

Small and Medium Practices Committee



Guide des missions d'examen

International
Federation
of Accountants

Traduit par



Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue
New York, NY 10017
United States

Le Comité des cabinets comptables de petite et moyenne taille (Comité SMP) de l'International Federation of Accountants (IFAC) représente les intérêts des professionnels comptables qui travaillent au sein de petits et moyens cabinets. Le Comité élabore des indications et met au point des outils et veille à ce que les normalisateurs, les autorités de réglementation et les décideurs tiennent compte des besoins des cabinets comptables de petite et moyenne taille. Le Comité se fait aussi le porte-parole de ces cabinets pour expliquer leur rôle et leur importance, surtout dans le soutien aux petites et moyennes entreprises, et pour souligner l'importance du secteur des petites et moyennes entreprises en général. Apprenez-en davantage à l'adresse www.ifac.org/SMP.

Cette publication peut être téléchargée à partir de la page Publications et ressources du site Web de l'IFAC à l'adresse : www.ifac.org/publications-resources. La version approuvée du texte est la version anglaise.

La mission de l'IFAC consiste à servir l'intérêt public comme suit : en contribuant à l'élaboration de normes et d'indications de grande qualité; en facilitant l'adoption et la mise en œuvre de normes et d'indications de grande qualité; en contribuant au développement d'organismes comptables professionnels et de cabinets comptables solides ainsi qu'aux pratiques exemplaires des professionnels comptables, et en faisant la promotion de la valeur des professionnels comptables à l'échelle mondiale; et, enfin, en prenant position sur des questions d'intérêt public.

Le Comité SMP tient à remercier son Groupe de travail sur l'aide à la mise en œuvre pour sa collaboration à la rédaction du présent guide. Ce groupe de travail est composé des membres du Comité suivants : Abdulwahid Aboo, Subodh Kumar Agrawal, Katharine E. Bagshaw, Brian Bluhm, Phil Cowperthwaite, Chen Longwei, Dawn McGeachy-Colby, Andreas Noodt et Inge Saeys, ainsi que des conseillers techniques Mark Koziel, Gail McEvoy, Ken McManus, Guy Van de Velde, Jonnalagadda Venkateswarlu, Gillian Waldbauer, Makokha Wanjala et Sun Xiaoyue.

Pour obtenir de plus amples renseignements, veuillez écrire à Paul Thompson, directeur adjoint, Secteur des PME et des PMC, à l'adresse PaulThompson@ifac.org.

Les exposés-sondages et documents – notamment de consultation – publiés par l'IFAC sont protégés par droits d'auteur.

L'IFAC décline toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre chose.

Le logo de l'IFAC, l'appellation «Fédération internationale des comptables» et le sigle «IFAC» sont des marques déposées et des marques de service de l'IFAC.

Copyright © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires, sauf autorisation de la loi. Veuillez écrire à permissions@ifac.org.

ISBN : 978-1-60815-290-2

Publié par :



La présente traduction française du *Guide des missions d'examen* du Comité des cabinets comptables de petite et moyenne taille, publication de l'International Federation of Accountants (IFAC), parue en décembre 2013, a été réalisée par CPA Canada en avril 2016, avec l'autorisation de l'IFAC. Le texte approuvé des publications de l'IFAC est celui qui est publié en anglais par l'IFAC. L'IFAC n'assume aucune responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Version anglaise du *Guide des missions d'examen* © 2013 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Version française du *Guide des missions d'examen* © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *Guide to Review Engagements* ISBN 978-1-60815-164-6

Table des matières

PRÉFACE	v
1. COMMENT UTILISER LE PRÉSENT GUIDE	1
1.1 INTRODUCTION	2
1.2 CONTENU ET STRUCTURE	3
2. QU'EST-CE QU'UNE MISSION D'EXAMEN?	5
2.1 NOTIONS DE BASE	6
2.2 USAGES ET AVANTAGES	11
2.3 ÉLÉMENTS	13
3. ACCEPTATION	15
3.1 LE CABINET EST-IL PRÊT?	16
3.2 LE CABINET PEUT-IL ACCEPTER OU POURSUIVRE LA MISSION?	22
3.3 ACCORD SUR LES CONDITIONS DE LA MISSION	26
4. PLANIFICATION	33
4.1 COMMUNICATION CONTINUE	34
4.2 DÉTERMINER ET APPLIQUER LE SEUIL DE SIGNIFICATION	36
4.3 COMPRENDRE L'ENTITÉ	40
4.4 CONCEVOIR DES PROCÉDURES APPROPRIÉES	49
5. RÉALISATION	55
5.1 METTRE EN ŒUVRE LES PROCÉDURES	56
5.2 ÉVALUER LES ÉLÉMENTS PROBANTS OBTENUS	81
5.3 EXAMINER LA DOCUMENTATION	84
6. RAPPORTS	89
6.1 FORMER UNE CONCLUSION APPROPRIÉE	90
6.2 LIBELLÉ DU RAPPORT	95
6.3 CONCLUSIONS MODIFIÉES	100
ANNEXE A – DÉFINITIONS DES TERMES UTILISÉS DANS LE PRÉSENT GUIDE	106
ANNEXE B – LISTE DE CONTRÔLE SUR L'ACCEPTATION ET LE MAINTIEN DES RELATIONS CLIENTS	108
ANNEXE C – EXEMPLE DE LETTRE DE MISSION	110
ANNEXE D – LISTE DE CONTRÔLE POUR LA COMPRÉHENSION DE L'ENTITÉ	115
ANNEXE E – EXEMPLES DE PROCÉDURES ANALYTIQUES	117
ANNEXE F – ÉVÉNEMENTS OU SITUATIONS RELATIFS À LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION	120
ANNEXE G – EXEMPLE DE LISTE DE CONTRÔLE D'ACHÈVEMENT DE LA MISSION	121
ANNEXE H – EXEMPLE DE LETTRE D'AFFIRMATION DE LA DIRECTION	124
ANNEXE I – EXEMPLES DE RAPPORT COMPORTANT UNE CONCLUSION MODIFIÉE	126

Préface

Partout dans le monde, bon nombre de petites et moyennes entités (PME) ne sont pas tenues de faire auditer leurs états financiers ou choisissent de ne pas le faire. Elles peuvent toutefois améliorer la crédibilité de leurs états financiers non audités et la confiance que leur accordent les utilisateurs en obtenant à leur égard un certain degré d'assurance indépendante. Une mission d'examen, qui offre une assurance limitée, peut s'avérer la solution idéale. Les cabinets comptables, surtout les petits et moyens cabinets qui offrent généralement leurs services aux PME, doivent donc se préparer à répondre à la demande croissante que suscite ce type de service. Le *Guide des missions d'examen* les aidera à le faire.

Le Guide vise avant tout à aider les organismes membres de l'IFAC et leurs membres exerçant en cabinet, surtout les petits et moyens cabinets, à mettre en œuvre la Norme internationale de missions d'examen (ISRE) 2400 (révisée), *Engagements to Review Historical Financial Statements*. Le Guide s'inspire de la norme ISRE 2400 (révisée) publiée en septembre 2012 par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB). Le Guide contient des extraits pertinents de la norme, mais on peut consulter le texte intégral de la norme à l'adresse [2013 IAASB Handbook](#).

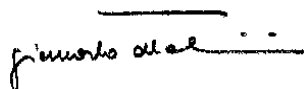
Les professionnels en exercice peuvent s'appuyer sur les explications et les exemples donnés dans le Guide pour approfondir leur compréhension des missions d'examen réalisées conformément à la norme ISRE 2400 (révisée). En annexe au Guide, le professionnel en exercice trouvera plusieurs listes de contrôle et formulaires qu'il pourra adapter aux exigences et aux circonstances particulières propres au pays où il exerce ses activités. Le Guide présente aussi des suggestions qui aideront le professionnel en exercice à offrir des services de mission d'examen à ses clients actuels et à de nouveaux clients.

CPA Canada a été mandatée pour rédiger ce Guide, mais le Groupe de travail sur les indications de mise en œuvre du Comité SMP en a supervisé la rédaction et a contribué à l'élaboration de son contenu. L'IFAC tient à remercier les membres du Groupe de travail et les conseillers techniques, surtout ceux de l'Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), de leur temps, leur leadership et leur engagement dans ce projet qui n'aurait jamais pu voir le jour sans eux.

Afin d'aider les organismes membres à tirer le meilleur parti de ce Guide et des publications connexes, soit le *Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices* et le *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities*, le Comité SMP a publié un manuel d'accompagnement et conçu des outils supplémentaires qui permettront d'utiliser les guides à des fins de sensibilisation et de formation. Le [Manuel d'accompagnement](#) comprend des suggestions sur la manière dont les organismes membres de l'IFAC et les cabinets peuvent se servir des guides pour répondre à leurs besoins ainsi qu'aux exigences propres au pays où ils exercent leurs activités.

Enfin, nous invitons les lecteurs à consulter la page SMP du site Web de l'IFAC à l'adresse <http://www.ifac.org/SMP> où ils trouveront de plus amples renseignements sur les travaux du Comité SMP de l'IFAC ainsi que des publications et des ressources additionnelles, notamment des [guides d'application](#) qui aideront les petits et moyens cabinets à appliquer de manière efficace les normes de l'IAASB.

Le président du Comité SMP de l'IFAC



Giancarlo Attolini
Décembre 2013

Avertissement

Le présent guide est conçu pour aider les professionnels en exercice à mettre en œuvre la Norme internationale de missions d'examen (ISRE) 2400 (révisée), mais sa lecture ne saurait se substituer à celle de la norme. En outre, le professionnel en exercice doit utiliser le Guide à la lumière de son jugement professionnel et des faits et circonstances propres à chaque mission d'examen. L'IFAC n'assume aucune responsabilité ou obligation pouvant résulter directement ou indirectement du fait qu'une personne ait utilisé ou appliqué le présent guide.

1

COMMENT UTILISER LE PRÉSENT GUIDE

CONTENU DU CHAPITRE

- Objectif du présent guide et usages possibles
- Structure du contenu

1.1 Introduction	1.2 Contenu et structure
1.1-1 Objectif du Guide	1.2-1 Structure des chapitres
1.1-2 Usages du Guide	1.2-2 Sigles utilisés
1.1-3 Ressources de l'IFAC	

1.1 INTRODUCTION

Le présent guide porte sur les responsabilités du [professionnel en exercice](#) quand celui-ci, n'agissant pas à titre d'auditeur d'une entité, entreprend une mission d'examen d'états financiers historiques conformément à la [Norme internationale de missions d'examen \(ISRE\) 2400 \(révisée\)](#). Cette norme a été publiée en septembre 2012 et entré en vigueur pour les périodes closes à compter du 31 décembre 2013.

Il est présumé que le professionnel en exercice qui utilise le présent guide connaît déjà la norme ISRE 2400 (révisée). Le Guide fournit des indications ne faisant pas autorité sur l'application de la norme ISRE 2400 (révisée). Sa lecture ne saurait se substituer à celle de la norme; le Guide doit plutôt être considéré comme un outil complémentaire d'aide à l'application uniforme de la norme. Le Guide n'aborde pas tous les aspects de la norme et ne peut servir à déterminer ni à prouver la conformité d'une mission à la norme ISRE 2400 (révisée).

Les normes établies par l'IAASB n'ont pas préséance sur les lois et règlements d'un pays en particulier. Par conséquent, certains exemples figurant dans le présent guide pourraient ne pas s'appliquer dans certains pays. Les professionnels en exercice doivent prendre dûment en considération les lois qui s'appliquent dans le pays où ils entreprennent la mission d'examen.

1.1-1 Objectif du Guide

Le présent guide s'adresse surtout aux professionnels qui savent comment effectuer un audit, mais qui n'ont que peu ou pas d'expérience dans la réalisation de missions d'examen.

L'objectif du présent guide est de fournir :

- des indications pratiques sur l'application des exigences liées à la réalisation de missions d'examen;
- des exemples :
 - de procédures d'examen habituelles et de quelques scénarios fictifs pour s'exercer. Veuillez noter que les réponses fournies ne s'appuient que sur les faits et circonstances propres à chaque scénario et l'exercice approprié du [jugement professionnel](#) du professionnel en exercice;
 - de documents clés comme la lettre de mission et la lettre d'affirmation de la [direction](#) (fournies en annexe).
- Points à prendre en compte :
 - les questions qui pourraient aisément être négligées ou les exigences que les professionnels en exercice ont de la difficulté à appliquer;
 - les suggestions qui visent à améliorer l'efficacité et à réduire le temps consacré aux missions d'examen.

1.1-2 Usages du Guide

Le Guide peut :

- aider à mieux comprendre la mission d'examen réalisée conformément à la norme ISRE 2400 (révisée);
- servir de guide de référence quotidien pour le personnel;
- aider le cabinet à établir des politiques et des procédures pour son manuel de contrôle qualité;
- servir à concevoir des cours de formation, être utilisé à des fins de perfectionnement personnel ou pour des discussions de groupe;
- faire en sorte que les professionnels du cabinet adoptent une approche uniforme à la planification et à la réalisation de missions d'examen;
- servir à améliorer la communication entre les membres de l'[équipe de mission](#).

1.1-3 Ressources de l'IFAC

Pour en apprendre plus sur le Comité des cabinets comptables de petite et moyenne taille de l'IFAC (Comité SMP), consultez la [page SMP du site Web de l'IFAC](#). Vous y trouverez de nombreuses ressources pour les petits et moyens cabinets, notamment des guides, des articles et des liens vers d'autres ressources utiles.

1.2 CONTENU ET STRUCTURE

Le présent guide a été structuré de manière à suivre les principales étapes d'une mission d'examen. On trouvera en annexe la définition des expressions utilisées, des modèles de lettres et de listes de contrôle, ainsi que d'autres outils pratiques.

1.2-1 Structure des chapitres

Tous les chapitres du présent guide sont structurés de la manière suivante :

- un tableau résumant les sujets abordés dans le chapitre;
- les paragraphes faisant état d'exigences pertinentes de la norme ISRE 2400 (révisée) qui s'appliquent au sujet (le choix des extraits de la norme reproduits dans le Guide est fondé uniquement sur le jugement des auteurs quant à leur pertinence par rapport au contenu de chaque chapitre);
- des commentaires sur les exigences;
- des illustrations de concepts abordés;
- les points à prendre en compte (conseils pratiques).

1.2-2 Sigles utilisés

Tableau 1.2-2.A

Code de l'IESBA	Code de déontologie des professionnels comptables de l'IESBA
ÉF	États financiers
FT	Feuilles de travail
IAASB	Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board)
IESBA	Conseil des normes internationales de déontologie comptable
IFAC	Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants)
IFRS	Normes internationales d'information financière (International Financial Reporting Standards)
ISA	Normes internationales d'audit (International Standard on Auditing)
ISAE	Normes internationales de mission d'assurance (International Standard on Assurance Engagements)
ISQC 1	Norme internationale de contrôle qualité (International Standard on Quality Control) 1
ISRE	Normes internationales de missions d'examen (International Standard on Review Engagements)
PMC	Petits et moyens cabinets (comptables)
PME	Petites et moyennes entités
RCQM	Revue de contrôle qualité de la mission
RG	Responsables de la gouvernance
RIFA	Référentiel d'information financière applicable
TI	Technologies de l'information
UM	Unités monétaires (l'unité monétaire de référence est libellée en «€»)

2

QU'EST-CE QU'UNE MISSION D'EXAMEN?

CONTENU DU CHAPITRE

- Étendue et objectif de la mission d'examen
- Différence entre une mission d'examen et une mission d'audit ou une mission de compilation
- Principaux usages et avantages de la mission d'examen
- Nature du travail effectué dans le cadre d'une mission d'examen

2.1 Notions de base	2.2 Usages et avantages	2.3 Éléments
2.1-1 Champ d'application de la norme ISRE 2400 (révisée)	2.2-1 Usages	2.3-1 Les quatre éléments
2.1-2 Objectifs de la mission	2.2-2 Avantages	2.3-2 Rapport du professionnel en exercice
2.1-3 Comparaison entre les missions d'audit, d'examen et de compilation	2.2-3 Choix du type de mission selon les utilisateurs des états financiers	2.3-3 Date d'entrée en vigueur
2.1-4 Étapes de la réalisation d'une mission d'examen		
2.1-5 Autres différences entre les types de missions		

2.1 NOTIONS DE BASE

Pour les [PMC](#), la norme [ISRE](#) 2400 (révisée) permet de répondre à la demande croissante de services de mission d'examen qui s'explique par des facteurs tels que :

- la tendance à la hausse du seuil d'exemption de l'audit pour les [PME](#),
- le désir de certaines PME et de leurs institutions financières d'obtenir un certain degré d'assurance indépendante afin d'accroître la crédibilité des états financiers des PME (même si un audit légal n'est pas obligatoire);
- la demande de services d'expression d'assurance à moindre coût. (La mission d'examen, moins coûteuse et de portée plus limitée, peut s'avérer une solution intéressante pour les PME quand un audit n'est pas obligatoire);
- la demande de services de mission d'examen lorsqu'une composante d'un groupe n'est pas considérée comme étant importante, mais que l'équipe affectée à l'audit du groupe estime qu'un examen serait nécessaire conformément au paragraphe 29 de la norme [ISA](#) 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières* (ISA 600.29). Ces missions d'examen peuvent être effectuées par l'équipe affectée à l'audit du groupe, mais on peut aussi faire appel à des PMC à titre d'auditeur d'une composante pour qu'ils effectuent ces examens aux termes de la norme ISA 600.

2.1-1 Champ d'application de la norme ISRE 2400 (révisée)

La norme ISRE 2400 (révisée) traite :

- des responsabilités du professionnel en exercice qui a pour mission de réaliser un examen d'états financiers historiques, lorsque ce professionnel n'est pas l'auditeur des états financiers de l'entité;
- de la forme et du contenu du rapport du professionnel en exercice sur les états financiers.

La norme ISRE 2400 (révisée) s'applique aussi, moyennant les adaptations nécessaires, aux missions d'examen d'autres informations financières historiques. Le présent guide traite surtout de l'examen d'un jeu complet d'[états financiers à usage général](#).

La norme ISRE 2400 (révisée) ne traite pas :

- des examens des états financiers ou de l'information financière intermédiaire de l'entité effectués par un auditeur indépendant. Ces examens relèvent de la norme ISRE 2410, *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*;
- des missions d'[assurance limitée](#) autres que des missions d'examen d'informations financières historiques qui sont effectuées aux termes de la norme [ISAE](#) 3000 (révisée), *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*.

Pour un aperçu des objectifs et de l'historique de la norme ISRE 2400 (révisée), *Engagements to Review Historical Financial Statements*, il y a lieu de se reporter à la norme elle-même et à la publication [At a Glance de l'IAASB](#).

2.1-2 Objectifs de la mission

Paragraphe	Exigence
	Objectifs
14	Les objectifs du professionnel en exercice dans la réalisation d'une mission d'examen d'états financiers selon la présente norme ISRE sont les suivants : - obtenir une assurance limitée, principalement par la voie de demandes d'informations et de procédures analytiques, que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives et, en conséquence, pouvoir exprimer une conclusion indiquant s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable; - délivrer un rapport sur les états financiers pris dans leur ensemble et procéder aux communications exigées par la présente norme ISRE.
15	Dans tous les cas où il est impossible d'obtenir une assurance limitée et que l'expression d'une conclusion avec réserve dans le rapport du professionnel en exercice est insuffisante dans les circonstances, la présente norme ISRE exige que le professionnel en exercice formule une impossibilité d'exprimer une conclusion dans le rapport qu'il délivre à l'issue de la mission ou, au besoin, qu'il démissionne, si les textes légaux ou réglementaires applicables le lui permettent. (paragraphe A8 à A10, A115 et A116)

Une mission d'examen est une mission d'assurance. Le [Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance](#) définit une mission d'assurance comme suit :

«... une mission dans laquelle un professionnel en exercice exprime une conclusion visant à augmenter le niveau de confiance des utilisateurs visés autres que la partie responsable ...»
(Volume II, paragraphe 7)

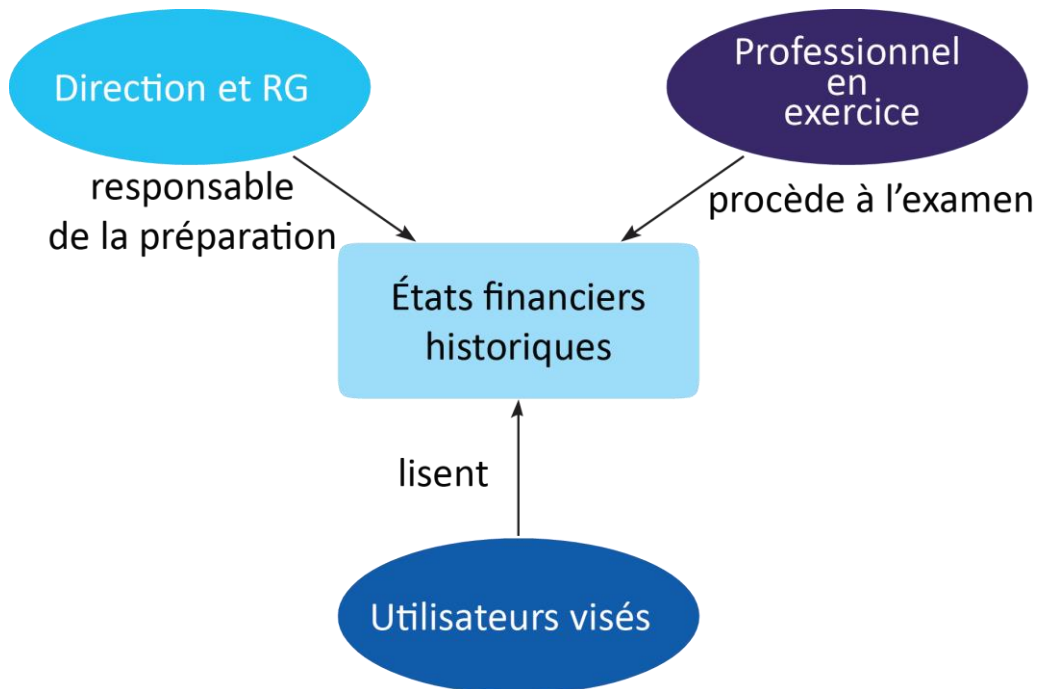
Le *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance* décrit les deux types de missions d'assurance que le professionnel en exercice est autorisé à réaliser et qui sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2.1-2.A

Type de mission	Appelée communément	Description
Assurance raisonnable	Audit	Une mission visant à étayer une opinion sur les états financiers exprimée sous forme affirmative (positive). L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance. Ce niveau est atteint lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit (c.-à-d. le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible.
Assurance limitée	Examen	Une mission visant à étayer une conclusion sur les états financiers, qui indique que le professionnel en exercice n'a rien relevé qui le porte à croire que les états financiers ne sont pas conformes au RIFA . Le professionnel en exercice fournit un niveau d'assurance qui est limité en fonction du niveau des procédures qu'il met en œuvre, compte tenu des caractéristiques de l'objet considéré et d'autres situations pertinentes relatives à la mission décrites dans le rapport d'assurance.

La mission d'assurance concerne trois parties principales, qu'il est possible de résumer dans le tableau suivant :

Tableau 2.1-2B



Partie	Description du rôle
Direction et responsables de la gouvernance	La responsabilité de la préparation des états financiers (y compris les informations à fournir) conformément à un RIFA (par exemple, les IFRS pour les PME) incombe à la direction ou aux responsables de la gouvernance. Dans certains ressorts territoriaux, le professionnel en exercice peut aider la direction à préparer les états financiers, sous réserve d'un certain nombre de restrictions de nature déontologique, mais cette aide ne réduit en rien la responsabilité de la direction.
Professionnel en exercice	Le professionnel en exercice effectue des demandes d'informations et met en œuvre des procédures en vue de déterminer si les états financiers établis par la direction sont exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. L'étendue des procédures mises en œuvre dépendra de la nature de la mission, à savoir un audit (obtention d'une assurance raisonnable) ou un examen (obtention d'une assurance limitée) et du jugement du professionnel en exercice. Pour autant que les éléments probants obtenus n'incitent pas le professionnel en exercice à conclure du contraire, celui-ci prépare un rapport (qui est joint aux états financiers) déclarant : a) dans une mission d'audit, que les états financiers donnent une image fidèle de [...] conformément au RIFA; - ou b) dans une mission d'examen, que le professionnel en exercice n'a rien relevé qui le porte à croire que les états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au RIFA.
Utilisateurs visés des états financiers	Une mission d'assurance, qu'il s'agisse d'un examen ou d'un audit, rehausse la confiance des utilisateurs visés à l'endroit des états financiers. En général, cette confiance rehaussée se rapporte à l'absence d'anomalies significatives dans les états financiers. Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Direction et responsables de la gouvernance

Dans les petites entités, il n'y a souvent aucune séparation entre les rôles de direction et de gouvernance. Cependant, dans certains pays, la préparation des états financiers incombe légalement aux [RG](#), tandis que dans d'autres pays, elle incombe à la direction.

Point à prendre en compte

Peu importe à qui incombe la responsabilité de préparer les états financiers, les conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'examen (ISRE 2400.30) sont semblables à celles qui s'appliquent à une mission d'audit [paragraphe 6 de la norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit* (ISA 210.6)]. Par exemple, si le référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers n'est pas considéré comme acceptable dans le cas d'un audit, il n'est pas non plus acceptable pour une mission d'examen. Autre exemple : si un auditeur décide que les conditions préalables pour un audit ne sont pas remplies parce que la direction ne peut ou ne veut pas donner accès aux documents comptables à l'appui des états financiers, le professionnel en exercice conclura que les conditions préalables pour une mission d'examen ne sont pas remplies non plus.

2.1-3 Comparaison entre les missions d'audit, d'examen et de compilation

9

Le tableau qui suit résume les différences entre les missions d'audit, d'examen et de compilation.

Tableau 2.1-3A

Mission	Normes	Assurance	Nature des travaux	Rapport
Audit	Normes ISA	Raisonnable	Évaluation des risques et procédures mises en œuvre en réponse aux risques identifiés	Opinion favorable
Examen	ISRE 2400	Limitée	Principalement des demandes d'informations et des analyses	Conclusion sur ce qu'a relevé le professionnel en exercice
Compilation	ISRS 4410	Aucune	Assistance fournie à la direction pour la préparation de l'information financière	Rapport indiquant qu'aucune assurance n'est fournie

Dans une mission d'examen, les responsabilités du professionnel en exercice, de même que son rapport, diffèrent grandement des responsabilités qui lui incombent et du rapport qu'il délivre dans le cadre d'une mission d'audit ou de compilation. Le niveau d'assurance que les utilisateurs peuvent raisonnablement s'attendre à ce que fournissent les rapports respectifs délivrés par les professionnels en exercice dans le cadre de ces types de missions est aussi très différent.

Du fait qu'une mission d'examen se limite principalement à des [demandes d'informations](#) et à la mise en œuvre de [procédures analytiques](#), il y a un plus grand risque que des anomalies significatives ne soient pas détectées comparativement à une mission d'audit.

2.1-4 Étapes de la réalisation d'une mission d'examen

Le tableau ci-dessous expose en détail les étapes de la réalisation d'une mission d'examen et indique quelle section du Guide traite de chaque étape.

Tableau 2.1-4A

Étapes principales	Section du Guide
1. Acceptation de la mission et maintien de la relation client.	Chapitre 3 (section 3.2)
2. Acquisition d'une compréhension suffisante de l'entité pour pouvoir d'abord déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable et ensuite concevoir des procédures adéquates .	Chapitre 4 (sections 4.3 et 4.4)
3. Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes responsables des questions financières et comptables au sein de l'entité. Le professionnel en exercice doit faire appel à ses compétences en matière d'assurance pour préparer et poser des questions pertinentes fondées sur les connaissances acquises à propos de l'entité et poser ensuite des questions en fonction des réponses reçues.	Chapitre 5 (section 5.1)
4. Mise en œuvre de procédures analytiques .	Chapitre 5 (section 5.1)
5. Conception et mise en œuvre des procédures supplémentaires nécessaires pour confirmer ou régler tout point dont le professionnel en exercice a pris connaissance et qui le porte à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.	Chapitre 5 (section 5.1)
6. Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.	Chapitre 5 (section 5.2)
7. Formulation d'une conclusion et délivrance d'un rapport sur les états financiers.	Chapitre 6

Point à prendre en compte

L'objectif d'un audit diffère considérablement de l'objectif d'un examen. L'objectif d'un audit est l'obtention d'une assurance raisonnable à l'appui d'une opinion favorable indiquant que les états financiers donnent une image fidèle, alors qu'un examen se limite à l'expression d'une conclusion dans le rapport du professionnel en exercice indiquant qu'il a pris connaissance, ou non, de points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.

Bien que certaines des demandes d'informations et des procédures mises en œuvre dans le cadre d'une mission d'examen puissent être similaires à celles mises en œuvre dans le cadre d'un audit, la mission d'examen n'en devient pas pour autant une mission d'audit. Les conditions de la mission, définies dans l'entente avec le client, en déterminent la nature.

2.1-5 Autres différences entre les types de missions

Le tableau ci-dessous résume quelques-unes des différences importantes entre les missions d'audit, d'examen et de compilation.

