de l'incertitude relative à l'estimation en question	Prendre en considération ce qui suit: • L'étendue des jugements en cause effectués par la direction ; • La sensibilité aux changements d'hypothèses ; • L'existence de techniques de mesure reconnues qui réduisent l'incertitude ; • La durée de la période de prévision et la pertinence des données utilisées ; • La disponibilité de données fiables provenant de sources extérieures; • L'étendue de l'estimation qui est basée sur des données observables ou non observables ; • La possibilité d'existence de biais. **Remarque** : Déterminer si les estimations comptables, dont l'incertitude d'estimation est élevée, sont aussi des «risques significatifs» à traiter par l'auditeur.
Significativité des estimations	En évaluant les risques des anomalies significatives, il y a lieu de prendre en compte : • Les questions traitées ci-dessus dans ce tableau ; • L'ampleur réelle ou prévue de l'estimation ; • Si l'estimation crée un risque important. Voir «l'étendue de l'incertitude de l'estimation» présentée ci-dessus.

11.3 Réponses aux risques évalués

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
540.12	Sur la base des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit déterminer : (Voir par. A52) (a) si la direction a correctement appliqué les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables ; et (Voir par. A53–A56) (b) si les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables sont appropriées et ont été appliquées de manière consistante par rapport à la période précédente, et si les modifications éventuelles dans les estimations comptables ou dans la méthode suivie pour y procéder sont appropriées eu égard aux circonstances. (Voir par. A57–A58)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
540.13	En réponse aux risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit entreprendre de réaliser, tel qu'exigé par la Norme ISA 330, une ou plusieurs des procédures suivantes, en prenant en compte la nature de l'estimation comptable : (Voir par. A59–A61) (a) déterminer si les événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable ; (Voir par. A62–A67) (b) vérifier la façon dont la direction a procédé aux estimations comptables et les données sur lesquelles elles sont basées. Ce faisant l'auditeur doit apprécier si : (Voir par. A68–A70) (i) la méthode d'évaluation utilisée est appropriée en la circonstance ; et (Voir par. A71–A76) (ii) les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation du référentiel comptable applicable. (Voir par. A77–A83) (c) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur la manière dont la direction a procédé aux estimations comptables, conjointement avec des contrôles de substance appropriés ; (Voir par. A84–A86) (d) déterminer une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction. A cette fin : (Voir par. A87–A91) (i) lorsque l'auditeur utilise des hypothèses ou des méthodes qui diffèrent de celles de la direction, il doit acquérir une connaissance suffisante des hypothèses et méthodes de la direction pour établir que son estimation ponctuelle ou sa fourchette d'estimations prend en compte les variables concernées et pour évaluer toute différence importante avec l'estimation ponctuelle de la direction ; (Voir par. A92) (ii) lorsque l'auditeur conclut qu'il est approprié d'utiliser une fourchette d'estimations, il doit réduire celle-ci, sur la base des éléments probants dont il dispose, aux seuls dénouements considérés comme raisonnables. (Voir par. A93–A95)
540.14	En déterminant les points visés au paragraphe 12 ou en répondant aux risques évalués d'anomalies significatives en application du paragraphe 13, l'auditeur doit s'interroger pour savoir si des compétences ou une connaissance spécialisées concernant un ou plusieurs aspects des estimations comptables sont requises afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A96–A101)
540.15	Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, en plus des autres contrôles de substance réalisés pour satisfaire aux obligations de la Norme ISA 330, l'auditeur doit évaluer les aspects suivants : (Voir par. A102) (a) la façon dont la direction a pris en considération des hypothèses alternatives ou des réalisations différentes, ainsi que les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenues, ou la façon dont la direction a pris en compte d'une autre manière l'incertitude attachée à l'évaluation lors de la détermination de l'estimation comptable ; (Voir par. A103–A106) (b) si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables ; (Voir par. A107–A109) (c) lorsque ceci touche au caractère raisonnable d'hypothèses importantes retenues par la direction ou au caractère approprié de l'application du référentiel comptable applicable, l'intention de la direction de mener des actions spécifiques et sa capacité à le faire. (Voir par. A110)
540.16	Si l'auditeur juge que la direction ne s'est pas intéressée de manière adéquate aux effets de l'incertitude attachée à l'évaluation portant sur les estimations comptables qui engendrent des risques importants, il doit, s'il le considère nécessaire, déterminer une fourchette à l'intérieur de laquelle il évalue le caractère raisonnable de l'estimation comptable. (Voir par. A111–A112)

Dans les petites entités, il est fort possible qu'il y ait une implication active de la part de la direction dans le process us d'élaboration des états financiers, y compris la préparation des estimations comptables. En conséquence, les contrôles sur le processus d'estimation peuvent ne pas exister, ou si ces contrôles existent, ils peuvent ne fonctionner que de manière informelle. Pour cette raison, la réponse de l'auditeur aux risques évalués est susceptible d'être substantielle par nature avec l'exécution, par ce dernier, d'une ou de plusieurs des réponses décrites ci-dessous.

Tableau 11.3-1

Traitement	Description
Les estimations ont-elles été préparées de façon appropriée ?	• Tester la façon dont la direction effectue l'estimation comptable ainsi que les données sur lesquelles elle s'est basée. Évaluer si : - La méthode d'évaluation utilisée est appropriée en les circonstances ; - Les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation du référentiel comptable applicable. • Tester, le cas échéant, l'efficacité du fonctionnement des contrôles relatifs à la manière avec laquelle la direction effectue l'estimation comptable et réaliser, en même temps, les contrôles de substance appropriés. • Mettre au point une estimation ponctuelle, ou une fourchette d'estimations, afin d'apprécier l'estimation ponctuelle de la direction. Au cas où les hypothèses ou les méthodes utilisées par l'auditeur différent de celles appliquées par la direction, il y a lieu d'acquérir une connaissance suffisante des hypothèses ou des méthodes utilisées par la direction. Cela va permettre d'établir si l'estimation ponctuelle, ou la fourchette d'estimations de l'auditeur, prennent en compte les variables concernées. Il y a lieu d'évaluer aussi toute différence importante par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction. S'il est approprié d'utiliser plutôt une fourchette d'estimation, il y a lieu de la rétrécir, sur la base des éléments probants disponibles, jusqu'à ce que la réalisation de tous les éléments pris en compte dans la fourchette soit considérée comme raisonnable.
Quel est le degré de fiabilité des pièces justificatives ?	Entreprendre une ou plusieurs des procédures suivantes en tenant compte de la nature de l'estimation comptable, de la nature de la preuve qui sera recueillie et du risque évalué d'anomalies significatives, y compris le fait de savoir si le risque évalué est un risque significatif : • Examiner les évènements postérieurs à la date de clôture afin de s'assurer qu'ils soutiennent les estimations de la direction. Cela peut être particulièrement pertinent dans les petites entités, gérées par leurs propriétaires, là où la direction n'a pas formalisé les procédures de contrôles concernant les estimations comptables. • Tester l'information, les procédures (le cas échéant), les méthodes et les hypothèses utilisées. • En se basant sur les éléments de preuve disponibles et sur les discussions avec la direction, mettre au point et fixer une estimation ponctuelle indépendante ou une fourchette d'estimations raisonnables afin de les comparer avec les estimations de l'entité. Lorsque l'estimation de la direction diffère de l'estimation ponctuelle de l'auditeur, ou lorsqu'elle se situe en dehors de l'intervalle des estimations raisonnables que l'auditeur a fixé, cela sera considéré comme étant une anomalie. • Lorsqu'il y a une longue période entre la date du bilan et la date du rapport d'audit, l'examen par l'auditeur des événements au cours de cette période peut être une réponse efficace pour les estimations comptables, autres que celles relatives à la juste valeur.

Traitement	Description
Les biais éventuels effectués par la direction	• Déterminer s'il existe des indicateurs sur d'éventuels biais de la direction. Cela pourrait inclure des changements dans la façon dont les estimations sont calculées ou le choix d'une estimation ponctuelle qui indique une tendance d'optimisme ou de pessimisme. Cela peut se produire lorsque les estimations se situent toujours à la limite de la fourchette raisonnable fixée par l'auditeur, ou lorsque le biais par rapport à l'estimation de l'auditeur se déplace d'une limite à l'autre de la fourchette au cours de périodes successives ; par exemple, lorsque la direction met en vente l'entreprise et change ses objectifs quant aux bénéfices, passant de l'objectif de minimisation des impôts à celui de la maximisation des bénéfices. • Il y a lieu de considérer l'effet cumulé des biais des estimations comptables préparées par la direction.

Lorsque l'estimation est compliquée, ou lorsqu'elle nécessite des techniques spécialisées, l'auditeur peut déterminer qu'il est nécessaire de faire appel au travail d'un expert (voir le chapitre 15.8, Tome 1 « Norme ISA 620 » pour des directives relatives à l'utilisation du travail d'un expert désigné par l'auditeur).

11.4 Reporting

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
540.19	L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les informations fournies dans les états financiers concernant les estimations comptables sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable. (Voir par. A120–A121)
540.20	Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit également apprécier, dans le contexte du référentiel comptable applicable, la pertinence des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude attachée à leur évaluation. (Voir par. A122–A123)

L'étape finale consiste à déterminer si :

- Des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Lorsque des éléments probants suffisants et appropriés ne sont pas disponibles, ou lorsqu'ils réfutent les estimations de la direction, l'auditeur devrait discuter les conclusions avec la direction et considérer la nécessité de modifier l'évaluation des risques et de réaliser des procédures d'audit complémentaires ;
- Les estimations comptables, dans le contexte du référentiel comptable applicable, sont raisonnables ou si elles sont trompeuses ;
- Les informations fournies dans les états financiers, relatives aux estimations :
  - Sont conformes aux exigences du référentiel comptable applicable ;
  - Elles divulguent, de manière appropriée, les incertitudes attachées à l'évaluation au cas où elles donneraient lieu à des risques importants.

Les lettres d'affirmation

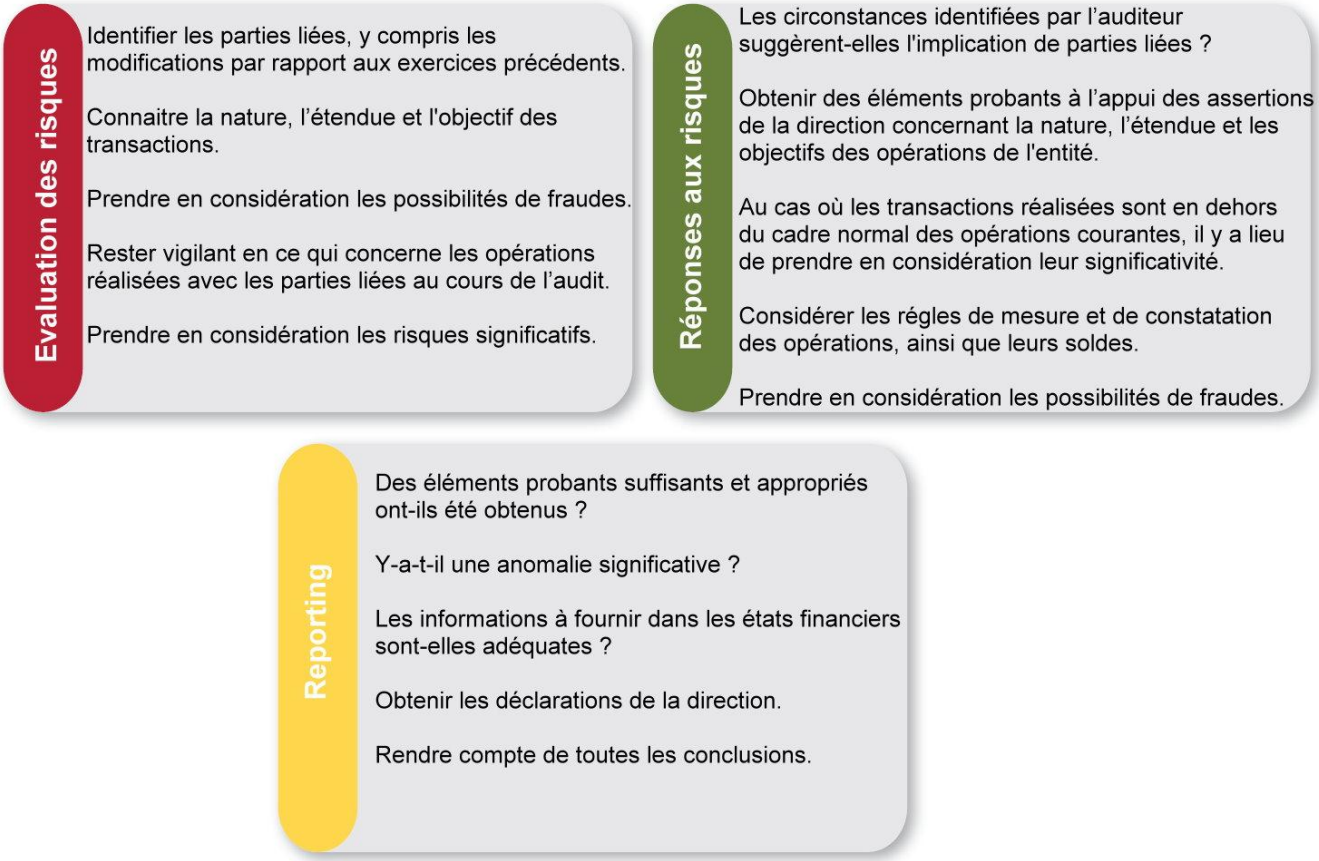
L'auditeur doit recueillir des déclarations écrites de la direction en ce qui concerne le caractère raisonnable des hypothèses importantes.

Il y a lieu d'envisager d'obtenir une lettre d'affirmation quant à savoir si les hypothèses reflètent de façon appropriée les intentions et les capacités de la direction de mener des actions spécifiques se rapportant aux évaluations en juste valeur et aux informations fournies dans les états financiers.

Chapitre 12
LES PARTIES LIEES

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Les procédures d'audit relatives aux parties liées et aux transactions qui sont réalisées avec celles-ci.	550

Schéma 12.0-1



Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
550.9	Les objectifs de l'auditeur sont : (a) d'acquérir une connaissance suffisante des relations et des transactions avec les parties liées, que le référentiel comptable applicable établisse ou non des règles en la matière, pour être en mesure de : (i) relever des facteurs de risque de fraudes, s'il en existe, découlant de relations et de transactions avec les parties liées, qui sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ; et (ii) conclure, sur la base des éléments probants recueillis, si les états financiers, pour autant qu'ils soient affectés par ces relations et ces transactions : a. sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou b. ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité) ; et (b) en outre, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement identifiées et comptabilisées dans les états financiers et si une information pertinente les concernant a été fournie dans ceux-ci.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
550.10	Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante : (a) Transaction conclue à des conditions de concurrence normale – Transaction conclue selon des termes et à des conditions similaires à celle effectuée entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent de manière indépendante l'un par rapport à l'autre et au mieux de leurs intérêts respectifs ; (b) Parties liées – Partie qui répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes : (Voir par. A4–A7) (i) une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable ; ou (ii) lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées : a. une personne, ou une autre entité, qui détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité qui présente ses états financiers ; b. une autre entité, sur laquelle l'entité qui présente ses états financiers a le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires ; ou c. une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait : i. d'actionnaires communs les contrôlant ; ii. de la détention du capital par les membres d'une même famille ; ou iii. d'une direction générale commune. Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un Etat (par exemple d'un gouvernement national, régional ou local) ne sont pas considérées comme des parties liées à moins qu'elles ne conduent des transactions importantes ou partagent entre elles des ressources à grande échelle.

12.1 Vue d'ensemble

Etant donné que les parties liées ne sont pas indépendantes les unes des autres, il y a souvent des risques d'anomalies significatives plus élevés pour les opérations effectuées avec des parties liées que pour les opérations effectuées avec des parties non liées. En conséquence, les référentiels comptables contiennent souvent des exigences comptables et des divulgations portant sur les opérations et les soldes des parties liées. Ces exigences ont pour but de fournir aux utilisateurs des états financiers une connaissance de la nature de ces opérations/soldes et leurs effets réels ou potentiels.

Les facteurs de risques potentiels, relatifs aux transactions effectuées avec les parties liées, sont présentés ci-dessous.

Tableau 12.1-1

	Description
Opérations très compliquées	Les parties liées peuvent opérer à travers une gamme étendue et complexe de relations et de structures.
Relations et opérations non identifiées	• Les relations entre les parties liées peuvent être occultées, car elles présentent une plus grande possibilité de collusion, de dissimulation ou de manipulation par la direction. • Les systèmes d'information de l'entité peuvent être inefficaces pour identifier ou résumer les opérations et les soldes en suspens entre l'entité et ses parties liées. • La direction peut ne pas être au courant de l'existence de toutes les relations et de toutes les opérations réalisées avec les parties liées.
Opérations non menées dans le cadre normal des opérations courantes	Les opérations avec les parties liées peuvent ne pas être réalisées selon les conditions du marché ou celles décrites ci-dessus ; elles peuvent aussi être réalisées au-dessous de la juste valeur ou même sans aucune contrepartie.

La direction est responsable de l'identification des parties liées et des informations à fournir dans les états financiers qui les concernent, ainsi que de la comptabilisation des opérations réalisées avec lesdites parties liées. Cette responsabilité requiert de la direction de mettre en œuvre un contrôle interne adéquat afin de garantir que les transactions entre les parties liées sont correctement identifiées, enregistrées dans le système d'information et divulguées dans les états financiers.

L'auditeur est tenu de rester vigilant quant aux informations sur les parties liées lors de l'examen des registres comptables ou des documents tout au long de l'audit. Cela comprend l'examen de certains documents clés, mais ne nécessite pas une analyse approfondie des registres comptables et des documents pour identifier spécialement les parties liées.

Dans les petites entités, ces procédures sont susceptibles d'être simples et informelles. La direction peut ne pas avoir facilement des informations sur les parties liées (il est peu probable que les systèmes comptables aient été conçus pour identifier les parties liées) de telle sorte que l'auditeur peut avoir besoin de faire des enquêtes et des analyses de comptes afin de déceler d'éventuelles parties liées, et ce, au-delà des registres comptables et des informations fournies dans les comptes.

Référentiels comptables

Etant donné que les parties liées ne sont pas indépendantes les unes des autres, de nombreux référentiels comptables imposent des exigences spécifiques de comptabilisation et d'information à fournir relatives aux relations avec les parties liées, ainsi que les opérations et soldes qui s'y rapportent. Cela permet aux utilisateurs des états financiers de connaitre leur nature et leurs effets réels ou potentiels sur les états financiers.

Lorsque le référentiel comptable applicable impose des exigences de comptabilisation et d'information à fournir, qui se rapportent aux parties liées, l'auditeur a la responsabilité d'effectuer des procédures d'audit pour identifier, évaluer et répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de l'éventuel échec de l'entité d'expliquer ou de divulguer les relations avec les parties liées , les opérations ou les soldes en conformité avec les exigences du référentiel comptable.

Lorsque le référentiel comptable applicable ne définit que des règles minimales ou n'établit aucune règle concernant les parties liées, l'auditeur doit encore acquérir une connaissance suffisante des relations et des opérations réalisées avec les parties liées de l'entité pour être en mesure de conclure si les états financiers, pour autant qu'ils soient affectés par ces relations et ces opérations :

- sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ;
- ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité).

Lorsqu'une information identifiée suggère l'existence de relations ou d'opérations avec les parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées auparavant par la direction, l'auditeur est obligé de déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de telles relations ou opérations.

La norme ISA 550 fournit des directives sur la responsabilité de l'auditeur et sur les procédures d'audit concernant les parties liées et les opérations réalisées avec elles.

Tableau 12.1-2

La responsabilité de l'auditeur au cas où :	Description
Le référentiel comptable applicable définit peu ou pas d'exigences	Acquérir une connaissance des relations et des opérations réalisées avec les parties liées de l'entité suffisante pour: • reconnaître les facteurs de risque de fraude, le cas échéant, découlant des relations et des opérations réalisées avec les parties liées, qui sont pertinents pour l'identification et pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ; • Conclure, sur la base des éléments probants recueillis, si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et opérations, sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité).
Le référentiel comptable applicable établit des exigences	En plus des étapes décrites ci-dessus, il y a lieu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour se conformer aux exigences de comptabilisation et de divulgation spécifiques qui se rapportent aux relations, aux opérations et aux soldes réalisés avec les parties liées.

12.2 Evaluation des risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
550.11	Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées que les Normes ISA 315 et ISA 240 requièrent de l'auditeur pendant l'exécution de son audit, il est prévu que les procédures d'audit et les autres procédures liées mentionnées aux paragraphes 12 à 17 doivent être réalisées par l'auditeur pour réunir des informations pertinentes pour identifier les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. (Voir par. A8)
550.12	Les entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission requis par les Normes ISA 315 et ISA 240 doivent porter notamment sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs qui pourraient découler de relations ou de transactions avec les parties liées. (Voir par. A9–A10)
550.13	L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction : (a) de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente ; (Voir par. A11–A14) (b) de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ; et (c) de toute transaction conclue par l'entité avec les parties liées au cours de la période et, si tel est le cas, du type de transaction et de son objet.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
550.14	L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques jugées appropriées, pour acquérir une connaissance des contrôles, s'ils existent, que la direction a mis en place pour : (Voir par. A15–A20) (a) identifier, comptabiliser et communiquer les relations et les transactions avec les parties liées conformément au référentiel comptable applicable ; (b) autoriser et approuver les transactions et les accords importants intervenus avec les parties liées ; et (Voir par. A21) (c) autoriser et approuver les transactions et les accords importants intervenus qui sortent du cadre normal des activités.
550.15	Au cours de l'audit, lors de son examen de la comptabilité et des documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords intervenus et aux autres informations qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement. (Voir par. A22–A23) En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices indiquant l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement : (a) confirmations des banques ou des conseils juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ; (b) procès-verbaux d'assemblées d'actionnaires et des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et (c) tout autre élément comptable ou document qu'il considère nécessaire en la circonstance.
550.16	Si l'auditeur identifie, lors de la mise en œuvre des procédures d'audit requises par le paragraphe 15 ou d'autres procédures d'audit, des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : (Voir par. A24–A25) (a) de la nature de ces opérations ; et (Voir par. A26) (b) si des parties liées pourraient être concernées. (Voir par. A27)
550.17	L'auditeur doit partager l'information obtenue concernant les parties liées à l'entité avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par. A28)
550.18	Pour satisfaire à la diligence de la Norme ISA 315 requérant de l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives9, celui-ci doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées et déterminer si l'un de ces risques est important. En y procédant, l'auditeur doit considérer les transactions importantes identifiées avec les parties liées conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité comme générant des risques importants.
550.19	Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie ayant une influence dominante) lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes conformément à la Norme ISA 240. (Voir par. A6 et A29–A30)

Afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives qui sont associés aux relations et aux opérations effectuées avec les parties liées, l'auditeur devrait prendre en considération les points présentés ci-dessous.

Tableau 12.2-1

Identification des risques	Description
Traiter l'existence/ la nature/l'impact des parties liées et des opérations les concernant	Demander des informations sur : • L'identité des parties liées, y compris les changements par rapport à la période précédente. • La nature des relations entre l'entité et les parties liées. • Le type et l'objectif de toutes les opérations réalisées avec les parties liées. • Les contrôles (le cas échéant) que la direction a mis en place pour : • Identifier, expliquer et divulguer les relations et les opérations réalisées avec les parties liées en conformité avec le référentiel comptable applicable ; • Autoriser et approuver les opérations importantes et les accords réalisés avec les parties liées ; • Autoriser et approuver les opérations importantes et les accords conclus en dehors du cadre normal des opérations courantes.
Considérer les fraudes éventuelles	Discuter, au sein des membres de l'équipe affectée à la mission, de la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou d'erreurs découlant de relations et d'opérations réalisées avec les parties liées. Il y a lieu d'examiner aussi le fait de savoir si le pouvoir de direction est dominé par une seule personne, ou par un petit groupe de personnes, sans contrôles compensatoires. Les indicateurs d'une influence dominante comprennent par exemple ce qui suit : • La partie liée a opposé son veto quant à des décisions relatives à des affaires importantes prises par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; • Les opérations importantes sont soumises à la partie liée pour leur approbation finale ; • Il y a peu ou pas de débat entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant les propositions d'affaires initiées par la partie liée ; • Les opérations impliquant les parties liées (ou un membre proche de la famille de la partie liée) sont rarement examinées et approuvées de façon indépendante. L'influence dominante peut également exister dans certains cas, lorsque la partie liée a joué un rôle de premier plan lors de la création de l'entité et où elle continue de jouer un rôle de leader dans la gestion de l'entité. Si les facteurs de risque de fraude sont identifiés, il y a lieu de procéder à une évaluation des risques d'anomalies significatives. Si un risque d'anomalie significative peut se produire, il y a lieu de mettre au point une réponse d'audit appropriée.
Rester vigilant lors de l'examen des dossiers et des documents	Lors de l'examen des dossiers et des documents, il y a lieu de rester toujours vigilants aux relations et aux opérations réalisées avec d'éventuelles parties liées non divulguées. En particulier, il y a lieu de vérifier les vérifier et les documents suivants pour déceler d'éventuelles parties liées non identifiées et non divulguées auparavant : • Les confirmations des banques et des conseils juridiques obtenues ; • Les procès-verbaux des assemblées des actionnaires et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; • Les autres dossiers ou documents jugés nécessaires en la circonstance. Il y a toujours lieu de partager les informations recueillies sur d'éventuelles parties liées avec les autres membres de l'équipe.

Identification des risques	Description
Identifier les risques importants	Les opérations importantes réalisées avec les parties liées, qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité, peuvent engendrer des risques significatifs.

Point à prendre en considération

Dans les petites entités, l'identification des opérations réalisées avec les parties liées peut souvent être difficile. Si le client utilise un progiciel standard pour l'enregistrement comptable de ses opérations, il y a lieu d'envisager d'obtenir une copie électronique des fichiers des opérations comptabilisées, puis de les importer ensuite dans un autre fichier électronique. Avec l'utilisation des fonctions de tri et avec la configuration de quelques critères de sélection, il peut être possible de recueillir des informations pertinentes sur les clients/fournisseurs avec lesquels on aurait réalisé un petit nombre d'opérations, mais représentant de grands montants, ainsi que sur les opérations importantes ayant une taille ou une nature inhabituelle.

12.3 Réponses aux risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
550.20	Dans le cadre de la Norme ISA 330 qui exige de l'auditeur de répondre aux risques évalués, celui-ci définit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent inclure celles requises par les paragraphes 21 à 24. (Voir par. A31–A34)
550.21	Si l'auditeur identifie des accords ou des informations qui laissent supposer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas antérieurement identifiées ou ne lui aurait pas communiquées, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou de ces transactions.
550.22	Lorsque l'auditeur identifie des parties liées ou des transactions importantes avec celles-ci que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit : (a) communiquer rapidement l'information concernée aux autres membres de l'équipe affectée à la mission ; (Voir par. A35) (b) lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées : (i) demander à la direction d'identifier toutes les transactions avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les examiner de manière plus approfondie ; et (ii) s'enquérir de la raison pour laquelle les contrôles de l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer ; (c) mettre en œuvre des contrôles de substance sur ces parties liées nouvellement identifiées ou sur les transactions importantes avec celles-ci ; (Voir par. A36) (d) reconsidérer le risque que d'autres parties liées ou que d'autres transactions importantes avec des parties liées que la direction n'avait pas antérieurement identifiées ou ne lui avait pas communiquées puissent exister, et mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires ; et (e) si la non-communication par la direction s'avère intentionnelle (et en conséquence est l'indication d'un risque d'anomalie significative provenant de fraude), en apprécier les implications sur l'audit. (Voir par. A37)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
550.23	Pour les transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit : (a) examiner les contrats ou les accords sous-jacents, s'il en existe, et apprécier si : (i) la logique (ou l'absence de logique) économique de la transaction suggère qu'elle puisse avoir été conclue dans le but d'élaborer une information financière mensongère ou de dissimuler un détournement d'actifs ; (Voir par. A38–A39) (ii) les termes des transactions sont cohérents avec les explications de la direction ; et (iii) les transactions ont été correctement enregistrées et les informations les concernant fournies conformément au référentiel comptable applicable ; et (b) recueillir des éléments probants sur le fait que les transactions ont bien été autorisées et approuvées. (Voir par. A40–A41)
550.24	Si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant que des transactions avec des parties liées ont été conclues à des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion. (Voir par. A42–A45)

Pour répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives associés aux relations et aux opérations réalisées avec les parties liées, l'auditeur doit examiner les questions présentées ci-dessous :

Tableau 12.3-1

Traitement	Description
Lorsque l'auditeur identifie des arrangements ou des informations qui suggèrent l'existence de relations et d'opérations éventuelles avec des parties liées	• Déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment leur existence ; • Communiquer rapidement les informations aux membres de l'équipe affectée à la mission ; • Demander à la direction d'identifier toutes les opérations réalisées avec les parties liées ; • Au cas où les parties liées n'auraient pas été identifiées auparavant, il y a lieu de demander pourquoi. Considérer dans ce cas : - Les causes de l'échec des procédures d'identification des parties liées ; - Les risques de fraude (lorsque la non-divulgation des parties liées par la direction semble intentionnelle) ; • Considérer le risque que d'autres parties liées ne soient pas divulguées, que des opérations importantes avec les parties liées peuvent exister et effectuer autant de procédures d'audit complémentaires que cela serait nécessaire ; • Effectuer les contrôles de substance appropriés.
Opérations importantes réalisées avec les parties liées n'entrant pas dans le cadre normal des opérations courantes	• Examiner les contrats ou les accords sous-jacents, le cas échéant, et évaluer si : - Les pièces justificatives obtenues suggèrent l'existence d'éventuelles informations financières frauduleuses ou des dissimulations d'appropriations frauduleuses d'actifs ; - Les termes des accords sont cohérents avec les explications de la direction ; - Les transactions sont expliquées et divulguées conformément au référentiel comptable applicable ; • S'assurer que les transactions ont été bien autorisées et approuvées.
Assertions de la direction	Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant aux assertions de la direction sur la nature et l'étendue des opérations réalisées avec les parties liées. Considérer si des confirmations de soldes externes peuvent fournir des éléments probants fiables. Examiner le recouvrement et la valorisation des soldes de fin de période.

12.4 Reporting

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
550.25	Pour se forger une opinion sur les états financiers, conformément à la Norme ISA 700, l'auditeur doit apprécier si (Voir par. A46) : (a) les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et les informations fournies les concernant sont pertinentes, conformément au référentiel comptable applicable ; et (Voir par. A47) (b) les conséquences des relations et des transactions avec les parties liées peuvent aboutir à ce que : (i) les états financiers ne donnent pas une présentation sincère (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de la présentation sincère) ; (ii) les états financiers soient trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité).
550.26	Lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant : (Voir par. A48–A49) (a) que la direction ou ces personnes lui ont communiqué l'identité des parties liées et toutes les relations et transactions avec celles-ci dont elles ont connaissance ; et (b) que les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et que les informations les concernant ont bien été fournies conformément au référentiel comptable.
550.27	A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit communiquer à ces personnes toutes les questions importantes relevées au cours de l'audit en rapport avec les parties liées à l'entité. (Voir par. A50)
550.28	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit le nom des parties liées identifiées et la nature des relations avec celles-ci

L'auditeur considère les questions suivantes :

Schéma 12.4-1

Traitement	Description
Documenter et rapporter	• Documenter les noms des parties liées identifiées et la nature des relations établies avec celles-ci ; • Communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise toutes les questions importantes soulevées au cours de l'audit, en rapport avec les parties liées.
Obtenir les déclarations de la direction	Obtenir les déclarations écrites de la direction (et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise) que : • Toutes les parties liées et toutes les opérations réalisées avec elles ont été divulguées ; • Ces relations et ces transactions ont été expliquées et divulguées d'une façon appropriée dans les états financiers.
Déterminer si l'opinion d'audit nécessite d'être modifiée	Modifier le rapport d'audit au cas où : • Il n'est pas possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les parties liées et les opérations réalisées avec elles ; • Les informations fournies par la direction dans les états financiers (tels que cela est requis par le référentiel comptable) ne sont pas jugées adéquates.

Chapitre 13
LES EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE

Contenu de chapitre	Norme ISA pertinente
La responsabilité de l'auditeur au sujet des événements postérieurs à la date de clôture.	560

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
560.4	Les objectifs de l'auditeur sont de : (a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ; et (b) traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

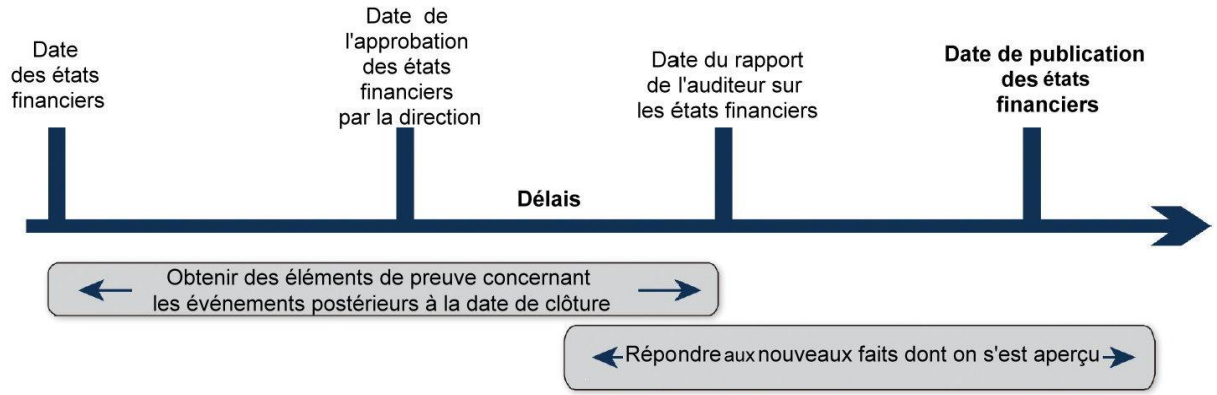
Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
560.5	Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante : (a) Date des états financiers – Date de clôture de la dernière période couverte par les états financiers ; (b) Date d'établissement des états financiers – Date à laquelle tous les états constituant les états financiers, y compris les notes y relatives, ont été établis et les personnes ayant autorité pour les arrêter en ont pris la responsabilité ; (Voir par. A2) (c) Date du rapport de l'auditeur – Date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les états financiers conformément à la Norme ISA 700 ; (Voir par. A3) (d) Date de publication des états financiers – Date à laquelle le rapport de l'auditeur et les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers ; (Voir par. A4–A5) (e) Evénements postérieurs à la clôture – Evénements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur et faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date de son rapport.

13.1 Vue d'ensemble

Cette norme fournit des directives sur la responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne les événements postérieurs à la date de clôture.

Les événements postérieurs à la date de clôture surviennent après la date de clôture des états financiers (date de fin de période). Les autres dates clés relatives à la préparation, à l'audit et à la publication des états financiers sont décrites dans le schéma ci-dessous.

Schéma 13.1-1



Les "évènements postérieurs à la date de clôture" se réfèrent :

- Aux évènements survenant entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit ;
- Aux faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date du rapport d'audit.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
560.6	L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés visant à déterminer si tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés. L'auditeur n'est cependant pas tenu de réaliser des procédures d'audit supplémentaires sur des éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant donné des résultats satisfaisants. (Voir par. A6)
560.7	L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures requises par le paragraphe 6 couvrant la période écoulée entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit, ou à une date aussi proche que possible de celle-ci. Il doit prendre en compte son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de telles procédures d'audit qui doivent comprendre : (Voir par. A7–A8) (a) la prise de connaissance de toutes procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés ; (b) des demandes d'informations auprès de la direction et, si cela s'avère nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir un effet sur les états financiers sont survenus ; (Voir par. A9) (c) la lecture des procès-verbaux, lorsqu'ils existent, des réunions d'associés, de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qui se sont tenues après la date des états financiers, et des demandes d'informations concernant les questions abordées lors de ces réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ; (Voir par. A10) (d) la prise de connaissance des derniers états financiers intermédiaires postérieurs à la clôture, le cas échéant.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
560.8	Si, à la suite de la réalisation des procédures requises par les paragraphes 6 et 7, l'auditeur identifie des événements nécessitant un ajustement des états financiers, ou une information à fournir dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.
560.9	L'auditeur doit demander à la direction et, selon les cas, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir une lettre d'affirmation, en application de la Norme ISA 580, confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir, ont fait l'objet du traitement requis.
560.10	L'auditeur n'a pas, après la date de son rapport, d'obligation de réaliser de procédures d'audit sur les états financiers. Toutefois, si après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, il a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit : (Voir par. A11) (a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; (b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative ; (c) s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.
560.11	Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (a) réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ; (b) à moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 ne trouvent à s'appliquer : (i) étendre les procédures d'audit décrites aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit ; et (ii) émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport d'audit ne doit pas être antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés.
560.12	Lorsque la loi, la réglementation ou le référentiel comptable n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux seules incidences du ou des événement(s) postérieur(s), à l'origine de cette modification, et que les personnes responsables d'approuver les états financiers n'ont pas l'interdiction de limiter leur approbation à cette seule modification, l'auditeur est autorisé à limiter les procédures d'audit, requises par le paragraphe 11(b)(i), sur les événements postérieurs à la clôture, à cette seule modification. Dans ces cas, il doit : (a) soit amender son rapport d'audit en y incluant une date supplémentaire visant uniquement la modification, ce qui par là-même indique que les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture ont porté uniquement sur la modification apportée aux états financiers et décrite dans une note à ceux-ci s'y rapportant ; (Voir par. A12) (b) soit émettre un nouveau rapport d'audit ou un rapport amendé comportant une mention dans un paragraphe d'observation4 ou un paragraphe relatif à d'autres points qui indique que les procédures de l'auditeur sur les événements postérieurs à la clôture n'ont porté que sur ceux à l'origine de la modification des états financiers décrite dans la note correspondante.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
560.13	Dans certains pays, la direction peut ne pas avoir l'obligation, en vertu de la loi, de la réglementation ou du référentiel comptable, de publier des états financiers modifiés et, par conséquent, l'auditeur n'a pas à émettre un rapport d'audit amendé ou un nouveau rapport. Cependant, lorsque la direction ne modifie pas les états financiers dans des situations où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, alors : (Voir par. A13–A14) (a) si le rapport d'audit n'a pas encore été communiqué à l'entité, il doit modifier son opinion, conformément à la Norme ISA 705 et ensuite transmettre son rapport ; ou (b) si le rapport d'audit a déjà été communiqué à l'entité, l'auditeur doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces personnes ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité, de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. Si les états financiers sont néanmoins communiqués sans les modifications nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. (Voir par. A15–A16)
560.14	Après la publication des états financiers, l'auditeur n'a pas d'obligation de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers. Toutefois, si, après la publication des états financiers, il a connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit : (a) s'entretenir de ce point avec la direction et, si cela s'avère nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; (b) déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative (c) s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.
560.15	Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (Voir par. A17) (a) réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ; (b) revoir les mesures prises par la direction visant à s'assurer que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés, accompagnés du rapport d'audit, est informée de la situation ; (c) à moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 ne trouvent à s'appliquer : (i) étendre les procédures d'audit visées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit, et dater ce nouveau rapport à une date qui ne soit pas antérieure à la date d'approbation des états financiers modifiés ; et (ii) émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés ; (d) lorsque les circonstances décrites au paragraphe 12 trouvent à s'appliquer, modifier son rapport d'audit ou émettre un nouveau rapport d'audit tel que requis par le paragraphe 12.
560.16	L'auditeur doit inclure dans son nouveau rapport d'audit ou son rapport modifié un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points renvoyant à une note aux états financiers s'y rapportant décrivant de façon plus détaillée les raisons de la modification apportée aux états financiers précédemment publiés et au rapport de l'auditeur émis antérieurement.
560.17	Si la direction ne prend pas les mesures nécessaires pour s'assurer que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés est informée de la situation, et ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, ce dernier doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise6, à moins que celles-ci ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité, qu'il prendra les mesures nécessaires pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. Si, malgré cette notification, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les actions nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. (Voir par. A18)

Date d'approbation des états financiers

Cette date peut être déterminée comme cela est présenté dans le tableau ci-dessous : *Tableau 13.1-2*

Date du rapport	La date au plus tôt, à laquelle les personnes dont **l'autorité est reconnue** : • Décident que toutes les déclarations qui comprennent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été préparées ; • Ont déclaré qu'elles assument la responsabilité de l'établissement de ces états financiers.
Personnes dont l'autorité est reconnue	• Ce sont les personnes mentionnées par les textes législatifs et règlementaires qui sont chargées de suivre les procédures nécessaires à l'approbation des états financiers ; • Les personnes, désignées par l'entité elle-même, chargées d'appliquer leurs propres procédures d'approbation des états financiers.
Nécessité de l'approbation des états financiers par les actionnaires	L'approbation finale des états financiers par les actionnaires n'est pas nécessaire à l'auditeur pour conclure que les éléments probants suffisants et appropriés, sur lesquels se fonde son opinion sur les états financiers, ont été obtenus.

Lors de la détermination de l'existence d'événements postérieurs à la date de clôture, et lors de l'évaluation de leur impact, l'auditeur va mener les étapes présentées ci-dessous.

Tableau 13.1-3

Procédure	Description
Identifier tous les événements postérieurs à la date de clôture	Effectuer les procédures d'audit pour identifier les événements postérieurs à la date de clôture qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci. Il s'agirait notamment : • De comprendre les procédures mises en place par la direction (le cas échéant) afin d'identifier les événements postérieurs à la date de clôture ; • De demander des informations auprès de la direction (et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise) en ce qui concerne : – Les nouveaux engagements, emprunts ou garanties ; – Les cessions ou acquisitions d'actifs qui ont eu lieu ou celles qui sont prévues ; – Les augmentations de capital ou les émissions d'obligations ; – Les accords de fusion ou de liquidation ; – Les actifs qui ont été expropriés par le gouvernement ou détruits (par un incendie ou une inondation, par exemple) ; – Les litiges, les réclamations et les autres contingences ; – Les ajustements comptables inhabituels effectués ou envisagés ; – Tous les événements, ayant eu lieu ou susceptibles de se produire, qui mettent en question le caractère approprié de l'hypothèse de continuité de l'exploitation ou d'autres principes comptables ; – Tous les événements relatifs à la mesure des estimations ou des provisions incluses dans les états financiers ; – Tous les événements touchant la recouvrabilité des actifs. • De lire, le cas échéant, des procès-verbaux des réunions (de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise) qui se sont tenues après la date des états financiers et d'enquêter sur les questions discutées lors des réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ; • De lire les rapports financiers établis après la fin de période, le cas échéant.

Procédure	Description
Obtenir une déclaration écrite de la direction	Examiner si une déclaration écrite de la direction couvrant tous les évènements particuliers postérieurs à la date de clôture serait nécessaire pour appuyer les éléments probants et recueillir, de cette manière, des éléments probants suffisants et appropriés.
Des faits sont connus par l'auditeur *(après la date du rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers)*	• Discuter les points en question avec la direction (et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) ; • Déterminer si les états financiers doivent être modifiés et, dans l'affirmative : – S'enquérir auprès de la direction sur la façon dont elle entend traiter les points en question dans les états financiers ; – Effectuer les procédures d'audit complémentaires nécessaires ; – Publier un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés. Cela pourrait aussi inclure une double datation du rapport, limitée à la modification (voir chapitre 13.2, Tome 1), ou l'ajout d'un paragraphe d'observation ; • Au cas où la direction ne modifierait pas les états financiers, l'auditeur devrait émettre une opinion d'audit modifiée. • Si le rapport d'audit a déjà été communiqué à la direction, l'auditeur doit lui notifier (et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise) de ne pas communiquer aux tiers les états financiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. • Si les états financiers ont été communiqués aux tiers malgré la notification, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées (après consultation du conseiller juridique du cabinet) pour prévenir le risque qu'un utilisateur ne s'appuie sur son rapport d'audit.
Des faits sont connus par l'auditeur *(après la date de publication des états financiers)*	• Discuter de ce problème avec la direction (et les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise) ; • Déterminer si les états financiers doivent être modifiés et, dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction sur la façon dont elle entend traiter le problème dans les états financiers ; • Si la direction modifie les états financiers : - Étendre les procédures d'audit relatives aux évènements postérieurs à la date de clôture jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit, à moins que le rapport d'audit n'ait été modifié que pour inclure une date supplémentaire limitée à une modification bien particulière (voir chapitre 13.2, Tome 1) ; - Effectuer toutes les procédures d'audit complémentaires requises ; - Revoir les mesures prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes en possession des états financiers précédemment publiés accompagnés du rapport d'audit sont informées de la situation ; - Emettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés. • Emettre un nouveau rapport d'audit modifié qui inclut un « paragraphe d'observation » (voir le chapitre 13.2, Tome 1). Dans le cas où la direction ne prend pas des mesures pour s'assurer que toutes les personnes en possession des états financiers précédemment publiés sont informées de la situation, il y a lieu : - D'aviser la direction (et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) que l'auditeur prendra les mesures appropriées afin de tenter de prévenir le risque qu'un utilisateur ne s'appuie sur son rapport d'audit. • Si, malgré cette notification, la direction (ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) ne prend pas les actions nécessaires, l'auditeur doit prendre des mesures appropriées (comme la consultation des conseillers juridiques) pour prévenir qu'un utilisateur s'appuie sur son rapport d'audit.

Point à prendre en considération

Il est dans l'intérêt à la fois de l'auditeur et du client d'achever les travaux nécessaires à l'émission du rapport d'audit à temps. Cela permettrait de minimiser l'étendue du travail nécessaire pour identifier, évaluer et divulguer éventuellement les événements postérieurs à la date de clôture dans les états financiers.

13.2 Double datation du rapport d'audit

Les événements postérieurs à la date de clôture, qui n'auraient été connus qu'après la date du rapport d'audit, donnent lieu souvent à des travaux d'audit complémentaires qui vont, de ce fait, être requis et affecter les soldes de comptes, les estimations comptables, les provisions et les autres informations à fournir dans les états financiers. Dans de telles situations un nouveau rapport d'audit sera émis et il ne devrait pas comporter une date antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés.

Toutefois, pour certains événements postérieurs à la date de clôture, le travail d'audit complémentaire requis peut être limité uniquement à une modification des états financiers, décrite dans la note concernée, présentée en annexe à ceux-ci. Dans de telles situations (en supposant que les textes législatifs et réglementaires locaux le permettent), la date initiale du rapport d'audit serait maintenue mais une nouvelle date serait ajoutée (double datation) afin d'informer les lecteurs que les procédures de l'auditeur, effectuées après la première date du rapport, ont été limitées aux modifications subséquentes.

Exemple d'une situation de double datation :

- Le rapport d'audit initial était daté du 15 Septembre 20XX ;
- Le 22 Octobre 20xx, l'entité a annoncé la vente d'une partie importante de son activité. Une nouvelle note "Y" décrivant l'événement a été préparée par la direction pour être incluse dans les états financiers ;
- Les travaux d'audit effectués sur le contenu de la note "Y" ont été achevés le 3 novembre 20xx.

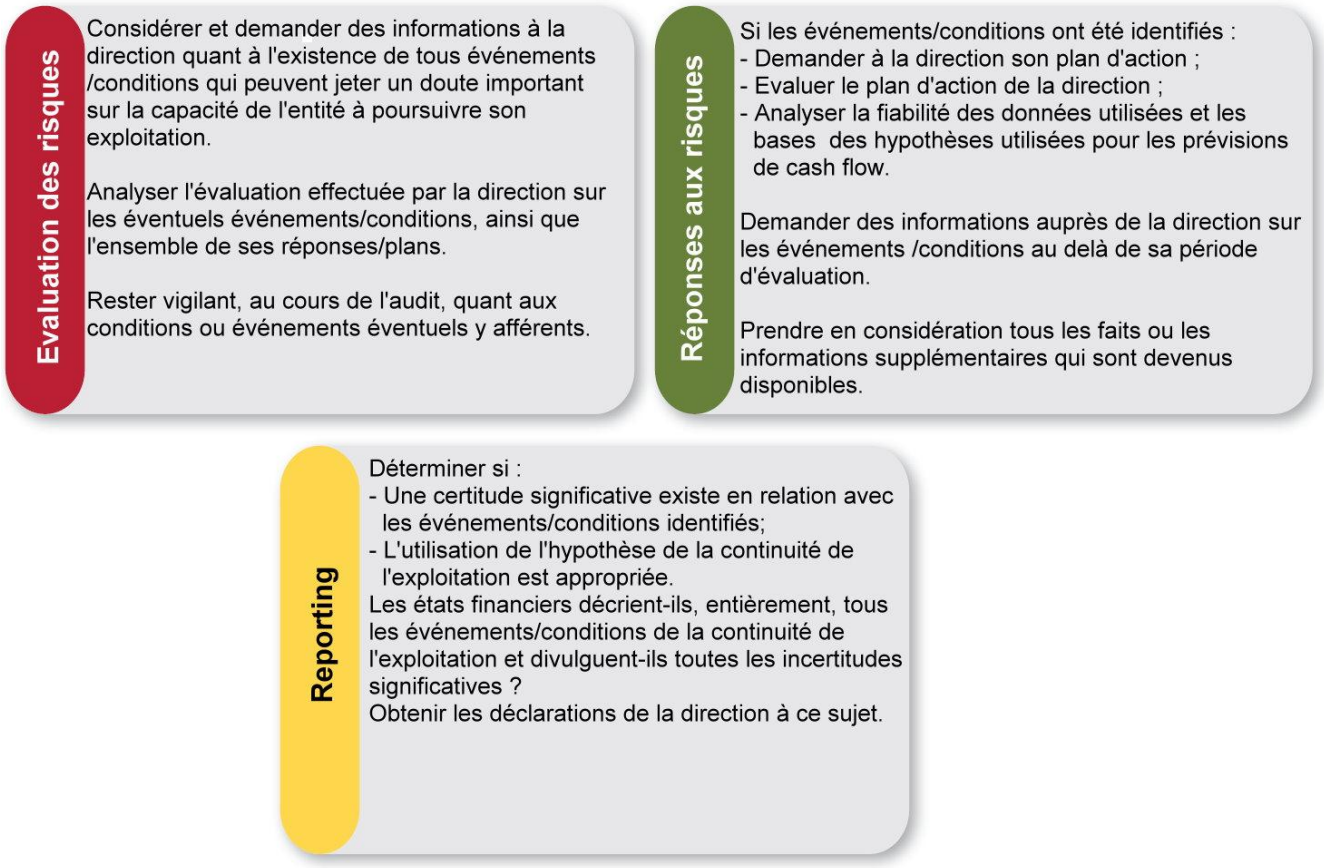
Le libellé révisé de la double datation du rapport d'audit serait le suivant :

« Le 15 Septembre 20XX, sauf pour la note Y qui est datée le 3 Novembre 20xx. »

Chapitre 14
LA CONTINUITE DE L'EXPLOITATION

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
La responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne l'application, par la direction, de l'hypothèse de continuité de l'exploitation lors de l'établissement des états financiers et son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.	570

Schéma 14.0-1



Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
570.9	Les objectifs de l'auditeur sont les suivants : (a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers (b) tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et (c) en déterminer les incidences sur le rapport de l'auditeur.

14.1 Vue d'ensemble

L'hypothèse de continuité de l'exploitation est un principe fondamental qui doit être pris en compte pour la préparation des états financiers.

La norme ISA 570 fournit des directives sur la responsabilité de l'auditeur afférente à l'audit des états financiers en ce qui concerne l'hypothèse de continuité de l'exploitation et l'évaluation, par la direction, de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
570.2	Selon l'hypothèse de continuité de l'exploitation, une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur la base de cette hypothèse, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Des états financiers à usage particulier peuvent, ou non, être établis conformément à un référentiel comptable selon lequel le principe de continuité de l'exploitation est pertinent (par exemple, le principe de continuité de l'exploitation n'est pas pertinent pour certains états financiers établis dans certains pays pour des raisons fiscales). Lorsque l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. (Voir par. A1)

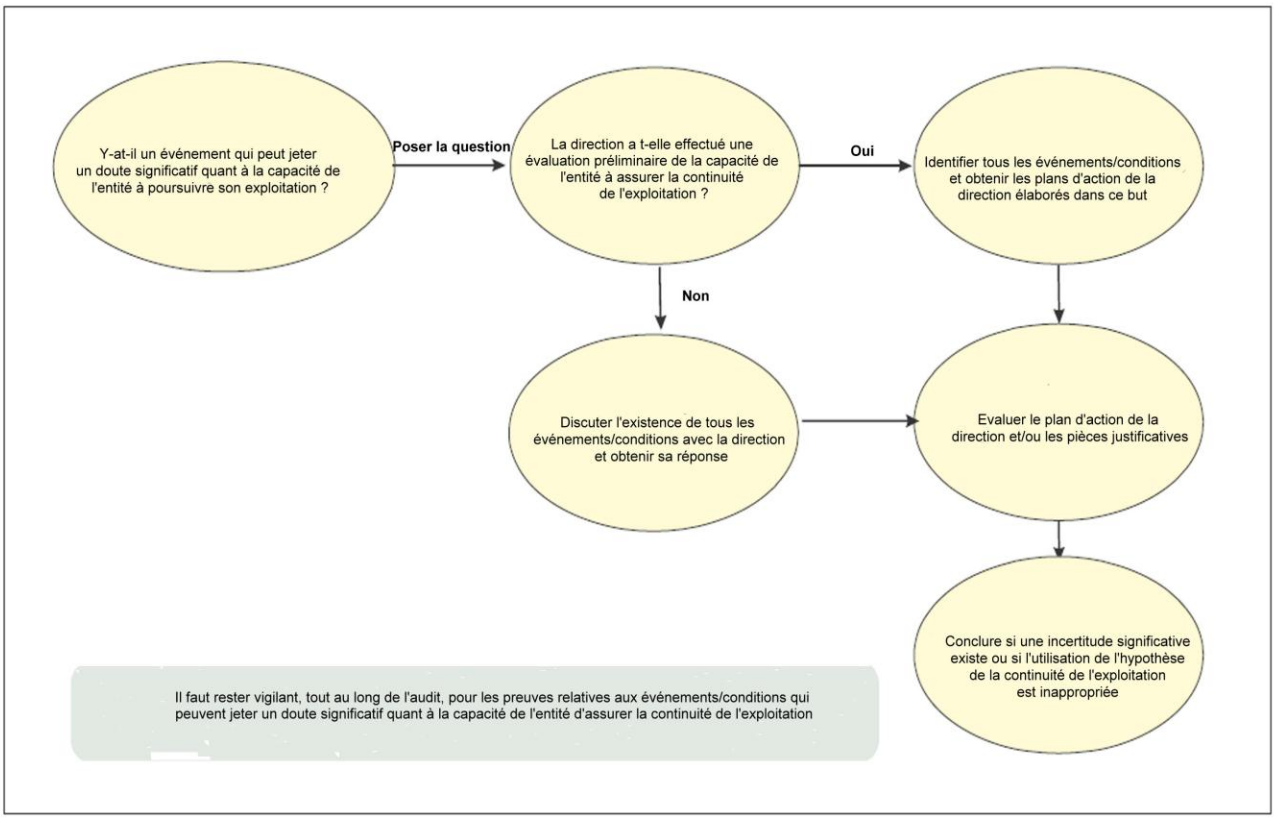
Selon l'hypothèse de continuité de l'exploitation, une entité est normalement considérée en continuité d'exploitation pour un avenir prévisible et n'ayant ni l'intention ni la nécessité d'être liquidée, d'interrompre son activité commerciale ou de rechercher une protection contre ses créanciers en vertu des textes législatifs et réglementaires. En conséquence, les actifs et les passifs sont comptabilisés sur la base de l'hypothèse que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

14.2 Procédures d'évaluation des risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
570.10	Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315, l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Voir par. A2–A5) (a) dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'actions pour y faire face ; ou (b) dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de continuité de l'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
570.11	Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A6)

Les exigences peuvent être résumées comme suit :

Schéma 14.2-1



Des exemples d'évènements ou de conditions qui, individuellement ou en cumulé, sont susceptibles de jeter un doute important sur l'hypothèse de continuité de l'exploitation sont énoncés ci-dessous :

Tableau 14.2-2

Indicateurs	Descriptions
Indicateurs financiers	• Passif net excédant l'actif, ou fonds de roulement négatif. • Echéances d'emprunts approchant leur terme sans possibilités réalistes d'extension ou de remboursement, ou bien recours excessif à des emprunts à court terme pour financer des actifs à long terme. • Indications de retrait du soutien financier par les créanciers. • Etats financiers historiques ou prospectifs montrant des cash-flows d'exploitation négatifs. • Ratios financiers clés défavorables. • Perte d'exploitation significative ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer les cash-flows d'exploitation. • Arriérés de dividendes non réglés, ou cessation de leur distribution. • Incapacité de régler les créditeurs à l'échéance. • Incapacité de satisfaire aux termes des conventions de prêts. • Changement dans l'attitude des fournisseurs refusant un crédit au profit de livraisons contre remboursement. • Incapacité d'obtenir un financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.
Indicateurs opérationnels	• Intentions de la direction de liquider l'entité ou de cesser ses activités. • Départ de cadres dirigeants supérieurs sans remplacement. • Perte d'un marché important, d'un (de) client(s) clé(s), d'une franchise, d'une licence ou d'un (de) fournisseur(s) principal (aux). • Conflits de travail. • Pénuries d'approvisionnements importants. • Emergence d'un concurrent avec un succès très marqué.
Autres indicateurs	• Non-respect d'obligations relatives au capital ou d'autres obligations législatives ; • Procédures judiciaires ou en violation de textes réglementaires à l'encontre de l'entité qui peuvent, si elles aboutissent, engendrer des dommages financiers auxquels l'entité ne pourra probablement pas faire face ; • Changements dans la législation ou la réglementation, ou dans la politique gouvernementale, risquant d'avoir un impact défavorable sur l'entité ; • Sinistres non assurés ou insuffisamment assurés lors de leur survenance.