Tableau 2.1-5A

	Missions d'audit	Missions d'examen	Missions de compilation
Indépendance nécessaire?	Oui	Oui	Non ¹
Calcul du <u>seuil de signification</u>?	États financiers pris dans leur ensemble Seuil de signification pour les travaux	États financiers pris dans leur ensemble	États financiers pris dans leur ensemble pour la compilation de l'information fournie
Revue de contrôle qualité de la mission requise?	Oui, pour les entités cotées et les entités prévues dans la politique du cabinet	Oui, pour les entités prévues dans la politique du cabinet	Oui, pour les entités prévues dans la politique du cabinet
Compréhension de l'entité?	Suffisante pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions	Suffisante pour déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable	Suffisante pour compiler l'information fournie
Conception de procédures?	Planifier et mettre en œuvre suffisamment de procédures pour ramener le risque d'anomalies significatives dans les états à un niveau suffisamment faible.	Couvrir tous les éléments importants des états financiers, notamment les informations à fournir Se concentrer sur les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable.	Suffisante pour compiler l'information fournie
Procédures requises?	Évaluation des risques Test des contrôles ² Procédures analytiques Procédures de corroboration	Demandes d'informations et analyses Procédures supplémentaires jugées nécessaires dans les circonstances	Aucune procédure spécifiée
Obtention d'éléments probants?	Éléments probants suffisants et appropriés permettant de tirer des conclusions raisonnables à propos des états financiers	Éléments probants suffisants et appropriés comme fondement de la conclusion à propos des états financiers pris dans leur ensemble	Aucune procédure spécifiée
Anomalies non corrigées?	En faire le cumul, en évaluer l'incidence et demander à la direction de les corriger	En évaluer l'incidence et demander à la direction de les corriger	Anomalies corrigées dans le cadre de la compilation de l'information financière

- 1 À moins que les règles de déontologie du pays fassent état d'autres exigences. De plus, le professionnel en exercice doit toujours faire preuve d'objectivité dans la prestation de ses services.
- 2 Nécessaire seulement lorsque l'évaluation des risques repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles ou lorsque les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés.

2.2-1 Usages

Le tableau qui suit présente certains usages d'une mission d'examen.

Tableau 2.2-1A

Une mission d'examen peut servir à :
Appuyer une proposition de financement présentée à des investisseurs potentiels et à des institutions financières ou pour faire une demande de subvention publique.
Confirmer la nécessité que les associés investissent du capital supplémentaire dans l'entité.
Fournir aux utilisateurs, par exemple aux actionnaires, une certaine assurance à l'égard des états financiers annuels lorsqu'un audit n'est plus obligatoire.
Aider la direction à comprendre l'évolution des exigences réglementaires en matière d'information et de rapport ainsi qu'à prendre des mesures pour s'y conformer.
Aider la fonction finance d'une entreprise en croissance à se préparer au passage à l'audit obligatoire.
Obtenir une assurance limitée à propos des états financiers de petites filiales qui font l'objet d'un audit dans le cadre de l'audit du groupe.
Apporter un soutien dans le cadre des examens internes de l'entreprise effectués par la direction, à titre de contrôle supplémentaire.

2.2-2 Avantages

Tableau 2.2-2A

Avantage	Description
Moins cher qu'un audit	Lorsque le niveau de confiance requis à l'égard des états financiers d'une entité est inférieur à celui d'un audit, on peut économiser temps et argent en choisissant une mission d'assurance limitée, qui exige généralement moins de travail. Par exemple, une entité (pour laquelle l'audit n'est pas obligatoire) peut faire une demande de prêt auprès d'une institution financière qu'elle obtiendra si elle prouve sa rentabilité et la valeur de ses actifs donnés en garantie (par exemple, les stocks ou les créances). Si l'entité fournit tous les mois à son institution financière des informations sur ses résultats d'exploitation et ses actifs donnés en garantie, un rapport d'assurance limitée sur les états financiers pourrait bien être suffisant. Grâce à cette solution, l'entité n'aurait pas à payer de frais d'audit, mais elle fournirait quand même à l'institution financière une assurance limitée sur ses états financiers annuels. Pour un coût inférieur à celui d'un audit, la mission d'examen offre aux lecteurs des états financiers une assurance limitée qui pourrait être très utile pour la vente de l'entreprise, la recherche de nouveaux investisseurs ou une demande de prêt bancaire.
Mission souple et ciblée	La mission d'examen s'appuyant sur des demandes d'informations et des procédures analytiques, le professionnel en exercice peut ainsi recourir à son jugement professionnel et se fier à son expérience. Ce dernier est ainsi en mesure de déterminer le temps et l'attention qu'il consacrera à la mission en fonction de la complexité des états financiers et de la nature des activités de l'entité.

Tableau 2.2-3A

Utilisateurs des états financiers	Mission adéquate
Parties prenantes d'une entité cotée (c.-à-d. une société ouverte) ou d'une importante entité ayant une obligation d'information du public (c.à.d. une entité d'intérêt public).	Un audit.
L'entité prévoit croître afin d'attirer de nouvelles parties prenantes et avoir accès à de nouvelles sources de financement.	Un audit ou un examen, selon le rythme de croissance et la rapidité avec laquelle l'entité atteindra le seuil au-delà duquel l'audit devient obligatoire.
Tiers ou parties prenantes d'une entité exemptée de l'audit obligatoire.	Un audit ou un examen, selon les besoins d'assurance des parties prenantes.
Institution financière qui prête de l'argent à une entité.	Une mission d'examen peut être suffisante.
Membres de la famille et quelques amis proches dans une entité exemptée de l'audit obligatoire	Une mission d'examen peut être suffisante.
Membres de la direction seulement et dépôt de documents auprès d'organismes de réglementation (p. ex. déclarations fiscales).	Une compilation ou un examen, selon qu'une forme quelconque d'assurance est requise ou non.

Point à prendre en compte

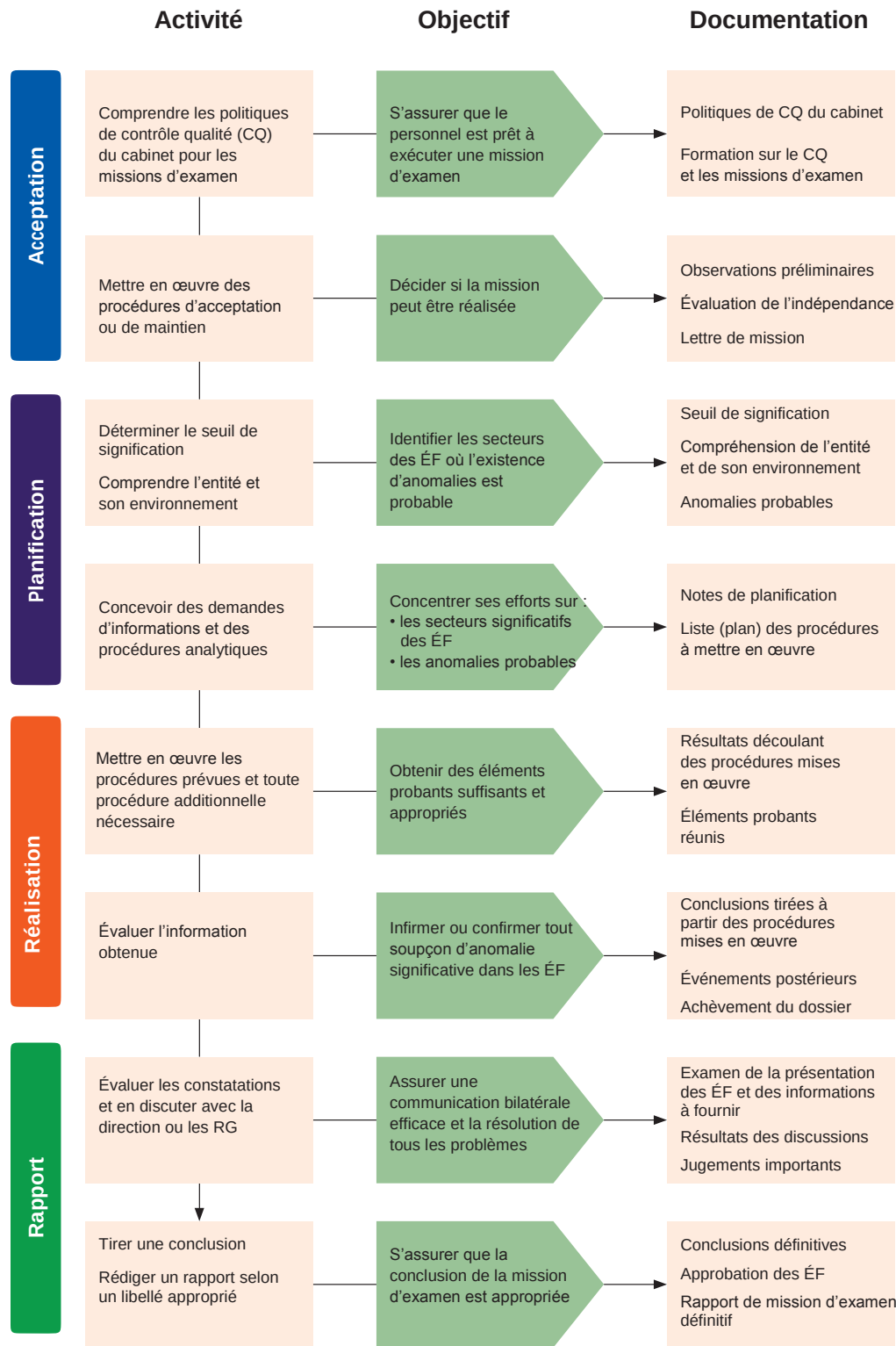
Le concept de mission d'examen peut être nouveau, tant pour le cabinet que pour ses clients. Il pourrait donc être utile :

- d'organiser pour les associés et le personnel des séances d'information traitant de la nature d'une mission d'examen et des circonstances où elle peut être utile;
- de faire en sorte que le personnel qui participe à une mission d'examen soit formé adéquatement;
- de préparer pour les clients et pour les utilisateurs potentiels d'un rapport de mission d'examen, comme les banques, un dépliant simple expliquant les avantages de ce type de mission et en quoi elle consiste;
- de repérer les clients qui pourraient tirer parti d'une mission d'examen et organiser une rencontre pour discuter des avantages de ce type de mission et pour expliquer en quoi qu'elle consiste, notamment le fait qu'elle est moins accaparante qu'un audit et qu'elle peut faire gagner du temps au client.

2.3-1 Les quatre éléments

Le tableau qui suit résume les quatre éléments principaux d’une mission d’examen. Chacun de ces éléments sera traité en détail dans les chapitres qui suivent.

Tableau 2.3-1A



2.3-2 Rapport du professionnel en exercice

Le libellé type du rapport du professionnel en exercice auquel aboutit une mission d'examen d'états financiers historiques préparés conformément à un RIFA (par exemple les [IFRS](#) pour les PME) est présenté dans le tableau suivant.

Tableau 2.3-2A

RAPPORT D'EXAMEN DU PROFESSIONNEL EN EXERCICE INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers

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

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément à la Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité du professionnel en exercice

Notre responsabilité consiste à exprimer une conclusion sur les états financiers ci-joints. Nous avons effectué notre examen conformément à la Norme internationale de missions d'examen (ISRE) 2400 (révisée), *Engagements to Review Historical Financial Statements*. La norme ISRE 2400 (révisée) exige que nous exprimions une conclusion indiquant si nous avons relevé quoi que ce soit qui nous porte à croire que les états financiers pris dans leur ensemble n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Cette norme exige aussi que nous nous conformions aux [règles de déontologie pertinentes](#).

Un examen d'états financiers réalisé conformément à la norme ISRE 2400 (révisée) est une mission d'assurance limitée. Le professionnel en exercice met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, et en des procédures analytiques, et il évalue les éléments probants obtenus.

Les procédures mises en œuvre dans un examen sont considérablement plus restreintes que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur les états financiers.

Conclusion

Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20XX, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à la Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités.

2.3-3 Date d'entrée en vigueur

La date d'entrée en vigueur de la norme ISRE 2400 (révisée) s'applique aux examens d'états financiers des périodes closes à compter du 31 décembre 2013.

3

ACCEPTATION



CONTENU DU CHAPITRE

- Voici les points fondamentaux à considérer avant de décider si le cabinet peut accepter ou poursuivre une mission d'examen.

3.1 Le cabinet est-il prêt? 2400.18 à .28	3.2 Le cabinet peut-il accepter ou poursuivre la mission? 2400.29	3.3 Accord sur les conditions de la mission 2400.30 à .41
3.1-1 Comprendre la norme ISRE 2400 (révisée) 3.1-2 Normes de déontologie 3.1-3 Esprit critique 3.1-4 Jugement professionnel 3.1-5 Compétences 3.1-6 Contrôle qualité	3.2-1 Objectif rationnel 3.2-2 Caractère approprié de la mission 3.2-3 Indépendance 3.2-4 Limitation de l'étendue des travaux 3.2-5 Doutes concernant l'intégrité de la direction	3.3-1 Conditions préalables à la réalisation de la mission 3.3-2 Conditions de la mission non satisfaisantes 3.3-3 Accord sur les conditions de la mission

Issue

Le cabinet a les compétences nécessaires et a conçu et mis en œuvre un système de contrôle qualité.

Le cabinet a obtenu une lettre de mission ou une entente écrite appropriée et signée AVANT que le travail ne commence.

3.1 LE CABINET EST-IL PRÊT?

Avant qu'un cabinet puisse accepter et réaliser une mission d'examen, il doit prendre en compte les points mentionnés ci-dessous.

3.1-1 Comprendre la norme ISRE 2400 (révisée)

Paragraphe	Exigence
	Réalisation d'une mission d'examen conforme à la norme ISRE 2400 (révisée)
18	Le professionnel en exercice doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte de la présente norme ISRE, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les exigences. (Réf. : paragraphe A14)
	Conformité aux exigences pertinentes
19	Le professionnel en exercice doit se conformer à chacune des exigences de la présente norme ISRE, à moins qu'une exigence ne soit pas pertinente au regard de la mission d'examen. Une exigence est pertinente au regard de la mission d'examen lorsque la situation visée par l'exigence existe.
20	Pour pouvoir se déclarer en conformité avec la présente norme ISRE dans son rapport, le professionnel en exercice doit s'être conformé à toutes les exigences de celle-ci qui sont pertinentes au regard de la mission d'examen.

La première étape de la réalisation d'une mission d'examen consiste à s'assurer que tous les membres de l'équipe de mission comprennent suffisamment bien la norme et ses exigences. Les conseils pratiques que renferme le présent guide et des programmes de formation appropriés vous aideront à accroître leur compréhension de la norme.

Point à prendre en compte

Le professionnel en exercice doit prendre le temps de comprendre (c'est-à-dire qu'il doit lire) la norme en entier et non seulement les exigences marquées par l'emploi du verbe «devoir». Cela englobe notamment les objectifs, les définitions et les modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Le professionnel en exercice doit aussi s'assurer que les autres membres de l'équipe de mission comprennent suffisamment bien ces éléments. Notez qu'en vertu du paragraphe 57 de la norme [ISQC 1](#), le cabinet doit établir des politiques et procédures imposant la tenue d'une documentation appropriée pour fournir la preuve du fonctionnement de chaque élément de son système de contrôle qualité. Il serait utile de consigner les étapes suivies pour comprendre la norme et rafraîchir ces connaissances dans le cadre des procédures de contrôle qualité du cabinet; il n'est toutefois pas nécessaire de consigner ces étapes dans chaque dossier de mission.

Déterminez si les textes légaux ou réglementaires locaux ont préséance sur les exigences de la norme ISRE 2400 (révisée). Si c'est le cas, demandez-vous si une mission d'examen réalisée conformément à ces textes légaux ou réglementaires serait réellement conforme aux exigences de cette norme ISRE. Par exemple, si le libellé du rapport de mission d'examen délivré selon les textes légaux ou réglementaires locaux diffère considérablement de celui du rapport prescrit par cette norme ISRE, la mission d'examen ne serait pas réalisée conformément aux exigences de cette norme.

3.1-2 Normes de déontologie

Paragraphe	Exigence
	Règles de déontologie
21	Le professionnel en exercice doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance. (Réf. : par. A15 et A16)

Les règles de déontologie pertinentes sont les règles de déontologie auxquelles l'équipe de mission est soumise lorsqu'elle entreprend des missions d'examen. Ces règles de déontologie comprennent habituellement, d'une part, les parties A et B du [Code de l'IESBA](#) et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays.

Pour de plus amples renseignements, veuillez consulter le Code de l'IESBA, [2013 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants](#), de même que le document de l'IAASB intitulé [2013 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements](#).

Afin de s'assurer que le cabinet et son personnel respectent en tout temps les règles de déontologie, le cabinet devra établir et mettre en œuvre des politiques et des procédures à cette fin; ces politiques et procédures pourraient être intégrées dans son manuel de contrôle qualité ou l'équivalent.

Point à prendre en compte

Il est possible que les exigences et les indications qui s'appliquent dans certains pays diffèrent de celles que renferme le Code de l'IESBA. Les professionnels en exercice dans ces pays doivent être au courant des différences qui existent entre ces exigences et indications et se conformer aux exigences et indications les plus rigoureuses, ou à tout le moins aussi rigoureuses, du document de l'IAASB intitulé *2013 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent.

3.1-3 Esprit critique

Paragraphe	Exigence
	Esprit critique et jugement professionnel
22	Le professionnel en exercice doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de la mission, en étant conscient que certaines situations peuvent engendrer des anomalies significatives dans les états financiers. (Réf. : par. A17 à A20)

L'esprit critique est une attitude qui rehausse la capacité du professionnel en exercice d'identifier les états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies et d'y répondre. Pour de plus amples renseignements, se reporter au document de l'IFAC intitulé [*Staff Questions & Answers — Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements*](#).

Les principaux éléments de l'esprit critique sont résumés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3.1-3A

Esprit critique

ATTITUDE essentielle pour renforcer la capacité :			
d'identifier les états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies et d'y répondre	d'évaluer de façon critique les informations et les éléments probants obtenus	de demeurer attentif à la présence d'éléments probants : • contradictoires ou • qui remettent en question la fiabilité des déclarations de la direction ou des RG	de tirer des conclusions appropriées

Les exemples suivants illustrent des situations où des anomalies significatives dans les états financiers auraient pu être décelées si le professionnel en exercice avait exercé un esprit critique. Le point clé à retenir, c'est que lorsque le professionnel en exercice est en présence d'une situation inhabituelle ou douteuse, il doit effectuer des demandes d'informations supplémentaires et analyser les réponses obtenues à la lumière de sa connaissance de l'entité et de l'environnement dans lequel elle exerce ses activités. En effet, si le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de plusieurs points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives, il doit effectuer des travaux supplémentaires. Il ne suffit pas simplement d'accepter l'assurance fournie par la direction.

Situations où l'esprit critique du professionnel en exercice aurait dû l'amener à poser plus de questions ou à mettre en œuvre plus de procédures

1. Identifier les états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies et y répondre

L'économie traverse une récession. Le taux de chômage est très élevé et le chiffre d'affaires de la plupart des entités du secteur du vêtement a diminué considérablement. En exécutant la mission d'examen, Kamal a fait une brève recherche sur Internet et a découvert que les ventes de vêtements ont baissé dans son pays. Il a interrogé la direction de l'entité au sujet de la hausse des ventes de vêtements enregistrée par l'entreprise au cours de l'exercice et s'est fait dire qu'elle était entièrement attribuable à l'extraordinaire équipe de vente de l'entité.

À première vue, cette explication lui semblait raisonnable, alors Kamal l'a acceptée. Cependant, lorsqu'il existe un écart important, il est utile d'obtenir des explications supplémentaires. Kamal aurait dû faire preuve d'esprit critique au lieu d'accepter simplement l'explication fournie par la direction sans demander d'informations supplémentaires. Il aurait pu poser d'autres questions à la direction ou aux vendeurs concernés pour savoir comment il était possible que l'équipe de vente de l'entité ait pu obtenir des résultats supérieurs aux résultats tendanciels du secteur.

Un écart d'une telle ampleur doit être analysé de façon plus approfondie, car il pourrait constituer un indice de fraude. Les procédures analytiques suivantes auraient pu être mises en œuvre, entre autres : examen des ventes mensuelles et des variations du solde des débiteurs et prises de renseignements auprès des nouveaux clients.

2. Évaluer de façon critique les informations obtenues

En mettant en œuvre les procédures dans le cadre de la mission d'examen, Fatima a demandé au directeur général pourquoi il y avait cette année une augmentation aussi importante de l'estimation pour obsolescence des stocks. Le directeur général lui a répondu que malgré la hausse globale des ventes l'an dernier, il existe un stock important de certaines pièces électroniques que l'entreprise aura du mal à vendre cette année.

Sachant que les pièces électroniques peuvent devenir désuètes très rapidement, Fatima a accepté cette explication et est passée à sa prochaine question. Cependant, elle n'a pas fait le lien entre la réponse fournie et un commentaire fait plus tôt par le comptable, qui a affirmé que le propriétaire de l'entreprise estimait qu'il payait beaucoup trop d'impôt et qu'il voulait remédier à la situation. Si Fatima avait posé des questions supplémentaires, par exemple sur le résultat de l'estimation de l'année précédente pour obsolescence des stocks, elle se serait rendu compte que pratiquement aucune des provisions constituées dans l'exercice précédent n'était réellement nécessaire. Si elle avait posé d'autres questions, le directeur des ventes lui aurait peut-être dit que les pièces électroniques se vendaient en fait très bien et c'est pourquoi il y avait d'importants stocks de pièces à la fin de l'exercice.

3. Demeurer attentif

Emma a interrogé le comptable au sujet de la variation des immobilisations corporelles de l'entité au cours de l'exercice. Le comptable lui a fourni une liste des entrées et des sorties d'immobilisations survenues au cours de l'exercice ainsi que les factures correspondantes. Emma a parcouru rapidement les factures et remarqué qu'un ordinateur et une imprimante avaient été expédiés directement au domicile du propriétaire de l'entreprise plutôt qu'à l'adresse de l'entreprise. Lorsqu'elle a demandé une explication, on lui a répondu que c'était simplement une erreur de la part du fournisseur. Comme le montant en cause était relativement peu élevé, Emma n'a pas donné suite à cette information.

Cependant, si elle avait posé d'autres questions ou examiné quelques factures de plus, Emma aurait découvert que la direction avait comptabilisé un certain nombre de dépenses personnelles comme des dépenses d'entreprise dans le cadre d'une fraude fiscale.

4. Tirer des conclusions appropriées

On a demandé à Julien de se renseigner sur le caractère approprié des procédures de coupure des ventes de l'exercice. Tout semblait se présenter comme dans les exercices antérieurs jusqu'à ce que Julien surprenne une conversation au cours de laquelle un commis comptable plaisantait avec un autre employé au sujet d'un lot de factures qu'on lui avait demandé d'enregistrer juste avant la fin de l'exercice. Julien a décidé d'interroger le comptable au sujet de ces écritures. Le comptable lui a répondu qu'il n'y avait là rien d'inhabituel et que Julien devrait vérifier quelques factures de son côté pour s'en assurer. Julien ne voulait pas créer de malaise sur la foi d'un commentaire qu'il avait entendu par hasard, alors il a conclu que les procédures de coupure de l'exercice étaient appliquées correctement et qu'il n'existait aucune anomalie significative.

Or, Julien ignorait que le propriétaire de l'entreprise prévoyait une expansion pour laquelle il devait demander un nouvel emprunt bancaire. Pour faciliter l'obtention de l'emprunt, le propriétaire avait demandé au comptable de s'assurer que les états financiers affichaient de bons résultats. Le comptable avait décidé d'inscrire dans l'exercice considéré un certain nombre de ventes à des parties liées qui avaient en fait eu lieu dans l'exercice suivant, ce qui a eu pour effet de gonfler les ventes de l'exercice considéré.

Si Julien avait cru que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives du fait de l'inscription de ces factures supplémentaires, il lui aurait fallu mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Julien aurait pu poser des questions sur le solde de clôture plus élevé qu'à la normale des débiteurs et il aurait pu examiner le journal des expéditions pour voir à quelle date les marchandises dont la vente a été inscrite juste avant la clôture de l'exercice ont réellement été expédiées.

Paragraphe	Exigence
23	Le professionnel en exercice doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il réalise une mission d'examen. (Réf. : par. A21 à A25)

Le jugement professionnel s'entend de la mise en œuvre des aspects pertinents de la formation, des connaissances et l'expérience, dans le cadre fixé par les normes d'assurance, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte.

Le jugement professionnel exige du professionnel en exercice qu'il s'en remette à sa formation, à ses connaissances, à son expérience ainsi qu'aux faits et circonstances qui concernent la mission. Au besoin, il peut consulter d'autres personnes afin de s'assurer de poser des jugements raisonnables.

Tableau 3.1-4A

Exemples de l'exercice du jugement professionnel	Déterminer le seuil de signification de la mission.
	Déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable.
	Déterminer pour quels aspects de la mission il est indispensable de faire appel au jugement d'un professionnel en exercice expérimenté et déterminer quels travaux on peut confier à des membres de l'équipe de mission moins expérimentés travaillant sous supervision appropriée.
	Se fier à son expérience (de la réalisation de missions d'assurance) et à sa compréhension de l'entité pour décider quelles informations demander à l'entité et quelles procédures analytiques mettre en œuvre.
	Évaluer l'information obtenue à la suite de demandes d'informations ainsi que le caractère suffisant des éléments probants réunis.
	Se fier à son expérience professionnelle pour déterminer les travaux supplémentaires à exécuter lorsque l'information obtenue est inhabituelle et porte le professionnel en exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.
	Déterminer la conformité au référentiel d'information financière applicable de l'entité et la nature des informations fournies dans les états financiers.
	Faire appel à son expérience professionnelle pour tirer des conclusions appropriées de la mission en se fondant sur les informations obtenues.

Le recours au jugement professionnel doit aussi être consigné en dossier. La documentation doit être suffisante pour permettre à un professionnel en exercice expérimenté, n'ayant pas participé à la mission, de comprendre les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer les conclusions à propos de la mission.

3.1-5 Compétences

Paragraphe	Exigence
	Contrôle qualité au niveau de la mission
24	L'associé responsable de la mission doit posséder un savoir-faire en matière d'assurance et une compétence en information financière qui sont adéquats compte tenu des circonstances de la mission. (Réf. : par. A26)

Seul un associé responsable de la mission qui possède les compétences professionnelles requises pour accomplir le travail nécessaire peut accepter une mission d'examen (ou se voir attribuer une telle mission par le cabinet). Ces compétences peuvent avoir été acquises dans le cadre de la réalisation d'autres missions d'assurance, grâce à un encadrement par des membres du personnel expérimentés ou encore, en travaillant avec des personnes compétentes. Autrement, les compétences professionnelles nécessaires devront être acquises en suivant des cours de formation pertinents, en lisant des documents utiles (dont la norme ISRE 2400 (révisée) et le présent guide) et en réussissant les examens de la profession requis.

La norme ISRE 2400 (révisée) traite du savoir-faire et des compétences que le professionnel en exercice doit posséder, notamment un savoir-faire en matière d'assurance et une compétence en information financière.

Les compétences requises sont présentées dans le tableau suivant.

Tableau 3.1-5A

Compétences requises
Savoir faire preuve d'esprit critique et exercer son jugement professionnel lors de : - la planification et la réalisation d'une mission d'assurance; - l'obtention et l'évaluation des éléments probants.
Comprendre les systèmes d'information et le rôle et les limites du contrôle interne.
Avoir la capacité de lier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen à la prise en considération du caractère significatif et des risques de mission .
Mettre en œuvre les procédures nécessaires à l'exécution de la mission d'examen. Ces procédures peuvent inclure des procédures autres que les demandes d'informations et les procédures analytiques (comme l'inspection, le contrôle arithmétique, la réexécution, l'observation et la demande de confirmation).
Consigner systématiquement les informations au dossier.
Appliquer les compétences et les pratiques pertinentes en matière de rédaction de rapports aux fins des missions d'assurance.

Point à prendre en compte

Comme les missions d'examen reposent en grande partie sur les demandes d'informations et l'analyse, il est important que le personnel affecté à ces missions comprenne bien les relations entre les différents aspects des états financiers (par exemple l'incidence d'une diminution considérable de la rotation des stocks sur les flux de trésorerie et les résultats) et sache comment préparer et adresser des demandes d'informations pertinentes à la direction.

Information financière

Le professionnel en exercice doit posséder des compétences en information financière afin de comprendre suffisamment bien les exigences du référentiel d'information financière applicable (tel que les IFRS pour les PME ou tout autre référentiel applicable propre au pays où il exerce ses activités) pour pouvoir déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable et pour concevoir des procédures appropriées à l'égard de ces secteurs.

3.1-6 Contrôle qualité

Paragraphe	Exigence
	<i>Lien avec la norme ISQC 1</i>
4	La responsabilité des systèmes, politiques et procédures de contrôle qualité incombe au cabinet. La norme ISQC 1 s'applique aux missions d'examen d'états financiers réalisées par les cabinets de professionnels comptables. Les dispositions de la norme ISRE 2400 (révisée) concernant le contrôle qualité au niveau de chaque mission d'examen reposent sur le postulat que le cabinet soit soumis aux exigences de la norme ISQC 1, ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses. (Réf. : par. A3 à A5)
25	L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité : (Réf. : par. A27 à A30) a) de la qualité globale de chaque mission d'examen qui lui est attribuée; b) de la direction, de la supervision, de la planification et de la réalisation de la mission d'examen dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables; (Réf. : par. A31) c) du caractère approprié du rapport du professionnel en exercice, compte tenu des circonstances;

Paragraphe	Exigence
25 (suite)	d) de la conformité de la mission aux politiques de contrôle qualité du cabinet, plus particulièrement : i) en s'assurant que les procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions sont suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées, y compris en se demandant s'il existe des informations qui pourraient l'amener à conclure au manque d'intégrité de la direction, (Réf. : par. A32 et A33) ii) en s'assurant que l'équipe de mission possède collectivement la compétence et les capacités nécessaires, y compris le savoir-faire en matière d'assurance et la compétence en information financière, pour : a. réaliser la mission d'examen conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables, b. délivrer un rapport approprié, compte tenu des circonstances, iii) en veillant à la tenue d'une documentation de la mission appropriée.
<i>Éléments à prendre en considération après l'acceptation de la mission</i>	
26	Dans le cas où l'associé responsable de la mission prend connaissance d'informations qui auraient conduit le cabinet à refuser la mission si ces informations avaient été connues plus tôt, il doit les communiquer sans délai au cabinet afin que le cabinet et lui puissent prendre les mesures nécessaires.
<i>Conformité aux règles de déontologie pertinentes</i>	
27	Tout au long de la mission, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux signes de non-conformité de membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance, par les systèmes de contrôle qualité du cabinet ou autrement, de faits indiquant que des membres de l'équipe de mission ne se sont pas conformés aux règles de déontologie pertinentes, il doit, en concertation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre.
<i>Suivi</i>	
28	Pour un cabinet, un système efficace de contrôle qualité comporte un processus de suivi destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ses politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement. L'associé responsable de la mission doit examiner les résultats du processus de suivi du cabinet dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein de celui-ci, ou, le cas échéant, par d'autres cabinets membres du réseau, et se demander si les déficiences mentionnées dans cette information peuvent affecter la mission d'examen.

Applicabilité de la norme ISQC 1

Aux termes de la norme ISQC 1, le cabinet a l'obligation de mettre en place et de maintenir un système de contrôle qualité afin d'obtenir l'assurance raisonnable :

- que le cabinet et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
- que les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances.

Si le cabinet est déjà soumis aux exigences de la norme ISQC 1 dans le cadre d'autres missions d'assurance et de missions de services connexes, il devrait déjà s'être conformé aux exigences de la norme. Si ce n'est pas le cas, le cabinet doit concevoir des politiques et des procédures et les mettre en application en vue d'atteindre cet objectif de contrôle qualité et s'assurer régulièrement qu'elles sont respectées.

Le tableau qui suit montre la manière dont le cabinet se fonde sur la norme ISQC 1 pour mettre en place un système de contrôle qualité à l'échelle du cabinet. La norme ISRE 2400 (révisée) expose les normes de mission d'examen. Le tableau indique aussi le lien entre les politiques et les procédures de contrôle qualité qui s'appliquent au niveau du cabinet ainsi qu'aux différents types de missions.

Échelle nationale	Norme internationale de contrôle qualité (ISQC 1)		
Niveau du cabinet (politiques et procédures)	Système de contrôle qualité (CQ) conforme à la norme ISQC 1		
Niveau de la mission (politiques et procédures)	Appliquer le système de CQ du cabinet à toutes les missions		
	Missions d'audit (norme ISA 220)	Missions d'examen (norme ISRE 2400)	Missions de compilation (norme ISRS 4410)

Point à prendre en compte*Documentation*

Établir la façon dont sera documenté le suivi de la conformité aux politiques et procédures du cabinet. Il peut s'agir de preuves de l'évaluation de l'indépendance pour chaque mission et d'informations sur les problèmes éthiques qui ont donné lieu à une décision, par exemple la mise en place de sauvegardes pour éliminer les menaces à l'indépendance.

Ressources

L'IFAC et l'[IAASB](#) ont mis en ligne plusieurs publications très utiles, notamment les suivantes :

- [Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices](#), troisième édition;
- [Staff Questions & Answers — Applying ISQC 1 Proportionately with the Nature and Size of a Firm](#);
- [Staff Questions & Answers — Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements](#).

3.2 LE CABINET PEUT-IL ACCEPTER OU POURSUIVRE LA MISSION?

Avant de pouvoir accepter ou poursuivre une mission, il y a un certain nombre de points à considérer. L'information recueillie au cours de la mise en œuvre de ces procédures préliminaires peut aussi être utile pour la réalisation d'autres activités importantes plus tard au cours de la mission. Un modèle de liste de contrôle pour l'acceptation ou le maintien de la mission figure à l'[annexe B](#).

Paragraphe	Exigence
------------	----------

Facteurs influant sur l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions d'examen

- | | |
|----|---|
| 29 | <p>À moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige, le professionnel en exercice ne doit pas accepter une mission d'examen si : (Réf. : par. A34 et A35)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) il n'est pas en mesure de s'assurer : <ul style="list-style-type: none"> i) soit que la mission sert un objectif rationnel, (Réf. : par. A36), ii) soit qu'une mission d'examen est appropriée, compte tenu des circonstances; (Réf. : par. A37) b) il a des motifs de croire que les règles de déontologie pertinentes, y compris en matière d'indépendance, ne seront pas respectées; c) selon sa compréhension préliminaire des circonstances de la mission, les informations nécessaires à la réalisation de la mission d'examen ne seront probablement pas disponibles ou fiables; (Réf. : par. A38) d) il a des raisons de mettre en doute l'intégrité de la direction, à un point tel qu'il est probable que cela nuise à la réalisation de la mission d'examen; (Réf. : par. A37 b)) e) la direction ou les responsables de la gouvernance imposent, comme condition de la mission d'examen proposée, une limitation à l'étendue de ses travaux telle qu'il estime qu'elle l'amènera à formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers. |
|----|---|

3.2-1 Objectif rationnel

Toute mission d'assurance devrait servir un objectif rationnel et logique, par exemple une demande de mission d'examen de la part d'un client.

Une mission d'examen a généralement pour objet de rehausser le degré de confiance que les utilisateurs visés accorderont aux états financiers. Voici des exemples d'objectifs rationnels :

- une banque demande un rapport de mission d'examen dans le contexte d'un dossier de prêt accordé à l'entité;
- un organisme gouvernemental demande un rapport de mission d'examen dans le cadre du financement qu'il a accordé;
- l'entité doit rendre des comptes à des parties prenantes externes (investisseurs, membres ou donateurs).

Cependant, s'il n'y a pas d'objectif rationnel clair, il faut refuser la mission. Le tableau suivant décrit des exemples de situations où il n'existe pas d'objectif rationnel clair.

Tableau 3.2-1A

Il N'existe PAS d'objectif rationnel	Le cabinet soupçonne le client potentiel de vouloir associer le nom du cabinet aux états financiers de façon inappropriée. Par exemple, le client dit à des tiers que le travail d'examen des états financiers par le cabinet est la même chose qu'un audit ou que le cabinet, et non la direction, a préparé les états financiers.
	Les textes légaux ou réglementaires applicables exigent un audit et non un examen.
	Il existe une limitation importante de l'étendue des travaux. Il pourrait s'agir d'information manquante ou inaccessible, du refus de l'accès à des membres du personnel clés ou d'un délai irréaliste.

3.2-2 Caractère approprié de la mission

Selon les informations obtenues sur le client et les particularités de la situation, l'associé responsable de la mission doit évaluer l'objectif rationnel et se demander s'il est approprié d'accepter la mission. La décision doit reposer sur le jugement professionnel. Les situations dans lesquelles il ne serait pas approprié d'accepter une mission sont exposées dans le tableau suivant.

Tableau 3.2-2A

Autres raisons de NE PAS accepter une mission d'examen	L'intégrité des principaux propriétaires, de la direction ou des RG est mise en doute et il y a des risques que le rapport d'examen soit utilisé à mauvais escient.
	Selon la compréhension préliminaire qu'a le professionnel en exercice des circonstances de la mission, les informations nécessaires à la réalisation de la mission d'examen ne seront probablement pas disponibles ou fiables.
	Des questions importantes ont été soulevées lors de la mission en cours ou d'une mission antérieure. Il pourrait s'agir, par exemple, d'un grave désaccord concernant la présentation des états financiers ou des informations à fournir ou le caractère adéquat des méthodes comptables appliquées ou encore, de la découverte d'opérations ou de passifs qui n'ont pas été communiqués clairement par la direction lors des demandes d'informations. Il se peut que la direction cherche à éviter l'expression d'une opinion modifiée de l'auditeur en demandant une mission d'assurance limitée alors qu'un audit répondrait mieux aux besoins des utilisateurs.
	Les états financiers sont très complexes ou nécessitent des connaissances approfondies d'un domaine spécialisé de la comptabilité, comme les opérations de couverture, et le professionnel en exercice croit que la direction veut se servir de la mission d'examen pour masquer ou minimiser l'incidence de certains faits ou informations qui auraient été soumis à des procédures plus poussées dans le cadre d'une mission d'audit.

Point à prendre en compte

Dans certains cas, le client peut avoir des «besoins» différents de ceux des personnes qui pourraient vouloir s'appuyer sur ses états financiers. L'appréciation du caractère approprié de la mission a pour but d'assurer que les professionnels en exercice agissent dans l'intérêt du public et ne se rangent pas du côté des clients au détriment des utilisateurs.

Si la mission n'est pas appropriée, voyez si un autre type de mission pourrait répondre aux besoins du client et des utilisateurs de ses états financiers et conviendrait à la situation de la mission (par exemple, un audit, une compilation, l'application de procédures convenues ou d'autres services comptables). Le chapitre 2 du présent guide expose les différences entre les missions d'audit, d'examen et de compilation.

3.2-3 Indépendance

Avant de commencer le travail, il faut évaluer s'il est possible de se conformer aux règles de déontologie, notamment en ce qui concerne les menaces à l'indépendance, et documenter cette évaluation. Cette exigence est la même que pour toute autre mission d'assurance.

Si une menace à l'indépendance existe réellement, sa gravité devrait être appréciée et il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes appropriées pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable. S'il est impossible de mettre en place des sauvegardes, il faudra soit éliminer la situation, ou renoncer à la relation qui constitue la menace, soit refuser la mission ou refuser de la poursuivre.

Divers facteurs peuvent constituer des menaces à l'indépendance, notamment une participation financière dans l'entité, des prêts et des garanties, des relations commerciales, des relations familiales et personnelles, la prise de décisions au nom de la direction sur des questions de comptabilité (par exemple, choisir ou appliquer des méthodes comptables, ou passer des écritures de journal pour le client) ou encore, une association de longue date avec le client. Il y a lieu de se reporter au document intitulé [*2013 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*](#) pour obtenir de plus amples renseignements sur les différents types de menaces possibles et les sauvegardes qui peuvent être mises en place.

Point à prendre en compte

Il faut effectuer une évaluation annuelle de l'indépendance et de la conformité aux règles de déontologie pertinentes et la documenter, et ce, pour chaque client. Il faut s'assurer que les membres du personnel qui effectuent l'évaluation ont accès à toute l'information pertinente et qu'ils comprennent bien les règles d'indépendance.

Une menace à l'indépendance assez courante se produit lorsque le client demande au professionnel en exercice de l'aider à dresser les états financiers en plus de procéder à la mission d'examen (risque d'autocontrôle). Dans une telle situation, les sauvegardes appropriées consistent à obtenir l'approbation écrite du client pour toutes les écritures d'ajustement proposées et pour la répartition des soldes de comptes dans les états financiers et à s'assurer que le client comprend les états financiers définitifs et en assume l'entière responsabilité. Dans la mesure du possible, les états financiers doivent être préparés et examinés par des membres du personnel différents.

3.2-4 Limitation de l'étendue des travaux

Dans certaines situations, il peut s'avérer impossible de réaliser une mission d'examen. Dans ce cas, il faut refuser de procéder à la mission d'examen à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, auquel cas la mission d'examen réalisée n'est pas conforme à la norme ISRE 2400 (révisée). Des exemples sont fournis dans le tableau suivant.

Limitations de l'étendue des travaux	Délais irréalistes imposés par la direction pour réaliser la mission d'examen.
	Raisons de croire que les informations nécessaires à la réalisation de la mission d'examen (p. ex., les documents comptables, pièces justificatives et autres éléments d'information) ne seront pas disponibles ou fiables, notamment les informations nécessaires à la mise en œuvre de procédures analytiques.
	Accès restreint à certaines personnes à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité qui pourraient détenir des informations pertinentes ou des éléments probants.
	Accès restreint à certains lieux (comme à un entrepôt contenant des stocks ou à des établissements) ou restriction des déplacements pendant le dénombrement physique des stocks ou à la clôture de la période.
	Doutes concernant l'intégrité de la direction. Dans ces cas, les procédures de demande d'informations auprès de la direction seront probablement inefficaces et les déclarations écrites ne seraient pas fiables.
	Manque d'engagement de la direction à instaurer des contrôles internes adéquats, comme peut le dénoter une tenue de livres incomplète ou inadéquate.
	Refus de la direction de travailler avec certains membres du personnel choisis par le cabinet pour effectuer la mission.
	La direction laisse entendre qu'elle a l'intention de ne pas signer les déclarations écrites exigées à la fin de la mission.
	Refus de payer des honoraires justes pour les services à rendre.

3.2-5 Doutes concernant l'intégrité de la direction

Il est bien connu que le ton donné par la haute direction de l'entité est l'un des principaux facteurs qui contribuent à l'intégrité du processus d'information financière. Si le ton donné par la direction donne l'exemple d'un manque d'intégrité et d'indifférence à l'égard des contrôles, le risque de présentation d'informations financières mensongères est plus important.

Si la haute direction d'une entité (notamment les principaux propriétaires, les dirigeants clés et les RG) n'est pas fiable, les résultats des demandes d'informations et des procédures analytiques (obligatoires pour une mission d'examen) risquent de ne pas être fiables et, par conséquent, les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives.

Il s'ensuit que pour chaque mission, le professionnel en exercice doit évaluer s'il a des motifs de douter de l'intégrité de la direction à un point tel que l'examen risque de ne pas pouvoir être réalisé adéquatement. Si un tel doute s'avère, il n'est pas approprié d'accepter la mission, sauf obligation légale ou réglementaire.

Le tableau qui suit fait état d'informations qui pourraient soulever des doutes concernant l'intégrité de la direction.

Tableau 3.2-5A

Doutes concernant l'intégrité de la direction	Historique de dérogations de nature déontologique ou réglementaire, comme de la fraude fiscale.
	Piètre réputation en matière d'honnêteté ou de déontologie dans le monde des affaires.
	Soupçons selon lesquels la direction pourrait être impliquée dans des opérations de blanchiment de capitaux ou d'autres activités criminelles.
	L'activité commerciale pratiquée est réputée pour être contraire à l'éthique.
	Il y a eu des opérations entre parties liées dont l'objectif n'est pas clair.
	Historique de parti pris de la direction dans les estimations ou parties liées non mentionnées.
	Des opérations ou des activités extrêmement complexes ont été effectuées alors qu'elles ne semblent pas nécessaires ou ne semblent pas avoir d'objectif logique.
	La direction a une attitude négative à l'égard du contrôle ou de la tenue de livres.
	La direction se fait prier pour fournir l'information nécessaire à la réalisation de la mission.
	Des allégations, en apparence bien fondées, d'actes répréhensibles ont été rendues publiques dans la presse ou sur Internet.
	Au cours de missions antérieures, la direction a omis de communiquer certaines informations importantes (p. ex., des violations de contrat, des clauses restrictives d'un prêt ou des poursuites judiciaires) ou a fait des déclarations trompeuses ou fausses.

Point à prendre en compte

Certains pays ont des lois qui obligent les professionnels en exercice à prendre des mesures supplémentaires avant d'accepter un client. Par exemple, lorsqu'il existe des lois contre le blanchiment d'argent, les professionnels en exercice pourraient devoir :

- mettre en œuvre des procédures spécifiques pour vérifier l'identité des clients potentiels;
- évaluer s'il existe un risque d'activités de blanchiment d'argent;
- évaluer l'incidence de leurs constatations sur la décision d'accepter ou de maintenir la relation client.

3.3 ACCORD SUR LES CONDITIONS DE LA MISSION

Outre les facteurs mentionnés précédemment dans ce chapitre qui influent sur l'acceptation et le maintien de la relation client, il faut procéder à deux autres étapes avant de commencer la mission d'examen.

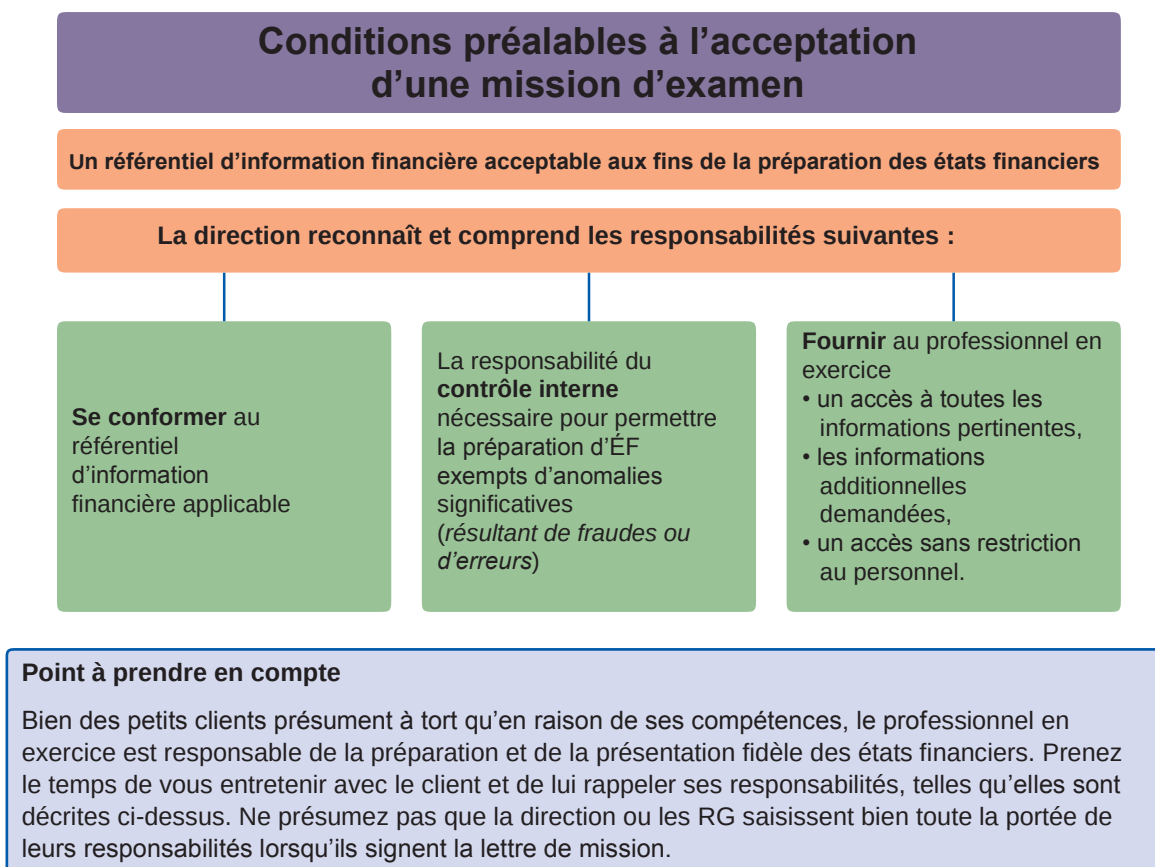
3.3-1 Conditions préalables à la réalisation de la mission

Paragraphe	Exigence
	<i>Conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'examen</i>
30	Avant d'accepter une mission d'examen, le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A39) a) déterminer si le référentiel d'information financière appliqué aux fins de la préparation des états financiers est acceptable; (Réf. : par. A40 à A46) b) obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, à savoir : (Réf. : par. A47 à A50) i) la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, ii) la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, iii) la responsabilité de fournir au professionnel en exercice : a. un accès à toutes les informations dont elle a connaissance et qui sont utiles à la préparation des états financiers, comme les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information, b. les informations additionnelles que le professionnel en exercice peut lui demander aux fins de l'examen, c. un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, desquelles il juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

La conclusion du professionnel en exercice à la fin d'une mission d'examen porte sur les états financiers de l'entité. Bien que, dans certains pays, le professionnel en exercice puisse aider à la préparation des états financiers, la direction et les RG, selon le cas, sont responsables de la préparation des états financiers de l'entité et doivent en assumer l'entière responsabilité.

Ces conditions préalables à la réalisation de toute mission d'assurance, qu'il s'agisse d'un audit ou d'un examen, visent avant tout à s'assurer que, avant même le début des travaux, la direction comprend parfaitement qu'elle est entièrement responsable de la préparation des états financiers et du fait qu'elle doit fournir au professionnel en exercice l'accès aux informations pertinentes et au personnel.

Le professionnel en exercice doit aborder ces exigences, qui sont exposées dans le tableau ci-dessous, avec la direction et les RG pour s'assurer que tous comprennent leurs responsabilités respectives.



Référentiel d'information financière applicable

Le choix d'un RIFA est généralement prescrit par un texte légal ou réglementaire. Toutefois, ce choix peut parfois être fait par la direction en fonction des besoins des principaux utilisateurs des états financiers. Dans ce cas, le choix dépend souvent de la nature de l'entité et des besoins auxquels doivent répondre les états financiers.

Comme condition préalable à l'acceptation d'une mission d'examen, le professionnel en exercice doit s'assurer que le choix du référentiel d'information financière est acceptable eu égard aux utilisateurs auxquels les états financiers sont destinés. Cette étape est nécessaire parce que les exigences du RIFA déterminent la forme et le contenu des états financiers, y compris ce qui constitue un jeu complet d'états financiers.

La plupart des états financiers sont préparés conformément à un [référentiel à usage général](#) conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs. Les IFRS et les IFRS pour les PME sont des exemples de référentiels à usage général.

Comme le montre le tableau qui suit, le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.

Tableau 3.3-1B

Référentiels d'information financière
Référentiel reposant sur le principe d'image fidèle Le terme «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer : • soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel; • soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles.
Référentiel reposant sur l'obligation de conformité Le terme «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies ci-dessus.

États financiers à usage particulier

Dans certains cas, l'entité aura besoin d'[états financiers à usage particulier](#) qui seront préparés conformément à un [référentiel à usage particulier](#). Par exemple, les clauses d'un contrat peuvent exiger la présentation de certains éléments d'information, comme les produits et les charges, ou prévoir l'application de certaines méthodes comptables dans des cas bien précis.

Contrôle interne

Une autre condition préalable vise la responsabilité de la direction pour la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Pour s'acquitter de cette responsabilité, la direction doit avoir identifié le risque d'anomalies significatives dans les états financiers et y avoir répondu en concevant et en mettant en œuvre des contrôles internes adéquats, selon ce que la direction estime nécessaire.

Le contrôle interne désigne le processus dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par la direction, les RG et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux ou réglementaires applicables. Le terme «contrôles» fait référence à n'importe quels aspects de l'une ou plusieurs des composantes du contrôle interne.

Tableau 3.3-1C

Exemples de processus de contrôle interne	L'environnement de contrôle englobe un engagement à l'égard de l'intégrité et de la déontologie, de la compétence du personnel et de l'efficacité de la direction et des RG.
	Procès-verbaux et détails des décisions clés prises par la direction et les RG.
	Budgets et plans d'activité annuels.
	Évaluation continue des risques d'anomalies significatives par la direction.
	Autorisation, enregistrement et traitement des opérations. Par exemple, examen du journal des expéditions pour s'assurer que toutes les ventes sont facturées, signature de la direction attestant la réception des marchandises, et rapprochements bancaires.
	Contrôle de l'acquisition, de l'utilisation, de la protection et de la sortie d'actifs physiques.
	Systèmes d'information, y compris les contrôles généraux informatiques et les contrôles des applications.
	Liste et détails des opérations entre parties liées, des événements inhabituels, des contrats, des accords de financement et des autres ententes visant l'obtention d'une autorisation appropriée.
	Mesures de sécurité en place pour contrôler l'accès aux données des livres et documents comptables et pour les protéger.
	Processus utilisés par la direction pour préparer les estimations et les écritures de journal et pour s'assurer que les informations essentielles sont notées et transmises en temps opportun pour la prise de décisions.

Point à prendre en compte

Les petites entités n'ont généralement pas besoin de processus complexes pour l'information financière. Souvent, les contrôles à l'égard de l'information financière peuvent être assurés par :

- une saine culture d'entreprise qui se bâtit par les échanges verbaux et par l'exemple que donne la haute direction;
- les autorisations données par la direction à la plupart des opérations, ce qui peut réduire le risque d'erreurs et de fraude de la part des employés;
- la tenue à jour des documents comptables préparés avec un souci d'exactitude et en temps opportun;
- des processus et procédures simples pour traiter certaines questions comme la comptabilisation des produits, la séparation des périodes, le dénombrement des stocks et les écritures de journal.

Il ne faut cependant pas oublier la capacité de la direction de contourner les contrôles.

Souvenez-vous qu'une des conditions préalables à l'acceptation de la mission d'examen est l'entente selon laquelle la direction reconnaît et accepte qu'elle est responsable du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Si la direction doute d'avoir mis en œuvre un contrôle interne adéquat, le professionnel en exercice ne peut pas accepter la mission d'examen. Cependant, le professionnel en exercice n'est pas tenu de tester les contrôles internes pour procéder à cette détermination dans le cadre d'une mission d'examen.

Pour que le professionnel en exercice puisse réaliser efficacement la mission, il doit exister une communication bilatérale efficace entre lui et la direction de l'entité. Ainsi, les questions soulevées pendant la mission seront bien comprises et il se développera une relation de travail constructive.

La première étape pour en arriver à cette qualité de communication consiste à s'assurer que la direction comprend exactement ce dont le professionnel en exercice a besoin, par exemple :

- un accès à toutes les informations qui sont utiles à la préparation des états financiers (documents comptables, pièces justificatives et autres éléments d'information);
- les informations additionnelles que le professionnel en exercice peut demander à la direction;
- un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, desquelles il juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

Autres éléments devant figurer dans la lettre de mission

La lettre de mission peut aussi servir à confirmer les ententes conclues sur d'autres éléments du travail à fournir. Le tableau qui suit présente certains de ces éléments.

Tableau 3.3-1D

Autres éléments qui pourraient figurer dans la lettre de mission	Utilisation et diffusion de notre rapport.
	Inclusion des états financiers dans un rapport annuel ou dans un site Web.
	Préparation de tableaux par la direction.
	Utilisation de l'information reçue et examen de dossiers de tiers.
	Résolution des litiges et indemnisation (lorsque permis par les textes réglementaires locaux).
	Calendrier de présentation de l'information.
	Dispositions relatives aux honoraires et à la facturation.
	Cessation de la mission.
	Autres services (le cas échéant).

Le modèle de lettre de mission figurant à l'[annexe C](#) comprend des exemples de libellés qui traitent de chacune de ces questions.

3.3-2 Conditions de la mission non satisfaisantes

Paragraphe	Exigence
31	S'il n'est pas satisfait quant à l'une ou l'autre des questions énumérées ci-dessus à titre de conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'examen, le professionnel en exercice doit s'en entretenir avec la direction et/ou avec les responsables de la gouvernance. Si aucun changement ne peut être apporté pour satisfaire le professionnel en exercice à l'égard de ces questions, celui-ci ne doit pas accepter la mission, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige, auquel cas la mission d'examen réalisée n'est pas conforme à la présente norme ISRE. En conséquence, le rapport du professionnel en exercice ne doit alors pas mentionner que l'examen a été réalisé conformément à la présente norme ISRE.
32	Si le professionnel en exercice s'aperçoit après l'acceptation de la mission que les conditions préalables susmentionnées ne sont pas toutes réunies, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance, et déterminer : a) si la question peut être résolue; b) s'il est approprié de poursuivre la mission; c) s'il convient de faire état de cette question dans son rapport et, dans l'affirmative, comment.

Dans certains cas, il peut s'avérer impossible de s'entendre sur des conditions satisfaisantes pour la mission. Si cela se produit, il faut discuter du problème avec la direction ou les RG pour essayer de trouver une solution.

S'il est toujours impossible de trouver une solution, le professionnel en exercice ne peut accepter la mission, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige, auquel cas, la mission ne répond plus à la définition d'une mission d'examen réalisée conformément à la norme ISRE 2400. Si la mission a déjà commencé, il faudra prendre la décision de poursuivre ou non la mission et déterminer la manière dont le rapport du professionnel en exercice rendra compte du problème non résolu.

3.3-3 Accord sur les conditions de la mission

Paragraphe	Exigence
Accord sur les conditions de la mission	
36	Avant de réaliser la mission, le professionnel en exercice doit convenir des conditions de la mission avec la direction ou avec les responsables de la gouvernance, selon le cas.
37	Les conditions convenues pour la mission doivent être consignées dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, et doivent préciser : (Réf. : par. A52 à A54 et A56) a) l'utilisation et la diffusion prévues des états financiers ainsi que les restrictions visant leur utilisation ou leur diffusion, s'il y a lieu; b) le référentiel d'information financière applicable; c) l'objectif et l'étendue de la mission d'examen; d) les responsabilités du professionnel en exercice; e) les responsabilités de la direction, y compris celles énoncées à l'alinéa 30 b); (Réf. : par. A47 à A50 et A55) f) le fait que la mission ne constitue pas un audit et que, par conséquent, le professionnel en exercice n'exprime pas une opinion d'audit sur les états financiers; g) la forme et le contenu prévus du rapport qui sera délivré par le professionnel en exercice, ainsi que la possibilité que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu du rapport diffèrent de ceux prévus.

Pour éviter tout malentendu concernant la mission et les obligations respectives de chacun, il est dans l'intérêt de toutes les parties (RG, direction et professionnel en exercice) que les conditions de la mission soient clairement établies dans une lettre de mission (ou un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée) qui devra être signée par la direction ou les RG, selon le cas, avant le début de la mission.

Lorsqu'on rédige une lettre de mission ou un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, il faut :

- personnaliser les conditions mentionnées dans la lettre de manière à tenir compte des exigences particulières et des circonstances relatives à la mission donnée;
- envisager de devoir passer en revue tout terme et condition complexes ou potentiellement controversés avec le conseiller juridique.

On trouvera à l'[annexe C](#) un exemple de lettre de mission, qui s'inspire de l'exemple contenu dans la norme ISRE 2400 (révisée).