L'importance de tels événements ou de telles conditions peut souvent être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple, le fait que l'entité ne soit pas en mesure de rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans de la direction pour disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession d'actifs, le rééchelonnement de la dette ou une augmentation de capital. De la même façon, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité sur le marché d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

14.3 Appréciation de l'évaluation réalisée par la direction

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
570.12	L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A7–A9 ; A11–A12)
570.13	Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte, pour sa propre évaluation, la même période que celle retenue par la direction et qui correspond aux exigences du référentiel comptable applicable, ou de la loi ou de la réglementation si celle-ci prescrit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation couvre une période inférieure à douze mois à compter de la date des états financiers, telle que cette date est définie par la Norme ISA 560, l'auditeur doit demander à la direction d'étendre son évaluation sur une période d'au moins douze mois à compter de cette date. (Voir par. A10–A12)
570.14	Lorsqu'il apprécie l'évaluation de la direction, l'auditeur doit déterminer si la direction a pris en considération toutes les informations pertinentes dont lui-même a eu connaissance au cours de son audit.
570.15	L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction d'événements ou de conditions dont elle aurait connaissance, qui pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui seraient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A13–A14)

Appréciation des plans mis au point par la direction dans les petites entités

La direction des petites entités peut ne pas avoir fait d'évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; toutefois, au lieu de cela, la direction peut s'appuyer sur sa connaissance approfondie de l'activité et des perspectives futures qu'elle prévoie.

Les procédures spécifiques d'évaluation de l'auditeur peuvent comprendre :

- La discussion du financement à moyen et à long terme de l'entité avec la direction ;
- La corroboration des intentions de la direction avec la connaissance de l'entité acquise par l'auditeur et les éléments justificatifs obtenus ;
- Le fait de s'assurer que la direction a satisfait à l'obligation d'étendre sa période d'évaluation à 12 mois au moins. Cela pourrait être réalisé à travers la discussion, les enquêtes et l'examen des pièces justificatives, ainsi que par l'évaluation des résultats obtenus par l'auditeur quant à leurs faisabilités. Par exemple, une prévision du chiffre d'affaires peut être justifiée par des bons de commandes clients ou des contrats de vente ; et
- Le fait d'enquêter pour savoir si la direction a connaissance d'événements/conditions, au-delà de sa période d'évaluation obligatoire de 12 mois, qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Les facteurs particuliers qui pourraient jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation comprennent :

- **La capacité de l'entité à faire face à des conditions défavorables**

  Les petites entités peuvent être en mesure de réagir rapidement afin d'exploiter des opportunités, mais peuvent manquer de réserves pour pouvoir maintenir leurs activités (en cas d'aléas défavorables).

- **La disponibilité des financements**

  Cela pourrait comprendre les banques et autres bailleurs de fonds qui cessent de soutenir l'entité. Cela pourrait également inclure un retrait ou une modification importante dans les termes d'un prêt ou de la garantie d'un prêt de la part du propriétaire-dirigeant (ou d'autres parties liées comme les membres de la famille par exemple).

- **Autres changements majeurs**

Cela pourrait inclure la perte éventuelle d'un fournisseur principal, un client important, un employé clé, ou le droit d'exploiter des licences, des franchises ou d'autres accords juridiques.

Le tableau suivant présente les procédures à réaliser par l'auditeur dans ces conditions.

Tableau 14.3-1

Traitement	Description
Pièces justificatives disponibles	Documenter : • Les termes de tous les prêts et financements accordés à l'entité ; • Les détails des prêts subordonnés à des tiers, exemple la banque ; • Les détails de financement par des tierces parties sur la base de garanties ou de biens personnels donnés en garantie ; • Les détails des autres changements qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
Existence de supports additionnels	Évaluer la capacité du propriétaire-dirigeant, ou d'autres parties liées, à : • Fournir un support additionnel nécessaire, tel que des prêts ou des garanties ; • Respecter les obligations au titre des conventions de soutien.
Autres changements majeurs	Traiter l'impact sur les activités de l'entité d'un changement majeur comme la perte de clients, de fournisseurs, et d'employés clés ou la perte de chiffre d'affaires en raison d'obsolescences techniques, de l'arrivé d'un nouveau concurrent, etc.
Demande de confirmations écrites	Demander une confirmation écrite en ce qui concerne : • Les termes et les conditions de l'aide financière qui est fournie ; • Les intentions ou la compréhension du propriétaire-dirigeant en ce qui concerne l'appui fourni.

14.4 Réponse aux risques - Lorsque des évènements sont identifiés

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
570.16	Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure : (Voir par. A15) (a) de demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait ; (b) d'apprécier les plans d'actions futures de la direction pour faire face aux problèmes relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances ; (Voir par. A16) (c) dans le cas où l'entité a établi des prévisions de flux de trésorerie, et que l'analyse de celles-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action futures de la direction : (Voir par. A17–A18) (i) d'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir la prévision ; et (ii) de déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions ; (d) de déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ; (e) de demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans d'action futures et le caractère réalisable de tels plans.

Lorsque l'auditeur identifie les événements/conditions relatifs à la continuité de l'exploitation, l'étape suivante consisterait à effectuer des procédures supplémentaires (y compris l'examen des facteurs d'atténuation) pour déterminer l'existence ou non d'une incertitude significative.

Incertitude significative

Des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peuvent être identifiés. Une incertitude significative existe lorsque l'ampleur de leurs impacts potentiels et leur probabilité de survenance est telle que, d'après le jugement de l'auditeur, la divulgation appropriée de la nature et des implications de l'incertitude sont nécessaires pour la présentation sincère des états financiers d'une part ; et d'autre part, pour le cas où le référentiel comptable repose sur le concept de conformité, les états financiers ne doivent pas être trompeurs.

Les plans d'action de la direction pour traiter les questions relatives à la continuité de l'exploitation comprennent généralement une ou plusieurs stratégies, comme celles présentées ci-après :

- La cession des actifs ;
- L'emprunt ou la restructuration de la dette ;
- La réduction ou bien l'ajournement des dépenses d'investissements ;
- Les opérations de restructuration, y compris celles touchant les produits et les services de l'entité ;
- La recherche d'une fusion ou de l'acquisition d'une autre entité ;
- L'augmentation de capital.

Le tableau suivant présente les mesures à prendre par l'auditeur pour traiter les problèmes de la continuité de l'exploitation :

Tableau 14.4-1

Traitement	Description
Obtention de l'évaluation faite par la direction et de son plan d'action futur	Si elle n'est pas déjà réalisée, il y a lieu de demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
Appréciation des plans d'action futurs de la direction	Évaluer les actions futures envisagées par la direction en vue d'examiner l'évaluation de la continuité de l'exploitation. Considérer particulièrement les aspects suivants : • Les résultats des plans envisagés vont-ils améliorer la situation ? • Les plans sont-ils réalisables dans les circonstances présentes ? • L'appréciation de la fiabilité des prévisions des profits/cash-flows d'exploitation et quelles sont les bases des hypothèses utilisées ? • L'identification, la discussion et l'obtention de preuves pour d'autres facteurs, pouvant influer sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, tels que : - Faibles résultats d'exploitation récents ; - Non-respect des termes relatifs aux obligations ou contrats de prêt ; - Références, dans des comptes rendus de réunions, à des difficultés de financement ; - Existence de litiges/réclamations et estimations de leurs incidences financières ; - Existence, légalité et possibilité de mise en vigueur des accords conclus avec des tiers visant à fournir des soutiens financiers ou à les maintenir ; - Capacité financière des parties liées et des tierces parties de fournir des fonds supplémentaires ou des garanties de prêt ; - Les autres événements postérieurs à la clôture ; - Les indicateurs de fraudes telles que les dépassements de la part de la direction, les transactions fictives ou la dissimulation de faits importants. • Le maintien de l'existence, des modalités et de l'adéquation des emprunts. • Les rapports sur les mesures réglementaires. • L'adéquation de la justification de toutes les cessions d'actifs prévues. Il y a lieu de considérer aussi l'impact des faits ou des informations supplémentaires réalisés ou obtenus après la date à laquelle la direction a mis au point son évaluation et ses plans d'action.
Obtention d'une confirmation écrite	Demander une déclaration écrite de la direction (et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise) au sujet de leurs plans d'action futurs et de leur faisabilité.

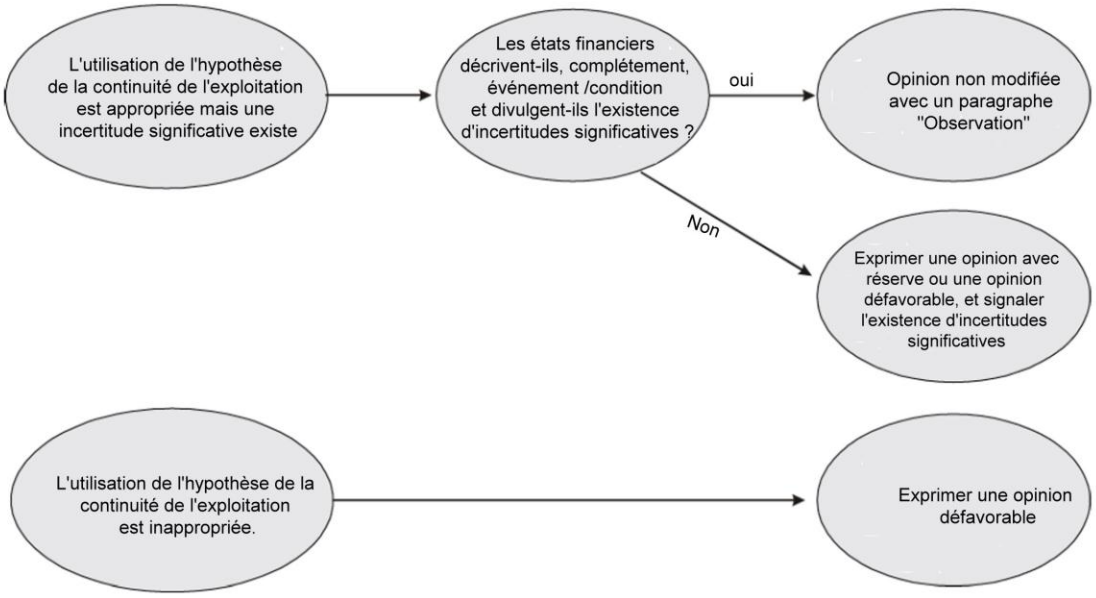
14.5 Reporting

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
570.17	A partir des éléments probants recueillis, l'auditeur doit conclure, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature des implications de cette incertitude est nécessaire pour : (a) assurer la sincérité des états financiers, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère ; ou (b) assurer que les états financiers ne soient pas trompeurs, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité. (Voir par. A19)
570.18	Si l'auditeur conclut que l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers : (a) décrivent de manière appropriée les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'actions de la direction pour y faire face ; et (b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. (Voir par. A20)
570.19	Si une information pertinente est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit visant : (a) à mettre en exergue l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et (b) à attirer l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 18. (Voir Norme ISA 706 - par. A21–A22)
570.20	Si une information pertinente n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705. Il doit indiquer dans son rapport d'audit qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A23 – A24)
570.21	Lorsque les états financiers de l'entité ont été établis sur la base de l'hypothèse de continuité de l'exploitation mais que l'auditeur, selon son propre jugement, considère que l'application de cette hypothèse retenue par la direction est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Voir par. A25–A26)
570.22	Si la direction ne souhaite pas procéder à une évaluation ou compléter celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, ce dernier doit s'interroger sur les incidences de cette situation sur son rapport d'audit. (Voir par. A27)
570.23	A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit leur communiquer les événements et les conditions relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une telle communication doit porter sur les points suivants : (a) le fait que les événements ou les conditions constituent ou non une incertitude significative ; (b) le caractère approprié ou non de l'application de l'hypothèse de continuité de l'exploitation pour l'établissement et la présentation des états financiers ; et (c) la pertinence des informations y relatives fournies dans les états financiers.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
570.24	En cas de délai important entre la date des états financiers et celle de l'approbation de ces états par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit s'enquérir des raisons de ce retard. S'il estime que ce retard pourrait être imputable à des événements ou à des conditions liées à l'hypothèse de continuité de l'exploitation, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires, selon les indications du paragraphe 16, de même qu'il doit s'interroger sur l'incidence sur ses conclusions de l'existence d'une incertitude significative, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 17.

L'étape finale consiste à déterminer l'incidence des événements/conditions relevés sur le rapport d'audit et de communiquer la décision prise à leur propos à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, le cas échéant. Le schéma suivant résume ces exigences :

Schéma 14.5-1



Chapitre 15
LE RESUME DES EXIGENCES D'AUDIT CONTENUES DANS LES AUTRES NORMES ISA

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Résumé des exigences d'audit, contenues dans des normes ISA spécifiques, qui ne sont pas traitées pour autant dans ce Guide.	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720

15.1 Vue d'ensemble

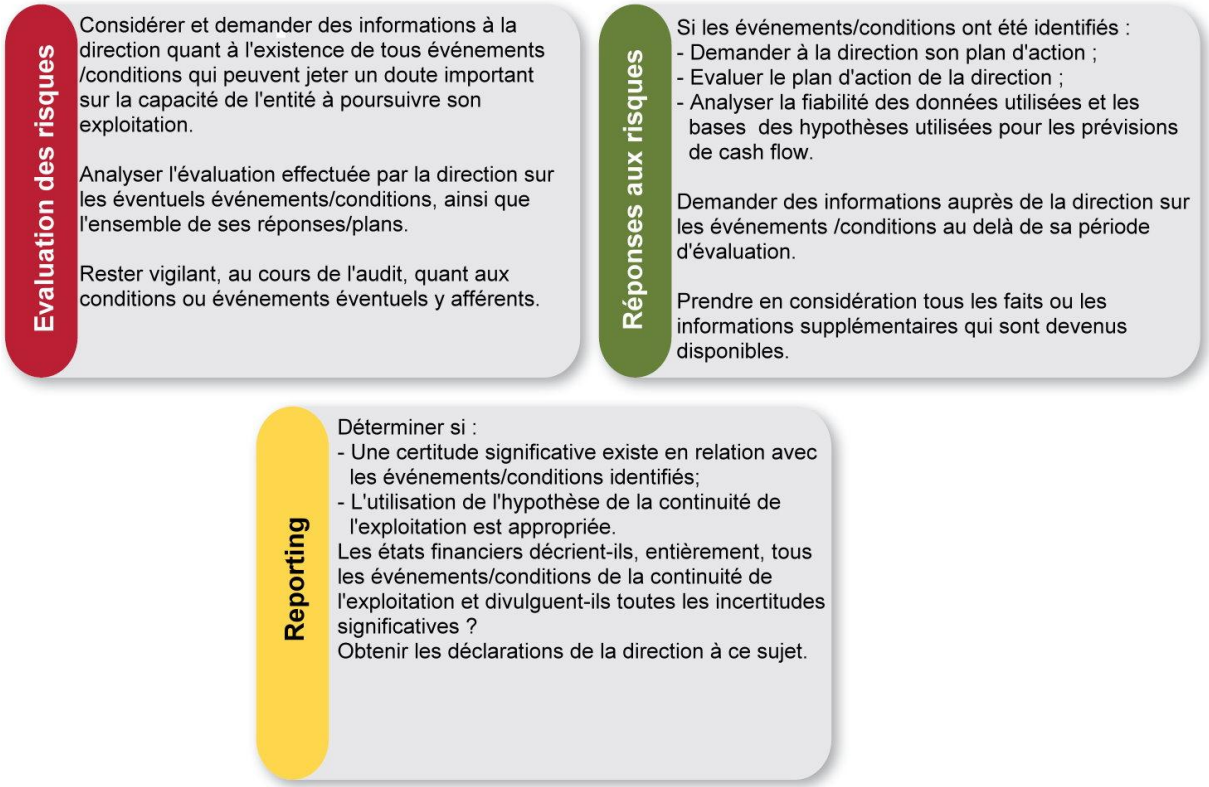
Ce chapitre comporte un résumé des exigences d'audit contenues dans des normes ISA, qui ne sont pas traitées spécifiquement pour autant dans ce Guide, comme cela est indiqué dans le tableau ci-dessous :

Tableau 15.1-1

Norme ISA	Titre	Référence du chapitre
250	Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers	T1-15.2
402	Facteurs à considérer pour l'audit d'une l'entité faisant appel à une société de services.	T1-15.3
501	Éléments probants - Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques	T1-15-4
510	Mission d'audit initiale - Soldes d'ouverture	T1-15.5
600	Aspects particuliers - audits d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)	T1-15.6
610	Utilisation des travaux des auditeurs internes	T1-15.7
620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur	T1-15.8
720	Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités	T1-15.9

15.2 Norme ISA 250 - Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers

Schéma 15.2-1



Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
250.10	Les objectifs de l'auditeur sont les suivants : (a) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et l'information fournie dans les états financiers ; (b) mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers ; et (c) apporter une réponse appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
250.11	Pour les besoins de cette Norme ISA, les termes ci-après ont la signification suivante : Non-respect des textes – Le fait que l'entité a omis ou a commis des actes, intentionnels ou non intentionnels, qui enfreignent des textes législatifs ou réglementaires en vigueur. De tels actes englobent les opérations conclues par l'entité, en son nom propre ou pour son compte, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés. Le non-respect des textes n'inclut pas les fautes personnelles (sans lien avec les activités opérationnelles de l'entité), commises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les employés de l'entité.

Le non-respect, par l'entité, des textes législatifs et réglementaires peut entraîner une anomalie significative dans les états financiers.

La responsabilité de la prévention et de la détection du non-respect, par l'entité, des textes législatifs et réglementaires incombe à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les actions de la direction, dans ce sens, peuvent comprendre :

- La tenue d'un registre pour les textes législatifs importants, ainsi que pour l'enregistrement de toutes les plaintes reçues ;
- La surveillance des exigences légales et la conception de procédures/contrôles internes pour assurer la conformité avec ces exigences ;
- Le recrutement de conseillers juridiques pour aider la direction dans la surveillance des exigences légales ;
- L'élaboration, la communication, la mise en œuvre et le suivi d'un code de conduite.

Lorsque l'auditeur détecte des cas de non-respect, leur impact sur les états financiers et sur les autres aspects d'audit (tels que l'intégrité de la direction/employés) devront être pris en considération.

Evaluation des risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
250.12	Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, conformément à la Norme ISA 315, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale : (a) du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle opère ; et (b) de la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Voir par. A7)
250.14	L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes visant à faciliter l'identification des cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui sont susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers : (Voir par. A9–A10) (a) s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, du respect par l'entité de ces textes législatifs et réglementaires ; et (b) examiner la correspondance, si elle existe, avec les autorités délivrant les licences d'exploitation ou avec les autorités de contrôle.

Les procédures d'évaluation des risques impliquent l'obtention d'une connaissance générale du cadre légal et réglementaire, ainsi que de la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. Cette connaissance générale pourrait inclure les points présentés ci-dessous :

Tableau 15.2-2

Traitement	Description
Identifier les textes législatifs et réglementaires se rapportant aux états financiers	Quels sont les textes législatifs et réglementaires qui traitent : • La forme et le contenu des états financiers ? • Les publications relatives aux informations financières spécifiques du secteur d'activité de l'entité ? • La comptabilisation des transactions se rapportant aux contrats gouvernementaux ? • Les charges à payer ou l'enregistrement des impôts sur le revenu et des charges de retraite ?

Traitement	Description
Demandes d'informations auprès de la direction	• Quels sont les autres textes législatifs et réglementaires existants qui peuvent avoir un impact fondamental sur le fonctionnement de l'entité (cela inclut par exemple les licences d'exploitation, les engagements bancaires, la réglementation relative à l'environnement, etc.) ? • Quelles sont les règles et les procédures utilisées par l'entité pour : - Assurer la conformité avec les textes législatifs et réglementaires ? - Identifier, évaluer et expliquer les réclamations faisant l'objet de litiges ? • Quelles sont les infractions (le cas échéant) aux règlements et à d'autres textes législatifs qui ont eu lieu et qui ont abouti, en fin de compte, à des amendes, à des litiges ou à d'autres conséquences négatives ? • Quels sont les litiges ou les autres actions qui sont en cours pour des allégations de non-respect des textes législatifs et réglementaires ?
Examen des correspondances	Examen des correspondances, des rapports et des autres interactions avec les autorités délivrant des licences d'exploitation ou avec les autorités régulatrices.

Réponse aux risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
250.13	L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et de l'information fournie dans les états financiers. (Voir par. A8)
250.15	Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif quant à la possibilité que d'autres procédures d'audit réalisées l'amènent à relever des cas de non-respect, avérés ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires (Voir Par. A11).
250.16	L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers, lui ont été signalés. (Voir par. A12)
250.17	En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, autres que celles énoncées aux paragraphes 12 à 16.

Le plan d'audit devrait traiter les questions décrites dans le tableau suivant :
Tableau 15.2-3

Traitement	Description
Existe-il des cas de non-respect des textes ?	Les procédures d'audit peuvent inclure ce qui suit : • Lecture des procès-verbaux et des documents s'y rapportant, des correspondances, etc. ; • Demandes d'informations auprès de la direction et du conseiller juridique concernant les litiges, les réclamations ou des impositions reçues ; • Mise en œuvre des contrôles de substance de détail sur les flux d'opérations, soldes de comptes et informations fournies.

Traitement	Description
Obtenir des déclarations écrites de la direction	Demander à la direction de confirmer que tous les cas de non-respect avérés, ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires ont été divulgués.

Cas identifiés ou suspectés de non-respect de textes

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
250.18	Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à un cas de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs et réglementaires, il doit : (a) acquérir la connaissance de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu; et (b) obtenir des informations complémentaires afin d'évaluer l'incidence potentielle sur les états financiers.
250.19	Lorsque l'auditeur suspecte qu'un cas de non-respect des textes puisse exister, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Si la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ne donnent pas d'informations suffisantes pour justifier du fait que l'entité s'est conformée aux textes législatifs et réglementaires et si, selon le jugement de l'auditeur, l'incidence de ce cas suspecté de non-respect des textes peut être significative au regard des états financiers, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Voir par. A15–A16)
250.20	Lorsque des informations suffisantes ne peuvent pas être obtenues sur un cas suspecté de non-respect des textes, l'auditeur doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion d'audit.
250.21	L'auditeur doit apprécier les conséquences du non-respect des textes sur d'autres aspects de l'audit, y compris sur son évaluation des risques et sur la fiabilité des déclarations écrites obtenues, et prendre les mesures appropriées (Voir Par. A17 – A18).
250.22	A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité et, par voie de conséquence, ne soient au courant des questions touchant à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes que l'auditeur leur a déjà communiqués5, il doit communiquer à ces personnes les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces questions sont manifestement sans conséquence.
250.23	Lorsque l'auditeur, selon son propre jugement, considère que le non-respect des textes visé au paragraphe 22 est délibéré et significatif, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible.
250.24	Si l'auditeur suspecte que la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans le non-respect des textes, il doit en informer l'autorité supérieure directe au sein de l'entité, si elle existe, par exemple un comité d'audit ou le conseil de surveillance. Lorsqu'il n'existe pas d'autorité supérieure, ou si l'auditeur considère que sa communication peut rester sans effet ou n'est pas certain de la personne à qui communiquer, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique

Lorsque des cas éventuels de non-respect des textes législatifs et réglementaires sont suspectés, l'auditeur devrait y répondre comme cela est présenté dans le tableau suivant :

Tableau 15.2-4

Etapes	Réponse de l'auditeur
1.	Acquérir une connaissance de la nature de l'acte relevé et de ses circonstances. Cela devrait être suffisant pour évaluer son impact éventuel sur les états financiers.
2.	Documenter les constatations et en discuter avec la direction. Si le non-respect est jugé intentionnel et significatif, l'auditeur doit communiquer les constatations sans délai. Lorsque des informations pertinentes relatives à des cas de non-conformité sont pressenties et que leurs effets potentiels sur les états financiers ne peuvent pas être vérifiés, l'auditeur doit prendre en considération l'effet de l'insuffisance d'éléments probants appropriés dans son rapport d'audit.
3.	Considérer les incidences des cas de non-respect par rapport à d'autres aspects de l'audit. Considérer, en particulier, la fiabilité des déclarations de la direction.
4.	Communiquer la question au niveau immédiatement supérieur d'autorité, si elle implique les hauts dirigeants ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Lorsqu'il n'y a pas d'autorité supérieure, l'auditeur devrait considérer la nécessité d'obtenir un conseil juridique.
5.	Emettre une opinion avec réserves ou une opinion défavorable si le non-respect présente un impact important sur les états financiers et qu'il n'a pas été correctement reflété dans les états financiers (voir chapitre 23, Tome 2).

Documentation

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
250.29	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires ainsi que le résultat des entretiens qu'il a eus avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et avec des tiers à l'entité7. (Voir par. A21)

La documentation type comprendra :

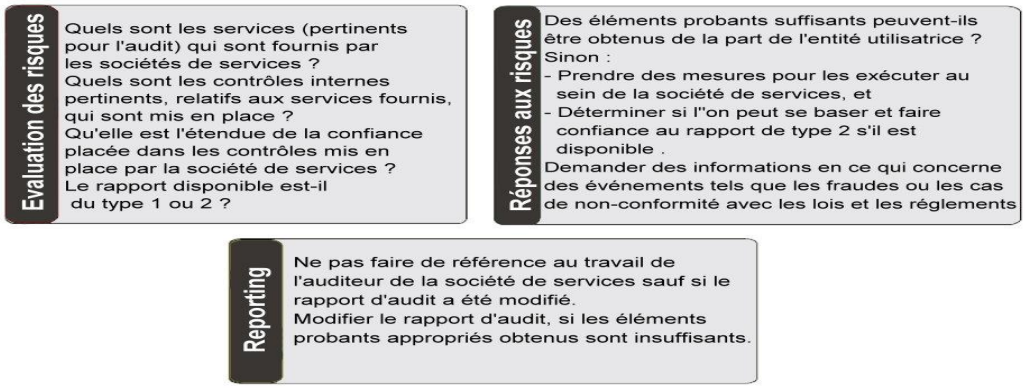
• La copie d'archives ou de documents pertinents ;

• Les procès-verbaux d'entretiens qui ont eu lieu avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou avec des tiers à l'entité.

15.3 Norme ISA 402 – Facteurs à considérer pour l'audit lorsque l'entité fait appel à des sociétés de services

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
402.7	Les objectifs de l'auditeur de l'entité utilisatrice, lorsque celle-ci fait appel à une société de services, sont les suivants : (a) acquérir une connaissance de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, qui soit suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et (b) concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit répondant à ces risques.

Schéma 15.3-1



Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
402.8	Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante : (a) Contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice – Contrôles dont la société de services suppose, lors de la définition de ses prestations, qu'ils seront mis en œuvre par les entités utilisatrices et qui, s'ils sont nécessaires à la réalisation des objectifs du contrôle, sont identifiés dans la description du système. (b) Rapport sur la description et la définition des contrôles au sein d'une société de services (intitulé dans la présente Norme "Rapport de type 1") – Rapport comprenant : (i) une description, établie par la direction de la société de services, de son système d'organisation, des objectifs des contrôles et des contrôles qui ont été conçus et mis en place à une date déterminée; et (ii) un rapport de l'auditeur nommé par la société de services ayant pour objectif de communiquer une assurance raisonnable qui inclut l'opinion de cet auditeur portant sur la description du système d'organisation de la société, sur les objectifs des contrôles, ainsi que sur le caractère adéquat de la conception de ces contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés. (c) Rapport sur la description, la définition et le fonctionnement efficace des contrôles au sein d'une société de services (intitulé dans la présente Norme "Rapport de type 2") – Rapport comprenant : (i) une description, établie par la direction de la société de services, de son système d'organisation, des objectifs des contrôles et des contrôles qui ont été conçus et mis en place à une date déterminée ou tout au long d'une période déterminée et, dans certains cas, du fonctionnement efficace de ceux-ci au cours d'une période déterminée; et (ii) un rapport de l'auditeur nommé par la société de services ayant pour objectif de communiquer une assurance raisonnable qui inclut : a. son opinion portant sur la description du système d'organisation de la société de services, sur les objectifs de contrôle et sur les contrôles, sur le caractère adéquat de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés; et b. une description des tests qu'il a effectués sur ces contrôles et le résultat de ces tests.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
402.8 (Suite)	(d) Auditeur nommé par la société de services – Un auditeur qui, à la demande de la société de services, fournit un rapport d'assurance sur les contrôles au sein de cette société. (e) Société de services – Une organisation tierce (ou une division d'une organisation tierce) qui fournit des prestations aux entités utilisatrices qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière. (f) Système d'organisation de la société de services – Politiques et procédures conçues, mises en place et maintenues par la société de services pour fournir aux entités utilisatrices des prestations couvertes dans le rapport de l'auditeur nommé par la société de services. (g) Sous-traitant de la société de services – Société de services à laquelle une autre société de services délègue le soin de fournir certaines des prestations fournies aux entités utilisatrices qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière. (h) Auditeur de l'entité utilisatrice – Auditeur qui audite et émet un rapport sur les états financiers d'une entité utilisatrice. (i) Entité utilisatrice – Entité qui a recours à une société de services et dont les états financiers font l'objet d'un audit.

De nombreuses entités (y compris les très petites d'entre-elles) externalisent certains processus d'activités tels que :

- Le traitement des salaires ;
- Les ventes par Internet ;
- Les services informatiques ;
- La gestion des actifs (entreposage des stocks, des placements, etc.) ;
- Les services de tenue de la comptabilité. Cela inclut le traitement des transactions, la tenue des registres comptables et la préparation des états financiers.

Ces organisations tierces (qui fournissent des services relatifs à l'élaboration des états financiers) sont dénommées "sociétés de services".

Lorsque les sociétés de services sont utilisées, l'auditeur doit tenir compte de l'effet de ces arrangements sur le contrôle interne de l'entité. Cela comprend :

- L'obtention d'informations suffisantes pour évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- La conception d'une réponse appropriée.

Dans les petites entités, les services externalisés peuvent être importants pour les opérations courantes de l'entité, mais non pertinents pour l'audit. Cela se produit lorsqu'il y a suffisamment de contrôles internes au sein l'entité pour traiter les risques d'anomalies significatives se rapportant aux services externalisés ou lorsque les contrôles de substance peuvent être effectués pour traiter les risques identifiés.

Point à prendre en considération

L'utilisation d'une société de services pour l'élaboration des états financiers ne dégage pas la direction (et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) de leur responsabilité quant à l'élaboration des états financiers.

Il existe deux types de rapports que les sociétés de services peuvent fournir à leurs utilisateurs :

- **Les rapports de type 1 - Description et conception des contrôles au sein de la société de service.** Ces rapports fournissent des éléments de preuves sur la conception et la mise en œuvre des contrôles, mais pas sur l'efficacité de leur fonctionnement. Ces rapports peuvent être informatifs, mais sont d'une utilité limitée pour l'auditeur quant à savoir si les contrôles clés, au sein de la société de services, ont fonctionné de manière efficace au cours de la période auditée.
- **Les rapports de type 2 - Description, conception et efficacité du fonctionnement des contrôles**. Ces rapports peuvent être utilisés par l'auditeur pour vérifier :
  - Si les contrôles testés par l'auditeur de la société de services sont appropriés en ce qui concerne les opérations de l'entité, les soldes de comptes, les divulgations et les assertions qui s'y rapportent ;
  - Si les tests de procédures effectués par l'auditeur de la société de services et leurs résultats sont adéquats (cela dépend de l'étendue de la période couverte par les tests de l'auditeur de la société de services, ainsi que du temps écoulé depuis la réalisation de ces tests) :

Evaluation des risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
402.9	Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité utilisatrice, conformément à la Norme ISA 315, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre connaissance de la façon dont cette dernière utilise les prestations d'une société de services dans le cadre de son fonctionnement, en particulier : (Voir par. A1–A2) (a) la nature des prestations fournies par la société de services et l'importance de celles-ci pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur son contrôle interne ; (Voir par. A3–A5) (b) la nature et le caractère significatif des opérations traitées, des comptes ou des systèmes d'élaboration de l'information financière concernés par les prestations fournies par la société de services ; (Voir par. A6) (c) le degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice ; et (Voir par. A7) (d) la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles visant les prestations fournies par la société de services. (Voir par. A8–A11)
402.10	Dans le cadre de sa prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit, conformément à la Norme ISA 315, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice relatifs aux prestations fournies par la société de services, y compris les contrôles effectués sur les opérations traitées par cette dernière. (Voir par. A12–A14)
402.11	L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une connaissance suffisante de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, afin de servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
402.12	Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante, il doit l'acquérir à partir de l'une ou de plusieurs des procédures suivantes: (a) obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'ils sont disponibles; (b) contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir des informations spécifiques; (c) se rendre auprès la société de services et effectuer des procédures qui lui fourniront des informations nécessaires concernant les contrôles pertinents au sein de la société de services; ou (d) demander à un autre auditeur de réaliser des procédures qui lui fourniront des informations nécessaires concernant les contrôles pertinents au sein de la société de services. (Voir Par. A15 – A20)

Lorsque des sociétés de services sont utilisées, l'auditeur examinera les questions présentées dans le tableau suivant.

Tableau 15.3-2

Traitement	Description
Quels sont les services (pertinents pour l'audit) qui sont fournis ?	• Identifier : - La nature des services fournis ; - L'importance des transactions traitées ; - Les comptes ou le processus d'établissement de rapports affectés. • Analyser les termes du contrat ou de la convention de services entre l'entité utilisatrice et la société de services. • Déterminer le degré d'interaction (activités) entre la société de services et l'entité. • Analyser les rapports concernant la société de services, comme les rapports des auditeurs externes (y compris les lettres à la direction), les rapports des auditeurs internes, ainsi que les rapports des autorités réglementaires de contrôle afférents à la société de services.
Quels sont les contrôles internes pertinents mis en place ?	• Les contrôles au sein de la société de services sont-ils pertinents pour l'audit ? Si non, une approche de substance sera suffisante. Si oui, l'auditeur doit être assuré que les contrôles au sein de la société de services sont conçus et mis en place de manière appropriée. • Existe-t-il des contrôles établis par l'utilisateur (pouvant être testés), qui atténuent les risques des traitements significatifs, indépendamment des contrôles au sein de la société de services ? Par exemple, les contrôles courants relatifs aux salaires peuvent comprendre : - La comparaison des rapports d'information produits par la société de services avec les données qui lui ont été soumises après leur traitement ; - La reprise des calculs d'un échantillon de montants de salaires pour en vérifier l'exactitude arithmétique sur le plan administratif ; - L'examen du montant total des salaires pour vérifier son caractère raisonnable.
Quel est le degré de confiance accordé aux contrôles en vigueur au sein de la société de service ?	• Obtenir les rapports disponibles de type 1 ou de type 2. Les Contrats avec les sociétés de services comprennent souvent la fourniture de tels rapports ; • Contacter la société de services pour obtenir des informations spécifiques ; • Rendre visite à la société de services et effectuer les procédures requises ; • Utiliser un autre auditeur pour effectuer les procédures requises.

Point à prendre en considération

Examiner la formulation des rapports de la société de services pour voir s'il y a des restrictions éventuelles à leur utilisation. De telles restrictions peuvent s'appliquer à la direction, à la société de services et ses clients, ainsi qu'aux auditeurs de l'entité.

Réponses aux risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
402.13	En déterminant le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par un rapport de type 1 ou de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit vérifier : (a) la compétence professionnelle de l'auditeur de la société de services et son indépendance par rapport à cette société ; (b) le caractère adéquat des normes sur la base desquelles le rapport de type 1 ou de type 2 a été émis. (Voir par. A21)
402.14	Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 comme élément probant pour asseoir sa connaissance de la conception et de la mise en œuvre des contrôles au sein de la société de services, il doit : (a) apprécier si la description des contrôles conçus au sein de la société de services est à une date, ou couvre une période, appropriée pour les besoins de son audit ; (b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments fournis par le rapport pour sa compréhension du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit ; et (c) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, acquérir une connaissance de la façon dont cette dernière les a conçus et mis en œuvre. (Voir par. A22–A23)
402.15	Pour répondre aux risques évalués conformément à la Norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit : (a) déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à des assertions données sont disponibles à partir des documents détenus par l'entité utilisatrice ; et, dans la négative, (b) mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ou demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte ces procédures au sein de la société de services. (Voir par. A24–A28)
402.16	Lorsque son évaluation des risques repose sur une attente que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit recueillir des éléments probants à ce sujet en effectuant une ou plusieurs des procédures suivantes : (a) obtenir un rapport de type 2, s'il existe; (b) effectuer des tests portant sur les contrôles au sein de la société de services; ou (c) recourir à un autre auditeur pour effectuer pour son compte des tests portant sur les contrôles au sein de la société de services. (Voir Par. A29 – A30)
402.17	Lorsque, en application du paragraphe 16(a), l'auditeur de l'entité utilisatrice utilise un rapport de type 2 comme élément probant pour confirmer l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein de la société de services, il doit déterminer si le rapport de l'auditeur nommé par la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement pour fonder son évaluation des risques : (a) en appréciant si la description, la définition et l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles remontent à une date, ou couvrent une période, appropriée pour les besoins de son audit; (b) en déterminant si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, déterminer. la façon dont cette dernière les a définis et mis en place et, s'ils le sont, tester l'efficacité de leur fonctionnement; (c) en évaluant le caractère approprié de la période couverte par les tests portant sur les contrôles et le laps de temps écoulé depuis leur réalisation; et (d) en évaluant si les tests portant sur les contrôles réalisés par l'auditeur nommé par la société de services et leur résultat, tels qu'ils sont décrits dans le rapport de ce dernier, sont pertinents pour les assertions concernées retenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice et fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour appuyer l'évaluation des risques de l'auditeur de l'entité utilisatrice. (Voir Par. A31 – A39)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
402.19	L'auditeur de l'entité utilisatrice doit demander à la direction de cette dernière si la société de services l'a informée, ou si elle est au courant par ailleurs, d'une fraude quelconque, d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires ou d'anomalies non corrigées, ayant une incidence sur ses états financiers. Il doit évaluer dans quelle mesure ces questions ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires, ainsi que sur ses conclusions et sur son rapport d'audit. (Voir par. A41)

Afin de répondre aux risques évalués, l'auditeur devrait considérer les points suivants :
Tableau 15.3-3

Traitement	Description
Peut-on recueillir, au sein de l'entité, les éléments probants nécessaires ?	Si oui, recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les assertions pertinentes des états financiers qui sont concernées. Sinon, effectuer des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants, telles que le recours à un autre auditeur pour réaliser des contrôles au sein de la société de services, et ce, pour le compte de l'auditeur de l'entité utilisatrice.
Déterminer l'étendue de la confiance qui peut être placée dans le rapport de type 1 ou de type 2.	• Considérer la compétence professionnelle de l'auditeur et son indépendance, ainsi que le caractère adéquat des normes sur la base desquelles son rapport est émis. • Apprécier si la description et la définition des contrôles au sein de la société de services remonte à une date, ou couvre une période appropriée pour les besoins de l'auditeur de l'entité utilisatrice. • Evaluer le caractère suffisant et approprié des éléments fournis par le rapport pour la connaissance du contrôle interne de l'entité utilisatrice qui sont pertinents pour l'audit; • Déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, acquérir une connaissance de la façon dont cette dernière les a définis et mis en place. Notez qu'un rapport de type 1 ne fournit aucune preuve que les contrôles internes au sein de la société de services ont fonctionné de manière efficace au cours des périodes. Si un rapport de type 2 n'est pas disponible, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'effectuer des tests de procédures au sein de la société de services ou bien de recourir à un autre auditeur pour réaliser ces tests.
Tests des registres comptables et des procédures de l'entité utilisatrice	Lorsque cela est possible, il y a lieu de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les assertions relatives aux états financiers en question à partir des registres comptables tenus par l'entité utilisatrice.
Obtention des éléments probants auprès de la société de services	Si les registres comptables de l'entité utilisatrice s'avèrent non suffisants, il y a lieu de recueillir des éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein de la société de services en effectuant une ou plusieurs des procédures suivantes : • obtenir un rapport de type 2, s'il existe ; • effectuer des tests de procédures appropriés au sein la société de services ; • recourir à un autre auditeur pour effectuer des tests de procédures, au sein de la société de service, pour le compte de l'auditeur de l'entité utilisatrice.
Demande d'informations concernant des événements significatifs *(Fraude, etc.)*	S'informer auprès de la direction si elle a eu connaissance (ou a reçu un avis de la société de services) de toute fraude, de cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, ainsi que d'anomalies non corrigées qui pourraient affecter les états financiers.

Reporting

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
402.20	L'auditeur de l'entité utilisatrice doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 s'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice. (Voir par. A42)
402.21	L'auditeur de l'entité utilisatrice ne doit pas faire référence dans son rapport d'audit exprimant une opinion non modifiée, au travail de l'auditeur de la société de services, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Lorsque la loi ou la réglementation requiert de faire référence au travail de l'auditeur d'une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit indiquer que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A43)
402.22	Lorsque la référence au travail effectué par l'auditeur de la société de services est nécessaire pour la compréhension d'une modification apportée à l'opinion de l'auditeur de l'entité utilisatrice, son rapport d'audit doit indiquer que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A44)

Lorsqu'un rapport de type 1 ou 2 d'une société de services est utilisé, le rapport d'audit de l'entité utilisatrice ne devrait pas faire référence au rapport de la société de services, à moins que cela soit requis par la loi.

Toutefois, lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice exprime une opinion modifiée en raison d'une opinion modifiée exprimée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, il ne lui est pas interdit de faire référence à ce rapport si une telle mention aide à expliquer les raisons de son opinion modifiée. Dans ce cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de déclarer, dans son rapport d'audit, que la référence au rapport de l'auditeur de la société de services ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée.

15.4 Norme ISA 501 – Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
501.3	L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant : a) l'existence et l'état des stocks ; b) l'exhaustivité du recensement des procès et litiges impliquant l'entité ; c) la présentation des informations à fournir concernant l'information sectorielle conformément au référentiel comptable applicable.

L'assistance aux opérations de comptage et d'inventaire physique

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
501.4	Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état : (a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que ceci soit irréalisable, afin : (Voir par. A1–A3) (i) d'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ; (Voir par. A4) (ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; (Voir par. A5) (iii) d'inspecter les stocks ; et (Voir par. A6) (iv) de tester des comptages ; et (Voir par. A7–A8) (b) en mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.
501.5	Lorsque la prise d'inventaire physique des stocks se fait à une date autre que celle des états financiers, l'auditeur doit, en plus des procédures requises au paragraphe 4, mettre en œuvre des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants afin de déterminer si les mouvements de stocks entre la date de leur comptage et la date des états financiers sont correctement enregistrés. (Voir par. A9–A11)
501.6	Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur n'est pas en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks, il doit réaliser ou observer quelques comptages physiques à une date autre et mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives sur les mouvements intervenus entre les deux dates.
501.7	Si la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants sur l'existence et l'état des stocks. Si ceci n'est pas réalisable, il doit apporter une modification à l'opinion dans son rapport d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Voir Par. A12-A14)
501.8	Si les stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état de ces stocks en réalisant l'une ou les deux procédures suivantes : (a) demander au tiers une confirmation des quantités de stocks détenus pour le compte de l'entité et de leur état. (Voir par. A15) (b) effectuer une inspection ou d'autres procédures d'audit appropriées en la circonstance. (Voir Par. A16)

Lorsque les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit procéder au traitement de leur existence et de leur état comme suit :

Tableau 15.4-1

Procédure	Description
L'assistance aux opérations d'inventaire physique	• Évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats du comptage physique des stocks de l'entité ; • Observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; • Inspecter les stocks et effectuer des vérifications de comptage ; • Rapprocher les variations de stocks entre la date du comptage et la date de fin de période ; • Effectuer des procédures alternatives si la présence de l'auditeur à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable.
Confirmer/ Inspecter les stocks détenus par les tiers	• Demander des confirmations quant aux quantités / état des stocks détenus par les tiers ; • Effectuer des inspections ou d'autres procédures d'audit appropriées

Enquêtes au sujet des procès et des litiges

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
501.9	L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Voir par. A17–A19) (a) des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, y compris auprès du conseil juridique interne ; (b) la revue des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ainsi que de la correspondance échangée avec le conseil juridique externe de l'entité ; (c) l'examen des comptes d'honoraires juridiques. (Voir par. A20)
501.10	Lorsque l'auditeur a évalué un risque d'anomalies significatives concernant un procès ou des litiges qui ont été identifiés, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité. L'auditeur doit y procéder au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il demande au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui. Si la loi, la réglementation ou les règles d'ordre juridique d'un corps professionnel interdisent au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives (Voir Par. A21-A25).
501.11	Si : (a) la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseil juridique externe de l'entité, ou refuse qu'il se réunisse avec celui-ci, ou que le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou qu'il lui est interdit d'y répondre ; et (b) l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives, il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705.
501.12	L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les procès et litiges connus ou potentiels dont les conséquences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été communiqués, sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Pour identifier les procès et les litiges qui peuvent engendrer un risque d'anomalie significative, l'auditeur doit effectuer les procédures présentées dans le tableau suivant :

Tableau 15.4-2

Procédure	Description
Réaliser des enquêtes et examiner les documents pertinents	• Demande d'informations auprès de la direction et auprès d'autres personnes au sein de l'entité ; • Examen des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; • Examen de la correspondance échangée avec le conseiller juridique externe de l'entité ; • Examen des comptes d'honoraires juridiques.
Communiquer avec les conseillers juridiques externes de l'entité	Lorsque des procès ou des litiges sont identifiés ou suspectés, l'auditeur doit chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité. Pour cela, l'auditeur doit procéder au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il demande au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec lui et de lui fournir des détails sur les procès, les litiges et autres contentieux. Si cette procédure est interdite ou lorsque la direction refuse de donner à l'auditeur la permission de communiquer avec son conseiller juridique externe, des procédures d'audit alternatives devraient être effectuées telles que l'examen de tous les documents disponibles et la réalisation d'enquêtes supplémentaires. Au cas où les procédures alternatives seraient jugées insuffisantes, l'opinion de l'auditeur devrait être modifiée en conséquence.
Obtenir une déclaration de la direction	Demander une déclaration écrite de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que tous les procès et les litiges connus ou potentiels sont divulgués et expliqués de manière adéquate dans les états financiers.

Informations sectorielles

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
501.13	L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication dans les états financiers des informations sectorielles, conformément au référentiel comptable applicable : (Voir par. A26) (a) en acquérant une connaissance des méthodes utilisées par la direction pour établir les informations sectorielles, et : (Voir par. A27) (i) en appréciant si ces méthodes sont susceptibles de fournir des informations conformément au référentiel comptable applicable ; et (ii) si besoin, en testant l'application de ces méthodes ; et (b) en mettant en œuvre des procédures analytiques ou d'autres procédures appropriées dans les circonstances.

Etant donné que les exigences relatives aux informations sectorielles ne sont pas souvent applicables pour l'audit des PME, elles n'ont pas été traitées pour autant dans ce Guide.

15.5 Norme ISA 510 – Missions d'audit initiales – Solde d'ouverture

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
510.3	Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer : (a) si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; et (b) si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

Cette norme fournit des directives concernant les soldes d'ouverture lorsque les états financiers sont audités pour la première fois, ou lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
510.5	L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations fournies y afférentes.
510.6	L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, (Voir par. A1-A2) : (a) en s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ; (b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées; (c) en procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes (Voir Par. A3 A7) : (i) revue des dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ; (ii) évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ; ou (iii) mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.
510.7	Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants montrant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre toutes les procédures d'audit supplémentaires qui s'avèrent nécessaires en la circonstance afin de déterminer l'incidence sur ceux-ci. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période en cours, il doit les communiquer à un niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conformément à la Norme ISA 450.
510.8	L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de la période en cours, et si les changements de méthodes comptables ont été comptabilisés de façon appropriée et font l'objet d'une présentation et d'une information appropriées dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable.
510.9	Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence de la question à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives pour la période en cours, conformément à la Norme ISA 315.
510.10	Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion portant sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705. (Voir Par. A8)
510.11	Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les soldes d'ouverture comportent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas été comptabilisée de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquate dans les états financiers, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705.
510.12	Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion : a) que les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de façon permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, conformément au référentiel comptable applicable ; ou b) qu'un changement apporté aux méthodes comptables n'a pas été comptabilisée de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
510.13	Si une modification apportée à l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent portant sur les états financiers de la période précédente demeure pertinente et significative par rapport aux états financiers de la période en cours, l'auditeur doit modifier son opinion d'audit portant sur ces états financiers, conformément aux Normes ISA 705 et ISA 710. (Voir Par. A9)

Les exigences en question sont résumées dans le tableau suivant.

Tableau 15.5-1

Traitement	Description
Les soldes d'ouverture comportent-ils des anomalies qui pourraient avoir une incidence sur la période en cours ?	• Lire les états financiers les plus récents et le rapport de l'auditeur précédent (le cas échéant) ; • S'assurer que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris et reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ; • Revue du dossier de travail de l'auditeur précédent ; • Effectuer des procédures d'audit dans la période en cours pour recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture. Cela est particulièrement important lorsque les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités.
Déterminer l'incidence des anomalies identifiées sur les états financiers de la période en cours	• Effectuer les procédures d'audit complémentaires qui s'avèrent appropriées; • Évaluer toutes les modifications de l'opinion de l'auditeur précédent ; • S'assurer que les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans la période en cours.
Déterminer l'incidence (le cas échéant) sur l'opinion d'audit	Si l'opinion d'audit modifiée de l'auditeur précédent demeure pertinente ou si les soldes d'ouverture contiennent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours (et dont l'effet n'a pas été correctement comptabilisé, présenté et divulgué), une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sera nécessaire.

15.6 Norme ISA 600 – Aspects particuliers – Audit des états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
600.8	Les objectifs de l'auditeur sont les suivants : (a) déterminer s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe ; et (b) s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe : (i) communiquer clairement avec les auditeurs des composants l'étendue et le calendrier de leurs travaux sur l'information financière relative aux composants et leurs conclusions ; et (ii) recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à l'information financière des composants et sur le processus de consolidation afin d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe sont présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
600.9	Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante : (a) composant – entité ou segment d'activité pour lesquels la direction du groupe ou la direction des composants établit une information financière qui devra être incluse dans les états financiers du groupe ; (Voir Par. A2-A4) (b) auditeur d'un composant – un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur l'information financière relative au composant pour les besoins de l'audit du groupe ; (Voir Par. A7) (c) direction des composants – dirigeants responsables de l'établissement de l'information financière d'un composant ; (d) Caractère significatif d'un composant – Seuil de signification pour un composant déterminé par l'équipe affectée à l'audit du groupe ; (e) groupe – tous les composants dont l'information financière est incluse dans les états financiers du groupe. Ce groupe comporte toujours plus d'un composant ; (Voir par. A4) (f) audit du groupe – audit des états financiers du groupe ; (g) opinion d'audit sur le groupe – opinion d'audit portant sur les états financiers du groupe ; (h) associé responsable de l'audit du groupe – L'associé ou une autre personne du cabinet qui est responsable de la mission d'audit du groupe et de sa réalisation, ainsi que du rapport d'audit sur les états financiers de celui-ci qui est émis au nom du cabinet. Lorsque des auditeurs mènent conjointement l'audit du groupe, les associés de chaque cabinet et leur équipe constituent collectivement l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe. Cette norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les auditeurs conjoints ni du travail que l'un des auditeurs effectue en relation avec le travail de l'autre auditeur ; (i) équipe affectée à l'audit du groupe – associés, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, et collaborateurs qui définissent la stratégie générale d'audit du groupe, communiquent avec les auditeurs des composants, réalisent le travail sur le processus de consolidation, et évaluent les conclusions tirées des éléments probants fondant l'opinion exprimée sur les états financiers du groupe ; (j) états financiers du groupe – états financiers qui incluent les informations financières de plus d'un composant. Le terme "états financiers du groupe" se réfère également aux états financiers combinés agrégeant l'information financière établie par des composants qui n'ont pas de société mère mais sont sous contrôle commun ; (k) direction du groupe – dirigeants responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe ; (l) contrôles généraux au niveau du groupe – Contrôles conçus, mis en place et suivis par la direction du groupe pour l'élaboration de l'information financière du groupe ; (m) composant important – composant identifié par l'équipe affectée à l'audit du groupe : (i) qui est individuellement d'importance financière au niveau du groupe ; et (ii) qui, en raison de sa nature ou des circonstances particulières, est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Voir par. A5-A6)

Cette norme fournit des directives concernant les aspects particuliers qui s'appliquent aux audits de groupes. Elle expose les responsabilités, les communications et les exigences pour et entre :

- L'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- Les auditeurs des composants qui effectuent des travaux d'audit (tels que l'audit d'une division, succursale, filiale du groupe) pour le compte de l'équipe affectée à l'audit du groupe et qui rapportent ensuite les résultats de leurs travaux d'audit.

Les exigences décrites peuvent également être utiles pour d'autres situations, là où un auditeur implique un autre auditeur dans une partie de l'audit des états financiers. (Cela pourrait inclure l'observation d'un inventaire physique ou l'exécution de procédures spécifiques dans un lieu éloigné).

Point à prendre en considération

La définition du composant d'un groupe est vaste. Avant de conclure que cette norme n'est pas applicable, il y a lieu de s'assurer qu'un composant important n'existe pas réellement. Un composant pourrait résulter de la structure organisationnelle des entités (telles que les filiales, divisions, succursales, coentreprises, ou bien des participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence ou la méthode du coût d'acquisition) ; il pourrait aussi résulter des systèmes d'information financiers organisés par fonction, par produit, par service ou par zone géographique.