Missions récurrentes

Paragraphe	Exigence
Missions récurrentes	
38	Dans le cas de missions d'examen récurrentes, le professionnel en exercice doit apprécier si les circonstances, y compris les changements dans les éléments d'appréciation ayant mené à l'acceptation de la mission, exigent une révision des conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler à la direction ou aux responsables de la gouvernance, selon le cas, les conditions déjà convenues. (Réf : par. A57)

Il n'est pas nécessaire d'obtenir une nouvelle lettre de mission ou un nouvel accord écrit à chaque période lorsqu'il n'est survenu aucun changement de situation qui influencerait sur la mission.

Tableau 3.3-3A

Indicateurs de la nécessité de mettre à jour la lettre de mission	Un indice laissant à penser que la direction se méprend sur l'objectif et l'étendue de la mission
	Une modification quelconque des conditions de la mission ou la présence de conditions particulières
	Un changement récent au sein de la haute direction de l'entité
	Un changement important dans la détention du capital de l'entité
	Un changement important dans la nature ou l'ampleur des activités de l'entité
	Un changement dans les exigences légales ou réglementaires touchant l'entité
	Un changement dans le RIFA

Point à prendre en compte

De nombreux cabinets ont une politique qui oblige le cabinet à se procurer une nouvelle lettre de mission tous les ans, ou au moins tous les trois ans, même quand la situation n'a pas changé. Par cette politique, on rappelle régulièrement à la direction quelles sont les conditions de la mission.

Acceptation d'une modification des conditions de la mission

Paragraphe	Exigence
Acceptation d'une modification des conditions de la mission d'examen	
39	Le professionnel en exercice ne doit pas accepter une modification des conditions de la mission en l'absence de justification valable. (Réf. : par. A58 à A60)
40	Le professionnel en exercice qui, avant l'achèvement de la mission d'examen, se voit demander de transformer la mission d'examen en une mission qui n'aboutira pas à l'expression d'une assurance doit déterminer s'il existe une justification valable pour le faire. (Réf. : A61 et A62)
41	Si les conditions de la mission sont modifiées au cours de celle-ci, le professionnel en exercice et la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas, doivent s'entendre sur les nouvelles conditions de la mission et les consigner dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

Si la direction demande une modification des conditions de la mission d'examen, le professionnel en exercice doit déterminer s'il existe une justification valable pour le faire.

Il existe une justification valable

Les modifications peuvent découler d'un changement de situation qui remet en cause la nécessité du service, ou d'une méprise sur la nature de la mission d'examen. Dans ce cas, on préparera une lettre de mission révisée ou un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

Il n'existe pas de justification valable

Le professionnel en exercice ne doit pas accepter une modification des conditions de la mission en l'absence de justification valable. Par exemple, après avoir procédé aux demandes d'informations et mis en œuvre les procédures analytiques, le professionnel en exercice informe la direction que l'information transmise est incorrecte, incomplète ou non satisfaisante et qu'il devra modifier sa conclusion. La direction ne peut éviter que le professionnel en arrive à exprimer une conclusion modifiée simplement en demandant que la nature de la mission soit modifiée.

Paragraphe	Exigence
	<i>Questions supplémentaires à considérer lorsque le libellé du rapport du professionnel en exercice est prescrit par un texte légal ou réglementaire</i>
33	Le rapport délivré par le professionnel en exercice à l'issue de la mission d'examen ne doit faire mention de la présente norme ISRE que s'il est conforme aux exigences du paragraphe 86.
34	Dans certains cas où l'examen est réalisé en application d'un texte légal ou réglementaire d'un pays donné, il se peut que le texte pertinent prescrive, pour le rapport du professionnel en exercice, une présentation ou un libellé dont la forme ou les termes s'écartent considérablement des exigences de la présente norme ISRE. Dans de telles circonstances, le professionnel en exercice doit déterminer si les utilisateurs sont susceptibles de se méprendre sur l'assurance que procure l'examen des états financiers et, dans l'affirmative, s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans son rapport. (Réf. : par. A51 et A142)
35	Si le professionnel en exercice conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, il ne doit pas accepter la mission d'examen, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Dans ce cas, puisque l'examen réalisé conformément à ce texte légal ou réglementaire n'est pas conforme à la présente norme ISRE, le professionnel en exercice ne doit pas mentionner dans son rapport que l'examen a été réalisé conformément à la présente norme ISRE. (Réf. : par. A51 et A142)

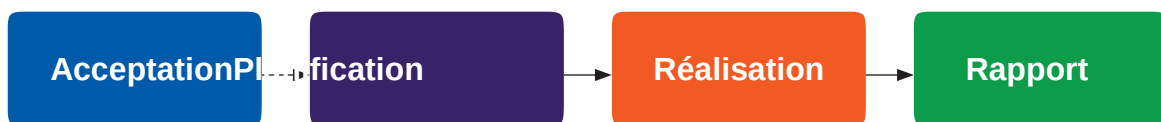
En général, le professionnel en exercice ne peut mentionner dans son rapport de mission d'examen que les états financiers sont conformes à la norme ISRE 2400 (révisée) s'il n'a pas pu effectuer sa mission conformément à cette norme ISRE.

L'utilisation d'un libellé standard pour le rapport de mission d'examen confère une certaine uniformité au rapport et montre que l'examen des états financiers a été réalisé conformément à des normes reconnues à l'échelle internationale.

Dans les pays où le libellé du rapport est prescrit par un texte réglementaire, le professionnel en exercice est quand même encouragé à appliquer dans la mesure du possible les exigences de la norme ISRE 2400 (révisée), notamment les exigences en matière de rapport. Il ne pourra cependant pas affirmer dans son rapport que l'examen a été réalisé conformément à la norme ISRE 2400 (révisée). Le rapport de mission d'examen peut quand même faire référence à la norme ISRE 2400 (révisée) lorsque les différences entre les exigences légales ou réglementaires et la norme ISRE ne concernent que la présentation et le libellé du rapport du professionnel en exercice, et que le rapport contient au moins les éléments mentionnés au paragraphe 86 de cette norme.

4

PLANIFICATION



CONTENU DU CHAPITRE

- Importance d'une communication bilatérale efficace.
- Se concentrer sur les secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable.
- Déterminer et appliquer le seuil de signification.
- Comprendre l'entité et concevoir des procédures appropriées.

4.1 Communication continue 2400.42	4.2 Déterminer et appliquer le seuil de signification 2400.43 et .44	4.3 Comprendre l'entité 2400.45 et .46	4.4 Concevoir des procédures appropriées 2400.47 à .49
4.1-1 Responsables de la gouvernance	4.2-1 Calculer le seuil de signification pour la mission	4.3-1 Pourquoi?	4.4-1 Types de procédures
4.1-2 Modes de communication	4.2-2 Appliquer le seuil de signification	4.3-2 Étendue de la mission	4.4-2 Demandes d'informations
	4.2-3 Réviser le seuil de signification	4.3-3 Comment?	4.4-3 Procédures analytiques
		4.3-4 Planification	

Issue

Un plan d'action permettant d'obtenir une assurance limitée, principalement par la voie de demandes d'informations et de procédures analytiques, que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Paragraphe	Exigence
	Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance
42	Au cours de la mission d'examen, le professionnel en exercice doit, en temps opportun, communiquer à la direction ou aux responsables de la gouvernance, selon le cas, toutes les questions concernant la mission qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention. (Réf. : par. A63 à A69)

Pendant une mission d'examen, la participation du professionnel en exercice, de l'équipe de mission, de la direction et des RG est nécessaire pour assurer une communication bilatérale efficace. Pour établir une bonne communication, il faut faire preuve de jugement professionnel afin de s'assurer :

- qu'il ne subsiste pas d'imprécisions ni de confusion dans les messages et les informations fournies;
- que l'expéditeur et le destinataire comprennent (partagent) les mêmes messages et les mêmes informations.

En l'absence d'une bonne communication, des malentendus peuvent surgir, les demandes d'informations auprès de la direction peuvent ne pas être comprises et générer des réponses incomplètes et incorrectes, des questions et des demandes d'informations importantes pourraient être oubliées et il pourrait en résulter des surprises désagréables.

4.1-1 Responsables de la gouvernance

La première étape d'une communication efficace consiste à déterminer quelles sont les personnes avec lesquelles il convient de communiquer dans la structure de gouvernance de l'entité, soit les RG.

Les grandes entités et beaucoup d'entités sans but lucratif ont un organe de gouvernance, par exemple un conseil d'administration ou un conseil de surveillance distinct de la direction. La direction est responsable de la gestion quotidienne des activités de l'entité.

Dans les petites entités, toutefois, il peut arriver qu'une seule personne, par exemple le propriétaire-dirigeant ou un administrateur fiduciaire unique, soit investie des fonctions de gouvernance et de direction. Dans d'autres cas, comme celui d'une entreprise familiale, tous les RG peuvent être responsables de la gestion d'un secteur ou l'autre de l'entité.

Lorsque le cabinet accepte un nouveau client :

- demandez des informations sur la structure de gouvernance;
- discutez et entendez-vous avec la partie ayant fait appel aux services du cabinet pour identifier les personnes compétentes avec qui il convient de communiquer. Parfois, la ou les personnes avec qui il faut communiquer pourront varier selon la nature des questions à communiquer.

4.1-2 Modes de communication

Pour établir une communication, il faut développer des relations de travail constructives au sein de l'équipe de mission ainsi qu'avec la direction de l'entité et les RG, tout en préservant l'indépendance et l'objectivité.

La communication bilatérale suppose que :

- le professionnel en exercice a la responsabilité de communiquer à la direction ou aux RG les questions qui sont suffisamment importantes pour mériter leur attention; et
- la direction ou les RG aident le professionnel en exercice à comprendre l'entité et répondent aux demandes d'informations à propos d'opérations, de tendances, d'écarts ou d'événements spécifiques.

Le tableau qui suit présente les communications habituelles lors d'une mission d'examen.

Communication entre	Nature de la communication
le professionnel en exercice et l'équipe de mission	Instructions verbales ou par courriel expliquant la source des informations, par exemple, les dossiers de mission antérieurs Réunion d'information pour aider à comprendre l'entité et les exigences particulières • Réunions de planification • Déterminer le seuil de signification • Répondre aux questions ayant trait au travail à faire • Offrir de la rétroaction sur le travail accompli • Échanger les informations sur les constatations et sur d'autres sujets Rapporter les questions soulevées après révision des feuilles de travail et y répondre
les membres de l'équipe de mission	Échange d'informations formel et informel tout au long de la mission, surtout à propos des secteurs liés entre eux • Poser des questions et discuter des informations obtenues • Rétroaction
le professionnel en exercice et l'équipe de mission avec le personnel, la direction et les RG de l'entité	• Échange d'informations pour aider à comprendre l'entité • Planification de la mission Demandes d'informations formelles et informelles, notamment l'analyse des résultats financiers, et obtention de réponses Évaluer la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, au besoin • Demandes d'informations spécifiques • Correspondance officielle, par exemple les conditions de la mission (lettre de mission) et les déclarations de la direction • Échanges sur les constatations relatives à la mission et les anomalies relevées • Détail des écritures de journal préparées par le client (le cas échéant) • Discussions pour résoudre tous les problèmes particuliers qui se présentent

À l'étape de la planification de la mission, il peut s'avérer utile de déterminer quels types de communications et de demandes d'informations seront nécessaires et de s'assurer ensuite qu'ils sont bien inclus dans le calendrier de la mission.

Il faudra aussi s'assurer que la direction et les RG sont conscients et comprennent qu'ils doivent collaborer avec le professionnel en exercice et l'équipe de mission et être à leur disposition.

Tableau 4.1-2B

Besoin de communication bilatérale	Créer des relations de travail constructives.
	Éviter les malentendus, par exemple sur les conditions de la mission et d'autres aspects de la mission.
	Expliquer les fondements et les raisons de concevoir et d'effectuer des demandes d'informations auprès de la direction et expliquer la nécessité d'obtenir d'autres informations et analyses pertinentes au cours de la mission.
	Comprendre et résoudre les problèmes qui se posent en cours de mission. Ils pourraient découler de constatations par suite de la mise en œuvre de procédures, de discussions sur les méthodes comptables ou de la présentation des états financiers et des informations à fournir.
	Discuter des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, notamment les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers.
	Obtenir des éléments probants sous forme de réponses à des demandes d'informations précises et assurer le suivi des demandes d'informations.
	Évaluer les situations dans lesquelles il faut mettre en œuvre des procédures supplémentaires.
	Aborder les difficultés importantes rencontrées (par exemple la non-disponibilité d'informations attendues, l'incapacité inattendue d'obtenir des éléments probants ou des restrictions imposées au professionnel en exercice par la direction).
	Étudier toutes les questions soulevées qui sont susceptibles de déboucher sur une modification de la conclusion ou même sur la démission du professionnel en exercice.

La responsabilité de communiquer les questions à la direction et aux RG reste la même lorsque la direction et la gouvernance sont confiées à des personnes différentes. Cela pourrait avoir une incidence uniquement sur la forme ou le moment des communications.

Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires locaux peuvent :

- apporter des restrictions à la communication par le professionnel en exercice de certaines questions aux RG, par exemple, une communication qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté. En cas de doute sur la communication au sujet d'une question donnée, mieux vaut obtenir un avis juridique.
- obliger le professionnel en exercice à signaler à une autorité de réglementation ou de contrôle certaines questions (par exemple, les anomalies détectées ou non corrigées) ou à fournir à un tiers une copie de ses communications écrites adressées aux RG (comme la lettre de recommandations). Dans de tels cas, il peut être nécessaire d'obtenir le consentement de la direction ou des RG avant de procéder.

4.2 DÉTERMINER ET APPLIQUER LE SEUIL DE SIGNIFICATION

Paragraphe	Exigence
	<i>Établissement du seuil de signification pour l'examen des états financiers</i>
43	Le professionnel en exercice doit déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble et se fonder sur ce seuil pour concevoir les procédures à mettre en œuvre et évaluer les résultats de cette mise en œuvre. (Réf. : par. A70 à A73)

Dans bon nombre de situations, le RIFA utilisé aux fins de l'établissement des états financiers traitera de la question du caractère significatif, qui s'applique tant aux missions d'audit qu'aux missions d'examen. Cela fournit un cadre de référence pour déterminer un seuil de signification. Si cette question n'est pas abordée dans le référentiel d'information financière, on peut suivre les indications fournies dans la norme ISRE 2400 (révisée).

Les professionnels en exercice doivent déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le concept de caractère significatif reconnaît que certains éléments (par exemple, l'ampleur des anomalies dans les états financiers, y compris les omissions d'informations) pourraient influencer un groupe de personnes lorsqu'elles prennent des décisions économiques (par exemple, investir dans une entité, ou lui consentir un prêt) en s'appuyant sur les états financiers. Il s'ensuit que les anomalies, y compris les omissions, sont généralement considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci, même s'il s'agit d'éléments non significatifs, mais qui peuvent devenir une anomalie significative lorsqu'ils sont cumulés.

Comme le seuil de signification est déterminé en fonction des états financiers et des hypothèses du professionnel en exercice quant aux utilisateurs présumés des états financiers, en pratique, il se peut que la compréhension que le professionnel en exercice acquiert de l'entité et de son environnement, ainsi que les procédures d'examen qu'il met en œuvre, amène cette détermination à changer. Par exemple, l'information obtenue à mesure que le professionnel en exercice accroît sa compréhension de l'entité peut amener celui-ci à réévaluer son hypothèse de départ quant aux utilisateurs des états financiers. De même, les constatations tirées des procédures d'examen peuvent mener à la modification des états financiers avant que la direction les finalise. En pratique, donc, la détermination du seuil de signification ne sera probablement pas une étape distincte de la mission d'examen.

Dans certaines situations, les jugements concernant le caractère significatif refléteront la nature de la question plutôt que le montant en cause. Par exemple, une fraude mineure, une opération avec une partie liée non communiquée ou des indications d'un parti pris de la direction pourraient avoir une influence minime sur les utilisateurs des états financiers, mais pourraient être considérées comme très graves sur le plan de la gouvernance, du fait qu'elles pourraient jeter un doute sur l'intégrité de la direction et avoir une incidence importante sur les procédures d'examen mises en œuvre. En outre, ce qui semble être un cas isolé de fraude mineure pourrait devoir être examiné de plus près, car cela pourrait être le signe d'activités frauduleuses sur une plus grande échelle.

Comme une mission d'examen consiste essentiellement en des demandes d'informations et des procédures analytiques, il n'est pas nécessaire de déterminer le «seuil de signification pour les travaux»; ce seuil est établi dans les missions d'audit pour déterminer l'étendue des tests nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir.

4.2-1 Calculer le seuil de signification pour la mission

Les anomalies peuvent être attribuables à un certain nombre de causes, par exemple :

- les fraudes et les erreurs;
- les dérogations au RIFA;
- les estimations inexactes;
- la présentation inadéquate d'informations importantes ou l'omission de ces informations.

Lorsqu'une anomalie ou le cumul de toutes les anomalies est suffisamment important pour modifier ou influencer la décision d'un groupe bien informé d'utilisateurs d'états financiers ayant des besoins d'information financière communs (p. ex., les créanciers, les banques, les investisseurs, les donateurs, les autorités fiscales et les autorités de réglementation), il s'agit d'une anomalie significative. En deçà de ce seuil, l'anomalie est considérée comme non significative. Toutefois, l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier grandement, n'est généralement pas prise en considération à moins que la mission ne vise à répondre aux besoins de ces utilisateurs.

Le seuil de signification ne représente pas une ligne de démarcation nette. Il représente une zone floue entre ce qui est très vraisemblablement non significatif et ce qui est très vraisemblablement significatif. Par conséquent, l'évaluation de ce qui est considéré comme significatif est toujours affaire de jugement professionnel.

Le seuil de signification tient aussi compte de facteurs tant qualitatifs que quantitatifs. Dans certains cas, il peut s'avérer que des anomalies de montants relativement peu élevés aient une incidence significative sur les états financiers. On peut donner comme exemples une anomalie ayant pour effet de transformer un faible bénéfice en perte, le paiement illégal d'un montant par ailleurs peu significatif ou encore, le défaut de se conformer à une exigence réglementaire qui pourrait donner lieu à un passif éventuel significatif.

Les étapes à suivre pour déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble sont décrites dans le tableau ci-dessous.

Tableau 4.2-1A

Étape	Description
Identifier les utilisateurs visés des états financiers	Qui sont les utilisateurs les plus probables des états financiers? Il pourrait fort bien s'agir du propriétaire-dirigeant et de la banque de l'entité. Cependant, d'autres parties prenantes pourraient prendre des décisions économiques raisonnables en se fondant sur les états financiers, par exemple les RG, les investisseurs qui ne participent pas aux activités quotidiennes de l'entité, les membres d'une entité sans but lucratif, les institutions financières, les franchiseurs, les principaux bailleurs de fonds, les employés, les clients, les créanciers et les administrations et organismes publics.
Déterminer les besoins probables des utilisateurs visés des états financiers	Les groupes d'utilisateurs identifiés vont-ils principalement s'intéresser aux résultats d'exploitation, comme les produits, les charges et le résultat net, ou plutôt aux actifs, aux passifs et aux capitaux propres de l'entité? Il faut tenir compte aussi des attentes particulières des utilisateurs, telles la conformité à des textes légaux et réglementaires névralgiques, l'affectation des produits et des charges et les informations à fournir propres au secteur d'activité. Dans ce contexte, on 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 états financiers avec une diligence raisonnable; • comprennent que la préparation, la présentation et l'examen des états financiers se font en fonction de seuils de signification; • sont conscients des incertitudes inhérentes à l'évaluation des éléments dont le montant repose sur des estimations, sur le jugement et sur la prise en compte d'événements futurs; • prennent des décisions économiques raisonnables en se fondant sur les informations contenues dans les états financiers.
Établir le niveau d'anomalie qui serait significatif pour les utilisateurs	Se servir des informations obtenues sur les utilisateurs et exercer son jugement professionnel pour déterminer le nombre maximum d'anomalies que pourraient contenir les états financiers sans par ailleurs influencer les décisions économiques des utilisateurs de ces états financiers. Si le seuil de signification est trop bas, il sera nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour tenir compte de l'abaissement du seuil des anomalies possibles.

Étape	Description
Règles empiriques	Les règles empiriques constituent les règles générales à appliquer pour le calcul du seuil de signification en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers. Elles ne peuvent toutefois pas se substituer à l'identification des groupes d'utilisateurs et de leurs besoins. • Pour les entités à but lucratif, on peut utiliser un pourcentage du bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies, après ajustement pour normaliser la base de référence, par exemple pour tenir compte des primes ou des éléments non récurrents. On pourrait aussi utiliser d'autres règles empiriques, comme un pourcentage des produits, des charges, des actifs ou des capitaux propres. • Pour les entités à but non lucratif, on peut utiliser un pourcentage des produits, des charges ou des actifs.
Consigner le seuil de signification et le raisonnement	Consigner dans la documentation du dossier : • le seuil de signification; • les facteurs pris en considération pour déterminer le seuil de signification; • les détails concernant toute modification apportée au seuil de signification à mesure que la mission progresse.

Point à prendre en compte

Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble est fonction des besoins des utilisateurs visés des états financiers. Il n'a aucun rapport avec le niveau d'assurance fourni ou la probabilité qu'il existe une anomalie importante dans les états financiers. Par conséquent, le seuil de signification n'aura généralement pas besoin d'être revu pendant la mission, à moins qu'il n'y ait eu un changement important de la situation de l'entité ou de l'information utilisée pour déterminer ce seuil au début de la mission. Pour plus d'informations, se reporter à la section 4.2-3 du présent chapitre.

Lorsque des anomalies factuelles sont décelées, autres que celles qui sont manifestement négligeables, les professionnels en exercice demandent généralement à la direction de procéder à un ajustement, quel qu'en soit le montant. Si la direction refuse, il faut bien peser les raisons invoquées parce que cela pourrait jeter un doute sur l'intégrité de la direction.

Exemple

Damien Leclerc est propriétaire d'un magasin d'articles de sport qui affiche un chiffre d'affaires annuel de 620 000 € et un bénéfice net avant impôts de 79 000 €. Le total des actifs s'élève à 430 000 € et Damien a contracté un emprunt bancaire de 200 000 € garanti par les stocks en magasin.

Le seuil de signification pourrait être calculé et consigné comme suit :

Référentiel d'information financière

Les IFRS pour les PME comprennent le concept de caractère significatif fondé sur l'ampleur des anomalies (y compris les omissions) dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Utilisateurs des états financiers

Les principaux utilisateurs des états financiers sont le propriétaire-dirigeant et sa famille, ainsi que la banque, pour laquelle l'information financière doit comprendre la valeur des stocks donnés en garantie, la rentabilité du commerce et les flux de trésorerie disponibles pour rembourser le prêt.

Bénéfice annuel normalisé

Le bénéfice annuel normalisé totalise 129 000 €. Il est constitué du bénéfice de 79 000 € avant impôts majoré de la prime de 50 000 € versée à Damien et calculée en fonction des résultats.

Calcul du seuil de signification

Les bases suivantes pour la détermination du seuil de signification ont été envisagées :

- De 5 % à 10 % du bénéfice normalisé avant impôts. Cette manière de faire donne un seuil de signification de 6 450 € à 12 900 €.
- De 1 % à 2 % des produits. Cette manière de faire donne un seuil de signification de 6 200 € à 12 400 €.
- De 0,5 % à 1 % du total des actifs. Cette manière de faire donne un seuil de signification de 2 150 € à 4 300 €.

Compte tenu du fait que les utilisateurs s'intéressent surtout à la rentabilité de l'entité, je me fonde sur mon jugement professionnel pour déterminer qu'un seuil de signification de 10 000 € est approprié pour cette mission. Cela correspond à un pourcentage légèrement inférieur à 8 % du bénéfice normalisé avant impôts.

4.2-2 Appliquer le seuil de signification

Une fois le seuil de signification établi, il servira d'élément de référence pour la planification des procédures à mettre en œuvre et l'évaluation des informations obtenues. Le tableau suivant décrit les principales applications du seuil de signification.

Tableau 4.2-2A

Applications courantes du seuil de signification	Informar les membres de l'équipe et les RG du seuil de signification qui sera utilisé. [2400.43]
	Déterminer quels éléments des états financiers, y compris les informations à fournir, sont significatifs. [2400.47 a)]
	Déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable [2400.45], de sorte que le travail se concentre sur ces secteurs. [2400.47 b)]
	Servir de cadre de référence pour évaluer les informations obtenues par suite de la mise en œuvre des procédures prévues.
	Évaluer si les informations obtenues portent le professionnel en exercice à croire que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives et, le cas échéant, prévoir les procédures supplémentaires nécessaires.
	Évaluer la nature et l'incidence des anomalies détectées et, si elles n'ont pas été corrigées, envisager de modifier la conclusion de la mission d'examen en conséquence.
	Évaluer les nouvelles informations obtenues qui pourraient mener à une révision du seuil de signification initial.

Point à prendre en compte

Documentation des anomalies

À l'étape de la planification, il peut s'avérer utile de déterminer :

- la manière dont les anomalies détectées par les procédures mises en œuvre dans le cadre de la mission d'examen seront documentées et cumulées les unes aux autres;
- à quel moment on demandera à la direction d'apporter les corrections appropriées (par exemple au moment où les anomalies sont détectées ou à un stade plus avancé de la mission).

Anomalies négligeables

Il peut aussi s'avérer utile de déterminer le montant en deçà duquel une anomalie est tenue pour manifestement négligeable et ne doit pas être documentée dans les feuilles de travail ni évaluée de quelque manière que ce soit. S'il y a le moindre doute sur le caractère négligeable d'une anomalie, elle n'est probablement pas négligeable.

Exemples*Identifier les soldes importants*

Selon le seuil de signification établi, les postes suivants de l'état de la situation financière sont considérés comme significatifs aux fins de la mission d'examen : les stocks, les produits, les charges, les créances clients, les dettes fournisseurs, la dette bancaire, les immobilisations corporelles et un prêt à une partie liée.

Appliquer lors de la planification

Au cours de la planification des demandes d'informations et des procédures analytiques à mettre en œuvre, les membres de l'équipe seront informés du seuil de signification qui servira à évaluer l'information obtenue et à déterminer les secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable.

4.2-3 Réviser le seuil de signification

Paragraphe	Exigence
44	Le professionnel en exercice doit réviser le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble si, au cours de l'examen, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un seuil de signification différent. (Réf. : par. A74)

Pour la plupart des missions, le seuil de signification déterminé initialement restera inchangé. Dans certains cas toutefois, un changement de circonstances ou les nouvelles informations obtenues pourraient mener à une révision du seuil de signification initial. Par exemple, l'examen révèle des résultats financiers imprévus qui sont très différents des résultats financiers attendus à la clôture de la période.

Exemple

Saigeni est une entreprise qui conçoit des applications pour téléphones intelligents. Le seuil de signification a initialement été établi à 12 000 € compte tenu des besoins des utilisateurs et en fonction du bénéfice avant impôts prévu au budget pour l'exercice considéré. Cependant, une des applications a connu un succès retentissant pendant l'exercice, et les ventes ainsi que la rentabilité ont fait doubler le bénéfice prévu au budget qui avait servi à calculer le seuil de signification initial. Compte tenu de cette nouvelle information, le professionnel en exercice a décidé de relever le seuil de signification et de le faire passer de 12 000 € à 24 000 €.

4.3 COMPRENDRE L'ENTITÉ

Paragraphe	Exigence
	<i>Acquisition d'une compréhension par le professionnel en exercice</i>
45	Le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi que du référentiel d'information financière applicable, afin de déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable et, de ce fait, de se doter d'une base sur laquelle fonder la conception des procédures à mettre en œuvre à l'égard de ces secteurs. (Réf. : par. A75 à A77)

4.3-1 Pourquoi?

Le professionnel en exercice ne peut déterminer les secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable ni concevoir des procédures adéquates (demandes d'informations et procédures analytiques) tant qu'il n'a pas acquis une compréhension de l'entité. Le tableau qui suit résume les exigences pour obtenir une compréhension de l'entité et les raisons pour ce faire.

Exigence	Objectif	Processus
1. Acquérir une compréhension de l'entité, de son environnement et du RIFA...	Sert de cadre de référence au professionnel en exercice lorsqu'il planifie et réalise la mission et exerce son jugement professionnel.	Un processus dynamique et continu de collecte, de mise à jour et d'analyse d'informations tout au long de la mission.
2. ... afin de déterminer les secteurs des ÉF où l'existence d'anomalies significatives est probable...	Fournit les informations nécessaires pour que le professionnel en exercice se concentre sur les secteurs des ÉF où l'existence d'anomalies significatives est probable et diminue l'attention portée à des	Utiliser les informations obtenues sur l'entité et son environnement pour déterminer les secteurs des ÉF où l'existence d'anomalies significatives est probable et les raisons de cette situation.
3. ... afin de se doter d'une BASE sur laquelle fonder la conception des procédures à mettre en œuvre à l'égard de ces secteurs.	Permet au professionnel en exercice d'exercer son jugement professionnel pour concevoir et mettre en œuvre des procédures appropriées et économiques.	Concevoir des procédures (personnalisées, autant que possible) qui sont susceptibles d'indiquer les raisons pour lesquelles l'existence d'une anomalie significative est probable.

Secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable

La norme ISRE 2400 (révisée) stipule qu'il faut acquérir une compréhension de l'entité pour être en mesure de déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable. Les procédures nécessaires à cet égard dans le cadre d'un examen sont moins coûteuses que dans le cadre d'un audit, où il faut identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions.

Les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable comprennent les secteurs où des anomalies sont susceptibles d'exister en raison de l'incertitude relative aux estimations, de la complexité des comptes ou de la nécessité de faire appel au jugement (stocks difficiles à évaluer, etc.). Les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable ne comprennent pas les secteurs négligeables ni ceux qui sont assez faciles à examiner, comme le coût d'un immeuble détenu depuis quelques années.

Le tableau ci-dessous résume quelques-uns des avantages d'une bonne compréhension de l'entité.

Tableau 4.3-1B

Avantages de l'acquisition d'une compréhension de l'entité	Un cadre de référence pour la planification et la réalisation de la mission d'examen et la formulation de jugements professionnels concernant les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies est probable.
	Obtention d'informations permettant de définir les attentes nécessaires à la mise en œuvre des procédures analytiques.
	La compréhension permet d'établir un cadre de référence auquel le professionnel en exercice pourra se reporter tout au long de la mission et un fondement pour élaborer des procédures appropriées (réponses) pour les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies est probable.
	Obtention d'informations permettant d'identifier des éléments comme des opérations non communiquées avec des parties liées, des problèmes d'évaluation du coût des stocks, des opérations en devises, des incertitudes relatives à la continuité de l'exploitation, des opérations inhabituelles ou le non-respect des textes légaux et réglementaires.
	Capacité d'évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus par suite de la mise en œuvre des procédures.
	Obtention d'informations permettant d'évaluer le choix et l'application par la direction des méthodes comptables et le caractère adéquat de la présentation des états financiers et des informations fournies. [2400.69 et 2400.71]

La compréhension du professionnel en exercice est acquise et appliquée selon un processus itératif tout au long de la mission, et elle est mise à jour à mesure qu'apparaissent de nouvelles conditions ou qu'évoluent les circonstances. Cela est illustré dans le tableau suivant :

Tableau 4.3-1C

Étape de la mission	Source d'informations
Acceptation de la mission	Procédures d'acceptation de la mission
Maintien de la mission	Autres missions réalisées antérieurement
Planification et détermination du seuil de signification	Analyse préliminaire et demandes d'informations auprès de la direction, notamment sur les changements importants intervenus pendant la période
Mise en œuvre	Résultats obtenus par la mise en œuvre des demandes d'informations et des procédures analytiques
Conclusion	Discussions finales avec le client et les RG

Point à prendre en compte

Il faut éviter de succomber à la tentation de sauter l'étape de la compréhension de l'entité, surtout pour les missions récurrentes, parce que l'on présume qu'elle a été entièrement acquise au cours des années passées et que rien n'a changé. Cette attitude peut avoir pour conséquence la mise en œuvre d'une série de procédures d'examen standard sans qu'on se préoccupe des secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable. On pourrait donc effectuer un trop grand nombre de travaux à l'égard de secteurs peu importants et pas assez ou pas du tout à l'égard de secteurs sensibles.

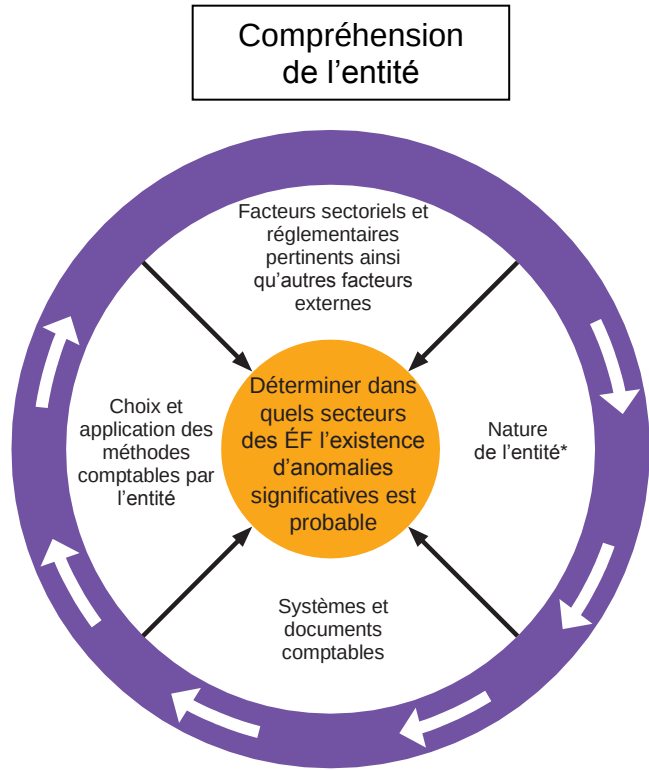
L'acquisition d'une compréhension de l'entité n'est pas une tâche distincte qui peut être effectuée au début de la mission pour ensuite être abandonnée. Il est important de continuer d'acquérir des connaissances au sujet de l'entité tout au long de la mission et d'être attentif aux anomalies possibles qui n'ont pas été identifiées antérieurement ou pour lesquelles l'évaluation initiale des anomalies possibles doit être actualisée. Lorsqu'apparaissent de nouvelles conditions ou qu'évoluent les circonstances, il faut s'assurer que la documentation est mise à jour et que l'on tienne compte de toutes les incidences, comme celles que pourraient entraîner des changements apportés aux procédures d'examen.

4.3-2 Étendue de la mission

Paragraphe	Exigence
46	Le professionnel en exercice doit acquérir une compréhension : (Réf. : par. A78, A87 et A89) a) des facteurs sectoriels et réglementaires ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable; b) de la nature de l'entité, y compris : i) ses activités; ii) sa structure de propriété et de gouvernance; iii) les types d'investissements qu'elle réalise et qu'elle prévoit réaliser; iv) ses modes d'organisation interne et de financement; v) ses objectifs et stratégies; c) des systèmes et documents comptables de l'entité; d) du choix et de l'application des méthodes comptables par l'entité.

La compréhension nécessaire de l'entité doit être suffisante pour permettre au professionnel en exercice d'atteindre les objectifs de la mission. Le niveau de compréhension est affaire de jugement professionnel, mais la compréhension nécessaire ne doit toutefois pas être aussi étendue ni aussi approfondie que celle que possède la direction.

Comme le montre le graphique qui suit, la norme fait état de quatre aspects spécifiques de la compréhension.



*Y compris ses activités, son mode de propriété et sa structure de gouvernance, les investissements qu'elle a réalisés et qu'elle prévoit réaliser, sa structure opérationnelle, sa structure de financement, et ses objectifs et stratégies

En plus des éléments mentionnés ci-dessus, le professionnel en exercice peut également prendre en considération les aspects suivants pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement.

Tableau 4.3-2B

Autres aspects de la compréhension de l'entité à prendre en compte	Le « ton donné par la direction » et l'environnement de contrôle adoptés par l'entité pour répondre aux risques liés à la présentation de l'information financière et se conformer à ses obligations en matière d'information financière.
	Le niveau de développement et de complexité des systèmes de comptabilité et d'information financière de l'entité et des contrôles connexes par la voie desquels les documents comptables et les documents connexes de l'entité sont tenus.
	Le niveau de développement de la structure de direction et de gouvernance de l'entité en ce qui concerne la gestion et la surveillance des documents comptables et des systèmes d'information financière de l'entité qui sous-tendent la préparation des états financiers. À cet égard, les petites entités disposent souvent d'un effectif limité, ce qui peut influencer sur la surveillance exercée par la direction. Par exemple, il se peut que la séparation des tâches ne soit pas possible. Par ailleurs, dans une petite entité gérée par le propriétaire-dirigeant, celui-ci peut être en mesure d'exercer une surveillance plus efficace que dans une plus grande entité. Cette surveillance peut compenser les possibilités généralement plus limitées au chapitre de la séparation des tâches.
	Les obligations de l'entité en matière d'information financière , et si ces obligations découlent des textes légaux et réglementaires applicables ou de mécanismes volontaires de communication de l'information financière officialisés par des modalités de gouvernance ou de reddition de comptes expressément établies, par exemple par des accords contractuels conclus avec des tiers.
	Les dispositions pertinentes des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de caractère significatif à fournir dans les états financiers, par exemple des textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite, les questions environnementales, etc.
	Le degré de complexité du référentiel d'information financière.
	Si l'entité est une composante d'un groupe d'entités, ou associée à d'autres entités.
	La manière dont l'entité identifie et traite les risques liés à la présentation de l'information financière et les scénarios de fraude possible (de la part de la direction et des employés), et la manière dont elle se conforme à ses obligations en matière d'information financière.
	Les procédures suivies par l'entité pour enregistrer, classer et synthétiser les opérations , cumuler les informations en vue de leur inclusion dans les états financiers, et présenter les informations connexes.
	Les types de problèmes ayant nécessité d'apporter des rectifications dans les états financiers de l'entité lors de périodes antérieures.

Point à prendre en compte

Contrôle interne

Dans le cadre d'une mission d'examen, le professionnel en exercice acquiert une compréhension de base du contrôle interne, comme les politiques et procédures de l'entité pour :

- enregistrer, classer et synthétiser les opérations;
- cumuler les informations en vue de leur inclusion et de leur présentation dans les états financiers.

À la différence de ce qui est requis pour un audit, il n'est pas nécessaire d'évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents ni, le cas échéant, de tester l'efficacité de leur fonctionnement.

Exemples d'incidences pouvant découler du fait de NE PAS acquérir une compréhension de l'entité

S'il n'acquiert pas une compréhension adéquate de l'entité, le professionnel en exercice pourrait ne pas se rendre compte que d'importants changements ou événements se sont produits pendant la période et qu'ils pourraient entraîner des anomalies significatives ou l'omission d'informations dans les états financiers. Par exemple, si aucune demande d'informations n'est faite à propos du bassin de clientèle de l'entité, le professionnel en exercice pourrait ne pas savoir que :

- des clients éprouvent des difficultés financières et ont du mal à payer leurs factures. Cela pourrait avoir une incidence sur la provision pour créances douteuses;
- de nouveaux clients importants reçoivent d'importantes remises ou d'autres privilèges. Cela pourrait avoir une incidence sur les ratios financiers et les méthodes de comptabilisation des produits;
- les ventes à certains clients comptent pour beaucoup dans les primes versées aux vendeurs. Cela pourrait entraîner la comptabilisation de ventes dans la mauvaise période;
- l'entité a perdu des clients qui se sont tournés vers des concurrents offrant des produits de meilleure qualité ou à meilleur prix. Il pourrait en résulter des stocks excédentaires dont la valeur devra être ramenée à la valeur nette de réalisation. Cela pourrait aussi signifier que l'entité est en proie à des difficultés financières.

Point à prendre en compte

Dans de nombreux pays, **les lois sur la protection de l'environnement** obligent la direction à prendre des mesures spécifiques pour éviter de payer d'importantes amendes pour non-conformité. Renseignez-vous sur l'existence de telles lois et sur les amendes prévues dans le cadre de votre démarche de compréhension de l'entité.

4.3-3 Comment?

La compréhension de l'entité et de son environnement peut être obtenue à la fois de sources internes et externes. Le tableau qui suit présente les étapes qu'il est conseillé de suivre.

Tableau 4.3-3A

Étape	Description
Demander des informations à la direction	Identifier au sein de l'entité la personne la plus compétente pour vous fournir les informations pour les quatre aspects spécifiés de la compréhension (tableau 4.3-2A) et ensuite pour les autres aspects décrits ci-dessus (tableau 4.3-2B). Prendre rendez-vous avec cette personne ou ces personnes, leur poser les questions nécessaires et documenter leurs réponses. Il est possible aussi de transmettre à ces personnes une liste de questions ou une feuille de travail et de leur demander que la direction réponde aux questions ou remplisse la feuille de travail avant la réunion.
Tenir compte des renseignements faciles à obtenir auprès de sources externes	Les demandes d'informations constituent la principale façon de recueillir des renseignements, mais le professionnel en exercice peut décider que, pour comprendre l'entité, il serait utile d'obtenir des données supplémentaires à propos de l'état général de l'économie, de l'état du secteur d'activité de l'entité cliente, de l'entité cliente elle-même et de sa haute direction. Même si la norme ISRE 2400 (révisée) n'exige pas explicitement de recueillir ce genre d'informations, il est possible de les obtenir au moyen d'Internet, par des associations professionnelles, des journaux et des revues.
Évaluer l'information obtenue	Évaluer l'information obtenue pour déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable. Documenter les constatations et les procédures conçues et mises en œuvre pour corriger les anomalies possibles. Cette évaluation pourrait aussi s'inscrire dans le cadre d'une réunion de planification avec l'équipe de mission au cours de laquelle on pourrait aborder et concevoir des procédures adéquates pour examiner ces secteurs des états financiers.

Note

Dans le cadre d'une mission d'examen, le professionnel en exercice analyse les réponses obtenues à des demandes d'informations à la lumière de la compréhension acquise et des résultats des procédures analytiques mises en œuvre. Il n'est pas obligatoire de valider les renseignements obtenus en réponse aux demandes d'informations, ni d'effectuer de recherches particulières, à moins que le professionnel en exercice ne prenne connaissance d'un ou de plusieurs points qui le portent à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives. Dans ce cas, il devra mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour confirmer ou infirmer l'existence d'une anomalie significative. Par exemple, si le professionnel en exercice apprend qu'un contrat important a été conclu, il peut décider de lire ce contrat.

Point à prendre en compte

Les procédures de mission d'examen les plus efficaces sont généralement les demandes d'informations et les analyses. Cependant, il est parfaitement acceptable de mettre en œuvre des procédures de corroboration plutôt que de procéder à des demandes d'informations dans les situations où il serait plus efficace de procéder ainsi (par exemple, le rapprochement d'un certain solde, la confirmation de la totalité des ventes annuelles ou la confirmation d'un solde de créance ou d'un emprunt bancaire).

Exemple

Adam et Sophie sont propriétaires-exploitants d'une petite résidence pour aînés qui compte huit résidents. Ils ont demandé au cabinet Blinberry & Co. d'examiner leurs états financiers, dont ils se serviront probablement pour obtenir un emprunt bancaire pour faire des rénovations et agrandir la résidence.

Le comptable a remis à Adam et Sophie une liste de questions auxquelles ils doivent répondre avant la réunion prévue le 25 octobre. Les questions sont les suivantes :

- Y a-t-il des facteurs sectoriels ou réglementaires ou d'autres facteurs externes qui auront une incidence sur votre entreprise?
- Quelles sont les tendances générales dans votre secteur d'activité; votre résidence est-elle concurrentielle?
- Décrivez tout changement important survenu au cours des 12 derniers mois (par exemple, dans les activités, le personnel, le financement ou l'obtention de nouveaux contrats).
- Quels sont les principaux défis que vous devez relever dans l'exploitation de votre résidence pour aînés?
- Qui est propriétaire de l'entité et existe-t-il une structure de gouvernance?
- L'entité a-t-elle une mission ou une vision déclarée, des valeurs fondamentales ou un code de déontologie pour les employés?
- Décrivez la gestion quotidienne de l'entité.
- Décrivez la structure organisationnelle, notamment le nombre d'employés et leurs responsabilités respectives.
- Qui fait la tenue de livres, et à quelle fréquence les rapports financiers sont-ils préparés?
- Qui examine les rapports financiers pour s'assurer de leur exactitude et du fait qu'ils font état de toutes les opérations de l'entité?
- De quelle manière vérifiez-vous l'exhaustivité des produits perçus?
- Quel est le processus d'autorisation des dépenses et de maintien du contrôle sur les immobilisations acquises?
- Avez-vous un plan d'affaires? Dans la négative, quels sont les changements prévus aux activités ou au personnel au cours des prochaines années?
- Avez-vous eu des problèmes importants au cours de la dernière année (comme de la mauvaise publicité, des poursuites judiciaires, des flux de trésorerie insuffisants, des plaintes de résidents ou des problèmes d'ordre réglementaire) ou des problèmes financiers (comme la nécessité d'engager des dépenses en immobilisations ou l'incapacité d'attirer une main-d'œuvre qui possède les compétences requises)?
- Les méthodes comptables ont-elles changé ou sont-elles restées les mêmes?
- Y a-t-il des éléments complexes dans les informations financières de l'entité (comme les estimations, l'évaluation d'actifs ou les charges à payer)?
- Expliquez le mode de financement de l'entité (p. ex., noms des banques, détails des modalités de financement et taux d'intérêt).
- L'entité détient-elle des participations ou des droits de propriété dans d'autres entités?
- L'entité a-t-elle des parties liées? Dans l'affirmative, pouvez-vous fournir le détail des opérations?
- Y a-t-il des antécédents ou des cas connus de fraudes commises par les employés? Dans l'affirmative, des mesures ont-elles été prises pour réduire ces risques au minimum?

Après la réunion du 25 octobre, les comptables ont analysé l'information obtenue et ont documenté les secteurs suivants (voir extrait) où l'existence d'anomalies significatives est probable.

Secteur des états financiers	Nature des anomalies significatives possibles	Procédures d'examen visant les anomalies possibles
Tous les secteurs	<i>Un nouveau comptable à temps partiel a été embauché au cours de l'exercice. Cette personne a tendance à faire des erreurs de comptabilité.</i>	<i>Effectuer des analyses supplémentaires sur les soldes de comptes dans les secteurs où les erreurs sont plus fréquentes, comme la séparation des périodes.</i>
Stocks	<i>La résidence pour aînés possède d'importants stocks de draps, de produits de nettoyage et de nourriture. Le dénombrement des stocks est effectué une fois par année. Cependant, à cause de vols, il y a une différence importante entre les montants figurant dans les documents comptables et les quantités réelles.</i>	<i>Discuter du contrôle des stocks, des procédures de dénombrement des stocks et du résultat du dénombrement. S'informer des raisons des écarts importants.</i>
Immobilisations corporelles	<i>Il y a eu des investissements importants dans les immobilisations corporelles ainsi que de nombreuses entrées et sorties au cours de la période.</i>	<i>Discuter du contrôle des immobilisations corporelles, des procédures utilisées pour comptabiliser les entrées et les sorties et des méthodes comptables pertinentes. Passer en revue la nature et le montant des entrées et des sorties au cours de la période.</i>
Produits	<i>Le système de suivi des soins spéciaux offerts aux résidents ne fonctionne pas correctement. Il se peut donc que des services rendus n'aient pas encore été facturés et cela pourrait entraîner des anomalies significatives.</i>	<i>Passer en revue les produits tirés des soins spéciaux et les comparer à ceux des exercices antérieurs et au budget de l'exercice considéré. Demander une explication sur tout écart, le cas échéant. Mettre en œuvre une procédure supplémentaire : choisir un ou deux résidents qui reçoivent des services spéciaux et vérifier si ces services ont été régulièrement facturés.</i>
Informations à fournir	<i>La famille d'un ancien résident poursuit la résidence pour les traitements inadéquats que leur mère a reçus peu avant son décès.</i>	<i>Se renseigner sur la poursuite et déterminer s'il est nécessaire de communiquer des informations à ce sujet dans les états financiers. Selon les circonstances, il peut aussi être utile de lire la correspondance échangée avec l'avocat de l'entité ou d'envisager de demander une lettre de confirmation d'avocat.</i>

Point à prendre en compte

Demandes d'informations à double objectif

Les réponses aux questions du type de celles énoncées ci-dessus permettront non seulement d'acquérir la compréhension nécessaire de l'entité, mais elles peuvent aussi fournir une part importante des éléments probants nécessaires pour former une conclusion sur les états financiers.

4.3-4 Planification

Après l'établissement du seuil de signification et l'acquisition d'une compréhension de l'entité, de son environnement et du RIFA, il faut passer à l'étape suivante qui consiste à planifier les procédures d'examen à mettre en œuvre.

La planification est une étape décisive de la réalisation d'une mission d'examen efficace et efficiente. Le temps consacré à la planification permet de concentrer les efforts sur des points significatifs et non sur des points dont l'importance est négligeable.

Usages de la planification	Concentrer l'attention de l'associé ou des membres de l'équipe sur les objectifs de la mission.
	Identifier de quelles manières le personnel de l'entité pourrait faciliter le travail de l'équipe de mission, par exemple en préparant certaines feuilles de travail et en effectuant des analyses.
	Identifier les éléments significatifs des états financiers et les informations qui y sont fournies ainsi que les secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable, puis concevoir des mesures appropriées.
	Veiller à ce qu'un ensemble cohérent de procédures d'examen soit mis au point en vue de l'atteinte des objectifs de la mission. Pour ce faire, il faut notamment éliminer les procédures d'examen qui, selon le jugement professionnel, sont considérées comme inutiles pour la mission en cause, par exemple des procédures tirées de listes de procédures standard.
Avantages de la planification	Les membres de l'équipe de mission sont adéquatement informés sur les objectifs et les attentes.
	Les secteurs problématiques sont identifiés, dans la mesure du possible, et les surprises, évitées.
	Les procédures d'examen sont focalisées sur les secteurs comportant un potentiel d'anomalies significatives.
	La mission est organisée, dotée en personnel et gérée de façon adéquate.

De nombreuses missions effectuées par des PMC pourront être menées à bien par des équipes de mission très réduites, voire par un seul professionnel en exercice. Idéalement, tous les membres de l'équipe de mission prennent part aux entretiens concernant la planification, mais il est particulièrement important que les membres de haut niveau de l'équipe de mission y prennent part. L'associé et les membres de haut niveau de l'équipe de mission sont habituellement ceux qui ont le plus d'informations sur l'entité et ils sont bien placés pour prendre les décisions importantes.

Pendant une réunion de planification, il faut aborder les sujets suivants :

Tableau 4.3-4B

Sujets à aborder au cours de la réunion de planification	L'entité (ses activités, son personnel, etc.), les changements survenus au cours de la période ainsi que les difficultés qu'elle éprouve.
	Les anomalies significatives les plus probables (et les raisons de cette situation) dans les états financiers et les mesures appropriées.
	Les préoccupations particulières, comme les opérations avec des parties liées, les estimations complexes, les litiges ou les poursuites et les événements ou situations concernant la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
	Les leçons apprises de missions antérieures, par exemple, les problèmes notés dans le dossier et à examiner plus tard, les secteurs difficiles, la nature et le montant des anomalies détectées et la réponse de la direction aux recommandations.
	Modifications apportées au RIFA, comme la publication de nouvelles normes comptables.
	Possibilité d'améliorer la qualité de la mission et de la documentation du dossier ainsi que l'efficacité ou l'efficacé des procédures d'examen mises en œuvre.
	Présence d'indices de l'existence de fraude par la direction ou les employés.
	Discussion sur ce que l'équipe de mission sera tenue de faire et les raisons sous-jacentes.
	Documentation des résultats dans une note de planification.
Contenu de la note de planification	Nature de la mission et toute demande spéciale
	Directives sur les éléments qui doivent être considérés comme significatifs.
	Stratégie globale (facteurs de risques importants à prendre en compte, calendrier et approche adoptée pour la mission), et attention particulière à accorder aux secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable.
	Élaboration d'un plan d'action détaillé (des procédures d'examen à mettre en œuvre), avec une attention particulière apportée aux secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable.
	Attribution de responsabilités précises aux membres de l'équipe de mission, avec une attention particulière accordée aux secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable.

Point à prendre en compte

S'assurer de bien informer les membres de l'équipe de mission au sujet de l'entité et de son secteur d'activité avant qu'ils commencent les travaux. La direction n'apprécie pas que des membres de l'équipe de mission, qu'ils soient nouveaux ou mal informés, lui demandent des informations de base non sujettes à changement qu'ils auraient aisément pu trouver dans le dossier de l'exercice précédent.

Ne pas oublier de documenter les résultats de la planification de la mission et les décisions prises. Pour une petite entité, cela peut se limiter à une note brève.

Dans la mesure du possible, demander à la direction du client de préparer les feuilles de travail complémentaires, par exemple les rapprochements bancaires et les analyses des soldes, si elles sont requises.

Penser à utiliser une feuille de calcul ou un autre logiciel pour effectuer des tâches chronophages comme le report des écritures de journal, le suivi des comparaisons analytiques, la préparation de feuilles maîtresses et des états financiers.

Dans la mesure du possible, il faut réaliser le travail, y compris la revue du dossier, dans les bureaux du client. Il est inefficace d'avoir à retourner chez le client à une date ultérieure pour demander des informations supplémentaires.

Exemple de note de planification traitant des aspects clés de l'entité et de son environnement et de la planification de la mission d'examen

Entité : *La Société de fabrication XYZ limitée*

Période close le : *31 décembre 20XX*

Activités

- La société achète des pompes électriques et des accessoires et les assemble pour les revendre aux utilisateurs finaux.
- Le secteur d'activité et le marché des pompes connaissent un lent déclin. La technologie des pompes progresse et les marges bénéficiaires des pompes assemblées diminuent. Nous devons demander des informations sur l'obsolescence possible des stocks.

Propriété

- La société a été fondée il y a dix ans. Le président, A.D. Green, est l'actionnaire fondateur. La totalité des titres de participation est détenue par M. Green et les membres de sa famille.
- Il y a un conseil de gouvernance qui est principalement composé de membres de la famille qui n'ont qu'une expérience limitée en matière de finances. Le conseil approuve le plan d'affaires chaque année et il se réunit tous les deux mois afin d'évaluer les progrès et de discuter de toute question d'exploitation.

Ton donné par la direction

- Il semble y avoir un engagement très fort en faveur de l'intégrité, qui se traduit par les actions de M. Green.
- Les employés clés semblent tous compétents et leurs responsabilités professionnelles sont clairement définies.
- Nous ne sommes au courant d'aucun cas de contournement des contrôles par la direction.
- Certains articles en stock ont été volés par le passé et un employé des ventes a été congédié il y a deux ans pour avoir gonflé ses dépenses.

Seuil de signification

- La banque et les membres de la famille sont les principaux utilisateurs des états financiers. Le seuil de signification a été fixé à 18 000 € et il correspond à 5 % du bénéfice tiré des activités poursuivies.
- L'année dernière, le seuil de signification s'établissait à 15 000 €.

Documents comptables

- Gwen Smith est responsable de la comptabilité. Elle supervise toutes les fonctions comptables et travaille avec un adjoint.
- Un progiciel comptable est utilisé pour la tenue du grand livre général, les créances clients, les dettes fournisseurs, la rémunération et les stocks. Gwen est aussi chargée de préparer les rapprochements bancaires tous les mois.
- Gwen a accepté de préparer les feuilles de travail demandées.
- Gwen et les principaux gestionnaires ont accès à distance aux documents comptables et aux autres données d'exploitation. Jack Billings est un consultant externe en TI. Il s'occupe des besoins en TI de l'entreprise et est responsable du contrôle de l'accès à distance, de la protection antivirus et de l'intégrité et des copies de sauvegarde de toutes les données de l'entreprise.

Calendrier

- Il est prévu que le personnel du cabinet consacrera XX heures à la mission. Un seul membre du personnel a été affecté à cette mission d'examen.
- On prévoit que cette mission commencera le 14 janvier 20XX. Il convient de noter que M. Green aime finaliser les états financiers avant ses vacances annuelles à la fin février.

Secteurs identifiés où l'existence d'anomalies significatives est probable

- En plus des éléments qui dépassent le seuil de signification, les secteurs clés à examiner sont les suivants :
 - a) les stocks, en raison de l'importance du solde et des estimations nécessaires de l'obsolescence, etc. Nous devrions aussi nous renseigner sur les procédures de dénombrement des stocks, sur les méthodes utilisées pour évaluer les articles difficiles à écouler et sur les procédures de séparation des périodes à la fin de l'exercice;
 - b) les créances, en raison de l'importance du solde et de l'estimation des créances douteuses;
 - c) les ventes, en raison de la possibilité de ventes non comptabilisées ou d'une comptabilisation des produits non conforme avec les principales méthodes comptables de l'entité;
 - d) le coût des ventes, en raison des erreurs possibles de classement des comptes de charges et du traitement des montants libellés en monnaie étrangère.
- Rester attentif à l'existence possible de parties liées et d'incertitudes relatives à la continuité de l'exploitation.
- D'après les entretiens avec M. Green, ce dernier prévoit une croissance d'environ 5 % de la société pour l'exercice en cours. Compte tenu de l'évolution technologique et de l'état général du secteur d'activité, nous devons nous renseigner sur tous les changements importants que cela pourrait occasionner au niveau des stocks, des créances clients et des dettes fournisseurs.
- La société devra peut-être avoir recours à un nouveau financement bancaire pour financer les activités de recherche et développement prévues.
- Compte tenu des tendances observées dans le secteur d'activité, les propriétaires pourraient envisager de vendre l'entreprise.
Par conséquent, la direction pourrait vouloir enregistrer un bénéfice plus élevé pour l'exercice considéré, contrairement à ce qui est survenu pour l'exercice précédent, où l'accent était mis sur la réduction maximale de la charge fiscale.

Procédures d'examen à mettre en œuvre

Veuillez consulter les formulaires A-ZZ dans le dossier.

Préparé par : Jeanne Leclerc

Date : le 10 janvier 20XX

Révisé par : Faylia Jayit

Date : le 15 janvier 20XX

4.4 CONCEVOIR DES PROCÉDURES APPROPRIÉES

Paragraphe	Exigence
	Conception et mise en œuvre des procédures
47	Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers pris dans leur ensemble, le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de demande d'informations et des procédures analytiques : (Réf. : par. A79 à A83, A87 et A89) a) à l'égard de tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir; b) en mettant l'accent sur les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable.

La dernière étape de la planification consiste à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour la mission d'examen. Les procédures prévues couvriront des éléments tels que :

- les exigences de la norme ISRE 2400 (révisée), notamment :
 - a) tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir;
 - b) les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable;
 - c) les secteurs particuliers (par exemple, les opérations avec des parties liées, la continuité de l'exploitation, la fraude et la non-conformité);
- les exigences (y compris les obligations de rapport supplémentaires) établies en vertu des textes légaux ou réglementaires applicables.

4.4-1 Types de procédures

Afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'expression d'une assurance limitée, il faut concevoir et mettre en œuvre plusieurs procédures de mission d'examen. La nature de ces procédures est décrite dans le tableau suivant. Une évaluation approfondie des informations obtenues fait partie intégrante de la mise en œuvre de ces procédures.