Au cas où un composant important existerait, cette norme expose un certain nombre d'exigences qui sont relatives à :

- La responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe;
- La planification de l'audit et la définition du seuil de signification ;
- L'évaluation des risques et les réponses qui s'y rapportent ;
- Les relations entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants ;
- La nature et l'étendue des communications ;
- Les contrôles généraux au niveau du groupe et les processus de consolidation des états financiers du groupe.

Remarque : En se basant sur l'hypothèse que les audits des groupes ne sont pas d'un usage courant dans l'audit des PME, le tableau suivant ne comprend que quelques extraits des nombreuses exigences contenues dans la norme.

Tableau : 15.6-1

Extraits résumés des exigences de la norme	
Responsabilité **600.11**	• L'associé responsable de l'audit du groupe est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit du groupe conformément aux normes professionnelles. • Le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe ne doit pas se référer à l'auditeur du composant.
Acceptation/maintien de la relation client et planification **600.12-16**	• L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance générale du groupe, de ses composants, ainsi que de son environnement, qui soit suffisante pour identifier les composants qui sont susceptibles d'être importants. • L'associé responsable de l'audit du groupe doit obtenir un accord sur les termes de la mission d'audit du groupe. • L'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir une stratégie globale d'audit du groupe et elle doit élaborer aussi un plan d'audit du groupe.
Connaissance du groupe, de ses composants et de son environnement **600.17-18**	L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance générale qui soit suffisante pour : • Confirmer ou réviser l'identification initiale des composants qui sont susceptibles d'être importants ; • Évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, provenant de fraudes ou d'erreurs.

Extraits résumés des exigences de la norme	
Connaissance du composant par l'auditeur **600.19-20**	Si l'équipe affectée à l'audit du groupe envisage de demander à un auditeur d'un composant d'effectuer un travail sur les informations financières d'un composant, elle doit acquérir une connaissance sur le fait de savoir : • Si l'auditeur du composant connait les exigences éthiques pertinentes pour l'audit du groupe, s'il est prêt à s'y conformer, et plus particulièrement, s'il est indépendant ; • Le niveau de compétence professionnelle de l'auditeur du composant ; • Si l'équipe affectée à l'audit du groupe est en mesure d'être impliquée dans le travail de l'auditeur du composant, et ce, avec l'étendue nécessaire permettant de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; • Si l'auditeur du composant opère dans un environnement réglementé dans lequel les auditeurs sont activement contrôlés.
Seuil de signification **600.21-23**	l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer : • Le seuil de signification affèrent aux états financiers du groupe pris dans leur ensemble, lors de l'élaboration de la stratégie globale d'audit du groupe ; • Les montants inférieurs au seuil de signification du groupe qui seraient utilisés, le cas échéant, pour les flux d'opérations, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers particuliers ; • Le seuil de signification utilisé pour l'audit des composants lorsque les auditeurs des composants effectuent un audit ou une revue utilisés pour les besoins de l'audit du groupe ; • Le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme étant clairement négligeables pour les états financiers du groupe. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit également évaluer la pertinence du seuil de signification pour la réalisation des travaux, fixé par l'auditeur du composant au niveau dudit composant.
Réponses aux risques évalués **600.24-31**	L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des réponses appropriées pour traiter les risques d'anomalies significatives identifiés dans les états financiers. L'équipe affectée à l'audit du groupe devrait : • Déterminer la nature des travaux à effectuer par l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou bien par les auditeurs du composant agissant pour son compte, sur les informations financières du composant ; • Évaluer la pertinence des procédures d'audit complémentaires utilisées pour répondre aux risques identifiés importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ; • Évaluer le caractère adéquat, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements de consolidation et des reclassements ; évaluer ensuite l'éventualité d'existence de facteurs de risques de fraudes ou bien d'indices de biais effectués par la direction. Pour un composant qui est significatif en raison de sa propre importance financière pour le groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou bien l'auditeur du composant travaillant pour son compte, doivent effectuer un audit de l'information financière du composant en utilisant le seuil de signification de ce dernier.

Extraits résumés des exigences de la norme	
Processus de consolidation 600.32-37	L'équipe affectée à l'audit du groupe devrait concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur le processus de consolidation pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe qui résultent du processus de consolidation. Cette démarche doit comprendre la vérification que tous les composants ont été inclus dans les états financiers du groupe. Lorsque les états financiers du groupe incluent des états financiers d'un composant dont la date de fin de période est différente de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des ajustements appropriés ont été enregistrés dans les états financiers de ce composant, conformément au référentiel comptable applicable.
Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice 600.38-39	L'équipe affectée à l'audit du groupe, ainsi que les auditeurs du composant, doivent exécuter des procédures conçues pour identifier les événements postérieurs à la clôture de l'exercice qui peuvent nécessiter un ajustement des états financiers du groupe ou bien une information à fournir dans ceux-ci. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander aux auditeurs du composant de lui indiquer s'ils ont eu connaissance d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice.
Communication avec l'auditeur du composant 600.40-41	L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer à temps ses instructions à l'auditeur d'un composant. Cette communication doit décrire les travaux à réaliser, l'utilisation que l'équipe entend faire de ses travaux, ainsi que la forme et le contenu de la communication qu'elle attend de cet auditeur. Cette communication doit également inclure : • La confirmation que l'auditeur du composant va coopérer avec l'équipe affectée à l'audit du groupe ; • Les exigences importantes en matière d'éthique et d'indépendance ; • Le seuil de signification du composant ; • Les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qui sont pertinents pour le travail de l'auditeur du composant ; • Une liste des parties liées, établie par la direction du groupe, ainsi que la communication en temps voulu des parties liées qui n'ont pas été précédemment identifiées par la direction du groupe ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ; L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer les questions d'intérêt pertinentes pour les conclusions à tirer sur l'audit du groupe. On peut citer, à titre d'exemple : • Le respect par l'auditeur du composant des : - Règles d'éthiques, y compris les règles d'indépendance et de compétence professionnelle. - Instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe ; • L'identification de l'information financière du composant sur laquelle portent les conclusions de l'auditeur du composant ; • Les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires ; • La liste des anomalies non corrigées ; • Les indices sur les biais éventuels effectués par la direction ;

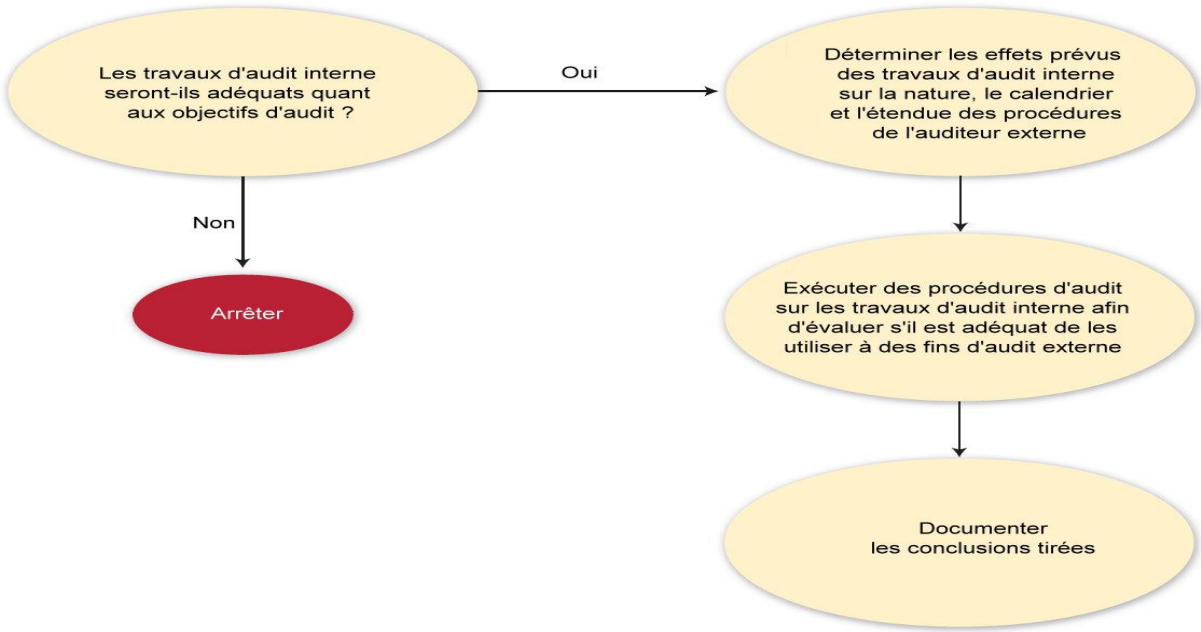
Extraits résumés des exigences de la norme	
Communication avec les auditeurs des composants **600.40-41** *(suite)*	• Toutes les déficiences importantes identifiées dans le contrôle interne au niveau du composant ; • Les autres questions importantes que l'auditeur du composant a communiquées ou envisage de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du composant, y compris les fraudes réalisées ou suspectées ; • Toute autre question qui peut être pertinente pour l'audit du groupe, y compris les exceptions relevées dans les déclarations écrites de la direction du composant que l'auditeur lui avait demandées ; • Les problèmes généraux relevés par l'auditeur du composant, ainsi que ses conclusions ou son opinion.
Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis **600.42-45**	L'équipe affectée à l'audit du groupe doit : • Discuter les questions importantes résultant de l'évaluation des éléments probants avec l'auditeur du composant, la direction du composant, ou bien avec la direction du groupe, selon le cas ; • déterminer s'il convient d'examiner d'autres parties pertinentes de la documentation d'audit de l'auditeur du composant. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur du composant sont insuffisants, l'équipe doit déterminer quelles sont les procédures supplémentaires à mettre en œuvre, et si elles sont à réaliser par l'auditeur du composant ou par elle-même. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus des procédures d'audit exécutées. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer l'incidence sur l'opinion d'audit du groupe de toutes les anomalies non corrigées et de toutes les situations où il n'a pas été possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
Communication avec la direction du groupe et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe **600.46-49**	L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer les déficiences identifiées dans le contrôle interne à communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe. Lorsqu'une fraude est décelée, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ce fait à temps au niveau hiérarchique approprié de la direction du groupe. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les questions suivantes : • Une vue d'ensemble du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants ; • Une vue d'ensemble de la nature de l'implication planifiée de l'équipe affectée à l'audit du groupe au niveau des travaux à réaliser par les auditeurs des composants sur l'information financière des composants significatifs ; • Les situations où l'évaluation des travaux de l'auditeur d'un composant, faite par l'équipe affectée à l'audit du groupe, donne lieu à des inquiétudes au sujet la qualité des dits travaux ; • Toute limitation de l'étendue de l'audit du groupe, par exemple, lorsque l'accès à l'information par l'équipe affectée à l'audit du groupe a été restreinte ; • Les fraudes réalisées ou suspectées impliquant la direction du groupe, la direction d'un composant, des membres du personnel ayant un rôle important dans les contrôles généraux au niveau du groupe ou d'autres personnes, lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

Extraits résumés des exigences de la norme	
Documentation 600.50	L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure dans la documentation d'audit les aspects suivants : • une analyse des composants, indiquant ceux qui sont importants et le type de travaux réalisés sur l'information financière de ceux-ci ; • la nature, le calendrier et l'étendue de la participation de l'équipe affectée à l'audit du groupe aux travaux importants réalisés par les auditeurs des composants y compris, le cas échéant, sa revue des parties retenues de la documentation d'audit des auditeurs des composants, et ses conclusions y afférentes ; • les communications écrites entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants concernant les exigences de ladite équipe.

15.7 Norme ISA 610 – Utilisation des travaux des auditeurs internes

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
610.6	Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne pour laquelle il a conclu qu'elle était susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit, sont les suivants : (a) déterminer si, et dans quelle mesure, on peut utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes; et (b) si ceux-ci sont utilisés, de déterminer si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit.

Schéma 15.7-1



Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
610.8	L'auditeur externe doit déterminer : (a) si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit; et (b) dans l'affirmative, l'incidence attendue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit de l'auditeur externe.
610.9	Pour déterminer si les travaux des auditeurs internes sont adéquats et susceptibles d'être utilisés pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit évaluer : (a) l'objectivité de la fonction d'audit interne ; (b) la compétence technique des auditeurs internes ; (c) s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront menés dans un esprit de conscience professionnelle ; et (d) s'il est probable qu'il existera une communication effective entre les auditeurs internes et l'auditeur externe (Voir Par. A4).
610.10	Pour déterminer l'incidence attendue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe, ce dernier doit prendre en compte : (a) la nature et l'étendue des travaux spécifiques réalisés, ou à réaliser, par les auditeurs internes; (b) les risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions pour des flux particuliers de transactions, des soldes de comptes particuliers, et des informations particulières à fournir dans les états financiers; et (c) le degré de subjectivité sous-jacent aux évaluations des éléments probants recueillis par les auditeurs internes à l'appui des assertions concernées (Voir Par. A5).
610.11	Afin qu'il puisse utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit évaluer et mettre en œuvre des procédures d'audit sur ces travaux pour déterminer leur caractère adéquat pour ses besoins propres (Voir Par. A6).
610.12	Pour déterminer le caractère adéquat des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes par rapport à ses besoins propres, l'auditeur externe doit évaluer si : (a) les travaux ont été menés par des auditeurs internes possédant une formation technique et un profil adéquats; (b) les travaux ont été correctement supervisés, revus et documentés; (c) des éléments probants adéquats ont été recueillis pour permettre aux auditeurs internes de tirer des conclusions raisonnables; (d) les conclusions tirées sont appropriées en la circonstance et si les rapports établis par les auditeurs internes sont cohérents avec les résultats des travaux effectués; et (e) toutes les exceptions ou questions inhabituelles relevées par les travaux des auditeurs internes ont été correctement traitées.
610.13	Si l'auditeur externe utilise des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions tirées concernant l'évaluation du caractère adéquat de ces travaux, ainsi que les procédures d'audit qu'il a réalisées sur ceux-ci, conformément au paragraphe 11.

Vue d'ensemble

Dans les grandes entités, un service d'audit interne est souvent mis en place pour surveiller l'efficacité des différents aspects du contrôle interne. L'étendue des activités de contrôle interne peut inclure :

- Le suivi de certains éléments du contrôle interne ;
- L'examen d'information financière et opérationnelle ;
- La revue des activités opérationnelles ;
- L'examen du respect des textes législatifs et réglementaires ;
- La gestion des risques ;
- La gouvernance.

Lorsque les objectifs et l'étendue des travaux d'audit interne comprennent un examen des contrôles internes afférents aux informations financières, les travaux de l'auditeur interne peuvent (sous réserve de leur pertinence) être pris en compte par l'auditeur externe pour modifier la nature et l'étendue des procédures d'audit qu'il a envisagées. Toutefois, du fait que les auditeurs internes sont recrutés par l'entité et font partie de son système de contrôle interne, ils ne sont pas complètement indépendants. Par conséquent, leurs travaux ne seraient pas pris en compte au même degré que ceux effectués par l'équipe d'audit externe.

Synthèse des exigences

Le tableau suivant présente une synthèse des exigences.

Tableau 15.7-2

Taches	Prendre en considération
Les travaux d'audit interne seront-ils adéquats par rapport aux objectifs de l'audit externe	• Quels sont les objectifs et l'étendue de la fonction d'audit interne ? • Quel est le degré d'objectivité (indépendance) de la fonction d'audit interne ? • Les auditeurs internes sont-ils techniquement compétents ? • Leur travail est-il mené avec professionnalisme ? • La communication entre les auditeurs internes et les auditeurs externes est-elle efficace ?
Quel sera l'effet de la confiance placée dans les travaux d'audit interne sur l'audit externe ?	Prendre en considération : • La nature et l'étendue des travaux spécifiques effectués ou à effectuer par les auditeurs internes ; • Les risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations particulières à fournir dans les états financiers ; • Le degré de subjectivité impliqué par l'évaluation des éléments probants recueillis par les auditeurs internes à l'appui des assertions pertinentes.
Évaluer le caractère adéquat des travaux d'audit interne par rapport à la confiance qui y sera placée par l'audit externe	• Les auditeurs internes qui réalisent les travaux ont-ils une formation technique adéquate et sont-ils compétents ? • Les travaux ont-ils été supervisés, examinés et documentés correctement ? • Les éléments probants appropriés recueillis permettent-ils aux auditeurs internes de tirer des conclusions raisonnables ? Les conclusions tirées sont-elles appropriées en les circonstances ? • Tous les rapports préparés par les auditeurs internes sont-ils cohérents avec les résultats des travaux effectués ? • Les exceptions ou les questions inhabituelles communiquées par les auditeurs internes sont-elles correctement résolues ?
Documenter les résultats	• Les conclusions tirées sur l'évaluation du caractère adéquat des travaux des auditeurs internes ; • La description des procédures d'audit effectuées par les auditeurs externes sur ces travaux.

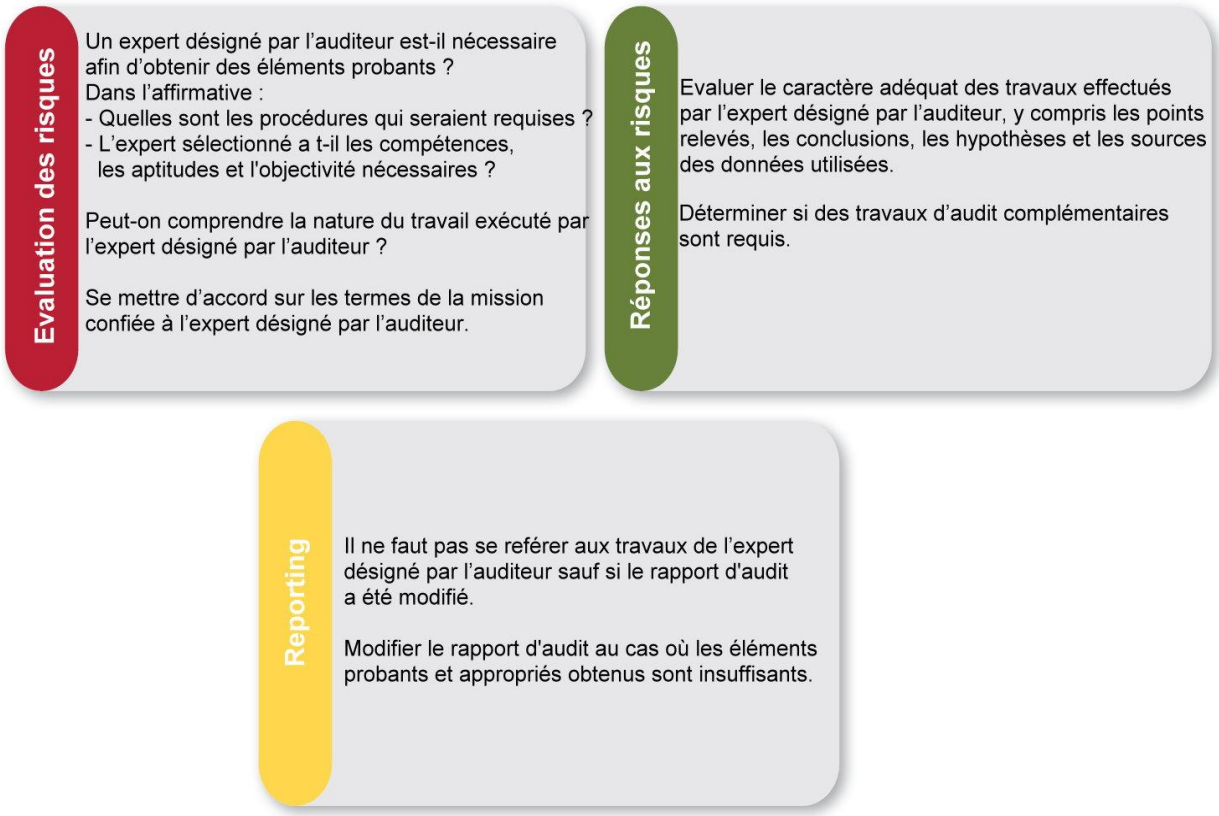
Reporting

L'auditeur externe a l'entière responsabilité de l'opinion exprimée et cette responsabilité n'est pas réduite par son utilisation des travaux des auditeurs internes. Par conséquent, aucune référence aux travaux des auditeurs internes ne devrait être faite dans le rapport de l'auditeur externe.

15.8 Norme ISA 620 — Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
620.5	Les objectifs de l'auditeur sont les suivants : (a) déterminer s'il convient ou non d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné ; et (b) déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

Schéma 15.8-1



Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
620.6	Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante : (a) Expert désigné par l'auditeur – Personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Un expert désigné par l'auditeur peut être soit un expert interne (celui-ci pouvant être un associé ou un membre du personnel, y compris du personnel intérimaire, du cabinet de l'auditeur ou d'un réseau auquel il appartient), soit un expert externe. (Voir Par. A1 – A3) (b) Expertise – Technicité, connaissances et expérience dans un domaine particulier. (c) Expert désigné par la direction – Personne physique ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers.

Dans certaines situations, l'auditeur peut avoir besoin d'expertises (autres que dans le domaine de la comptabilité et de l'audit) pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Cela peut impliquer l'utilisation du travail d'un expert désigné par l'auditeur dans le but de lui fournir des éléments probants sous forme de rapports, opinions, valorisations et expositions de faits. Des exemples sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 15.8-2

Y a-t-il besoin d'un expert désigné par l'auditeur ?	• Les inventaires physiques spécialisés ; • Les valorisations d'actifs, comme les terrains et les constructions, les usines et équipements, les œuvres d'art et les pierres précieuses, les stocks et les instruments financiers complexes ; • La détermination des quantités ou de l'état physique des actifs tels que les minéraux existants dans les réserves, les minéraux contenus dans les sous-sols, l'estimation de réserves naturelles de pétrole, ainsi que la durée de vie utile des équipements et des machines ; • L'utilisation de techniques ou méthodes spécialisées telles que le calcul actuariel pour la détermination de certaines valeurs ; • L'analyse du respect de dispositions fiscales complexes ou inhabituelles ; • L'estimation des travaux réalisés et à réaliser pour les contrats en cours ; • L'interprétation des termes de contrats, statuts ou réglementations.

Cette norme fournit des directives sur la manière avec laquelle le travail d'un expert désigné par l'auditeur peut être utilisé en tant qu'élément probant approprié.

Dans certains cas, un auditeur qui ne dispose pas d'une expertise dans un domaine pertinent, autre que la comptabilité et l'audit, peut être capable d'acquérir une connaissance suffisante dudit domaine lui permettant de réaliser l'audit sans recourir à un expert. Une telle connaissance peut être obtenue par :

- Une expérience dans l'audit d'entités nécessitant des compétences similaires.
- Une formation ou un développement professionnel dans le domaine particulier en question. Il peut s'agir aussi d'une participation à des cours de formation, ou bien à des discussions avec des experts dans ledit domaine (mais non à des consultations où tous les faits se rapportant au domaine en question sont fournis).
- Des discussions avec les auditeurs qui ont effectué des missions similaires.

Remarque : Indépendamment du fait que le travail d'un expert est utilisé ou non, l'auditeur assume tout seul l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée.

***Evaluation* des risques**

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
620.7	Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert qu'il désigne. (Voir Par. A4 – A9)
620.8	La nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur au regard des diligences requises visées aux paragraphes 9 à 13 de la présente Norme ISA varieront en fonction des circonstances. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants (Voir Par. A10) : (a) nature de la question à laquelle se rapportent les travaux de l'expert ; (b) risques d'anomalies significatives contenues dans la question à laquelle se rapportent les travaux de l'expert ; (c) importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit ; (d) la connaissance et expérience de l'auditeur en ce qui concerne les travaux antérieurement réalisés par l'expert ; et (e) l'expert soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle du cabinet de l'auditeur. (Voir Par. A11 – A13)
620.9	L'auditeur doit évaluer si l'expert qu'il a désigné possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit. Dans le cas d'un expert externe qu'il a désigné, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant les intérêts financiers et les relations de cet expert qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité. (Voir Par. A14 – A20)
620.10	L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne pour lui permettre: (Voir Par. A21 – A22) (a) de déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit; et (b) d'évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit.
620.11	L'auditeur doit se mettre d'accord avec l'expert qu'il désigne, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants : (Voir Par. A23 – A26) (a) nature, étendue et objectifs des travaux de cet expert; (Voir Par. A27) (b) rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de cet expert; (Voir Par. A28 – A29) (c) nature, calendrier et étendue de la communication entre l'auditeur et cet expert, y compris la forme de tout rapport que celui-ci aura à fournir; et (Voir Par. A30) (d) nécessité pour l'expert désigné par l'auditeur d'avoir à observer les règles de confidentialité. (Voir Par. A31)

Le schéma ci-après résume les points à prendre en considération concernant l'engagement d'un expert désigné par l'auditeur.

Schéma 15-8.3

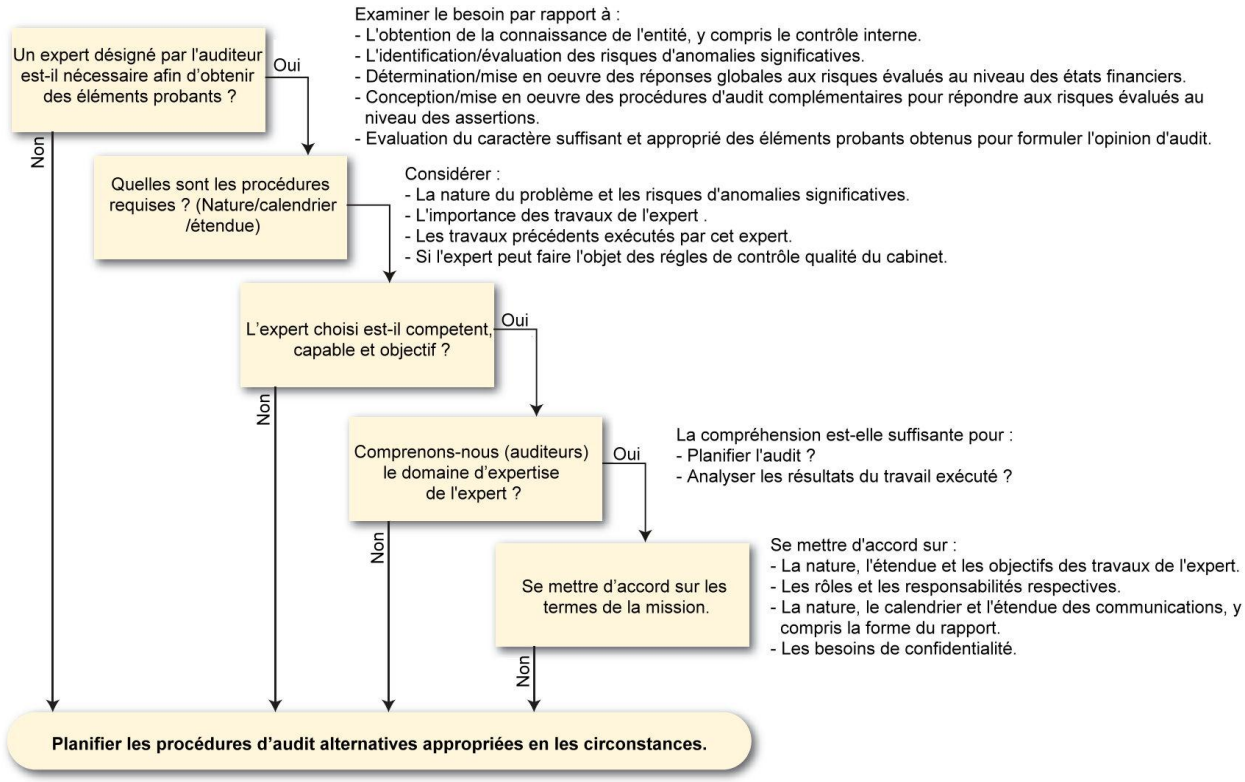


Tableau 15.8-4

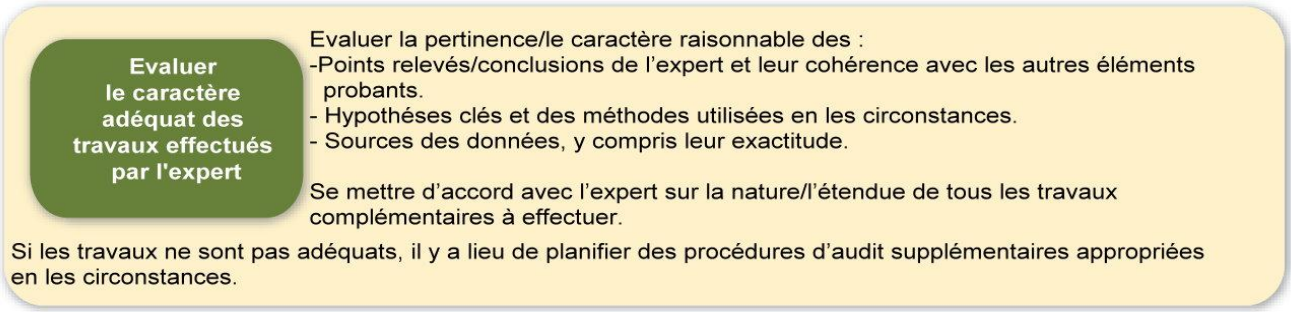
Considérer	Présentation
A-t-on besoin d'un expert désigné par l'auditeur pour recueillir des éléments probants ?	Considérer le besoin d'un expert désigné par l'auditeur en relation avec : • L'obtention de la connaissance de l'entité, y compris son contrôle interne ; • L'identification /évaluation des risques d'anomalies significatives ; • La détermination / mise en œuvre des réponses globales aux risques évalués au niveau des états financiers ; • La conception/mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués au niveau des assertions ; • L'évaluation du caractère suffisant/approprié des éléments probants recueillis par l'auditeur pour se former une opinion.