Tableau 4.4-1A

Type de procédure	Nature de la procédure
Demandes d'informations	Obtenir des informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon ce qui est approprié dans les circonstances. Étendre la portée des demandes d'informations, s'il y a lieu, afin d'obtenir des données non financières. Évaluer les réponses fournies par la direction.
Procédures analytiques	Relever les incohérences ou les écarts par rapport aux tendances, valeurs ou normes attendues dans les états financiers, comme le degré de congruence entre les états financiers et les données clés, notamment les indicateurs de performance clés. Le professionnel en exercice doit acquérir ou mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement, notamment pour être en mesure de déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable. Fournir des éléments probants à des fins de corroboration d'autres demandes d'informations ou procédures analytiques déjà mises en œuvre. Évaluer les incohérences relevées en demandant des informations supplémentaires et en mettant en œuvre d'autres procédures.
Adaptées aux circonstances	Mettre en œuvre des procédures, en plus des demandes d'informations et des analyses, si le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de plusieurs points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Ces procédures doivent être suffisantes pour que le professionnel en exercice puisse former une conclusion selon laquelle ce point ou ces points : - ne sont pas susceptibles de faire en sorte que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives; - feraient en sorte que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives. Évaluer les informations obtenues et les réponses fournies par la direction.
Autres	Tous les cas où le professionnel en exercice, selon son jugement professionnel, estime qu'il est nécessaire ou simplement plus efficient de mettre en œuvre d'autres types de procédures, comme des tests de détail, des demandes de confirmation externe, la lecture des modalités d'un important contrat ou l'examen des documents comptables. Le fait de mettre en œuvre d'autres procédures ne modifie en rien l'objectif de la mission, qui est d'obtenir une assurance limitée par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Évaluer d'autres informations obtenues et/ou les réponses fournies par la direction.

Point à prendre en compte

Au moment de déterminer les procédures additionnelles à mettre en œuvre, il ne faut pas oublier de tenir compte des éléments probants que l'on a déjà obtenus du fait de l'acquisition d'une compréhension de l'entité.

Le chapitre 5 du présent guide et les paragraphes 2400.48 et .49 et 2400.A84 à .A91 de la norme contiennent des indications supplémentaires sur la manière de mettre en œuvre ces types de procédures.

Paragraphe	Exigence
48	Les demandes d'informations du professionnel en exercice auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, doivent notamment porter sur : (Réf. : par. A84 à A87) a) la façon dont la direction établit les estimations comptables importantes requises selon le référentiel d'information financière applicable; b) l'identification des parties liées et des opérations avec des parties liées [voir l'annexe A pour une définition des parties liées], y compris l'objet de ces opérations; c) l'existence d'opérations, de questions ou d'événements importants, inhabituels ou complexes ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris : i) les changements importants dans les activités commerciales ou l'exploitation de l'entité, ii) les changements importants apportés aux termes et conditions des contrats qui ont une incidence significative sur les états financiers de l'entité, y compris les termes et conditions des contrats de financement ou d'emprunt et les clauses restrictives, iii) les écritures de journal importantes ou autres ajustements importants apportés aux états financiers, iv) les opérations importantes qui ont eu lieu ou ont été comptabilisées vers la date de clôture, v) l'état de toutes les anomalies non corrigées décelées au cours des missions d'examen précédentes, vi) les incidences actuelles ou éventuelles sur l'entité des opérations ou des relations avec des parties liées; d) l'existence avérée, suspectée ou alléguée : i) de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité, ii) de situations de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination d'éléments et d'informations significatifs des états financiers, par exemple les textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraites; e) les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, et le traitement accordé par la direction à ces événements; f) le fondement de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; (Réf. : par. A88) g) l'existence d'événements ou de situations qui semblent jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; h) les engagements, obligations contractuelles ou éventualités importants ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris les informations à fournir; i) les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues dans la période de présentation de l'information financière considérée.

L'[annexe D](#) présente un tableau décrivant la nature des demandes d'informations prévues par la norme ISRE 2400 (révisée).

4.4-3 Procédures analytiques

Paragraphe	Exigence
49	Lors de la conception des procédures analytiques, le professionnel en exercice doit se demander si les données fournies par le système comptable et les documents comptables de l'entité conviennent à la mise en œuvre des procédures analytiques. (Réf. : par. A89 à A91)

Les procédures analytiques consistent en des évaluations des informations financières reposant sur l'analyse de corrélations entre des données aussi bien financières que non financières.

Les procédures analytiques sont utilisées pour :

- déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est possible en se fondant sur les demandes d'informations initiales du professionnel en exercice;
- relever les incohérences ou les écarts par rapport aux tendances, valeurs ou normes attendues dans les états financiers, comme le degré de congruence entre les états financiers et les données clés, notamment les indicateurs de performance clés, qui pourraient porter le professionnel en exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives;
- fournir des éléments probants à des fins de corroboration d'autres demandes d'informations ou procédures analytiques déjà mises en œuvre.

Tableau 4.4-3A

Usages	Objectif
Acquérir ou actualiser sa compréhension de l'entité	Aider à déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable. Par exemple, en analysant un recul de la marge brute, on a découvert que certains articles en stock étaient vendus au rabais en raison de leur possible obsolescence. Les causes et l'ampleur de l'obsolescence peuvent alors être analysées en profondeur.
Obtenir des informations pertinentes	Recueillir les informations sur les résultats attendus sur le plan de l'activité et sur le plan financier, par exemple : - les budgets et les prévisions, y compris les extrapolations établies à partir de données intermédiaires ou annuelles; - les informations concernant le secteur d'activité de l'entité, par exemple les marges brutes ou encore, une comparaison du ratio de rotation des créances clients de l'entité avec le ratio moyen du secteur ou avec ceux d'entités de taille comparable dans le même secteur.
Comprendre les corrélations entre les données	Relever les problèmes qui porteraient le professionnel en exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Pour ce faire, il faut acquérir une compréhension des corrélations entre : - les éléments d'information financière de la période; - des informations financières et des informations non financières pertinentes, par exemple les frais de personnel par rapport au nombre d'employés.
Mettre en œuvre des procédures supplémentaires	Faire enquête sur des problèmes relevés qui portent le professionnel en exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Par exemple, si un élément porte à croire que le chiffre d'affaires est tronqué, il faut comparer les ventes dans les principales catégories de produits avec celles des mois, trimestres et exercices antérieurs et trouver les raisons des écarts.

Méthodes d'analyse

Le tableau ci-dessous fait état des méthodes utilisées pour trouver des corrélations ou des éléments qui semblent inhabituels ou qui s'écartent des tendances ou des valeurs attendues.

Tableau 4.4-3B

Méthode	Objectif
Comparaisons simples	Établir des corrélations entre des données aussi bien financières que non financières. Par exemple, si l'on sait que le prix de l'électricité a augmenté au cours de l'exercice, on peut s'attendre à ce que les factures d'électricité augmentent aussi. Si ce n'est pas le cas, il faut en trouver la raison, par exemple la mise en place de mesures d'économie d'énergie au cours de l'exercice.
Comparaisons avec les valeurs attendues	Évaluer la cohérence des résultats financiers par rapport aux valeurs attendues. Par exemple, si le prix des marchandises vendues a augmenté au cours de l'exercice, la marge brute devrait elle aussi avoir augmenté par rapport à celle de l'exercice précédent, à moins, bien sûr, que les coûts d'acquisition aient eux aussi augmenté.
Comparaisons avec les attentes établies à partir d'autres sources	Comparer les montants comptabilisés, ou les ratios établis à partir des montants comptabilisés, avec les attentes établies sur la base d'informations obtenues auprès de sources pertinentes. Par exemple, si une entité construit 50 moteurs électriques par an et les vend pour environ 10 000 € chacun, le produit des ventes comptabilisé devrait être d'environ 500 000 €. Si ce n'est pas le cas, le professionnel en exercice doit procéder à une investigation des raisons de l'écart.
Procédures analytiques complexes faisant appel à des techniques statistiques, telles que l'analyse de régression	Étudier les corrélations entre une variable dépendante et une ou plusieurs variables indépendantes. Par exemple, l'analyse de régression peut servir à calculer le coût des ventes sur une période donnée (trois ans, par exemple) à l'aide de différentes composantes du coût des ventes et des données sur les ventes de divers types de produits. Il est ainsi possible de calculer le coût des ventes pour un montant donné de ventes par produit pour l'exercice considéré à l'aide du rapport mathématique entre les différentes variables.

Caractère adéquat des données utilisées

Avant de mettre en œuvre des procédures analytiques, il est important de déterminer si les données utilisées sont adéquates pour les fins visées. Aux fins de cette détermination, il faut se fonder sur :

- la compréhension acquise au sujet de l'entité et de son environnement;
- la nature et l'origine des données à utiliser;
- les circonstances dans lesquelles les données ont été obtenues.

Tableau 4.4-3C

Tenir compte de la situation	
Comment les données ont-elles été obtenues?	Les informations sont plus fiables lorsqu'elles proviennent de sources externes indépendantes de l'entité.
	Les informations disponibles sont-elles comparables? Par exemple, il peut être nécessaire de compléter ou d'ajuster les données générales du secteur d'activité afin de pouvoir les comparer à celles d'une entité qui fabrique et vend des produits spécialisés.
	Prendre en compte la nature et la pertinence des informations disponibles (par exemple, déterminer si les budgets ont été établis sur la base des résultats prévus plutôt que de buts à atteindre).
	Quelles connaissances et quel savoir-faire ont été mis à contribution dans la préparation de l'information ainsi que les contrôles connexes conçus pour en assurer l'exhaustivité, l'exactitude et la validité – par exemple, les contrôles exercés sur la préparation, l'analyse et la mise à jour des informations budgétaires.

Exemples d'utilisation de données inadéquates

- Comparer les résultats d'exploitation à un budget préliminaire plutôt qu'au budget approuvé par la direction ou les RG.
- Comparer le pourcentage de marge brute à celui des exercices antérieurs sans s'être d'abord assuré de la cohérence des montants compris dans le coût des ventes et dans les ventes.
- Comparer les frais de personnel moyens par employé sans établir d'abord le nombre exact d'employés pour la période.
- Comparer les ventes au mètre carré sans tenir compte de la superficie réellement disponible.
- Calculer les produits tirés d'un ensemble d'habitations en copropriété sans avoir déterminé d'abord le nombre d'unités disponibles et les unités inhabitées au cours de la période.

Point à prendre en compte

L'étape de la planification est le moment idéal pour trouver les moyens de réaliser la mission avec efficience et efficacité. Voici des points à considérer.

La planification

Le temps consacré à la planification de la mission peut souvent faire gagner beaucoup de temps pendant l'exécution de la mission. Par exemple :

- planifier le travail de manière à ce que l'on commence par les secteurs les plus difficiles des états financiers, comme les secteurs qui nécessitent l'exercice du jugement professionnel. On disposera ainsi de plus de temps pour discuter de ces problèmes et les résoudre avant la fin du travail sur place;
- voir si les informations obtenues en réponse aux demandes d'informations effectuées dans le but d'acquérir une compréhension de l'entité peuvent aussi être utilisées comme éléments probants pour déterminer si l'existence d'anomalies significatives est probable.

Concours du client

Peut-on gagner du temps en demandant au client de préparer certaines informations et certains tableaux ou d'effectuer certaines analyses qui devraient autrement être préparés ou effectués par l'équipe de mission?

Travail dans l'établissement du client

Est-il possible d'accomplir plus de tâches chez le client? Cela permet d'obtenir plus rapidement des informations et des réponses aux questions plutôt que d'envoyer des courriels, de téléphoner ou d'effectuer des visites spéciales.

Tirer parti des connaissances du cabinet

Est-il possible de tirer parti des connaissances acquises dans un certain secteur d'activité pour identifier plus rapidement, chez d'autres clients œuvrant dans le même secteur d'activité, les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable?

Listes de contrôle

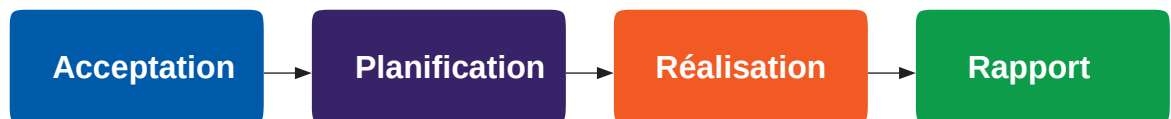
Si l'on se sert de listes de contrôle, est-il possible de les adapter pour éliminer les procédures qui «ne s'appliquent pas» et ajouter des procédures supplémentaires pour les secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable?

Automatisation

Une partie du travail peut-elle être automatisée? Cela pourrait se faire pour l'analyse de certains comptes et la préparation des états financiers.

5

RÉALISATION



CONTENU DU CHAPITRE

- Comment procéder aux demandes d'informations et mettre en œuvre des procédures analytiques
- Circonstances dans lesquelles des procédures supplémentaires sont requises
- Comment évaluer et documenter les résultats

5.1 Mettre en œuvre les procédures 2400.50 à .65	5.2 Évaluer les éléments probants obtenus 2400.66 à .68	5.3 Examiner la documentation 2400.93 à .96
5.1-1 Procédures analytiques 5.1-2 Demandes d'informations 5.1-3 Parties liées 5.1-4 Fraude et non-conformité 5.1-5 Continuité de l'exploitation 5.1-6 Examens réalisés pour les auditeurs de composantes 5.1-7 Autres points 5.1-8 Procédures supplémentaires 5.1-9 Événements postérieurs 5.1-10 Déclarations écrites	5.2-1 Supervision et revue 5.2-2 A-t-on obtenu des éléments probants suffisants et appropriés?	5.3-1 Documentation 5.3-2 Constitution du dossier
Résultat		
Des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et documentés dans le dossier de mission.		

5.1 METTRE EN ŒUVRE LES PROCÉDURES

Les procédures d'examen reposent sur la compréhension de l'entité, de son environnement et du RIFA. Elles consistent surtout en des demandes d'informations et des procédures analytiques ainsi qu'en d'autres procédures jugées nécessaires dans les circonstances. Les procédures spécifiques à mettre en œuvre relèvent du jugement professionnel. La description de ces procédures et les éléments à prendre en considération pour les concevoir sont décrits au chapitre 4.

Le professionnel en exercice est justifié d'accepter les informations obtenues par suite de l'application des procédures (ce qui se fait souvent de façon verbale) tant que les réponses concordent avec sa compréhension de l'entité et qu'il ne prend connaissance d'aucune question qui le porte à croire que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives.

Si le professionnel en exercice prend connaissance de questions qui le portent à croire que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives, il lui faudra mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour confirmer ou infirmer ses doutes.

5.1-1 Procédures analytiques

La section 4.4 du chapitre 4 explique les divers types de procédures analytiques et les éléments dont il faut tenir compte dans la conception de ces procédures.

Les procédures analytiques les plus courantes couvriront des éléments tels que :

- la comparaison des états financiers avec ceux de la période qui précède et avec les budgets de la période considérée, s'ils sont disponibles, afin de déceler l'évolution et les variations des résultats d'exploitation, des ventes, des marges bénéficiaires, des investissements dans les stocks ou des créances clients, des emprunts et du fonds de roulement;
- l'identification des rapports entre les éléments clés des états financiers dont l'interdépendance a pu être constatée par le passé et dont on peut supposer qu'elle continuera d'exister, et les demandes d'informations sur les exceptions;
- la comparaison des montants comptabilisés avec les valeurs prévues calculées à partir d'autres sources.

L'[annexe E](#) contient des exemples de procédures analytiques courantes qu'on peut appliquer aux soldes de certains comptes. Il est à noter que les procédures analytiques ne doivent être mises en œuvre qu'à l'égard des éléments significatifs des états financiers et être axées sur les secteurs des états financiers, y compris les informations à fournir, susceptibles de comporter des anomalies significatives (voir le chapitre 4).

Exemple

Stéphane effectue une mission d'examen pour une entité qui produit des aliments préparés. En appliquant des procédures analytiques aux stocks, il constate que le montant des stocks est passé de 862 000 € à 1 045 000 €, soit une augmentation de 18 %. Lorsqu'il demande au propriétaire la raison d'une telle augmentation alors que les ventes sont demeurées inchangées, le propriétaire semble surpris de son ampleur, mais affirme que l'entité a besoin d'un plus grand nombre d'articles en stock pour satisfaire tous les nouveaux clients qu'elle veut attirer. En outre, la marge brute a diminué et est passée de 48 % à 43 % pour l'exercice, ce qui surprend également la direction.

Bien que Stéphane croie que la réponse du propriétaire puisse expliquer la hausse des stocks, cela ne semble pas compatible avec le fait que les ventes sont demeurées inchangées et que la marge brute a diminué. Stéphane décide de pousser les recherches un peu plus loin et vérifie la liste des stocks avec le propriétaire. Ce dernier constate rapidement que la quantité de galettes de bœuf haché congelées est très élevée. Il demande au comptable de vérifier les feuilles de dénombrement des stocks. La quantité indiquée sur ces feuilles est exactement la moitié de celle qui figure sur la liste définitive, prouvant ainsi que le produit avait été comptabilisé deux fois.

Après correction de l'erreur, le montant des stocks a été ramené à 906 896 €, ce qui correspond mieux aux attentes. Comme le montant de l'erreur est important, le propriétaire demande au comptable de vérifier en détail la liste des stocks et les feuilles de dénombrement afin de s'assurer qu'aucun autre produit n'a été reporté erronément des feuilles de dénombrement à la liste des stocks. Aucune autre erreur n'a été relevée.

5.1-2 Demandes d'informations

Les demandes d'informations doivent :

- porter sur tous les éléments significatifs des états financiers;
- se focaliser sur les secteurs des états financiers, y compris les informations à fournir, susceptibles de comporter des anomalies significatives (voir le chapitre 4).

L'application de certains principes aux demandes d'informations aidera les professionnels en exercice à obtenir des éléments probants de la meilleure qualité possible. Ces principes sont décrits dans le tableau suivant.

Principe	Description
Établir des objectifs	Établir la série de questions avant de poser les questions à la direction et au personnel de l'entité.
Déterminer quelle est la meilleure personne à qui poser les questions au sein de l'entité	Penser à demander des informations à des personnes autres que les RG, le directeur principal et le comptable. D'autres personnes, comme les directeurs des ventes, les directeurs de la production et le personnel des TI, pourraient avoir des informations importantes et parfois imprévues à vous donner.
Utiliser la compréhension acquise au sujet de l'entité comme cadre de référence pour poser des questions	Ne pas poser de questions sans avoir les moyens d'évaluer la réponse. Les questions devraient toujours découler de la compréhension qu'on a de l'entité. Cela permet au professionnel en exercice de prévoir ce que sera la réponse la plus probable. Ensuite, examiner les réponses obtenues de l'entité. • Si la réponse est trop générale, soyez prêt à poser des questions d'approfondissement supplémentaires pour obtenir les détails requis. • Si la réponse semble étrange ou évasive ou si elle ne cadre pas avec les autres données, soyez prêt à la mettre en doute en posant des questions de suivi appropriées. Par exemple, la question de savoir si l'entité prépare un budget devrait déjà avoir été posée à l'étape de la compréhension. À l'étape de la réalisation, l'on pourrait poser la question suivante : «Quelle est la raison de l'écart entre les ventes prévues au budget et les ventes réelles?» Si le client répond simplement que les ventes ont augmenté, il faut poser des questions de suivi, par exemple : «Quels produits et services ont contribué à la hausse des ventes et pourquoi?»; «Avez-vous de nouveaux clients?»; et «Y a-t-il eu des hausses de prix?». Si vous n'obtenez pas de réponses satisfaisantes aux questions de suivi, il pourrait s'avérer utile de poser ces questions à d'autres personnes comme le directeur des ventes.
Poser des questions ouvertes	Ne pas formuler les questions de manière à ce qu'on puisse y répondre simplement par «Oui» ou «Non». À une question comme : «Appliquez-vous des procédures de séparation des exercices en ce qui concerne les stocks?», on peut répondre «Oui», mais cela donne peu d'informations pour évaluer la réponse. Il faut plutôt demander «Quels genres de problèmes avez-vous relevés grâce à vos procédures de séparation des exercices en ce qui concerne les stocks?». Si la personne répond : «Nous n'avons pas de procédures particulières de séparation des exercices en ce qui concerne les stocks», vous pouvez continuer de poser des questions sur le sujet. Commencer les questions par «pourquoi» ou «qu'est-ce que». Ces questions génèrent des explications ou des descriptions qui sont beaucoup plus instructives. Par exemple : «Pourquoi les commissions ont-elles augmenté pour la période?»
Préparer les questions de suivi	Avant de poser une question, il faut penser aux réponses qui pourraient être données et aux informations supplémentaires qu'il faudrait demander. S'il est possible d'obtenir ces informations supplémentaires dès la première rencontre, cela fera gagner du temps et évitera d'avoir à faire d'autres demandes d'informations plus tard au cours de la mission.
Approfondir le sujet	En guise d'introduction, on peut poser une question générale. Ensuite, on se concentrera sur un sujet précis. Par exemple, lorsqu'on demande des informations sur la comptabilisation des produits, il ne faut pas se limiter à demander quelle est la méthode comptable utilisée, mais aussi s'informer des difficultés d'application de cette méthode et des exceptions qui y ont été faites au cours de la période, des situations dans lesquelles la direction a dû recourir au jugement, le cas échéant, ainsi que des éléments particuliers auxquels la méthode comptable semble ne pas avoir été appliquée, pour quelque raison que ce soit.
Être à l'écoute	Il faut écouter attentivement la réponse jusqu'au bout avant de l'évaluer. On doit résister à la tentation de présumer qu'on sait ce que son interlocuteur va répondre et ensuite, au lieu d'écouter, de porter son attention sur la prochaine question qu'on va poser.
Rechercher des signes de malaise	Regarder la personne à laquelle on pose des questions plutôt que son carnet de notes ou la liste des questions qu'on a préparée. Noter si certaines questions causent un plus grand malaise ou plus de stress que d'autres. Lorsque cela se produit, penser à approfondir le travail dans ce secteur.
Éviter de faire des suppositions	Une question comme «Pourquoi la marge brute est-elle de 35 %?» laisse entendre que la marge brute est bien de 35 %, ce qui pourrait être ou non le cas. On pourrait plutôt demander «Quelles sont vos cibles pour la marge brute et quels en sont les facteurs déterminants?». Cela laisse la place à une réponse plus élaborée.

Principe	Description
Éviter le jargon technique	S'assurer de dire exactement ce que l'on veut dire en des termes aussi simples que possible. Les comptables utilisent couramment dans leur travail quotidien de nombreux termes comptables que la direction pourrait ne pas comprendre.
Documenter les résultats	Documenter les demandes d'informations dès que possible après la réunion, sinon on risque d'oublier de nombreux détails de la discussion. Pendant la réunion, prendre des notes sur les points principaux.
Évaluer les informations obtenues	Lire toute la documentation concernant les demandes d'informations et : a) analyser l'interdépendance entre les données obtenues et les informations obtenues sur d'autres secteurs des états financiers; b) établir la concordance entre les données et les informations corroborantes déjà obtenues; c) identifier les secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives afin de concevoir des procédures d'examen; d) identifier les secteurs pour lesquels les demandes d'informations laissent croire qu'ils sont susceptibles de comporter des anomalies significatives; e) identifier toute demande d'informations et toute information supplémentaires requises; f) déterminer si les objectifs des demandes d'informations ont été atteints ou non.

Point à prendre en compte

Dans une mission d'examen, demander des informations et les consigner au dossier sont les tâches qui occuperont la plus grande part du temps consacré à la mission.

Face à ce constat, il est important de planifier les demandes d'informations pour s'assurer :

- de se concentrer sur des secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives;
- de tenir compte des principes énoncés dans le tableau ci-dessus;
- que les demandes d'informations sont adressées à la personne qui possède vraisemblablement l'information recherchée;
- de bien utiliser le temps dont on dispose. Par exemple :
 - a) dans certains cas, il est possible de combiner les demandes d'informations visant à comprendre l'entité avec celles portant sur des secteurs particuliers des états financiers et des informations spécifiques à fournir;
 - b) examiner les demandes d'informations proposées et s'assurer qu'elles correspondent au degré de complexité de la mission et à la probabilité d'anomalies significatives. Si l'équipe se sert de listes de contrôle standard, il faut s'assurer qu'elles sont correctement adaptées à l'entité;
 - c) désigner le membre de l'équipe qui sera chargé de demander les informations. Les membres du personnel expérimentés seront plus aptes à traiter et à documenter les secteurs complexes.
- Lorsqu'il faut faire des entrevues avec plusieurs membres du personnel de l'entité, il est bon de prendre rendez-vous afin que ces personnes soient disponibles au moment prévu.

Le tableau ci-dessous contient certaines demandes d'informations habituelles ainsi que les réponses verbales qui ont été obtenues et les notes que l'on suggère de mettre au dossier. La documentation des procédures mises en œuvre durant une mission d'examen est abordée en détail à la section 5.3 du présent chapitre. Voici des points à retenir.

- Les demandes d'informations mentionnées ci-dessous ne sont nécessaires que dans le cas où un poste des états financiers est significatif ou si l'existence d'anomalies significatives est probable.
- La documentation des réponses aux demandes d'informations devrait correspondre au degré de complexité de la mission et à la probabilité d'anomalies significatives. Les exemples de documentation dans la colonne «Notes consignées au dossier» n'y figurent qu'à titre indicatif et ne représentent pas forcément les meilleures pratiques. La décision quant au niveau de détail noté et au type de documentation (p. ex., notes, texte suivi ou citations) relève du jugement du professionnel en exercice dans son respect des exigences de la norme ISRE 2400 (révisée).
- Il est conseillé aux cabinets d'adapter la documentation de leurs dossiers aux exigences réglementaires et culturelles, ainsi qu'aux autres exigences locales, le cas échéant.

Bien qu'il ne soit pas nécessaire de noter mot à mot les demandes d'informations et les réponses obtenues, la documentation doit être suffisante pour permettre à un professionnel en exercice expérimenté, et n'ayant pas participé à la mission, de comprendre certains aspects de la mission (voir la section 5.3 du présent chapitre).

Notez que le tableau qui suit ne décrit que l'une des manières de documenter les demandes d'informations. Il existe bien d'autres façons de les documenter qui seraient tout aussi acceptables. Toutefois, peu importe le type de documentation choisi, il devrait comprendre les demandes d'informations effectuées, la date et le nom des personnes interrogées, ainsi que les informations obtenues.

A) Secteur du bilan

Créances clients		
Demandes d'informations habituelles	Entretiens (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
Opérations non comptabilisées / conditions Demander au personnel responsable des créances clients si : a) certains clients ont eu droit à un traitement de faveur; b) des conditions de vente ont été modifiées; c) il y a eu des opérations avec des parties liées; d) les limites de crédit internes ont été dépassées de façon importante.		
	<i>Selon ce que nous avons appris lors de l'entretien avec le commis comptable et le directeur des ventes, tous les clients qui demandent à acheter à crédit font l'objet d'une enquête de solvabilité. Seuls les clients dont l'historique de paiement est supérieur à six mois ont droit à un crédit dépassant 10 000 €. Le paiement de toutes les factures est exigible dans les 30 jours. Les factures qui ne sont pas réglées à temps sont majorées de frais d'intérêt mensuels de 1 % rétroactifs à la date de la facture. À la connaissance du commis comptable, aucun client ne bénéficie de conditions particulières ni d'un traitement de faveur. Les limites de crédit n'ont pas été dépassées de façon importante.</i>	Rencontre du 30 nov. 20XX avec le commis comptable et le directeur des ventes. Informations obtenues : a) Aucun client ne bénéficie d'un traitement de faveur. b) Les conditions de vente sont modifiées seulement pour les commandes importantes, généralement avec Bigentity Ltd. c) Il n'y a eu aucune opération avec des parties liées. d) Les enquêtes de solvabilité sont rarement négligées.
Provision pour créances douteuses a) Demander des informations sur les procédures de la direction visant à assurer la suffisance de la provision pour créances douteuses (en tenant compte des montants en souffrance et des montants en litige) et des informations sur le caractère adéquat de ces procédures. Consigner le tout en dossier. b) Demander des informations sur la composition de la charge pour créances douteuses afin de comprendre la nature et le montant des factures radiées ou recouvrées au cours de la période. c) Demander si les créances jugées irrécouvrables ont été radiées. Lorsque des soldes en souffrance importants n'ont pas été recouverts après la date de clôture, consigner en dossier les explications de la direction sur les raisons pour lesquelles ces montants sont toujours considérés comme recouvrables.		
	a) <i>Selon ce que nous avons appris lors de l'entretien avec le commis comptable et le propriétaire-dirigeant, tous les comptes en souffrance depuis plus de 45 jours font l'objet d'un suivi mensuel. Le commis comptable remet au directeur une liste des comptes en souffrance le 15 et le 30 de chaque mois à des fins de suivi. Si les sommes dues ne sont pas recouvrées, les conditions de ces comptes seront modifiées et le client devra payer à la livraison. Le recouvrement de tous les comptes en souffrance depuis plus de 90 jours est confié à une agence de recouvrement. Si le client est solvable, une provision de 50 % est comptabilisée. Si le client est en faillite, le solde de son compte est radié.</i> b) <i>D'après l'examen de la provision et de la charge pour créances douteuses, seuls trois comptes totalisant 3 500 € qui avaient été radiés ont été recouverts ultérieurement.</i> c) <i>Le commis comptable a noté tous les comptes en souffrance depuis plus de 90 jours, sauf un. Le solde non fourni correspondait à celui d'un client qui paye maintenant à la livraison et qui effectue des versements mensuels pour régler le solde en souffrance.</i>	Rencontre du 30 nov. 20XX avec le commis comptable et le propriétaire-dirigeant Informations obtenues : a) Les comptes en souffrance depuis plus de 45 jours font l'objet d'un suivi mensuel. b) Le recouvrement des comptes en souffrance depuis plus de 90 jours est confié à une agence de recouvrement et une provision de 50 % est comptabilisée si le client est solvable. La provision est de 100 % si l'entité éprouve des difficultés financières. La seule exception à cette politique a été faite pour un client qui règle le solde par versements mensuels. c) Seulement 3 500 € ont été recouverts sur des comptes qui avaient été radiés au cours de l'exercice.