Considérer	Présentation
Quelles sont les procédures d'audit requises ?	Prendre en considération : • La nature du problème et les risques d'anomalies significatives ; • L'importance du travail de l'expert dans le cadre de l'audit ; • Les travaux antérieurs (le cas échéant) effectués par cet expert ; • La soumission, ou non, de l'expert aux règles et aux procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur.
L'expert choisi et désigné par l'auditeur est-il compétent et a-t-il les aptitudes et l'objectivité nécessaires ?	• La compétence a trait à la nature et au niveau d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur ; • L'aptitude reflète la capacité de l'expert désigné par l'auditeur d'exercer cette compétence en les circonstances de la mission (par exemple, le lieu géographique ainsi que la disponibilité en temps et en ressources) ; • L'objectivité vise l'incidence éventuelle que des biais peuvent avoir, un conflit d'intérêts ou l'influence d'autres personnes sur le jugement professionnel ou technique de l'expert désigné par l'auditeur ; Les autres facteurs à prendre en considération comprennent : • L'expérience personnelle antérieure relative aux travaux de cet expert ; • L'entretien avec cet expert ; • Les entretiens avec d'autres personnes qui sont familiarisés avec les travaux de cet expert ; • La connaissance des qualifications de l'expert, de son affiliation à un corps professionnel ou à un organisme relevant de son secteur d'activité, de l'autorisation qui lui a été accordée d'exercer, ou de toute autre forme de reconnaissance provenant d'organisme externe ; • Les documentations ou les livres publiés par cet expert ; • Les règles et les procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur.
A-t-on (nous auditeurs) une connaissance du domaine d'expertise de l'expert ?	Y a-t-il une connaissance suffisante, par l'auditeur, du domaine d'expertise de l'expert qu'il a désigné lui permettant de : • Planifier l'audit ; • Examiner les résultats des travaux effectués par cet expert ?
L'accord convenu sur les termes de la mission confiée à l'expert	En définissant les termes de la mission, il y a lieu de prendre en considération les facteurs suivants : • L'accès, de l'expert désigné par l'auditeur, aux informations sensibles ou confidentielles de l'entité ; • Les rôles et les responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné ; • Toute exigence légale ou réglementaire des différentes juridictions applicables ; • La complexité de la question sur laquelle porte les travaux de l'expert désigné par l'auditeur ; • L'expérience antérieure acquise par l'expert désigné par l'auditeur avec l'entité ; • L'étendue du champ couvert par les travaux de l'expert désigné par l'auditeur, et l'importance des dits travaux dans le contexte de l'audit. La convention écrite traiterait : • La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ; • Les rôles et responsabilités respectifs de la direction et de cet expert ; • La nature, le calendrier et le champ de la communication entre la direction et cet expert, y compris la forme des rapports à fournir par l'expert ; • La nécessité du respect de la confidentialité. L'annexe à la norme ISA 620 énonce les questions que l'auditeur peut envisager d'inclure dans toute convention écrite avec l'expert qu'il désigne.

Evaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
620.12	L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert qu'il a désigné au regard des besoins de l'audit, y compris : (Voir Par. A32) (a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations et des conclusions de cet expert, et leur cohérence avec d'autres éléments probants; (Voir Par. A33 – A34) (b) lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de celles-ci au regard des circonstances; et (Voir Par. A35 – A37) (c) lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour ses travaux, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données. (Voir Par. A38 – A39)
620.13	Lorsque l'auditeur juge que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit, il doit : (Voir Par. A40) (a) s'entendre avec l'expert sur la nature et l'étendue des travaux complémentaires à réaliser par ce dernier; ou (b) mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées en la circonstance.

Schéma 15.8-5



Si les résultats des travaux de l'expert ne sont pas satisfaisants, ou s'ils sont en contradiction avec d'autres éléments, l'auditeur doit résoudre ce problème. Cela peut impliquer :

- Les entretiens avec l'entité et l'expert ;
- L'application de procédures d'audit supplémentaires ;
- L'éventualité d'engager un autre expert ;
- La modification du rapport d'audit.

Reporting

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
620.14	L'auditeur ne doit pas faire référence aux travaux de l'expert qu'il a désigné dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Lorsqu'une telle obligation existe au terme de la loi ou de la réglementation, il doit alors préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion exprimée. (Voir Par. A41)
620.15	Si l'auditeur fait référence dans son rapport d'audit aux travaux de l'expert qu'il a désigné en raison du fait que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, il doit alors préciser dans son rapport que celle-ci n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion exprimée. (Voir Par. A42)

Le rapport de l'auditeur ne devrait pas faire référence aux travaux d'un expert. Une telle référence pourrait être interprétée à tort comme étant une modification de l'opinion d'audit ou bien un partage de responsabilité.

Toutefois, si l'auditeur décide d'émettre un rapport d'audit modifié résultant de la participation de l'expert, il peut être approprié, dans l'explication de la nature de la modification, de faire référence ou de décrire les travaux de l'expert (incluant l'identité de l'expert et l'étendue de sa participation). Dans ces circonstances, l'auditeur devrait obtenir l'autorisation de l'expert avant de mentionner cette référence. Si cette autorisation est refusée à l'auditeur, alors que ce dernier est persuadé que ladite référence lui est nécessaire, il doit recourir dans ce cas à un conseiller juridique.

15.9 Norme ISA720 – Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant les états financiers audités

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
720.4	L'objectif fixé à l'auditeur est d'apporter une réponse appropriée lorsque des documents contenant des états financiers audités et le rapport d'audit sur ces états contiennent d'autres informations qui pourraient entacher la crédibilité de ces états financiers et du rapport d'audit.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
720.6	L'auditeur doit prendre connaissance des autres informations présentées afin d'identifier des incohérences majeures, s'il en existe, avec les états financiers audités.
720.7	L'auditeur doit convenir avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des arrangements nécessaires pour obtenir les autres informations avant la date de son rapport d'audit. S'il n'est pas possible d'obtenir toutes les autres informations avant cette date, l'auditeur doit prendre connaissance de ces autres informations dès que possible (Voir Par. A5).
720.8	Si, lors de sa lecture des autres informations présentées, l'auditeur relève une incohérence majeure, il doit déterminer s'il convient de modifier les états financiers audités ou les autres informations présentées.
720.9	S'il s'avère qu'une modification des états financiers audités est nécessaire mais que la direction s'y refuse, l'auditeur doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705.
720.10	S'il s'avère qu'une modification des autres informations présentées est nécessaire mais que la direction s'y refuse, l'auditeur doit en référer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sauf si ceux qui font partie du gouvernement d'entreprise sont impliqués dans la direction de l'entité et : (a) inclure dans son rapport un paragraphe portant sur d'autres questions décrivant l'incohérence majeure relevée, conformément à la Norme ISA 706 ; ou (b) ne pas émettre son rapport d'audit ; ou (c) se démettre de la mission d'audit, lorsque la législation ou la réglementation le permet, (Voir Par. A6 - A7).
720.11	Si la modification des états financiers audités s'avère nécessaire, l'auditeur doit suivre les diligences requises visées dans la Norme ISA 560.
720.12	Si la modification des autres informations présentées s'avère nécessaire et que la direction s'accorde à la faire, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures nécessaires en la circonstance (Voir Par. A8).
720.13	Si la modification des autres informations présentées s'avère nécessaire mais que la direction s'y refuse, l'auditeur doit informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sauf si celles-ci sont impliquées dans la direction de l'entité, de sa préoccupation concernant ces informations et prendre toutes mesures complémentaires appropriées (Voir Par. A9).

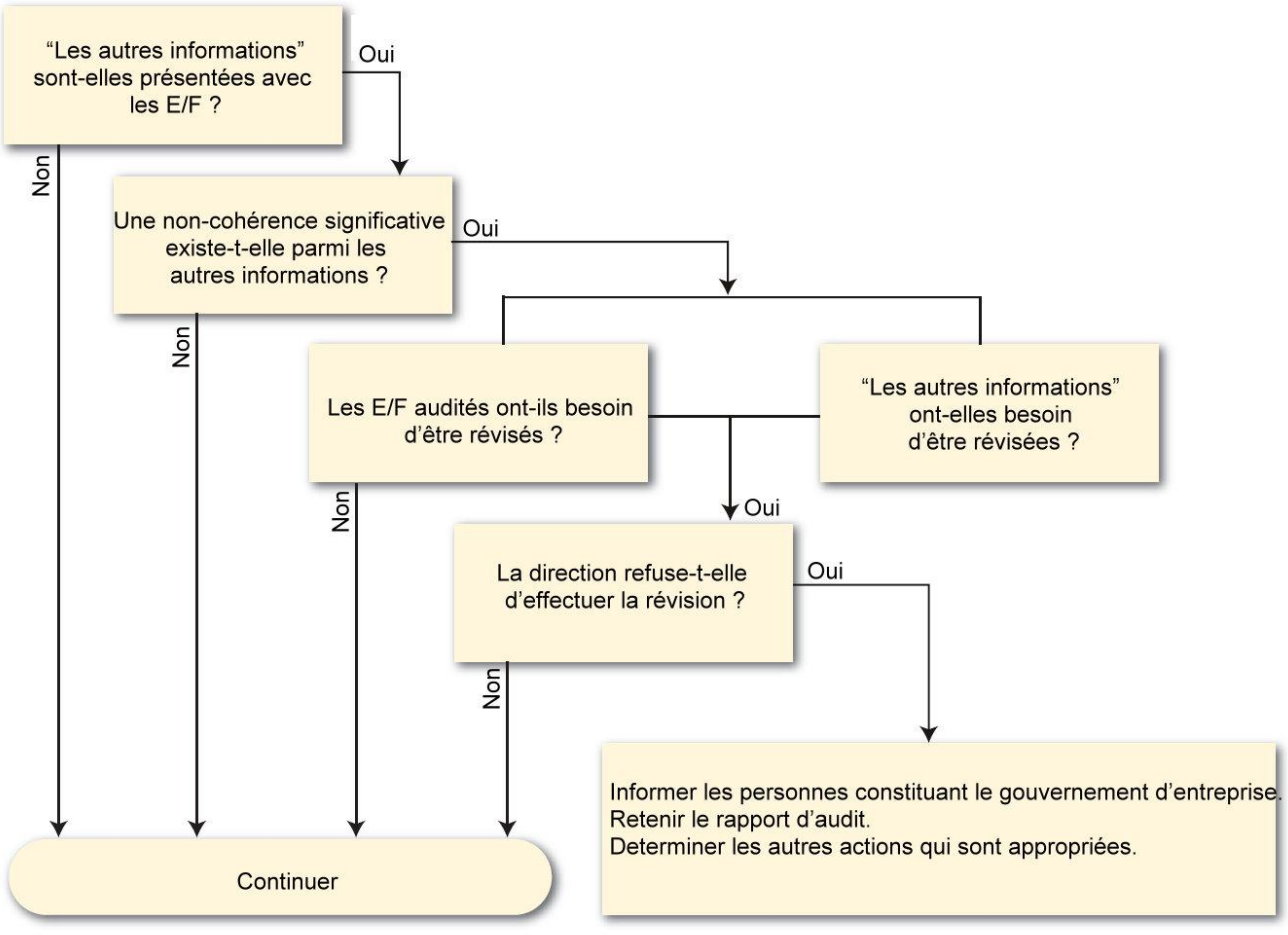
Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
720.14	Si, lors de sa prise de connaissance des autres informations présentées dans le but d'identifier des incohérences majeures, l'auditeur vient à relever une anomalie significative manifeste dans les faits relatés, il doit s'entretenir de cette question avec la direction (Voir Par. A10).
720.15	Si, à la suite de cet entretien, l'auditeur considère qu'il subsiste une anomalie significative manifeste dans les faits relatés, il doit demander à la direction de consulter une tierce partie compétente, tel que le conseil juridique de l'entité, et prendre en considération l'avis obtenu.
720.16	Si l'auditeur conclut que les autres informations présentées comportent une anomalie significative portant sur les faits relatés que la direction refuse de corriger, il doit informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sauf si celles-ci sont impliquées dans la direction de l'entité, de sa préoccupation concernant ces informations et prendre toutes mesures complémentaires appropriées (Voir par. A11).

Vue d'ensemble

Certaines entités, particulièrement celles qui ont de nombreux actionnaires, publient (sur papier ou sur support électronique) un rapport annuel et donnent des renseignements supplémentaires sur les états financiers audités. Dans ce cas, l'auditeur a la responsabilité d'examiner les autres informations afin d'identifier toute information qui pourrait entacher la crédibilité des états financiers et du rapport d'audit. Si de telles informations sont relevées, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour remédier à la situation.

Un résumé de quelques exigences clés, liées à ce cas, est présenté dans le schéma ci-dessous :

Schéma 15.9-1



Chapitre 16
LA DOCUMENTATION D'AUDIT

Contenu du chapitre	Normes ISA pertinentes
Les différentes exigences liées à la documentation de la planification d'audit, aux éléments probants recueillis et à leurs archivages définitifs.	ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
230.5	L'objectif de l'auditeur est la préparation d'une documentation qui fournit : (a) une trace suffisante et appropriée des travaux fondant son rapport d'audit ; et (b) des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les Normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
230.6	Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante : (a) Documentation d'audit – conservation dans les dossiers de la trace des procédures d'audit réalisées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (les termes "dossiers d'audit" ou "papiers de travail" sont aussi quelquefois utilisés) ; (b) dossier d'audit – un ou plusieurs classeurs ou autre moyen d'archivage, sous une forme physique ou électronique, contenant la documentation relative à une mission spécifique ; (c) auditeur expérimenté – personne (interne ou externe au cabinet) qui possède une expérience pratique de l'audit et une connaissance raisonnable : (i) des processus d'audit ; (ii) des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires applicables ; (iii) de l'environnement des affaires dans lequel l'entité exerce son activité ; et (iv) des questions relatives à l'audit et à l'élaboration de l'information financière touchant au secteur d'activité de l'entité.
230.7	L'auditeur doit préparer en temps voulu la documentation d'audit. (Voir Par. A1)

16.1 Vue d'ensemble

La documentation des dossiers d'audit (sur supports papier ou sur supports électroniques) joue un rôle essentiel pour :

- L'assistance des membres de l'équipe affectée à la mission dans la planification et la réalisation de l'audit ;
- La fourniture des preuves démontrant que les procédures d'audit planifiées ont effectivement été exécutées ;
- L'aide et l'assistance des personnes chargées de la supervision et la revue des travaux d'audit (y compris les personnes chargées de la revue de contrôle qualité des missions) dans l'accomplissement de leurs fonctions conformément aux normes professionnelles ;
- L'enregistrement des jugements impliqués dans la formulation de l'opinion d'audit ;
- L'enregistrement des questions récurrentes importantes pour les prochains audits de l'entité.

Point à prendre en considération

Il n'est pas nécessaire de préparer une documentation sur les exigences des normes ISA qui ne sont pas pertinentes en les circonstances. Cela s'applique lorsque l'ensemble de la norme ISA en question n'est pas pertinente (telle que la norme ISA 610 lorsque l'entité n'a pas de fonction d'audit interne) ou lorsque l'exigence de la norme ISA est seulement conditionnelle et que la condition n'est pas remplie.

Une bonne documentation d'audit, organisée d'une manière appropriée, permet de documenter les travaux effectués, les éléments probants recueillis, les jugements professionnels importants appliqués et les conclusions tirées.

Tableau 16.1-1

La nécessité de la documentation des dossiers d'audit	• Elle soutient les conclusions de l'auditeur concernant toutes les assertions pertinentes pour les états financiers. • Elle fournit des preuves que la mission est accomplie d'une manière conforme aux normes professionnelles. • Elle fournit des preuves que les enregistrements comptables sous-jacents concordent et sont rapprochés avec les états financiers.

La documentation d'audit des petites entités est généralement moins étendue que celle des grandes entités. Cela s'applique particulièrement lorsque :

- L'associé responsable de la mission effectue tous les travaux d'audit. Dans ce cas, la documentation ne comprendrait pas les questions liées aux discussions au sein de l'équipe d'audit, l'affectation des responsabilités ou la supervision ;
- Certaines questions sont tellement claires qu'elles peuvent être plus convenablement traitées dans un seul document avec des références croisées avec les papiers de travail de base. Cela pourrait inclure une ou plusieurs des domaines tels que la connaissance de l'entité et son contrôle interne, la stratégie d'audit globale et le plan d'audit, le seuil de signification, les risques évalués, les questions importantes relevées et les conclusions tirées.

Plusieurs normes ISA contiennent des exigences de documentation spécifiques qui servent à clarifier les exigences de la norme ISA 230. Le tableau suivant fournit une référence aux paragraphes des normes ISA qui décrivent des exigences de documentation spécifiques. Cela ne signifie pas qu'il n'existe pas d'exigences de documentation dans les autres normes ISA qui ne sont pas incluses dans la liste suivante.

Tableau 16.1-2

Norme ISA	Titre	Paragraphe
210	**Accord sur les termes des missions d'audit**	10.-12
220	**Contrôle qualité d'un audit d'états financiers**	24-25
230	**Documentation d'audit**	Tous
240	**Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers**	44-47
250	**Prise en considération des textes législatifs et règlementaires dans un audit d'états financiers**	29
260	**Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise**	23
300	**Planification d'un audit d'états financiers**	12
315	**Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement**	32
320	**Caractère significatif en matière de planification et de réalisation d'un audit**	14
330	**Réponses de l'auditeur aux risques évalués**	28-30
450	**Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit**	15
540	**Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant**	23
550	**Parties liées**	28
600	**Aspects particuliers - Audits d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)**	50
610	**Utilisation des travaux des auditeurs internes**	13

16.2 Organisation des dossiers d'audit

L'organisation des dossiers d'audit et l'indexation sont des domaines à traiter au niveau des règles de base de tous les cabinets. Une approche cohérente utilisant une indexation standard a les principaux avantages suivants :

- Elle permet de localiser et de partager facilement les papiers de travail spécifiques entre les membres de l'équipe affectée à la mission ;
- Elle facilite la revue du dossier par les diverses personnes impliquées dans la mission, telles que le manager, l'associé responsable de la mission, les personnes chargées de la revue du contrôle qualité de la mission et celles chargées de la surveillance du contrôle qualité ;
- Elle assure la cohérence entre les dossiers d'audit du cabinet ;
- Elle facilite les activités de contrôle qualité, comme la vérification des approbations manquantes, des références croisées non valides et des notes de revues peu claires.

La documentation d'audit est généralement organisée en effectuant des divisions logiques du travail et en utilisant un système d'indexation. Si le fichier est en format électronique, l'indexation peut être sous forme de dossiers et de sous-dossiers. A chaque fois qu'une partie de la documentation d'audit est créée, il lui sera donné une référence unique qui la relie directement à l'index du dossier général.

Deux exemples d'indexations possibles des dossiers d'audit sont résumés dans le tableau ci-dessous. Le premier exemple regroupe les documents selon le stade du processus d'audit où ils sont préparés. Il y a lieu de noter que, lors de la mise en forme finale des dossiers de travail (tenus sur supports papier), les documents de synthèse sont généralement classés en haut du dossier pour en faciliter l'accès. La deuxième indexation regroupe les documents par poste des états financiers, tels que les dettes, les créances, les ventes, etc. Dans un tel dossier, tous les documents relatifs à l'évaluation des risques et aux réponses aux risques relatifs aux stocks seraient conservés dans le chapitre des stocks. Une troisième solution consisterait à combiner les deux approches avec certains documents qui seront organisés par stade du processus d'audit et d'autres par postes des états financiers.

Tableau 16.2-1

Index organisé par phase d'audit (Extrait d'un index)	**Index organisé par poste des états financiers (Extrait d'un index)**
100-200 Les états financiers et le rapport d'audit. 201-300 Les déclarations d'impôt, etc. 301-400 **Documents de synthèse et de mise en forme finale** des dossiers de travail, tels que les notes relatives aux décisions importantes, les listes de contrôle et les lettres d'affirmation de la direction. 401-500 **La planification de l'audit,** y compris la stratégie d'audit et le seuil de signification. 501-600 **L'évaluation des risques,** y compris la connaissance de l'entité et du contrôle interne. 601-700 **La réponse aux risques**, y compris les plans d'audit détaillés par les postes des états financiers. 701 à 799 **Les autres documents** de supports, tels que le bilan provisoire et les rapports 800 Le référentiel comptable	10 Les états financiers et le rapport d'audit 11 Les notes d'achèvement des dossiers, les listes de contrôle, etc. 12 La stratégie générale d'audit. 15 Le seuil de signification. A Les liquidités. C Les créance. D Les stocks. BB Les dettes. DD Les dettes à long terme. 20 Les revenus. 30 Les achats. 40 Les salaires. 50 Les impôts. 100 Les événements postérieurs à la date de clôture. 120 Les contingences. 150 Les autres documents de supports, tels que les bilans provisoires et les rapports.

16.3 Les questions courantes concernant la documentation d'audit

Les questions courantes concernant la documentation d'audit comprennent ce qui suit :

Tableau 16.3-1

Question	Réponse
Qui est le propriétaire du dossier d'audit ?	Sauf indication contraire des textes législatifs et règlementaires applicables, la documentation d'audit est la propriété du cabinet d'audit.
Les copies des documents de l'entité examinées doivent-elles être gardées dans le dossier d'audit ?	Non. Tout ce qui est requis consiste en quelques caractéristiques d'identification de transactions, ou de la procédure en cours d'examen, afin que les travaux puissent être dupliqués ou des exceptions examinées en cas de besoin. Les caractéristiques d'identification comprennent : • Les dates et les numéros des transactions uniques pour les vérifications de détail ; • L'étendue de la procédure et la population qui sont utilisées (cela peut être toutes les écritures comptables qui dépassent un certain montant dans un journal comptable) ; • La source, le point de départ et l'intervalle d'échantillonnage en cas d'utilisation de l'échantillonnage statistique ; • Pour les demandes d'information auprès du personnel, leurs noms, la dénomination de leurs postes d'emplois et les dates de ces demandes ; • Pour les observations, le processus et les points observés, les personnes concernées, leurs responsabilités individuelles, et les endroits/dates où les observations ont été réalisées. Toutefois, des résumés ou des copies des documents de l'entité (par exemple, des contrats et accords importants) peuvent être inclus en tant que partie de la documentation d'audit, si cela est jugé approprié.

Question	Réponse
Chaque page du dossier d'audit nécessite-t-elle d'être paraphée et datée par la personne qui l'a préparée, puis par la personne chargée de la revue ?	Non. Cette discipline de paraphe des papiers de travail (par celui qui a réalisé le travail d'audit et par celui qui l'a revu) a pour effet de tenir les membres de l'équipe affectée à la mission, responsables du travail effectué. Cependant, cela ne veut pas dire que chaque page des papiers de travail nécessite d'être paraphée et datée. Par exemple, la preuve matérielle de la préparation et de la revue des travaux d'audit peut être indiquée seulement pour chaque section, module ou autre unité du dossier plutôt que sur chaque page individuelle. La préparation des papiers de travail (au niveau des assistants, généralement) et la revue détaillée (au niveau du directeur d'audit, généralement) impliquent le paraphe de chaque papier de travail contenu dans les sections, modules ou autres unités du dossier d'audit ; par contre, la revue générale du dossier d'audit (au niveau de l'associé responsable de la mission) peut n'impliquer que l'examen des sections clés du dossier d'audit lorsque des risques importants sont traités et des jugements professionnels importants sont effectués.
Toutes les considérations à prendre en compte et toutes les utilisations du jugement professionnel doivent-elles être documentées?	Non. Il n'est ni nécessaire ni possible pour l'auditeur de documenter chaque question prise en compte ou chaque jugement professionnel effectué. Ce sont les questions importantes et les jugements significatifs effectués sur ces questions au cours de l'audit qui doivent être documentés. La documentation des questions importantes et des jugements significatifs explique les conclusions de l'auditeur et renforce la qualité des jugements. Cela peut être atteint souvent par la préparation d'un mémorandum relatif aux questions significatives, à la fin de l'audit.
Les projets d'états financiers préliminaires nécessitent-ils d'être conservés s'ils sont incohérents de manière significative avec les états financiers définitifs ?	Non, il n'est pas nécessaire de conserver la documentation incorrecte ou celle qui a été remplacée.
Est-il nécessaire de documenter la non-conformité avec les exigences des normes ISA qui ne s'appliquent pas à l'audit en cours ?	Non. Sauf circonstances exceptionnelles, la conformité n'est exigée que pour chaque exigence des normes ISA qui est "pertinente ". Une norme ISA est clairement non pertinente lorsque l'ensemble de la norme ISA n'est pas applicable ou lorsqu'une exigence de la norme ISA est seulement conditionnelle et que la condition mentionnée n'est pas remplie.

16.4 Exigences en matière de documentation spécifique

Evaluation des risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
240.44	L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit relative à sa connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, requise par la Norme ISA 315 : (a) les décisions importantes prises au cours des entretiens avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ; et (b) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que celui des assertions.
240.47	Si l'auditeur a conclu que la présomption de l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits n'est pas applicable au cas de la mission, il doit inclure dans sa documentation d'audit les raisons qui motivent cette conclusion.
300.12	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit : (a) la stratégie générale d'audit ; (b) le programme de travail ; et (c) tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements (Voir Paragraphes A16-A19).
315.32	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit : (a) la discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission tel que le requiert le paragraphe 10, ainsi que les décisions importantes en résultant ; (b) les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, spécifiés au paragraphe 11, et à chacune des composantes du contrôle interne identifiées aux paragraphes 14-24; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures d'évaluation des risques réalisées ; (c) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, tel que le requiert le paragraphe 25 ; et (d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont l'auditeur a acquis la connaissance conformément aux paragraphes 27-30 (Voir Par. A131-A134).

La documentation d'audit type devrait inclure les données indiquées dans le tableau suivant.
Tableau 16.4-1

Phase d'évaluation des risques	Commentaires
• Les procédures à réaliser avant le démarrage de la mission (procédures d'acceptation ou du maintien de la mission). • L'évaluation de l'indépendance et de l'éthique. • Les termes de la mission. • Les considérations à prendre en compte pour le seuil de signification. • La stratégie globale d'audit. • Les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission, quant aux éventuelles causes d'anomalies significatives provenant de fraudes. • Les procédures d'évaluation des risques réalisées et leurs résultats. • Les risques évalués d'anomalies significatives identifiés (au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et aux niveaux des assertions), en se basant sur la connaissance de l'entité, y compris de son contrôle interne, obtenue par l'auditeur (le cas échéant). • Les risques importants. • Les communications avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.	Il y a lieu de veiller à la mise à jour de la documentation, relative à l'évaluation des risques, pour : Tous les nouveaux risques identifiés ultérieurement au cours de l'audit ; Les changements qui ont été nécessaires pour les évaluations du risque, ou du seuil de signification, identifiés suite à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires.

Réponse aux risques

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
230.9	Pour documenter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées, l'auditeur doit indiquer : (a) les caractéristiques propres aux éléments spécifiques ou aux questions qui ont fait l'objet de vérifications ; (Voir par. A12) (b) le nom des personnes qui ont effectué le travail d'audit et la date à laquelle ce travail a été réalisé ; et (c) le nom de la personne qui a revu le travail d'audit, la date et l'étendue de cette revue. (Voir Par.A13)
240.45	L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit relative aux réponses aux risques d'anomalies significatives requises par la Norme ISA 330 : (a) les réponses globales aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers ; la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le lien entre ces procédures et les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions ; et (b) les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris celles portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction.
330.28	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit : (a) la démarche globale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires réalisées ; (b) le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions ; et (c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsque celles-ci ne sont pas évidentes à partir des travaux effectués. (Voir par. A63)
330.30	La documentation de l'auditeur doit également faire état du fait que les états financiers sont en accord ou ont été rapprochés de la comptabilité sous-jacente.

La documentation d'audit type devrait inclure les éléments ci-dessous.

Tableau 16.4-2

Phase de réponse aux risques	Commentaires
1. Un plan d'audit qui traite : • L'ensemble des postes significatifs des états financiers ; • Les risques d'anomalies significatives évalués au niveau des états financiers et des assertions ; • La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui répondent aux risques évalués ; • Les risques importants identifiés. **2.** La nature et l'étendue des consultations des autres intervenants. **3.** La nature et l'importance des éléments probants recueillis pour l'assertion à tester. **4.** Une explication claire des résultats obtenus par les tests et la façon dont les exceptions ou les écarts ont été suivis. Cela inclut : • La base des tests ; • Le choix de la population ; • Le niveau du risque évalué ; • Les intervalles d'échantillonnage et le choix du point de départ. **5.** Les mesures prises suite aux procédures d'audit réalisées indiquant : • La nécessité de modifier les procédures d'audit envisagées ; • L'existence éventuelle d'anomalies significatives ; • Les omissions relevées dans les états financiers ; • L'existence de déficiences importantes au niveau du contrôle interne touchant à l'élaboration de l'information financière. **6.** Les changements requis, le cas échéant, pour la stratégie globale d'audit. **7.** L'utilisation de jugements importants appliqués sur des questions importantes, lors de la réalisation des travaux et de l'évaluation des résultats de l'audit. **8.** Les discussions avec la direction sur les questions importantes. **9.** Les mémorandums, les analyses, le détail des hypothèses utilisées et la façon dont la validité de l'information sous-jacente utilisée a été établie. **10.** Les références croisées de la documentation d'appui avec les preuves qui montrent que les états financiers sont en accord ou ont été rapprochés de la comptabilité sous-jacente.	La documentation d'audit doit pouvoir se défendre d'elle-même et il n'est pas nécessaire qu'elle soit complétée par des explications orales. (Voir la présentation de l'auditeur expérimenté ci-dessous). Soyez prudent afin de réaliser le bon choix de la population concernée par l'assertion à tester. Il n'est pas nécessaire de garder dans le dossier des copies des documents vérifiés du client, mais certaine(s) caractéristique(s) d'identification(s), par exemple un numéro ou une date, etc., sont exigés pour qu'une personne puisse effectuer à nouveau le test si cela s'avère nécessaire.

Reporting

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
230.10	L'auditeur doit consigner les entretiens avec la direction, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou d'autres, portant sur les questions importantes, y compris la nature des questions d'importance discutées, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu. (Voir Par. A14)
230.11	Lorsque l'auditeur a relevé une information qui est incohérente avec ses conclusions finales concernant une question importante, il doit consigner la façon dont il a traité cette incohérence. (Voir Par. A15)
230.12	Lorsque, dans des situations exceptionnelles, l'auditeur juge nécessaire de s'écarter d'une diligence particulière requise par une Norme ISA, il doit consigner dans ses dossiers la façon dont des procédures d'audit alternatives ont été mises en œuvre pour atteindre les objectifs fixés par cette diligence et les raisons pour lesquelles il ne l'a pas appliquée. (Voir Par. A18-A19)
240.46	L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les communications faites en matière de fraude à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, aux autorités de contrôle et à d'autres.

Le tableau suivant dresse la liste de la documentation d'audit type qui traite de l'établissement du rapport et de la phase de mise au point finale du dossier.

Tableau 16.4-3

Reporting	Commentaires
• Les programmes d'audit achevés. • La preuve de la revue des dossiers (qui peut être représentée par des paraphes, des listes de contrôle, etc.) : - Sous forme détaillée (avec la revue du directeur de la mission/superviseur) ; - La revue de l'associé responsable de la mission ; - La revue de contrôle qualité de la mission, le cas échéant. • Les informations non cohérentes ou qui sont en contradiction avec les conclusions finales. • Le résumé de l'incidence financière de toutes les erreurs relevées et non corrigées, ainsi que la réponse de la direction qui s'y rapporte (les ajustements effectués, par exemple). • Les anomalies non insignifiantes qui n'ont pas été corrigées. • Les problèmes importants survenus : - Les mesures prises pour les traiter (y compris les éléments probants supplémentaires recueillis) ; - Les bases des conclusions tirées. • Si une assistance a été fournie pour la préparation des projets d'états financiers (dans les limites admissibles par l'exigence d'indépendance), il y a lieu de décrire la nature des entretiens avec la direction pour examiner le contenu de ces états financiers. Cela peut inclure : - Les dates des discussions qui ont eu lieu ; - Les explications fournies sur l'application de méthodes comptables complexes ; - Les principales questions soulevées par la direction.	Prendre des notes sur les entretiens verbaux avec la direction à propos des questions importantes et consigner ses réponses. Cela aidera à s'assurer que la documentation d'audit contient les raisonnements qui justifient toutes les décisions importantes prises. Inclure les copies des e-mails et la messagerie texte pertinentes échangées avec les clients qui traitent les questions importantes.

Reporting	Commentaires
• La copie des états financiers et du rapport d'audit comportant les références croisées avec les chapitres du dossier d'audit. • Les raisons pour toute dérogation aux exigences pertinentes des normes ISA et les procédures alternatives effectuées pour atteindre le but de cette exigence. • Tout document d'achèvement de la mission requis par le cabinet. • La copie de toutes les communications avec la direction et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. • La date du rapport d'audit et la date d'achèvement de la documentation (voir le traitement relatif à la mise au point finale des dossiers, présenté ci-dessous).	

16.5 L'auditeur expérimenté

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
230.8	L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun contact antérieur avec la mission d'audit, de comprendre : (Voir Par. A2-A5, A16-A17) (a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées en conformité avec les Normes ISA et les exigences légales et réglementaires ; (Voir Par. A6-A7) (b) les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis ; et (c) les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions auxquelles elles ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. (Voir Par. A8-A11)

La documentation d'audit doit être réalisée de façon qu'un auditeur expérimenté, qui n'a eu aucun contact avec la mission d'audit, soit en mesure de comprendre (sans avoir besoin d'explication orale) ce qui suit :

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées pour se conformer aux exigences légales, réglementaires et aux diligences professionnelles ;
- Les résultats des procédures d'audit et les éléments probants recueillis ;
- La nature des questions importantes relevées et les conclusions tirées.

16.6 Documents électroniques

De nombreux cabinets ont remplacé (ou sont en train de remplacer) les dossiers de la mission sur supports papier par des fichiers électroniques. Dans certains cas, même si les travaux ont été réalisés et revus au moyen de supports électroniques, les dossiers sur support papier restent les dossiers de base de la mission, et ce, en tant que dossier permanent pour les travaux d'audit exécutés. Les documents/formulaires sont initiés sous forme numérique, les documents des clients sont scannés et numérisés avec des moyens électroniques ; par la suite, toutes les données sont stockées suivant ces mêmes procédés. C'est seulement au moment où tout le travail aura été achevé et revu qu'il sera imprimé sur papier.

Il existe deux types de documents électroniques :

- Le premier est souvent qualifié de "travaux en cours" ;
- Le deuxième est "l'information statique".

Les travaux en cours

Les travaux en cours sont constitués d'informations dynamiques qui sont élaborées et mises à jour au fur et à mesure de l'avancement de l'audit. On peut citer, à titre d'exemple, les formulaires vierges d'audit et les modèles de lettres, les connaissances acquises sur le secteur d'activité et les principaux indicateurs de performance, les questionnaires, les arbres de décision, les règles du cabinet, les diagnostics ainsi que les données financières de l'exercice précédent, les informations et les hypothèses, etc. Cela peut être utilisé dans l'exécution des procédures analytiques de l'année en cours. Ces informations sont souvent contenues dans les applications et les outils d'audit informatiques.

Les informations statiques

Les informations statiques sont constituées du dossier final de documents, tels que les états financiers et les documents de travail remplis qui ne changeront pas et peuvent être aussi bien nécessaires pour servir de référence pour les années suivantes.

Les documents finaux ou statiques doivent être conservés dans un format où les informations peuvent être récupérées facilement dans les années suivantes.

Les anciens logiciels

Le fait de laisser les informations dans un format utilisé par une application informatique peut être problématique si cette application est mise à jour avec un nouveau format de fichier. L'ouverture de l'ancien fichier ne pourrait être possible, dans ce cas, que si une copie de l'ancien logiciel est également conservée. Pour surmonter ce problème, de nombreux cabinets sont maintenant en train de sauvegarder le dossier final des documents dans une forme de fichier appelé "format de document portable" (PDF). Le format PDF a été accepté et utilisé par les agences gouvernementales et les cabinets d'experts comptables partout dans le monde. Les règles du cabinet devraient indiquer que les documents finaux ne sont pas destinés à être édités.

Avantages de l'automatisation

La conservation des dossiers d'audit sous une forme électronique permet à certaines fonctions administratives d'être automatisées et apporte une flexibilité supplémentaire pour les membres de l'équipe affectée à la mission. Par exemple :

- Les papiers de travail spécifiques peuvent être consultés directement à partir de l'index du dossier d'audit ;
- Les dossiers et les documents peuvent être facilement partagés ou revus avec d'autres personnes dans des endroits géographiquement éloignés ;
- Les nouveaux dossiers et documents peuvent être créés, renommés, déplacés, copiés ou supprimés à partir de l'index du dossier d'audit ;
- L'index détaillé peut être plié et réduit pour révéler sa structure globale, ou bien élargi selon les besoins, ce qui facilite la possibilité d'en avoir une vue globale et de localiser des documents clés ;
- Des dénominations spécifiques peuvent être données à des documents importants. Cela peut aider d'autres membres de l'équipe affectée à la mission à comprendre le contenu d'un document à partir de son nom ;
- Les activités de revue pourront être automatisées, comme la vérification de tout ou partie du dossier d'audit relatif aux exceptions, des notes de revues non encore exécutées qui demeurent en suspens, ainsi que les paraphes du préparateur et/ou de la personne chargée de la revue du dossier d'audit ;
- Les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent partager les dossiers contenant les documents en utilisant des outils électroniques d'entrée et de sortie ;
- Certains documents peuvent être protégés par des mots de passe pour une meilleure sécurisation ; et
- L'accès aux dossiers peut être restreint au personnel dûment autorisé.

Utilisation des outils électroniques pour la préparation des papiers de travail

Il y a trois principes importants à respecter lors de l'utilisation des outils informatiques dans la préparation des papiers de travail :

- Toutes les exigences des normes ISA continuent à être applicables ;
- Les fichiers informatiques exigent une gestion électronique des documents. Cela traite des problèmes d'accessibilité (tels les accès avec les mots de passe), la sécurité des données, la gestion des applications (y compris la formation), les opérations de sauvegarde et de restauration, les droits d'édition des données, les emplacements ou localisations du stockage des données, les procédures de revue ; enfin, cela traite aussi les décisions concernant les changements des fichiers qui nécessitent un suivi pour fournir les pistes d'audit nécessaires ;
- Les documents finaux (tous les documents qui doivent être conservés pour appuyer l'opinion d'audit) doivent être conservés et être accessibles conformément aux règles de conservation des dossiers du cabinet.

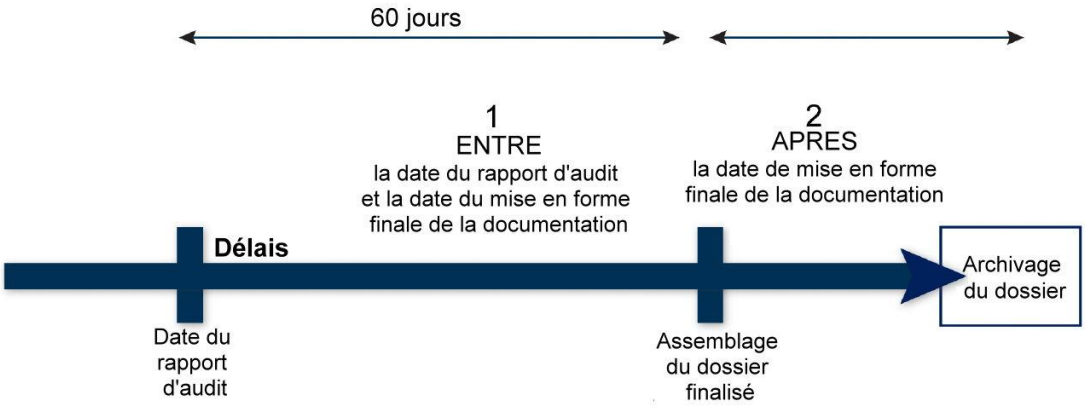
16.7 Mise en forme finale des dossiers d'audit

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
230.13	Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur met en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou des procédures d'audit supplémentaires, ou tirent de nouvelles conclusions après la date de son rapport d'audit, il doit consigner dans ses dossiers : (Voir Par. A20) (a) les circonstances rencontrées ; (b) les nouvelles procédures d'audit mises en œuvre ou les procédures d'audit supplémentaires réalisées, les éléments probants recueillis, et les conclusions qui en résultent, ainsi que les conséquences sur le rapport d'audit ; et (c) quand et par qui, les modifications apportées à la documentation d'audit qui en découlent ont été faites et revues.
230.14	L'auditeur doit rassembler la documentation d'audit dans un dossier d'audit et compléter la mise en forme finale de ce dossier sans délai après la date du rapport d'audit. (Voir par. A21-A22)
230.15	Après que la mise en forme finale des dossiers d'audit a été achevée, l'auditeur ne doit pas supprimer ou détruire la documentation d'audit, quelle qu'en soit la nature, avant la fin de la période de conservation des dossiers. (Voir Par. A23)
230.16	Dans les circonstances autres que celles envisagées au paragraphe 13, lorsque l'auditeur considère nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments après achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, il doit consigner, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés : (Voir Par. A24) (a) les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et (b) quand et par qui ils ont été faits et revus.

La datation du rapport de l'auditeur signifie que le travail d'audit est achevé. Après cette date, on n'est pas tenu de continuer de rechercher des éléments probants complémentaires.

Après la date du rapport d'audit, l'assemblage final des dossiers d'audit devrait avoir lieu en temps opportun. Le délai approprié, au cours duquel l'assemblage du dossier d'audit final devrait être achevé, ne doit pas normalement dépasser la date du rapport de l'auditeur plus de 60 jours. Ceci est illustré dans le tableau ci-dessous. Pour plus de détails, il y a lieu de se référer aux normes ISQC 1 et ISA 230.

Schéma 16.7-1



Réalisations de changements dans le dossier d'audit

Les exigences, lors de la réalisation de changements dans le dossier d'audit, sont les suivantes.

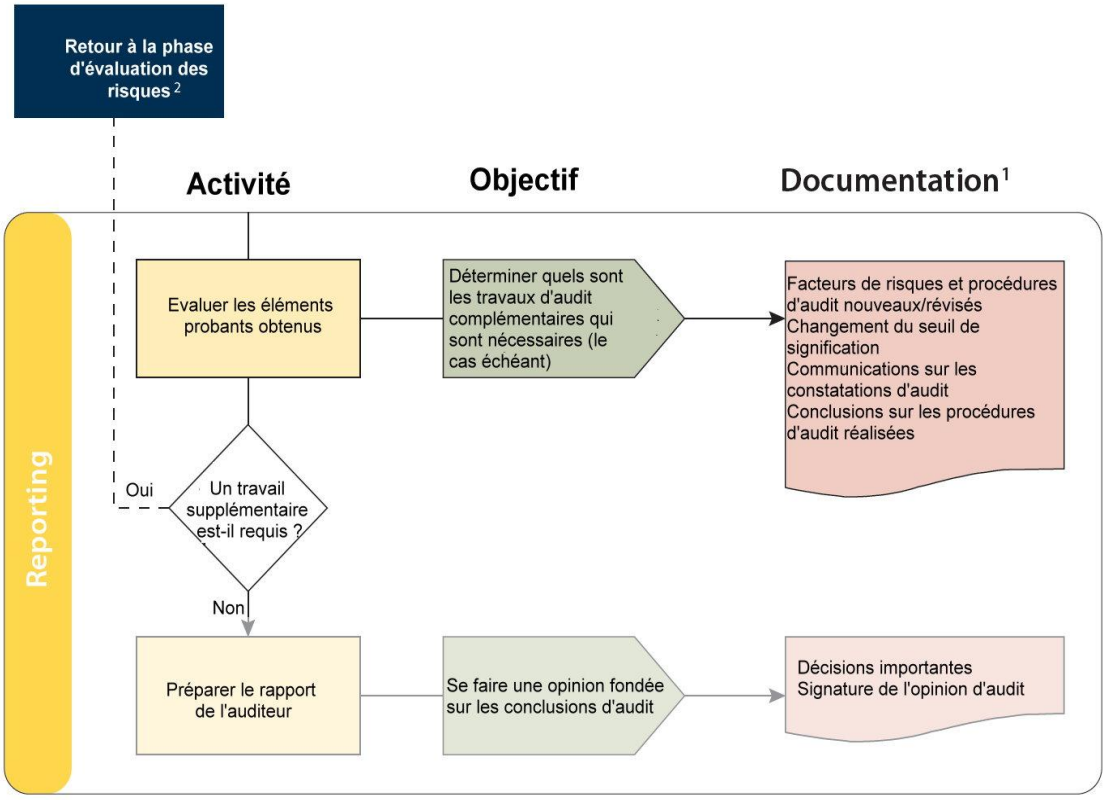
Tableau 16.7-2

Période	Dates	Exigences
1	**ENTRE la date du rapport d'audit et la date de la mise en forme finale de la documentation.**	Pour les modifications des dossiers d'audit sur le plan administratif : • Documenter la nature des éléments probants recueillis, la personne qui a préparé et revu chaque document, ainsi que toutes autres notes supplémentaires qui pourraient être requises ; • Supprimer ou se défaire de la documentation remplacée ; • Trier, rassembler et établir les références croisées des papiers de travail ; • Parapher et remplir toutes les listes de contrôle relatives au processus d'assemblage du dossier. Pour les changements des éléments probants ou des conclusions tirées, une documentation supplémentaire devrait être préparée pour traiter les trois points clés suivants : • Quand et par qui ces ajouts ont été effectués et revus (le cas échéant) ; • Les raisons précises de ces ajouts ; • L'incidence, le cas échéant, de ces ajouts sur les conclusions d'audit.
2	**APRES la date de mise en forme finale de la documentation**	Aucune documentation ne devrait être supprimée ou rejetée du dossier d'audit jusqu'à l'expiration de la période de conservation du dossier par le cabinet. Lorsqu'il est nécessaire d'apporter des ajouts (y compris des modifications) dans la documentation d'audit après la date de la mise en forme finale de la documentation, il y a lieu de répondre aux trois questions clés, applicables aux changements en matière d'éléments probants, présentées à l'étape 1 ci-dessus, et ce, quelle que soit la nature des ajouts.

Chapitre 17
LE FONDEMENT DE L'OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS

Contenu du chapitre	Norme ISA pertinente
Les exigences et les considérations se rapportant : • Au fondement de l'opinion sur les états financiers. • A la préparation d'un rapport d'audit rédigé de manière appropriée.	**700**

Schéma 17.0-1



Notes:

1. Se référer à la norme ISA 230 pour une liste plus complète de la documentation exigée
2. La planification(norme ISA 300) est un processus continu et itératif tout au long de l'audit

Paragraphe	Objectif (s) de la norme ISA
700.6	Les objectifs de l'auditeur sont les suivants : (a) se faire une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et (b) exprimer clairement cette opinion au travers d'un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
700.7	Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante : (a) Etats financiers à caractère général – Etats financiers établis conformément à un référentiel à caractère général. (b) Référentiel à caractère général – Référentiel comptable destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières à caractère général d'un large éventail d'utilisateurs. Ce référentiel peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou sur le concept de conformité. L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce dernier et: (i) acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou (ii) acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une exigence du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers. De tels écarts sont nécessaires seulement dans des circonstances extrêmement rares. L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce dernier, mais qui n'acte pas les points (i) et (ii) ci-dessus. (c) Opinion non modifiée – Opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.
700.8	L'expression « états financiers » dans la présente Norme ISA se réfère à « un jeu complet d'états financiers à caractère général, y compris les notes annexes y afférentes ». Les notes annexes y afférentes comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les exigences du référentiel comptable applicable fixent la présentation et le contenu des états financiers et ce que constitue un jeu complet d'états financiers.
700.9	L'expression « Normes Comptables Internationales d'Information Financière » dans la présente Norme ISA se réfère aux Normes Comptables Internationales d'Information Financière édictées par le Comité des Normes Comptables Internationales, et l'expression « Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) » se réfère aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public édictées par le Comité des Normes Comptables du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB).

17.1 Vue d'ensemble

L'étape finale du processus de l'audit est consacrée à l'évaluation des éléments probants recueillis, à la considération de l'incidence de toutes les anomalies relevées, à la formation d'une opinion sur les états financiers et à la préparation d'un rapport d'audit rédigé de manière appropriée.

Ce chapitre traite :

- Les états financiers établis conformément à l'un, ou à la fois, aux deux objectifs à caractère général des référentiels comptables conçus pour répondre aux besoins communs en informations financières d'une large catégorie d'utilisateurs ;
- La formation d'une opinion sur un jeu complet d'états financiers à caractère général. Cela est basé sur l'évaluation des conclusions tirées à partir des éléments probants recueillis ;
- L'expression, de manière claire, de cette opinion dans un rapport qui décrit également le fondement de cette opinion.

Les chapitres 23 et 24 du Tome 2 de ce Guide traitent les situations où il y a une opinion d'audit modifiée, des paragraphes d'observation, ou bien des paragraphes descriptifs d'autres questions tels que requis dans le rapport d'audit.

Pour les audits effectués conformément aux normes ISA, la rédaction d'un rapport d'audit non modifié comportera un nombre minimum d'éléments. La rédaction aura une forme standard, sauf si des paragraphes supplémentaires sont ajoutés en tant que paragraphes d'observation ou paragraphes descriptifs d'autres questions.

La standardisation du rapport d'audit permet :

- De promouvoir la crédibilité sur le marché mondial en facilitant l'identification des audits qui ont été effectués conformément aux normes reconnues à l'échelle internationale ;
- D'améliorer la compréhension de l'utilisateur et d'identifier les circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent (telles que les modifications du rapport d'audit).

Dans certaines juridictions, les textes législatifs et réglementaires régissant l'audit des états financiers peuvent prescrire une formulation différente de l'opinion de l'auditeur. Toutefois, les responsabilités de l'auditeur en matière de formation de l'opinion restent les mêmes. Si la formulation de l'opinion de l'auditeur diffère sensiblement de la formulation standard appliquée à l'échelle internationale, l'auditeur doit prendre en considération le risque que les utilisateurs puissent mal interpréter l'assurance obtenue. Si un tel risque existe, des explications plus détaillées peuvent être ajoutées au rapport d'audit.

17.2 Référentiel comptable

L'opinion de l'auditeur sur les états financiers sera exprimée dans le contexte d'un référentiel comptable applicable « à caractère général ». C'est le référentiel comptable qui est conçu pour répondre aux besoins communs en informations financières d'un large éventail d'utilisateurs. Les référentiels comptables acceptables comprennent :

- Les Normes Comptables Internationales d'Information Financière pour les entreprises de petites et moyennes tailles ;
- Les Normes Comptables Internationales d'Information Financière ;
- Les Normes Comptables Internationales du Secteur Public.

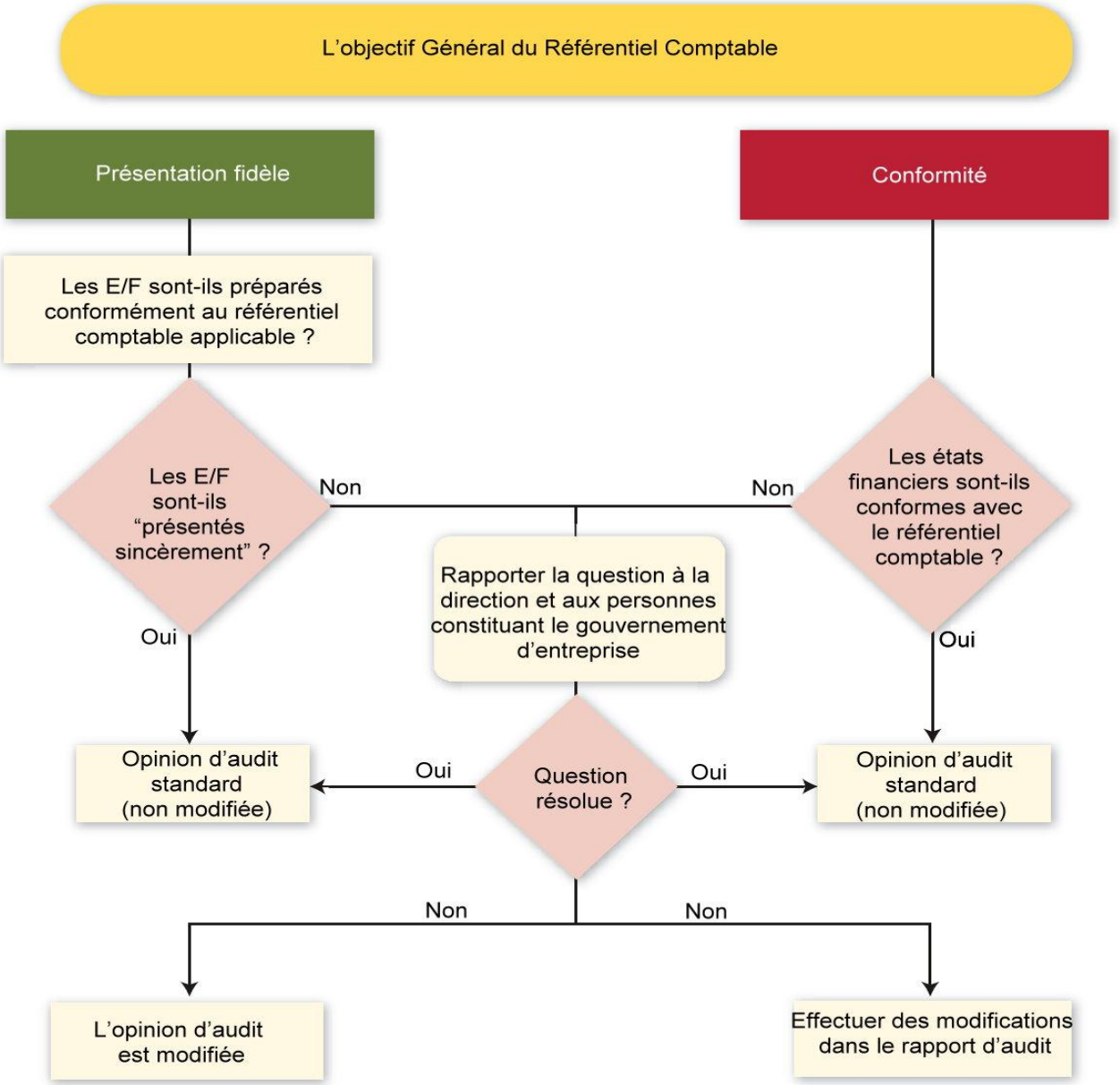
Il existe deux types de référentiels comptables à caractère général : Le référentiel comptable reposant sur le principe de la « présentation sincère» et le référentiel comptable reposant sur le concept de la « conformité». Ces deux référentiels sont décrits dans le tableau suivant :

Tableau 17.2-1

Cadres	Description
Référentiel comptable reposant sur le principe de la « présentation sincère »	C'est un référentiel comptable (tel que les Normes Internationales d'Information Financière) qui requiert le respect des exigences du référentiel et : i) Reconnaît, explicitement ou implicitement, que pour aboutir à la présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la direction de fournir des informations au-delà de celles exigées spécifiquement par le référentiel ; ii) Reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire, pour la direction, de déroger à l'application d'une exigence du référentiel pour aboutir à la présentation sincère des états financiers. Il est attendu que cette dérogation ne soit nécessaire que dans des circonstances extrêmement rares. L'auditeur émet un rapport selon lequel les états financiers «présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » ou donnent « une image fidèle » sur les informations que les états financiers sont supposés présenter.
Référentiel comptable reposant sur le concept de la «conformité»	C'est un référentiel comptable qui exige le respect des exigences du référentiel, mais qui ne contient pas les reconnaissances mentionnées dans les paragraphes (I) et (ii) ci-dessus, relatifs à la présentation « sincère ». L'auditeur n'est pas tenu d'évaluer si les états financiers aboutissent à une présentation sincère. Un exemple pour ce cas serait un référentiel comptable édicté par un texte législatif ou règlementaire conçu pour répondre aux besoins communs en informations financières d'un large éventail d'utilisateurs. L'auditeur émet un rapport selon lequel les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux «dispositions légales applicables aux sociétés relevant de la juridiction X"», par exemple.