Créances clients

Demandes d'informations habituelles

Caractère adéquat des procédures de séparation des exercices

Demander des informations au sujet des procédures mises en œuvre par le client pour s'assurer que les opérations relatives aux produits (y compris les notes de crédit et autres ajustements des ventes) sont comptabilisées dans la période appropriée et consigner en dossier les informations recueillies ainsi que vos conclusions sur le fait que la mise en œuvre de ces procédures ait pu résulter ou non en une séparation des exercices adéquate. Dans le cas où des déficiences sont relevées, consigner en dossier les procédures.

Entretiens (texte à titre d'exemple)

Les procédures de séparation des exercices ont été documentées dans le dossier de mission de l'exercice précédent. Elles ont été examinées avec le commis comptable et aucun changement n'a été constaté. Voici un extrait des notes au sujet des procédures :

«Selon notre compréhension du système produits/créances/encaissements, une facture est établie pour chaque expédition et elle est jointe aux marchandises expédiées. Le système comptable est programmé de manière à imprimer en même temps le bordereau de marchandises et la facture, de sorte que les quantités et les détails correspondent toujours. L'ajustement de l'inventaire en fonction des marchandises expédiées se fait en même temps. À la fin de chaque semaine, le commis comptable imprime un rapport de toutes les commandes non exécutées et les vérifie avec le directeur des ventes pour s'assurer qu'aucune d'entre elles n'a été expédiée. À la fin de l'exercice, le commis comptable vérifie toutes les marchandises expédiées pendant les deux semaines suivant la clôture de l'exercice pour s'assurer qu'elles sont comptabilisées dans la période appropriée, en fonction de la date d'expédition»

Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)

Selon le commis comptable, aucune modification n'a été apportée aux procédures de séparation des exercices documentées dans la [FT](#) X-X.

B) Secteur de l'état des résultats

État des résultats

Demandes d'informations habituelles

- Ventes**
Informations à demander et à consigner en dossier :
- composition des ventes, nouveaux clients et tendances des ventes;
 - changements de méthodes de comptabilisation des produits;
 - politiques en matière de crédit et de recouvrement;
 - montant des retours sur ventes et des notes de crédit pour l'exercice, en particulier si une provision pour retours a été constituée à la clôture de l'exercice;
 - structure des commissions sur ventes;
 - exhaustivité des ventes;
 - procédures de séparation des exercices.

Entretiens (texte à titre d'exemple)

- J'ai rencontré Armand, le directeur des ventes, et nous avons abordé les sujets suivants.
- [Ai demandé à Armand s'il y avait eu de nouveaux comptes clients, de nouveaux produits ou de nouveaux clients importants au cours de l'exercice.]** Ventes – Pas de nouvelles catégories de ventes (c.à-d. de comptes) pour l'exercice. L'entreprise possède toujours les mêmes gammes de produits, mais a eu du mal à augmenter ses ventes en raison de la conjoncture économique. Il n'était pas possible d'augmenter les prix et, bien que l'entreprise ait obtenu deux nouveaux clients importants, certains clients existants ont réduit leurs commandes.
 - [Ai demandé à Armand quelle était la méthode de comptabilisation des produits et si l'entité avait accordé des conditions ou des remises plus avantageuses à certains clients, nouveaux ou existants, pour stimuler les ventes.]** Comptabilisation des produits – D'après Armand, même si l'entreprise n'a pas pu transférer les hausses de prix aux acheteurs, elle n'a pas réduit ses prix et n'a pas prolongé les conditions de crédit au-delà de la période habituelle de 30 jours. Les plus gros clients obtiennent un meilleur prix en raison du montant de leurs commandes, mais cela n'a pas changé par rapport à l'exercice précédent. Les produits sont comptabilisés seulement lorsque la commande complète est expédiée au client. Les acomptes sont comptabilisés au compte 3200.

Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)

- Rencontre du 30 nov. 20XX avec le directeur des ventes. Informations obtenues :
- Aucune nouvelle ligne de produits.
 - Ventes au ralenti pour l'exercice, mais pas de hausse ni de baisse de prix ni d'assouplissement des conditions de crédit.
 - Pas de remises sur quantité.
 - Deux nouveaux clients importants.
 - Aucune modification :
 - des politiques en matière de crédit et de recouvrement;
 - de la méthode de comptabilisation des produits; les produits sont comptabilisés seulement lorsque la commande complète est expédiée au client;
 - des commissions sur ventes.

État des résultats

Demandes d'informations habituelles	Entretiens (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	c) [Ai demandé à Armand si de gros clients reçoivent des remises sur quantité distinctes en fonction du montant annuel de leurs commandes.] Remises sur quantité – Cela n'a jamais été une politique ni une pratique de l'entité. d) [Ai demandé si les politiques en matière de crédit et de recouvrement ont changé.] Selon l'entretien avec Armand, elles n'ont pas changé. Tous les clients à qui un crédit est accordé (c.-à-d. qu'ils ne doivent pas payer à la livraison ni par carte de crédit) et dont la limite de crédit dépasse 500 € sont soumis à une vérification de crédit avant l'approbation du crédit par Armand – il n'y a aucune exception. Le comptable fournit à Armand une liste des comptes en souffrance depuis plus de 60 jours dont il doit assurer le suivi. Si le paiement d'au moins 50 % de la commande n'est pas effectué avant la prochaine commande, le client doit désormais payer à la livraison. e) [Ai demandé d'examiner la structure des commissions sur ventes avec Armand.] Commissions sur ventes – Ai examiné la structure des commissions dans la FT 510-3 avec Armand. Aucun changement important. f) [Ai demandé à Armand comment il savait que toutes les ventes ont été comptabilisées et que les vendeurs ne comptabilisent pas les ventes d'avance.] Exhaustivité des ventes – Lors de notre entretien, Armand a affirmé que le système imprime les bordereaux de marchandises et les factures en même temps. Même s'il est possible de contourner le système, seuls le propriétaire et lui-même peuvent le faire et ce fait est signalé par le système. Il a déclaré qu'il faisait une vérification hebdomadaire des ventes et qu'il doit approuver toutes les commissions. Il a dit n'avoir jamais constaté que quelqu'un essayait de fausser les dates. Comme les vendeurs ne peuvent cocher l'article comme ayant été expédié (seul le personnel du service de l'expédition, Armand et le propriétaire peuvent le faire), la facture, et donc la commission, ne peuvent être générées. [Ai demandé si ce système avait déjà été contourné.] Oui, dans de très rares cas, les clients demandent que le plein montant leur soit facturé avant l'expédition de la commande parce qu'ils veulent comptabiliser la charge pour la période comptable en cours. [Ai demandé comment le système était contourné.] Armand entre son mot de passe d'administrateur et note dans le système que les biens ont été expédiés de sorte que les documents pertinents sont générés. Armand poste la facture, mais joint une copie de la facture (estampillée «Copie») à la commande. Lorsque la commande est expédiée, la copie de la facture est envoyée avec la commande. Il fait un suivi manuel de ces exceptions qui se trouvent dans une chemise sur son bureau. [Ai demandé s'il restait des commandes non exécutées à la clôture de l'exercice.] Non. Armand m'a montré la chemise sur son bureau et la seule copie de facture portant des notes était une facture préparée et envoyée le 31 janvier. Selon Armand, les articles étaient toujours en stock au 31 décembre. g) [Ai demandé à Armand comment l'entreprise s'assurait que les ventes sont comptabilisées dans la bonne période à la clôture de l'exercice.] Armand a déclaré que les erreurs de séparation des exercices étaient rares parce que le système comptabilise les ventes au moment où les marchandises sont expédiées. Il a aussi examiné toutes les commandes non exécutées à la fin de l'exercice pour s'assurer qu'aucune de ces ventes n'aurait dû être comptabilisée. Le comptable lui a aussi demandé d'examiner la liste des factures pour les deux semaines suivant la clôture de l'exercice. Aucune erreur n'a été relevée.	• Les erreurs de séparation des exercices sont rares parce que le système informatisé des ventes comptabilise la vente seulement lorsque la commande est expédiée. Ce système peut être contourné par Armand, mais ce dernier ne s'en sert que pour quelques clients qui veulent que le plein montant leur soit facturé avant que leur commande soit expédiée. Armand a déclaré qu'il n'y avait pas de telles commandes non exécutées à la clôture de l'exercice.

État des résultats		
Demandes d'informations habituelles	Entretiens (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
Charges Obtenir une compréhension des comptes de charges, notamment a) des variations des éléments suivants par rapport à l'exercice précédent : a) la marge brute prévue et les variations de la marge brute (globale et/ou par produit ou par fonction); b) la composition (globale) des charges salariales et les variations survenues; c) les retenues sur salaire et les avantages sociaux; d) les autres principaux postes de charges ou écarts.	<i>J'ai rencontré Roger, le propriétaire-dirigeant, et Armand, le directeur des ventes, et nous avons parlé des points suivants.</i> Marge brute <i>[Me suis informé auprès de Roger et Armand à propos de la marge brute et des variations survenues au cours de l'exercice considéré.]</i> <i>L'entité établit ses prix de manière à obtenir globalement une marge brute de 40 %. Certains clients importants se voient accorder un prix de faveur en raison du volume de leurs achats. Les remises vont de 3 % à 5 % selon le produit. [Ai demandé à Roger et Armand comment ils surveillent la marge brute réelle et quelle était la marge brute réelle.]</i> Armand a déclaré que Roger et lui surveillent la marge brute sur une base mensuelle et effectuent une analyse trimestrielle pour comprendre les raisons des écarts par rapport à la marge prévue. Ils ont déclaré que la marge actuelle est de 37 % et qu'elle est conforme aux attentes compte tenu de la composition des ventes. Cela se situe dans la moyenne de 38 % pour les quatre derniers exercices. La marge correspond à nos attentes et aux explications données.	Rencontre du 30 nov. 20XX avec le propriétaire-dirigeant et le directeur des ventes Informations obtenues : a) Marge brute – La marge brute de l'exercice considéré est de 37 %. Elle est semblable à celle de l'exercice précédent et correspond aux attentes de la direction (c.-à-d. qu'on vise à obtenir une marge de 40 % pour la plupart des contrats). b) Charges salariales – L'entité a toujours trois employés salariés et cinq employés à temps plein payés sur une base horaire. Personne n'a été embauché et personne n'a quitté l'entité au cours de l'exercice. La hausse de 2 % des charges salariales par rapport à l'exercice précédent est conforme à la hausse salariale de 2,5 %. c) Retenues sur salaire – Le service de la paie a été externalisé à un tiers fournisseur de services. Les retenues sont conformes aux taux prévus par la loi. d) Pour l'exercice considéré, les frais de publicité et de promotion ont augmenté en raison de la volonté d'accroître les ventes. Les frais de consultation ont augmenté pour l'exercice en raison de l'embauche d'un consultant pour la norme ISO 9001.

État des résultats		
Demandes d'informations habituelles	Entretiens (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
	b) Charges salariales [Ai demandé à Roger la composition des charges salariales pour l'exercice.] J'ai examiné avec Roger la documentation relative à la paie consignée au dossier (FT 674-4). Il a confirmé qu'il y avait toujours trois employés salariés à temps plein et cinq employés payés sur une base horaire. Ils ont tous reçu une augmentation de 2,5 % de leur rémunération de base. Les employés sont payés toutes les deux semaines. L'entité utilise le même service de paie offert par sa banque. Roger vérifie le sommaire de la paie (établi toutes les deux semaines) avant d'approuver l'écriture de journal pour la paie et de signer l'autorisation de transfert de fonds de la banque aux employés. [Ai demandé à Roger si de nouveaux employés avaient été embauchés ou s'il y avait eu des congédiements ou des départs.] Roger a déclaré que personne n'avait quitté l'entité ou été embauché, mais que l'une des vendeuses était en congé de maternité pour six mois pendant l'exercice considéré et n'avait pas été remplacée. Ces explications sont cohérentes avec l'augmentation de 2 % des charges salariales par rapport à l'exercice précédent. [Ai demandé à Roger de quelle manière il s'assure que tous les employés sont payés au bon taux et pour le bon nombre d'heures.] Roger a déclaré qu'il était le seul à pouvoir approuver les modifications à la paie et à les transmettre au service de paie. Le rapport de paie fait mention des nouveaux employés et de ceux qui ont quitté l'entité ainsi que de toute modification de la rémunération. Toute modification qui n'est pas approuvée par Roger sera signalée dans le rapport qu'il examine avant d'approuver la paie. Les employés à salaire horaire doivent pointer pour chaque quart de travail à l'aide d'une horloge de pointage. La machine produit des rapports, dont un sommaire qui est utilisé pour la paie bimensuelle. Roger compare ce rapport aux heures prévues dans l'horaire des quarts de travail des employés avant de soumettre les heures travaillées à la banque pour traitement. c) Avantages sociaux Voir la FT 720-4 pour l'analyse des retenues sur salaire. [Ai demandé à Roger de quelle manière l'entité s'assure que les retenues sur salaire sont correctes.] Roger a déclaré qu'il se fie vraiment au service de paie de la banque (c'est l'une des principales raisons pour lesquelles il y a recours) plutôt que d'assurer lui-même le service de la paie. Il n'a pas eu connaissance de modifications importantes aux taux prévus par la loi. [Ai demandé à Roger s'il existe d'autres avantages sociaux (comme le paiement de prestations de soins de santé après la retraite, les cotisations à un régime de retraite, etc.).] Il a déclaré qu'il n'y en avait pas. Les taux payés pour les cotisations aux régimes de retraite, l'impôt santé des employeurs, etc. correspondent aux attentes et aux taux prévus par la loi. d) Autres dépenses importantes [Ai demandé à Roger quelles étaient ses attentes en matière de dépenses importantes et quels changements il était prévu d'apporter à ces dépenses pour l'exercice considéré.] Il a confirmé que les seules hausses importantes pour l'exercice sont pour une campagne publicitaire et promotionnelle afin d'augmenter les ventes. Les dépenses liées à la publicité à la radio et dans la presse écrite ont augmenté pour l'exercice considéré. À noter aussi un changement dans les honoraires de services-conseils en raison des services de consultation nécessaires pour la certification ISO 9001.	

État des résultats		
Demandes d'informations habituelles	Entretiens (texte à titre d'exemple)	Notes consignées au dossier (texte à titre d'exemple)
Actifs et passifs non comptabilisés		
Demander des informations sur les éléments suivants et consigner en dossier les informations obtenues :		Rencontre du 30 nov. 20XX avec la comptable et le propriétaire-dirigeant. Informations obtenues :
a) L'entité a-t-elle passé en revue la conformité des comptes de charges (c.-à-d. frais d'entretien et de réparation, fournitures, etc.) aux politiques en matière d'inscription à l'actif afin de s'assurer que des actifs n'ont pas été comptabilisés en charges?	a) L'entité a une politique de seuil de comptabilisation à l'actif de 1 000 € pour toutes les immobilisations corporelles et de 750 € pour le matériel informatique et les logiciels. Selon l'entretien avec la comptable, celle-ci a vérifié le compte de frais d'entretien et de réparation pour la présence d'éléments à comptabiliser à l'actif et n'a trouvé aucune anomalie.	a) Politique d'inscription à l'actif respectée. Les frais d'entretien et de réparation ainsi que les autres charges ont été vérifiés à la clôture de l'exercice pour la présence d'éléments à comptabiliser à l'actif. Aucune erreur n'a été relevée par le client.
b) Tous les acomptes reçus des clients ont-ils été exclus des produits?	b) Selon l'entretien avec la comptable, tous les acomptes reçus des clients ont été enregistrés.	b) Tous les acomptes reçus des clients ont été exclus des produits et comptabilisés comme des acomptes.

5.1-3 Parties liées

Paragraphe	Exigence
	Parties liées
50	Au cours de l'examen, le professionnel en exercice doit rester attentif aux accords et aux informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas relevées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées.
51	Si le professionnel en exercice relève, au cours de son examen, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : a) de la nature de ces opérations; b) de la possibilité que ces opérations aient fait intervenir des parties liées; c) de la justification économique (ou de l'absence de justification économique) de ces opérations.

Se reporter à l'[annexe A](#) du présent guide pour la définition du terme *partie liée*.

La présentation d'informations concernant les parties liées est requise par de nombreux référentiels d'information financière à usage général et ces référentiels incluent généralement une définition ou une analyse du terme «partie liée». Même pour les missions où cela n'est pas requis, les relations et les opérations entre parties liées seront probablement pertinentes dans le contexte de la mission d'examen. Le professionnel en exercice doit donc connaître l'existence de parties liées afin d'évaluer l'incidence potentielle des relations et des opérations entre parties liées sur les états financiers.

De nombreuses opérations avec des parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités et ne donnent pas lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les opérations avec des parties non liées. En fait, dans certains pays, avoir des relations d'affaires avec des parties liées est très fréquent et considéré comme normal.

Cependant, en raison de la nature des relations et des opérations entre parties liées, les parties liées peuvent aisément être utilisées pour manipuler les résultats présentés dans les états financiers ou détourner les actifs de l'entité. Aux termes de l'alinéa 48 b) de la norme ISRE 2400 (sujet traité aussi dans le chapitre 4), les professionnels en exercice doivent s'informer de l'existence de parties liées et d'opérations conclues avec celles-ci, et notamment s'informer de l'objectif de ces opérations.

Les étapes à suivre sont exposées dans le tableau suivant.

Procédure	Description
Vérifier la compréhension qu'a la direction de la notion de partie liée	Si le RIFA comprend une définition ou une analyse du terme «partie liée», s'assurer que la direction connaît l'existence de cette définition et qu'elle comprend ce que cela veut dire pour l'entité. Si le RIFA ne propose pas de définition, expliquer la notion de partie liée à la direction de manière à ce qu'elle comprenne l'importance des parties liées et des opérations conclues avec celles-ci.
Demander la liste complète des parties liées et des opérations conclues avec celles-ci	Au début de chaque mission, demander à la direction quelles sont les relations de l'entité avec des parties liées et lui demander de fournir une liste complète des parties liées et des opérations conclues avec celles-ci. Demander ensuite quel est l'objet de ces opérations.
Être à l'affût d'opérations non communiquées	S'assurer que l'équipe de mission possède la liste des parties liées fournie par la direction et demander à ce que l'équipe, lorsqu'elle procède aux demandes d'informations et à l'analyse, soit à l'affût d'autres relations ou opérations avec des parties liées qui n'auraient pas été communiquées antérieurement.
Identifier les opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité	Si de telles opérations sont découvertes, s'enquérir auprès de la direction : a) de la nature de ces opérations; b) de la possibilité que ces opérations aient fait intervenir des parties liées; c) de la justification économique (ou de l'absence de justification économique) de ces opérations.
Évaluer les résultats	Consigner en dossier les constatations et déterminer s'il est nécessaire : a) de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans le cas où les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives; b) de fournir des informations supplémentaires à ce sujet dans les états financiers.
Obtenir des déclarations écrites	Demander à la direction de fournir des déclarations écrites selon lesquelles elle a communiqué l'identité des parties liées de l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elle avait connaissance.

Exemple

La société de Chen Lee vend toute une gamme de pneus destinés aux véhicules de livraison. Peng, le frère de Chen, vend des pièces d'automobile. Il n'existe aucun historique d'opérations entre les sociétés.

Lorsqu'il met en œuvre les procédures d'examen pour l'exercice, Dong Chi, le professionnel en exercice, constate que plusieurs vieux pneus ont été vendus à leur pleine valeur, alors qu'ils avaient été ramenés à la valeur nette de réalisation dans les documents comptables parce qu'ils étaient de dimension peu courante et avaient plus de deux ans. Dong demande des informations sur cette opération et découvre que la vente a été conclue avec l'une des filiales appartenant à Peng. Cette société n'avait pas été communiquée antérieurement comme une partie liée et Dong décide d'effectuer quelques demandes d'informations et procédures supplémentaires pour savoir s'il existe d'autres parties liées non communiquées.

Dong demande aussi quelles sont les raisons de cette vente à Peng.

- Pourquoi Peng paierait-il le plein prix pour des pneus vieux de deux ans qui sont de dimension peu courante?
- Qu'est-ce que la société de Peng va faire avec les pneus puisqu'elle n'est pas équipée pour installer des pneus?

En plus d'obtenir des réponses satisfaisantes aux questions ci-dessus, Dong :

- a vérifié que les opérations (vente et créance) ont été communiquées conformément au RIFA;
- a obtenu une confirmation écrite de Chen que la vente à Peng était finale et ne serait pas annulée au cours du prochain exercice.

Paragraphe	Exigence
	Fraudes et situations de non-conformité aux textes légaux et réglementaires
52	S'il existe des indications ou des soupçons qu'une fraude ou une situation de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires s'est produite dans l'entité, le professionnel en exercice doit : a) en aviser la haute direction, au niveau hiérarchique approprié, ou les responsables de la gouvernance, selon le cas; b) demander à la direction d'en évaluer les incidences, le cas échéant, sur les états financiers; c) considérer l'incidence, le cas échéant, qu'aura sur son rapport et sur la conclusion qu'il exprimera sur les états financiers l'évaluation des incidences de la fraude ou de la situation de non-conformité que la direction lui a communiquée; d) déterminer s'il est tenu de signaler l'existence d'une fraude ou d'un acte illégal avéré ou soupçonné à un tiers à l'entité. (Réf. : par. A92)

Aux termes de l'alinéa 48 d) de la norme ISRE 2400 (dont traite aussi le chapitre 4), le professionnel en exercice doit demander des informations à propos de l'existence avérée, suspectée ou alléguée :

- de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité;
- de situations de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires ayant une incidence directe sur la détermination d'éléments et d'informations significatifs des états financiers.

Tableau 5.1-4A

Mesure à prendre	Description
Mettre à jour la compréhension de l'entité	L'existence avérée, suspectée ou alléguée de fraudes ou d'actes illégaux. L'existence de situations de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires importants. Si de telles situations existent, quelles sont les incidences sur l'information financière? Consultation d'un avocat au cours de l'exercice pour discuter de questions juridiques.
Si une fraude ou une situation de non-conformité a eu lieu	S'informer des circonstances de la fraude ou de la situation de non-conformité, des mesures que la direction ou les RG ont prises ou comptent prendre en conséquence et de leur évaluation des incidences de la fraude ou de la situation de non-conformité sur l'information financière.
Être à l'affût	Mettre en question les incohérences relevées et procéder à des investigations sur les éléments probants contradictoires en faisant preuve d'esprit critique. Mettre en question également la fiabilité des réponses aux demandes d'informations et des autres informations obtenues de la direction et des RG.
Communiquer	Aviser la haute direction, au niveau hiérarchique approprié, ou les RG de tout cas de fraude ou de toute situation de non-conformité avéré, suspecté ou allégué.
Demander l'évaluation de la direction	Demander à la direction d'évaluer l'effet ou les effets de cet état de fait sur les états financiers, le cas échéant, et considérer les incidences sur la conclusion sur les états financiers et sur le libellé du rapport du professionnel en exercice.
Obligation de signaler la situation	Déterminer s'il existe une responsabilité légale de signaler l'existence d'une fraude ou d'un acte illégal avéré ou soupçonné à un tiers à l'entité et si cette responsabilité l'emporte sur l'obligation déontologique au secret professionnel du professionnel en exercice.
Obligation légale de ne pas discuter de la question	Déterminer s'il existe une obligation légale de ne pas discuter de certaines questions dont le professionnel en exercice pourrait prendre connaissance au cours de la mission d'examen (p. ex., la législation sur le blanchiment d'argent peut empêcher de prévenir les personnes qui pourraient être impliquées dans des cas soupçonnés).

Mesure à prendre	Description
Demander des informations sur l'existence de procès, de litiges ou de cas de non-conformité	Demander des informations sur l'existence de procès, de litiges ou de cas de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires au cours de l'exercice. Examiner les résultats des autres procédures mises en œuvre pour voir s'il y a des indices de l'existence de procès, de litiges ou de cas de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires. S'il n'y a aucun procès ou litige en cours et si la direction n'a pas eu recours outre mesure à un avocat au cours de l'exercice, il n'est vraisemblablement pas nécessaire de faire d'autres démarches (par exemple, obtenir une confirmation d'avocat). S'il existe des litiges en cours qui risquent d'avoir une incidence significative sur les états financiers, envisager de prendre les mesures suivantes : • examiner les procès-verbaux des réunions des RG; • examiner la correspondance entre l'entité et son conseiller juridique externe; • examiner les comptes de frais juridiques; • examiner la correspondance échangée avec les autorités pertinentes en matière de réglementation, de licences et de fiscalité. Penser aussi à demander à la direction de contacter le(s) avocat(s) pour leur demander de faire parvenir directement au professionnel en exercice une lettre détaillant le litige en cours et une évaluation de l'issue de ce litige. S'assurer que tous les procès et litiges qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers ont été communiqués adéquatement conformément au RIFA.

Lorsqu'il soupçonne une fraude, le professionnel en exercice n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour vérifier s'il y a réellement eu une fraude ou évaluer la probabilité qu'il y en ait eu une.

Point à prendre en compte

Lorsque le professionnel en exercice relève une anomalie qui constitue un indice de fraude, les implications de cette anomalie par rapport aux autres aspects de la mission doivent être évaluées. Par exemple, s'il y a des indices de fraude de la part de la direction, la fiabilité des déclarations de la direction et de ses réponses faites aux demandes d'informations du professionnel en exercice doit également être mise en question. Le professionnel en exercice doit aussi considérer l'effet que cela peut avoir sur sa conclusion et son rapport. Se reporter au chapitre 6.

Exemple

Dans le cadre de ses demandes d'informations, Jean, le professionnel en exercice, a demandé à Maurice, le propriétaire-dirigeant d'un hôtel local, s'il avait eu connaissance de fraudes ou d'actes illégaux avérés, suspectés ou allégués. Maurice a révélé que les membres de son personnel avaient récemment eu la désagréable surprise de découvrir que leur aide-comptable en qui ils avaient confiance et qui était en poste depuis 12 ans avait volé de l'argent comptant. Elle a été congédiée sur-le-champ. La fraude a été découverte par suite des soupçons éveillés par la diminution des ventes du restaurant, du café et de la buanderette, alors que le taux d'occupation de l'hôtel augmentait.

Une enquête menée par le chef comptable a mis en évidence de légères discordances entre les rubans de caisse enregistreuse et les dépôts d'argent comptant. L'employée comptabilisait toutes les ventes et les locations de chambres payées par carte de crédit, mais elle ne comptabilisait qu'une partie des ventes au comptant et gardait la différence. Des entretiens avec des employés du restaurant ont aussi révélé que certains stocks de grande valeur auraient disparu.

L'employée a été mise au fait des discordances et a été sommée de s'expliquer. Elle a rapidement admis avoir «emprunté» une partie des fonds en raison de problèmes personnels. Elle a toutefois également avoué ne pas être en mesure de rembourser la somme qu'elle avait volée.

Jean a demandé à la direction quelle était l'incidence de cette fraude sur les états financiers. Maurice a répondu que la direction était en train de vérifier tous les rubans de caisse enregistreuse, les rapprochements de caisse et les dépôts bancaires pour l'exercice. Jusqu'à présent, on a découvert qu'il manquait plus de 74 000 € en argent comptant. Le seuil de signification établi par Jean pour les états financiers pris dans leur ensemble est de 50 000 €. L'enquête sur la disparition de certains stocks n'a pas encore commencé. À la date de clôture de l'exercice, l'enquête était toujours en cours. Maurice a aussi déclaré que le chef comptable avait suggéré qu'on mette en place de nouvelles procédures de contrôle interne et qu'il aimerait que Jean les analyse.

Heureusement, bien que la somme soit significative, elle n'a pas causé d'incertitude significative pour l'entité, car ses flux de trésorerie sont encore relativement importants. À cette étape, la direction n'a pas encore décidé si elle devait porter des accusations contre l'employée ou faire une demande d'indemnisation auprès de sa compagnie d'assurance. Jean a ensuite demandé à Maurice si cette fraude avait été signalée à des tiers à l'entité. Maurice a répondu qu'après quelques hésitations, il avait informé la banque de la situation et de l'enquête en cours. Jean a évalué ses responsabilités légales et ses obligations de confidentialité envers son client et a conclu que, dans les circonstances, il n'était pas nécessaire d'en informer qui que ce soit d'autre à l'extérieur de l'entité.

Malgré le fait que les 74 000 € d'argent comptant présumés volés aient été correctement comptabilisés et que l'information ait été communiquée dans les états financiers, Jean estimait qu'il ne pouvait pas conclure à l'existence d'une anomalie significative, ni que la situation n'était pas susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers pris dans leur ensemble. Par conséquent, il devra formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers, à moins qu'il soit possible de retarder la publication des états financiers jusqu'à ce que les résultats définitifs de l'enquête soient connus.