Un arbre de décision, pour le fondement d'une opinion suivant les deux référentiels à caractère général précités, est présenté ci-après.

Schéma 17.2-2



Dans certains cas, les auditeurs peuvent être tenus d'effectuer un audit conformément aux deux référentiels à la fois. Dans ces situations, l'opinion de l'auditeur devrait faire référence à la fois au référentiel comptable reposant sur le principe de la présentation sincère, ainsi qu'au référentiel comptable reposant sur le concept de la conformité aux exigences légales et réglementaires applicables.

Normes d'audit nationales

Une référence dans le rapport de l'auditeur à la fois aux normes d'audit internationales ISA et aux normes d'audit nationales est appropriée lorsqu'il n'existe aucun conflit entre les exigences de ces deux séries de normes. En cas de conflit, le rapport de l'auditeur se réfèrera seulement à un seul ensemble de normes d'audit (soit les normes d'audit internationales ISA, soit les normes d'audit nationales) conformément aux normes sur la base desquelles le rapport d'audit a été préparé.

Par exemple, la norme ISA 570 exige que l'auditeur ajoute un paragraphe d'observation pour souligner un problème relatif à la continuité de l'exploitation, alors que certaines normes d'audit nationales interdisent l'ajout d'un tel paragraphe.

17.3 Fondement de l'opinion sur les états financiers

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
700.10	L'auditeur doit se faire une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable
700.11	Afin de se faire cette opinion, l'auditeur doit aboutir à la conclusion qu'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte : (a) la conclusion, conformément à la Norme ISA 330, qu'il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés ; (b) la conclusion, conformément à la Norme ISA 450, que les anomalies non corrigées prises individuellement ou en cumulé sont, ou non, significatives ; et (c) les évaluations requises par les paragraphes 12 à 15.
700.12	L'auditeur doit apprécier si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable. Cette appréciation doit inclure la prise en compte des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris les indications de biais possibles introduits dans les jugements de la direction. (Voir Par. A1 – A3)
700.13	L'auditeur doit apprécier en particulier si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable : (a) les états financiers décrivent de manière adéquate les méthodes comptables retenues et appliquées ; (b) les méthodes comptables retenues et appliquées sont cohérentes avec le référentiel comptable applicable et sont appropriées ; (c) les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables ; (d) les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles ; (e) les états financiers fournissent une information adéquate pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs sur les informations relayées par les états financiers ; et (Voir Par. A4) (f) la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état, est appropriée.
700.14	Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, l'appréciation requise par les paragraphes 12 à 13, doit également inclure le fait de déterminer si ces états financiers donnent une présentation sincère. Dans le cadre de cette appréciation, l'auditeur doit considérer : (a) la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers ; et (b) si les états financiers, y compris les notes y afférentes, reflètent les opérations et les événements les sous-tendant d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.
700.15	L'auditeur doit apprécier si les états financiers font référence au, ou décrivent de manière appropriée, le référentiel comptable applicable. (Voir Par. A5-A10)
700.16	L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.
700.17	Lorsque l'auditeur : (a) aboutit à la conclusion que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives, ou (b) qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour aboutir à la conclusion que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, (c) il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit selon la Norme ISA 705.
700.18	Si les états financiers, établis conformément aux exigences d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, ne donnent pas une présentation sincère, l'auditeur doit s'entretenir de cette question avec la direction et, en fonction des exigences du référentiel comptable applicable et de la façon dont cette question est résolue, il doit déterminer s'il convient ou non de modifier l'opinion dans son rapport d'audit selon la Norme ISA 705. (Voir par. A11)
700.19	Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'apprécier si ceux-ci donnent une présentation sincère. Toutefois, si dans des situations extrêmement rares, l'auditeur arrive à la conclusion que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, en fonction de la manière dont cette question est résolue, il doit déterminer si, et comment, communiquer cet état de fait dans son rapport d'audit. (Voir Par. A12)

Pour fonder son opinion, l'auditeur doit s'assurer que les états financiers sont préparés conformément au référentiel comptable applicable, comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau 17.3-1

Considérations à prendre en compte	
Fondement d'une opinion d'audit	**Seuil de signification** Il y a lieu de conclure : • Si le seuil de signification demeure approprié dans le contexte des résultats financiers réels de l'entité. • Si les anomalies non corrigées (y compris es celles liées aux périodes précédentes), prises individuellement ou cumulées avec d'autres anomalies, peuvent entraîner une anomalie significative.
	Eléments probants • Des éléments probants suffisants et appropriés ont-ils été recueillis ? • Les estimations comptables faites par la direction sont-elles raisonnables ? • Les procédures analytiques effectuées à la fin ou près de la fin de l'audit corroborent-elles les conclusions formées au cours de l'audit ?
	Méthodes comptables • Les états financiers divulguent-ils de manière adéquate les méthodes comptables significatives choisies et appliquées ? • Les méthodes comptables sont-elles cohérentes avec le référentiel comptable et sont-elles appropriées en les circonstances ?

Considérations à prendre en compte	
Fondement d'une opinion d'audit (suite)	**Les informations à fournir dans les états financiers** • Les états financiers se réfèrent-ils ou décrivent-ils le référentiel comptable applicable ? • Toutes les informations fournies dans les états financiers ont-elles été établies pour répondre aux exigences du référentiel comptable applicable ? • La terminologie utilisée dans les états financiers, y compris le titre de chacun des états financiers, est-elle appropriée ? • Y a-t-il des informations fournies suffisantes pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'effet des transactions significatives et des événements sur les informations communiquées dans les états financiers ? • L'information présentée dans les états financiers est-elle pertinente, fiable, comparable, compréhensible et suffisante ? • Les états financiers fournissent-ils des informations fournies adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'effet des transactions significatives et des événements sur les informations communiquées dans les états financiers ?
	Le référentiel comptable reposant sur le principe de la « présentation sincère » • La présentation, la structure et le contenu généraux des états financiers (y compris les notes relatives aux informations à fournir) représentent-ils sincèrement les transactions sous-jacentes et les évènements conformément au référentiel comptable applicable ? Sinon, existe-t-il une nécessité de fournir des divulgations au-delà de celles qui sont requises par le référentiel afin d'assurer une présentation sincère ? • Les états financiers, après tous les ajustements opérés par la direction et résultants du processus d'audit, sont-ils en accord avec la connaissance de l'entité et son environnement, acquise par l'auditeur?
	Le référentiel comptable reposant sur le concept de la « conformité » • Les états financiers sont-ils mensongers ? Cela survient seulement dans des circonstances extrêmement rares.

Sur la base des résultats des évaluations décrites ci-dessus, l'auditeur déterminerait quelle forme de rapport d'audit (modifié ou non modifié) serait appropriée en les circonstances, comme le montre le tableau suivant.

Tableau 17.3-2

Type d'opinion	Conclusions de l'auditeur
Opinion non modifiée	Les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable et une opinion non modifiée serait appropriée.
Opinion modifiée *(une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable)*	• Sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives ; ou • Les éléments probants suffisants et appropriés, permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, peuvent ne pas être recueillis. Le chapitre 23, Tome 2 de ce Guide, traite le sujet des modifications du rapport d'audit.

17.4 Forme et formulation du rapport de l'auditeur

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
700.20	Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite. (Voir par. A13 – A14)
700.21	Le rapport de l'auditeur doit comporter un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit d'un auditeur indépendant. (Voir Par. A15)
700.22	Le rapport de l'auditeur doit mentionner le destinataire du rapport selon les exigences de la mission (Voir Par. A16)
700.23	Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur doit : (Voir Par. A17 – A19) (a) identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ; (b) mentionner que les états financiers ont été audités ; (c) identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ; (d) renvoyer au résumé des principales méthodes comptables et aux autres informations explicatives fournies ; et (e) spécifier la date ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers.
700.24	Responsabilité de la direction afférente aux états financiers Cette section du rapport de l'auditeur décrit les responsabilités des personnes qui, au sein de l'organisation, sont responsables de l'établissement des états financiers. Il n'est pas nécessaire que le rapport de l'auditeur se réfère directement à la « direction », mais doit utiliser le terme qui est approprié dans le contexte juridique d'une juridiction particulière. Dans certaines juridictions, la référence appropriée peut être celle faite aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
700.25	Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilité de la direction [ou autre terme approprié] pour les états financiers ».
700.26	Le rapport de l'auditeur doit décrire la responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers. Cette description doit expliciter que la direction est responsable de l'établissement des états financiers conformes au référentiel comptable applicable, ainsi que du contrôle interne jugé nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. (Voir Par. A20 – A23)
700.27	Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de la responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers doit se référer soit à « l'établissement et à la présentation sincère de ces états financiers », soit à « l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.
700.28	Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilité de l'auditeur ».
700.29	Le rapport de l'auditeur doit mentionner que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit. (Voir Par. A24)
700.30	Le rapport de l'auditeur doit mentionner que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Il doit également indiquer que ces normes requièrent de l'auditeur de se conformer aux règles d'éthique et qu'il a planifié et réalisé l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives (Voir par. A25 – A26)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
700.31	Le rapport de l'auditeur doit décrire un audit en indiquant : (a) qu'un audit consiste à mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies reflétés dans les états financiers; (b) que le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur et qu'en procédant à l'évaluation de ces risques, il a pris en compte le contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers de l'entité afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a aussi la responsabilité d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, il ne doit pas reprendre la dernière partie de la phrase ; et (c) qu'un audit comprend également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.
700.32	Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de l'audit dans le rapport de l'auditeur doit se référer soit à « l'établissement et à la présentation sincère des états financiers de l'entité » soit à « l'établissement des états financiers de l'entité donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.
700.33	Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport.
700.34	Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Opinion ».
700.35	Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, utiliser l'une des formulations suivantes qui sont considérées comme équivalentes : (a) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, … conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou (b) les états financiers donnent une image fidèle de … conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir par. A27 – A33)
700.36	Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur doit indiquer que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir par. A27, A29-A33)
700.37	Lorsque la référence au référentiel comptable applicable dans l'opinion de l'auditeur n'est pas celle faite aux Normes Comptables Internationales d'Information Financière (International Financial Reporting Standards, IFRS) édictée par le Comité des Normes Comptables Internationales (International Accounting Standards Board, IASB) ou aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) édictées par le Comité des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB), l'opinion de l'auditeur doit préciser la juridiction d'origine du référentiel utilisé.
700.38	Lorsque l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit sur les états financiers d'autres obligations complémentaires à celles prévues par les Normes ISA visant à exprimer une opinion sur les états financiers, il doit être rendu compte de ces autres obligations dans une partie séparée du rapport de l'auditeur portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires », ou d'une autre façon appropriée dans le contexte de cette partie du rapport. (Voir Par. A34-A35)
700.39	Lorsque le rapport de l'auditeur comporte une partie séparée sur d'autres obligations de communication, les intitulés, les indications et les explications dont il est question aux paragraphes 23 à 37, doivent être dans une partie intitulée « Rapport sur les états financiers ».Le « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » doit venir après le « Rapport sur les états financiers » (Voir Par. A36)

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
700.40	Le rapport de l'auditeur doit être signé (Voir Par. A37)
700.41	L'auditeur doit dater son rapport d'audit 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 les états financiers, y compris l'évidence que : (Voir Par. A38 – A41) (a) tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis ; et (b) les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.
700.42	Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse du bureau dans la juridiction où l'auditeur exerce son activité.
700.43	Lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'une juridiction particulière d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il indique, au minimum, chacun des éléments suivants : (Voir Par. A42) (a) un intitulé ; (b) un destinataire, selon les circonstances de la mission ; (c) un paragraphe d'introduction qui identifie les états financiers audités ; (d) une description de la responsabilité de la direction (ou autre terme approprié, voir paragraphe 24) dans l'établissement des états financiers ; (e) une description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers et l'étendue de l'audit qui comprend : • la référence aux Normes Internationales d'Audit et à la loi ou la réglementation ; et • la description de ce qu'est un audit selon ces normes ; (f) un paragraphe d'opinion contenant l'expression de l'opinion sur les états financiers et une référence au référentiel comptable applicable utilisé pour l'établissement des états financiers (y comprise l'identification de la juridiction d'origine du référentiel comptable lorsqu'il est différent des Normes Internationales d'Information Financière ou des Normes Comptables Internationales du Secteur Public, voir paragraphe 37) ; (g) la signature de l'auditeur ; (h) la date du rapport de l'auditeur ; et (i) l'adresse de l'auditeur.
700.44	Un auditeur peut être tenu d'effectuer un audit selon les normes d'une juridiction particulière (« normes nationales d'audit »), mais peut, en plus, s'être conformé aux Normes ISA dans la conduite de l'audit. Si tel est le cas, le rapport de l'auditeur peut faire référence aux Normes Internationales d'Audit en plus des normes nationales d'audit, mais l'auditeur ne doit le faire que dans les cas où : (Voir Par. A43- A44) (b) il n'existe pas de conflits entre les exigences des normes nationales d'audit et celles des normes ISA qui le conduiraient (i) à se faire une opinion différente, ou (ii) à ne pas inclure dans son rapport de paragraphe d'observation qui, en la circonstance, serait requis par les Normes ISA ; et (c) son rapport d'audit comprend, au minimum, chacun des éléments énumérés au paragraphe 43(a) à (i) lorsque ce rapport suit la présentation et la rédaction prévues par les normes nationales d'audit. La référence à la loi ou à la réglementation visée au paragraphe 43(e) doit être comprise comme visant les normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit en conséquence identifier celles-ci.
700.45	Lorsque le rapport de l'auditeur se réfère tant aux normes nationales d'audit qu'aux Normes Internationales d'Audit, le rapport doit préciser la juridiction d'origine des normes nationales d'audit.

Paragraphe	Extraits pertinents des normes ISA
700.46	Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers, l'auditeur doit apprécier si de telles informations sont clairement différenciées des états financiers audités. Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit expliquer dans son rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.
700.47	Des informations supplémentaires qui ne sont pas requises au terme du référentiel comptable applicable mais qui font cependant partie intégrante des états financiers dans la mesure où elles ne peuvent pas être clairement différenciées en raison de leur nature et de la manière dont elles sont présentées, doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

Le rapport de l'auditeur communique au lecteur les informations suivantes :

- Les responsabilités de la direction ;
- Les responsabilités de l'auditeur et une description de l'audit ;
- L'affirmation que l'audit a été effectué conformément aux normes internationales d'audit ;
- Le référentiel comptable utilisé ;
- L'opinion de l'auditeur sur les états financiers.

La forme du rapport d'audit sera affectée par le référentiel comptable utilisé, par toutes les exigences supplémentaires requises par les textes législatifs ou réglementaires, ainsi que par l'inclusion de toute information complémentaire. Le rapport d'audit est intitulé «Rapport de l'auditeur indépendant » et les titres requis pour chaque paragraphe sont les suivants :

- Rapport sur les états financiers ;
- Responsabilité de la direction quant à l'établissement des états financiers ;
- Responsabilité de l'auditeur ;
- Opinion.

Les autres titres des paragraphes qui peuvent être utilisés, le cas échéant, sont les suivants:

- Paragraphe d'observation ;
- Rapport sur les autres exigences légales ou réglementaires.

Les principaux éléments du rapport de l'auditeur (qui doivent être consignés par écrit) sont décrits dans le tableau suivant.

Tableau 17.4-1

Composant	Commentaires
Intitulé	**Rapport de l'auditeur indépendant** En utilisant le terme "indépendant" on distingue le rapport d'audit indépendant des autres rapports publiés.
Destinataire	**Personnes pour lesquelles le rapport d'audit est préparé** (généralement les actionnaires ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise). Cela peut aussi être dicté par les circonstances de la mission ou par la réglementation locale.
Paragraphe d'introduction	• Identifie l'entité dont les états financiers ont été audités. • Mentionne que les états financiers ont été audités. • Identifie l'intitulé de chaque état financier compris dans le jeu complet des états financiers. • Fait référence au résumé des principales méthodes comptables et aux autres notes explicatives. • Précise la date et la période couverte par les états financiers. Lorsque des informations supplémentaires sont présentées, il y a lieu d'indiquer si elles sont couvertes par l'opinion d'audit ou, au contraire, si elles sont tout à fait distinctes et non couvertes par ladite opinion.
Responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers *(ou bien d'autres termes appropriés)*	Explique que la direction est responsable de la préparation des états financiers, en conformité avec le référentiel comptable applicable. Le rapport mentionne que la direction est responsable : • de la préparation et de la présentation sincère des états financiers, en conformité avec le référentiel comptable applicable ; • du contrôle interne que la direction considère nécessaire pour assurer l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou d'erreurs ; La responsabilité de la direction comprend : • L'acceptation de la responsabilité du contrôle interne nécessaire pour assurer la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; • La sélection et l'application de méthodes comptables appropriées ; • L'assurance que l'information contenue dans les états financiers est pertinente, fiable, comparable et compréhensible ; • L'assurance que les divulgations sont adéquates pour permettre que les transactions significatives soient comprises par les utilisateurs des états financiers ; • La détermination d'estimations comptables raisonnables en les circonstances.

Composant	Commentaires
Responsabilité de l'auditeur	Déclare que la responsabilité de l'auditeur est d'exprimer une opinion sur les états financiers basée sur l'audit. Cela comprend : • La déclaration que l'audit a été effectué conformément aux Normes Internationales d'Audit. Le rapport d'audit devrait également expliquer que ces normes requièrent de l'auditeur de se conformer aux exigences éthiques et de planifier et réaliser l'audit dans le but d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. • La description de l'audit en indiquant que : - Un audit consiste à effectuer des procédures en vue d'obtenir des éléments probants sur les montants et sur les informations à fournir dans les états financiers ; - Le choix de ces procédures dépend du jugement de l'auditeur, incluant l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci proviennent de fraudes ou d'erreurs. Lors de la réalisation de ces évaluations de risques, l'auditeur examine le contrôle interne pertinent pour la préparation des états financiers de l'entité dans le but de concevoir des procédures d'audit qui soient appropriées, eu égard aux circonstances, et non pas dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ; - Un audit comprend également l'évaluation du caractère approprié des méthodes comptables utilisées, du caractère raisonnable des estimations comptables effectuées par la direction, ainsi qu'une évaluation de la présentation générale des états financiers. • La déclaration que l'auditeur estime que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion. • Lorsque les états financiers sont préparés conformément au référentiel comptable reposant sur le principe de la « présentation sincère», la description de l'audit doit se référer à « la préparation et la présentation sincère des états financiers de l'entité » ou bien à «la préparation des états financiers de l'entité qui donnent une « image fidèle », et ce, selon ce qui serait le plus approprié eu égard aux circonstances.
Opinion de l'auditeur	**Référentiel comptable reposant sur le principe de la « présentation sincère» :** Déclare si les états financiers présentent sincèrement dans tous leurs aspects significatifs (ou donnent une image fidèle), conformément au référentiel comptable applicable, ou bien une formulation similaire exigée par les textes législatifs ou règlementaires. **Référentiel comptable reposant sur le concept de la «conformité» :** Déclare si les états financiers sont préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. Lorsque les Normes Comptables Internationales d'Information Financière ne sont pas utilisées en tant que référentiel comptable, la formulation de l'opinion doit identifier la juridiction ou le pays d'origine du référentiel comptable utilisé (par exemple… conformément aux principes comptables généralement admis dans le pays X…).
Autres responsabilités en matière de communication	Certaines normes, textes législatifs ou pratiques généralement admises dans une juridiction bien déterminée, peuvent exiger de l'auditeur, ou lui permettre, de rendre compte sur d'autres responsabilités dans son rapport. Ces questions peuvent être traitées dans un paragraphe distinct qui suit celui qui se rapporte à l'opinion de l'auditeur.

Composant	Commentaires
Signature de l'auditeur	La signature de l'auditeur sera basée sur ce qui est approprié pour la juridiction en question. Elle peut être effectuée soit au nom du cabinet, soit au nom personnel de l'auditeur, ou bien aux deux à la fois. Elles peuvent également demander à l'auditeur de désigner dans son rapport d'audit l'institution comptable professionnelle à laquelle il appartient ou le fait qu'il, ou son cabinet, est autorisé à exercer dans cette juridiction par les autorités autorisées à délivrer des licences d'exercice de la profession.
Date du rapport d'audit	Cette date ne devrait pas être antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels se fonde son opinion. Ces preuves comprennent : • Le fait que le jeu complet des états financiers a été préparé ; • La prise en considération des incidences, des événements et des transactions (dont l'auditeur a eu connaissance) qui ont eu lieu jusqu'à cette date (voir la norme ISA 560) ; • Les assertions des personnes dont l'autorité est reconnue déclarant qu'elles assument la responsabilité de l'établissement des états financiers.
Adresse de l'auditeur	Indiquer le lieu et la juridiction dans laquelle l'auditeur exerce son activité.

Une opinion d'audit non modifiée – Référentiel comptable reposant sur le principe de la « présentation sincère »

Une formulation standard d'un rapport d'audit (norme ISA 700) sur les états financiers à caractère général établis conformément au référentiel comptable reposant sur le principe de la « présentation sincère», et exprimant une opinion non modifiée, est illustrée ci-dessous.

Tableau 17.4-2

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Destinataire visé]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état de résultat, l'état des variations dans les capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux normes Internationales d'Information Financière, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures, y compris l'évaluation des risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.

Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers présentent sincèrement dans tous leurs aspects significatifs (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (de) sa performance financière et (de) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel des Normes Internationales d'Information Financière.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport d'audit]

[Adresse de l'auditeur]

Une opinion d'audit non modifiée – Référentiel comptable reposant sur le concept de la « conformité »

Une formulation standard d'un rapport d'audit sur les états financiers à caractère général établis conformément au référentiel comptable reposant sur le concept de la « conformité », et exprimant une opinion non modifiée, est illustrée ci-dessous.

Tableau 17.4-3

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

[Destinataire visé]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société CDE, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état de résultat, l'état des variations dans les capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux textes législatifs XYZ de la juridiction X, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures, y compris l'évaluation des risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à la préparation des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables effectuées par la direction, ainsi qu'à la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers de la société CDE au 31 décembre 20X1, sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux textes législatifs XYZ de la juridiction X.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport d'audit]

[Adresse de l'auditeur]

17.5 Autres exigences en matière de reporting

Dans certaines juridictions, l'auditeur peut être tenu d'établir un rapport sur d'autres questions, en plus de celles découlant de sa responsabilité en vertu des normes ISA, comme cela est présenté dans le tableau suivant.

Tableau 17.5-1

Présentation	
Les exigences complémentaires en matière de rapports	L'auditeur peut être tenu de commenter des questions telles que : • Le caractère adéquat des enregistrements comptables de l'entité ; • Les questions spécifiques, au cas où l'auditeur a eu connaissance de ces questions au cours de l'audit ; • Les résultats de l'exécution de procédures complémentaires spécifiques.
Rapport avec un titre distinct	Pour s'assurer que les utilisateurs comprennent ces responsabilités supplémentaires, l'auditeur établira un rapport sur lesdites responsabilités dans une section distincte dans le rapport d'audit. (Par exemple, dans un nouveau sous-titre tel que : « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires »).

17.6 Informations supplémentaires présentées avec les états financiers

Les informations supplémentaires sont des informations présentées avec les états financiers audités, mais qui ne sont pas requises par le référentiel comptable applicable. Les informations supplémentaires peuvent être requises par des textes législatifs, par des règlementations particulières et par des normes ; en outre, elles peuvent être aussi présentées volontairement par l'auditeur.

Les informations supplémentaires (non requises par le référentiel comptable applicable) doivent être différenciées clairement des états financiers audités, sauf si elles font partie intégrante des états financiers audités. Si ces informations supplémentaires ne sont pas clairement différenciées, l'auditeur doit demander à la direction de changer la manière avec laquelle elle a présenté les informations supplémentaires non auditées. Si la direction refuse de le faire, l'auditeur doit mentionner dans le rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

Tableau 17.6-1

Présentation d'informations supplémentaires avec les états financiers	
Différencier clairement les informations supplémentaires	• Marquer clairement que ces informations sont « non auditées ». • Supprimer toutes les références croisées entre les états financiers et les informations supplémentaires non auditées. • Placer les informations supplémentaires non auditées en dehors des états financiers. • Identifier les numéros de pages, dans le rapport d'audit, dans lesquelles les états financiers audités sont présentés.

Le fait que les informations supplémentaires soient non auditées ne dégage pas l'auditeur de la responsabilité de s'assurer que ces informations ne sont pas trompeuses ou incompatibles avec les autres informations contenues dans les états financiers audités. (Se référer au chapitre 15.9, Tome 1, qui traite la norme ISA 720 – Responsabilité de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités).

17.7 Audits effectués conformément à la fois aux normes internationales d'audit ISA et aux normes d'audit nationales

Lorsque l'auditeur est tenu d'établir son rapport à la fois en respect des normes internationales d'audit ISA et des normes d'audit nationales, une référence à ces deux ensembles de normes devrait être effectuée dans le rapport d'audit. Une référence, à la fois aux normes internationales d'audit et aux normes nationales d'audit, est appropriée lorsque les conditions suivantes sont remplies.

Tableau 17.7-1

Conditions	
Se référer à la conformité à la fois aux normes d'audit internationales ISA et aux normes d'audit nationales	• Le rapport d'audit est conforme à toutes les normes d'audit internationales ISA pertinentes. • Toutes les procédures d'audit complémentaires, nécessaires pour se conformer aux normes nationales, ont été exécutées. • La juridiction ou le pays d'origine des normes d'audit en question ont été identifiés dans le rapport d'audit. • Tous les éléments (voir le tableau 17.4-1) du rapport d'audit standard ont été inclus (même si on utilise la disposition et la formulation spécifiée selon les textes législatifs et réglementaires nationaux).

Une référence à la fois aux normes internationales d'audit ISA et aux normes d'audit nationales ne serait pas appropriée en cas de conflit entre les exigences de ces deux ensembles de normes ; en effet, cette situation peut entrainer ce qui suit :

- L'auditeur, en respectant les normes nationales appropriées, va formuler une opinion différente de celle qu'il aurait formulée en respectant les normes ISA seulement ;
- Des informations supplémentaires seront omises, par exemple un paragraphe d'observation qui est requis par une norme ISA, mais qui est non autorisé en vertu des normes nationales.

17.8 Rapports d'audit modifiés

Il y a lieu de se référer au chapitre 23, Tome 2 de ce Guide, qui traite les modifications du rapport d'audit.