5.1-5 Continuité de l'exploitation

Paragraphe	Exigence
Continuité de l'exploitation	
53	L'examen d'états financiers comporte la prise en considération de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, le professionnel en exercice doit prendre en compte la même période que celle retenue par la direction pour procéder à sa propre évaluation conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou, le cas échéant, conformément au texte légal ou réglementaire qui prévoit une période plus longue.
54	Si, au cours de son examen, le professionnel en exercice prend connaissance d'événements ou de conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il doit : (Réf. : par. A93) a) faire des demandes d'informations auprès de la direction quant à savoir si elle a des plans d'action qui influent sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et si ces plans sont réalisables, et si elle estime que ces plans aboutiront à une amélioration de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; b) évaluer les réponses de la direction pour déterminer si elles fournissent une base appropriée pour : i) continuer de présenter les états financiers sur une base de continuité de l'exploitation, dans le cas où le référentiel d'information financière applicable pose l'hypothèse de la continuité de l'exploitation de l'entité; ii) tirer une conclusion quant à savoir si les états financiers comportent des anomalies significatives ou sont autrement trompeurs en ce qui concerne la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; c) considérer les réponses de la direction à la lumière de toutes les informations pertinentes dont il a connaissance par suite de l'examen.

Dans le contexte de l'acquisition d'une compréhension de l'entité, l'alinéa 48 f) de la norme ISRE 2400 (sujet traité aussi dans le chapitre 4) exige du professionnel en exercice qu'il s'enquière de l'existence d'incertitudes quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

La plupart des référentiels d'information financière exigent que les états financiers soient établis selon l'[hypothèse de la continuité de l'exploitation](#). Selon cette hypothèse, il est présumé que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs durant le cours normal de ses activités à court terme, ce qui s'entend souvent de la période de 12 mois suivant la date de clôture. S'il y a des doutes sérieux sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, les états financiers doivent être présentés sur la base des valeurs liquidatives, ce qui pourrait entraîner une évaluation très différente des actifs et des passifs pour les entités ayant des stocks et des immobilisations corporelles. Par exemple, les immobilisations de production pourraient ne valoir qu'un pourcentage nettement moins élevé que leur valeur comptable nette si elles devaient être vendues aux enchères.

Point à prendre en compte

Peu importe le niveau d'exploitation apparent de l'entité, le professionnel en exercice doit, dans chaque mission, s'enquérir de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

La période visée par l'évaluation de cette capacité est habituellement de 12 mois suivant la date de clôture. Avant de procéder à cette évaluation, il faut d'abord vérifier si le RIFA ou les lois ou les règlements locaux prévoient une période différente.

Les étapes à suivre dans l'évaluation de la continuité de l'exploitation sont décrites dans le tableau suivant.

Tableau 5.1-5A

Étape	Commentaires
1. S'enquérir de l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.	S'enquérir auprès de la direction sur son évaluation, le cas échéant, de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Demeurer attentif durant la mission d'examen à tout événement ou situation (tels que ceux énumérés au paragraphe A93 de la norme ISRE 2400 et reproduits à l' annexe F du présent guide) qui pourrait jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
2. Si le professionnel en exercice ne prend pas connaissance d'autres incertitudes, aucun travail supplémentaire n'est nécessaire.	Consigner en dossier les résultats des demandes d'informations et le fait qu'aucun travail supplémentaire n'est nécessaire.
3. Si le professionnel en exercice prend connaissance d'incertitudes, il doit faire des demandes d'informations supplémentaires auprès de la direction au sujet des plans de celle-ci pour faire face à ces incertitudes. [2400.54]	Demander des informations au sujet : • du plan d'action de la direction; • de la possibilité de réalisation de ce plan; • de la question de savoir si la direction estime que ce plan aboutira à une amélioration de la situation. Si la direction n'a pas élaboré de plan, s'entretenir avec elle de la nature de l'incertitude en cause, et demander qu'un plan d'action soit dressé.
4. Évaluer et consigner en dossier les résultats de ces demandes d'informations.	Déterminer si les réponses de la direction fournissent une base suffisante pour : • continuer de présenter les états financiers sur une base de continuité de l'exploitation, dans le cas où le RIFA pose l'hypothèse de la continuité de l'exploitation de l'entité; • tirer une conclusion quant à savoir si les états financiers comportent des anomalies significatives ou sont autrement trompeurs en ce qui concerne la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si tel est le cas, le professionnel en exercice doit considérer l'incidence qu'aura cette situation sur son rapport.
5. Considérer les réponses de la direction à la lumière de toutes les autres informations pertinentes.	Cela comprend la compréhension que l'on a acquise de l'entité et les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable.

Lorsqu'il évalue les plans d'action de la direction en réponse à une incertitude (comme celles énumérées au paragraphe A93 de la norme ISRE 2400), le professionnel en exercice doit déterminer si l'importance de tels événements ou situations peut être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple :

- si l'entité ne parvient pas à rembourser ses dettes aux dates d'échéance prévues, peut-elle générer la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession d'actifs, le rééchelonnement du remboursement des emprunts ou une augmentation du capital?
- la perte d'un fournisseur principal peut-elle être compensée par une autre source d'approvisionnement satisfaisante?
- serait-il possible de faire appel à du personnel temporaire pour pallier la perte de principaux dirigeants de l'entité?

Point à prendre en compte

Dans certaines situations, il peut y avoir de l'incertitude quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, même lorsque la direction a élaboré un plan d'action, tout simplement parce qu'il n'est pas possible de recueillir les éléments probants nécessaires pour formuler une conclusion quant à la pertinence de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers. Dans de telles situations, le professionnel en exercice doit formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion.

5.1-6 Examens réalisés par les auditeurs des composantes

Dans certaines situations, l'auditeur du groupe peut demander, conformément au paragraphe 29 de la norme ISA 600, qu'une mission d'examen soit réalisée sur une composante du groupe qui n'est pas une composante importante. Lorsqu'il réalise un tel examen, le responsable de l'examen de la composante, soit le professionnel en exercice, doit être au fait de certaines exigences des audits de groupe que renferme la norme ISA 600, telles que les exigences énumérées ci-dessous.

Ces exigences établissent la relation entre l'auditeur du groupe et le professionnel en exercice, ainsi que le mode de communication et le contenu des communications entre eux. Bien que ces exigences ne soient pas abordées dans la norme ISRE 2400 (révisée), les professionnels en exercice qui se voient confier une mission d'examen dans le contexte d'un audit de groupe doivent être au fait de ce que l'auditeur du groupe pourra exiger d'eux.

Tableau 5.1-6A

Exigence	Commentaires
Comprendre le responsable de l'examen de la composante	Avant que la mission puisse être réalisée, l'auditeur du groupe obtiendra des informations au sujet du responsable de l'examen de la composante afin de déterminer s'ils peuvent travailler ensemble. Cette démarche comporte diverses communications entre l'auditeur du groupe et le responsable de l'examen de la composante, notamment pour déterminer : • si le responsable de l'examen de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent (y compris en matière d'indépendance); • la compétence professionnelle du responsable de l'examen de la composante; • la participation de l'équipe affectée à l'audit du groupe, le cas échéant; • l'environnement réglementaire dans le cadre duquel le travail du responsable de l'examen de la composante fait l'objet d'une surveillance active.
Communiquer des directives pour le travail sur le groupe	L'auditeur du groupe doit donner des directives en temps opportun au professionnel en exercice responsable de l'examen de la composante sur des questions telles que : • les travaux à effectuer, l'utilisation qui en sera faite ainsi que la forme et le contenu des communications du responsable de l'examen de la composante à l'intention de l'équipe affectée à l'audit du groupe; • les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, y compris les règles en matière d'indépendance; • le seuil de signification qui sera utilisé pour la réalisation de l'examen de la composante; cette directive n'a toutefois pas préséance sur les dispositions du paragraphe 43 de la norme ISRE 2400; • les risques importants, identifiés, d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe; • une liste des parties liées dressée par la direction du groupe; • le détail des procédures spécifiques à mettre en œuvre, telles que l'analyse de certains comptes, l'obtention de détails sur les opérations importantes et les rapprochements intersociétés.

5.1-7 Autres questions

Estimations comptables et justes valeurs

Dans le contexte de son obligation de comprendre l'entité, le professionnel en exercice doit, conformément à l'alinéa 48 a) de la norme ISRE 2400, demander des informations au sujet des estimations comptables et des justes valeurs.

Les estimations comptables et les justes valeurs sont des secteurs où les entités peuvent souvent manipuler leurs états financiers par le biais des estimations de la direction. Cela est vrai en particulier lorsque le parti pris de la direction fait en sorte que les estimations se situent systématiquement à une extrémité de la fourchette des estimations qui seraient considérées comme raisonnables ou encore, lorsqu'il y a un degré élevé d'incertitude de mesure associé aux estimations.

Le degré d'incertitude de mesure associé aux estimations comptables est souvent plus élevé pour les grandes entités complexes que pour les petites entités moins complexes et les micro-entités. Par conséquent, moins les activités de l'entité faisant l'objet de l'examen sont complexes, moins le professionnel en exercice aura de travail à faire. Par exemple, supposons qu'un client d'une petite entité a accepté de régler une commande importante en deux versements dont le second est exigible dans plus de 12 mois seulement. Si la direction a des doutes sur la réception du deuxième versement dans son intégralité, il lui suffirait de constituer une provision pour créances douteuses pour le montant du deuxième versement.

La norme ISRE 2400 (révisée) ne prescrit pas des exigences détaillées en ce qui concerne les estimations comptables et les justes valeurs. Toutefois, lorsqu'il examine les estimations de la direction, le professionnel en exercice devra prendre en compte les éléments suivants.

Tableau 5.1-7A

Mesure à prendre	Description
Identifier les estimations applicables	En se fondant sur la compréhension qu'on a déjà de l'entité, demander des informations sur les opérations, les événements et les situations qui pourraient donner lieu à des anomalies significatives dans les estimations comptables.
Comprendre la méthode de calcul	Au moyen de demandes d'informations, obtenir une compréhension des techniques de mesure employées et des facteurs importants (p. ex., taux d'intérêt, prix des marchandises, etc.) qui ont une incidence sur les estimations et les hypothèses retenues. Demander également des informations au sujet : • du recours ou non, par la direction, aux services d'un expert pour établir les estimations; • des changements ou des tendances survenus pendant la période considérée et qui ont une incidence sur les facteurs mentionnés ci-dessus; • de l'existence d'informations, d'hypothèses et de calculs justificatifs.
Analyser le passé de l'entité en matière d'établissement d'estimations	Mettre en œuvre des procédures analytiques pour évaluer le degré de précision des estimations antérieures en comparant les résultats des estimations (et les justes valeurs) de l'exercice précédent aux résultats réels.
Passer en revue les résultats des calculs	Déterminer s'il y a lieu de passer en revue les calculs effectués et les hypothèses retenues pour établir les estimations de l'exercice considéré. Tenir compte de ce qui suit : • l'ordre de grandeur des estimations comptables; • l'exactitude de préparation des estimations; • la cohérence avec les estimations des exercices précédents (s'enquérir des écarts); • les indications de parti pris possible de la direction ou de fraude par les employés.

Travaux réalisés par d'autres personnes

Paragraphe	Exigence
	Utilisation de travaux réalisés par d'autres personnes
55	Aux fins de l'examen, il peut être nécessaire que le professionnel en exercice utilise des travaux réalisés par d'autres professionnels en exercice ou par une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'assurance. Si, au cours de l'examen, le professionnel en exercice utilise des travaux réalisés par un autre professionnel en exercice ou par un expert, il doit prendre des mesures appropriées pour s'assurer que ces travaux conviennent à ses fins. (Réf. : par. A80)

La norme ISRE 2400 (révisée) ne prescrit pas d'exigences détaillées sur les mesures que le professionnel en exercice doit prendre pour s'assurer du caractère adéquat des travaux réalisés. Cependant, si le professionnel en exercice estime, selon son jugement professionnel, qu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'assurance est nécessaire, il doit prendre en compte les questions suivantes.

Tableau 5.1-7B

Mesure à prendre	Description
Déterminer les travaux requis et leur importance dans le contexte de la mission d'examen	En se fondant sur son jugement professionnel, déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des travaux de l'expert et tenir compte des facteurs suivants : - la probabilité d'anomalies significatives liées à l'objet des travaux de l'expert; - l'importance des travaux de l'expert dans le contexte de la mission d'examen; - les connaissances et l'expérience que possède le professionnel en exercice au sujet des travaux réalisés antérieurement par l'expert; - le fait que l'expert soit soumis ou non à des politiques et procédures de contrôle qualité pertinentes.
Évaluer les compétences de l'expert	Évaluer si l'expert possède les compétences, les capacités et l'objectivité nécessaires. Le professionnel en exercice doit évaluer s'il possède une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert pour évaluer le caractère adéquat des travaux réalisés.
Conclure un accord	S'entendre avec l'expert sur les points suivants : - les rôles et responsabilités respectifs de chacun; - la forme et le contenu des communications de l'expert.
Examen du caractère adéquat des travaux réalisés	Déterminer, par voie d'examen, le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins du professionnel en exercice, y compris la pertinence et le caractère raisonnable des hypothèses, des méthodes, des constatations et des conclusions de l'expert, et si le tout cadre avec la compréhension de l'entité qu'a le professionnel en exercice.

Rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents

Paragraphe	Exigence
	<i>Rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents</i>
56	Le professionnel en exercice doit obtenir des éléments probants indiquant que les états financiers concordent avec les documents comptables sous-jacents de l'entité. (Réf. : par. A94)

On obtient des éléments probants attestant que les états financiers concordent, directement ou par rapprochement, avec les documents comptables sous-jacents en retraçant les montants et soldes des états financiers :

- dans les documents comptables pertinents, comme le grand livre général;
- dans un document ou tableau sommaire, tel que la balance des comptes.

5.1-8 Procédures supplémentaires

Paragraphe	Exigence
	<i>Mise en œuvre de procédures supplémentaires lorsque le professionnel en exercice constate que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives</i>
57	Si le professionnel en exercice prend connaissance d'un ou de points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives, il doit concevoir et mettre en œuvre des procédures supplémentaires suffisantes pour lui permettre : (Réf. : par. A95 à A99) a) soit de conclure que le ou les points en cause ne sont pas susceptibles de faire que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives; b) soit de déterminer que le ou les points en cause font que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives.

Dans chaque mission d'examen, le professionnel en exercice doit effectuer essentiellement des demandes d'informations et mettre en œuvre des procédures analytiques portant sur les secteurs des états financiers :

- qui sont significatifs par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, y compris les informations à fournir;
- où l'existence d'anomalies significatives est probable.

Le professionnel en exercice détermine quels sont ces secteurs en se fondant sur sa compréhension de l'entité.

Si ces procédures fournissent des éléments probants suffisants et appropriés, il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

Cependant, il peut arriver que lorsqu'il met en œuvre ces procédures, le professionnel en exercice prenne connaissance d'un ou de points qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Lorsqu'une telle situation se produit, le paragraphe 57 de la norme ISRE 2400 exige que le professionnel en exercice conçoive et mette en œuvre des procédures supplémentaires qui lui permettront soit de confirmer que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, soit de confirmer que le point n'est pas susceptible de faire que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives.

Prenons un exemple : lorsqu'on demande des informations au sujet de la séparation des périodes concernant les stocks, il devient évident que certains envois de marchandises effectués dans la période considérée ont en réalité été inscrits dans les documents comptables de la période suivante. Si l'inscription erronée de ces envois porte le professionnel en exercice à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

La nature et l'étendue des procédures supplémentaires à mettre en œuvre peuvent varier selon les circonstances et relèvent du jugement professionnel du professionnel en exercice. Les procédures supplémentaires peuvent comprendre notamment :

- des demandes d'informations ou des procédures analytiques supplémentaires qui ciblent l'élément en question; dans le cas de l'exemple sur les stocks mentionné plus haut, on pourrait demander des informations supplémentaires sur les dates d'envoi des commandes expédiées vers la fin de l'exercice et la date d'inscription de ces commandes dans les documents comptables;
- d'autres procédures, telles que les tests de détail ou les confirmations externes, qui permettront de recueillir des éléments probants au sujet de l'élément en question.

Points à prendre en compte pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures supplémentaires :

- les informations tirées des procédures déjà mises en œuvre;
- la compréhension de l'entité, laquelle est mise à jour tout au long de la mission;
- le caractère convaincant des éléments probants nécessaires à l'égard du problème.

Le tableau suivant est tiré du paragraphe A99 de la norme ISRE 2400. Il illustre comment le professionnel en exercice prend connaissance d'un point qui exige la mise en œuvre de procédures supplémentaires.

Tableau 5.1-8A

Nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires

Au cours de la mise en œuvre des demandes d'informations et des procédures analytiques, l'analyse des créances faite par le professionnel révèle l'existence de créances en souffrance d'un montant significatif, à l'égard desquelles aucune provision pour créances irrécouvrables n'a été constituée.

Conséquence

Cette situation amène le professionnel en exercice à croire que le solde des créances dans les états financiers pourrait comporter des anomalies significatives.

Mesure à prendre

Demandes d'informations supplémentaires à la direction pour savoir s'il existe des créances irrécouvrables qui devraient être dépréciées.

Le professionnel en exercice évalue les réponses de la direction à ses demandes d'informations supplémentaires.

Résultat des demandes d'informations supplémentaires

A. Le solde des créances ne contient vraisemblablement pas d'anomalies significatives.

B. Le professionnel en exercice détermine que l'élément en question donne lieu à des anomalies significatives dans les états financiers.

C. Le solde des créances contient vraisemblablement des anomalies significatives, sans toutefois qu'il y ait des éléments probants suffisants et appropriés pour établir que, de fait, la situation donne lieu à des anomalies.

Conclusions dégagées

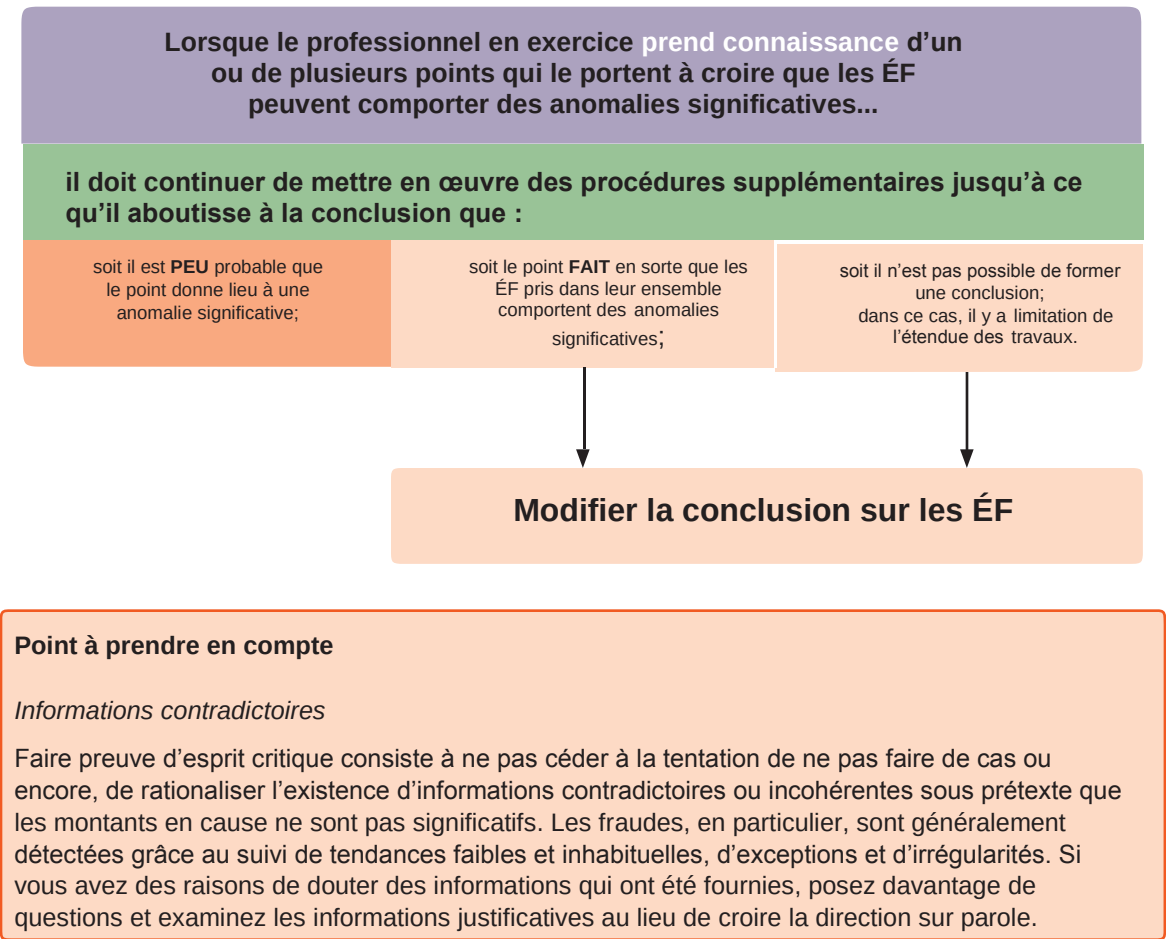
Aucune procédure complémentaire n'est requise.

Aucune procédure complémentaire n'est requise.
Le professionnel en exercice forme la conclusion que les états financiers pris dans leur ensemble contiennent des anomalies significatives.

Le professionnel en exercice doit continuer de mettre en œuvre des procédures supplémentaires (par exemple, demander à la direction de lui fournir une analyse des encaissements postérieurs à la date de clôture pour ces créances, en vue de repérer les créances irrécouvrables) jusqu'à ce qu'il aboutisse à la situation décrite au point A ou au point B.

Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure de conclure que la situation n'est pas susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers pris dans leur ensemble ou d'établir que la situation ne donne pas lieu à des anomalies significatives dans les états financiers pris dans leur ensemble, il doit conclure à l'existence d'une limitation de l'étendue des travaux, de telle sorte qu'il n'est pas en mesure de former une conclusion non modifiée sur les états financiers.

Tableau 5.1-8B



Exemples de procédures supplémentaires

Le tableau ci-dessous montre certains points qui auraient pu porter le professionnel en exercice à croire que les états financiers comporteraient des anomalies significatives et il donne des exemples de procédures supplémentaires qui pourraient être mises en œuvre dans les circonstances. Le professionnel en exercice doit mettre en œuvre des procédures qui sont fondées sur son jugement professionnel et qui tiennent compte de la situation particulière du client.

Après avoir mis en œuvre chaque procédure supplémentaire, le professionnel en exercice doit prendre du recul et se demander si l'information obtenue confirme ou dissipe ses doutes quant à l'existence possible d'une anomalie significative dans les états financiers. Si le résultat de la mise en œuvre de la procédure confirme ou dissipe le doute, il n'est pas nécessaire d'appliquer d'autres procédures complémentaires. Dans la négative, le professionnel en exercice devra passer à la procédure suivante.

Tableau 5.1-8C

Provisions pour stocks excessives	
Cause de préoccupation	Anomalies significatives potentielles dans les états financiers
Le directeur des ventes nous a indiqué qu'il n'y avait aucune difficulté à écouler les éléments de stock. La direction semble évasive quant aux motifs justifiant les provisions constituées pour des éléments de stock particuliers. La présidente nous a indiqué dans le passé qu'elle souhaitait réduire au minimum les impôts à payer et se préparer en vue de périodes difficiles à venir.	La provision comptabilisée pour les stocks à rotation lente et désuets pourrait être grandement supérieure au montant réellement exigé.

Provisions pour stocks excessives

Exemples de procédures supplémentaires	Question réglée? <i>Dans l'affirmative, arrêter.</i>
Identifier les faits nouveaux (p. ex., nouvelles technologies, innovations ou produits d'un concurrent) qui pourraient rendre désuet un élément de stock particulier.	
Inspecter physiquement l'état des éléments de stock (faisant l'objet de provisions).	
Demander des informations au sujet de rabais, de promotions ou de baisses de prix sur les éléments de stock faisant l'objet de provisions.	
Examiner les ventes après la date de clôture des éléments de stock faisant l'objet de provisions. Si des ventes ont été effectuées, tenir compte du volume et des modalités de rabais.	
Passer en revue les fluctuations (entrées et sorties) des éléments de stock en question. Par exemple, l'achat récent de stocks pourrait indiquer qu'aucune provision n'est nécessaire à la date de clôture.	
Passer en revue le dénouement réel de provisions semblables constituées au cours de périodes antérieures.	

Démarcation inadéquate des ventes

Cause de préoccupation	Anomalies significatives potentielles dans les états financiers
En passant en revue les événements postérieurs, nous avons noté une forte augmentation des ventes dans le mois suivant la fin de la période. La direction n'a pas fourni d'explication précise justifiant cette augmentation, outre le fait que les ventes ont été bonnes pendant ce mois.	Sous-évaluation des ventes. Certaines ventes inscrites dans la période suivant la date de clôture auraient peut-être dû être enregistrées dans l'exercice considéré (erreur possible de coupure de l'exercice).
Exemples de procédures supplémentaires	Question réglée? <i>Dans l'affirmative, arrêter.</i>
Examiner le caractère adéquat des méthodes et procédures de coupure de l'entité et leur application.	
Examiner quelques factures de montants élevés établies après la date de clôture pour déterminer si les ventes ont été comptabilisées dans la bonne période.	
Déterminer s'il pourrait s'agir d'opérations entre parties liées ou s'il existe des indications de contournement des contrôles par la direction.	

Marges brutes inhabituelles

Cause de préoccupation	Anomalies significatives potentielles dans les états financiers
Les marges brutes de l'entité varient considérablement par rapport à celles des périodes antérieures et celles de son secteur d'activité. La direction n'a pas fourni d'explication précise justifiant cette variation.	Les ventes ou les charges pourraient être surévaluées ou sous-évaluées ou encore, certains produits ou certaines charges pourraient être comptabilisés de manière incorrecte dans les documents comptables.
Exemples de procédures supplémentaires	Question réglée? <i>Dans l'affirmative, arrêter.</i>
Examiner les relations qui existent avec d'autres comptes, tels que la rotation des stocks, les achats et les créances, afin de voir s'il existe des variations similaires dans ces comptes par rapport aux attentes.	
Si la marge brute a augmenté, voir s'il manque des comptes de charges.	
Si la marge brute a diminué, examiner la possibilité qu'il y ait des ventes non enregistrées.	
S'enquérir de ventes à forts rabais et d'achats de matériel à des prix plus élevés que les prix habituels.	
S'enquérir de l'application cohérente des méthodes de comptabilisation des produits et de l'exactitude de la coupure de l'exercice.	

Marges brutes inhabituelles

Exemples de procédures supplémentaires	Question réglée? <i>Dans l'affirmative, arrêter.</i>
Comparer le solde de chaque compte entrant dans le calcul de la marge à son solde de clôture de l'exercice précédent afin de déceler des écarts, puis analyser les comptes en conséquence.	
Utiliser l'information disponible sur le secteur d'activité du client pour comparer les divers comptes. Si le cabinet a un autre client dans le même secteur d'activité, comparer chaque type de compte en pourcentage des ventes.	

Évaluation incertaine des placements

Cause de préoccupation	Anomalies significatives potentielles dans les états financiers
Il n'y a pas d'éléments probants à l'appui de la valeur comptabilisée d'un certain nombre de titres qui n'ont pas été négociés depuis plusieurs mois. Il y a un écart important entre les cours acheteur et vendeur de ces titres.	La valeur comptabilisée des placements pourrait être surévaluée et, dans ce cas, les placements devraient donc faire l'objet d'une réduction de valeur pour dépréciation.
Exemples de procédures supplémentaires	Question réglée? <i>Dans l'affirmative, arrêter.</i>
Demander à la direction d'obtenir les états financiers les plus récents ainsi que de l'information sur tout événement récent qui pourrait indiquer qu'il y a une perte de valeur des placements.	
Penser à faire appel à un expert externe pour vous aider à faire une évaluation objective de la valeur des placements.	

Ventes fictives

Cause de préoccupation	Anomalies significatives potentielles dans les états financiers
L'entité est sur le point de ne pas respecter les clauses restrictives de l'emprunt bancaire. Un certain nombre de notes de crédit ayant trait à des ventes effectuées juste avant la fin de l'exercice ont été établies immédiatement après la date de clôture. Certains stocks difficiles à écouler et dévalués ont été vendus sans explication juste avant la fin de l'exercice.	Les ventes sont surévaluées et il est possible qu'on ait supprimé les provisions pour stocks difficiles à écouler, ce qui peut gonfler les profits et empêcher la violation des clauses restrictives de l'emprunt bancaire.
Exemples de procédures supplémentaires	Question réglée? <i>Dans l'affirmative, arrêter.</i>
Examiner les notes de crédit établies au cours de l'exercice afin de déterminer si les notes de crédit dressées après la fin de l'exercice sont inhabituelles d'une quelconque manière.	
Examiner un échantillon de notes de crédit établies après la fin de l'exercice ainsi que les raisons de leur établissement.	
Vérifier si les clients pour lesquels des notes de crédit ont été établies existent réellement et s'il peut s'agir de parties liées.	
Déterminer si les autres notes de crédit établies ont trait à des ventes de stocks difficiles à écouler.	
Vérifier si les factures de ventes imprévues de stocks difficiles à écouler ont été payées ultérieurement.	
Examiner toute autre vente imprévue et importante de stocks difficiles à écouler réalisée vers la fin de l'exercice.	

Dans certaines situations, des procédures supplémentaires, comme l'envoi de demandes de confirmation de créances ou l'observation de l'inventaire physique, peuvent être mises en œuvre à la demande de la direction ou des RG. Il s'agit de «procédures convenues» qui ne font habituellement pas partie des procédures mises en œuvre dans une mission d'examen. Il est conseillé de s'assurer que la direction comprenne clairement que c'est le cas.

Dans ces cas :

- le professionnel en exercice mentionne dans les feuilles de travail les raisons qui justifient la mise en œuvre de ces procédures supplémentaires et il les mentionne dans la lettre de mission;
- le professionnel en exercice s'entend avec la direction ou les RG sur la question de savoir s'il est nécessaire de préparer un rapport distinct sur les résultats de la mise en œuvre des procédures supplémentaires.

5.1-9 Événements postérieurs à la date de clôture

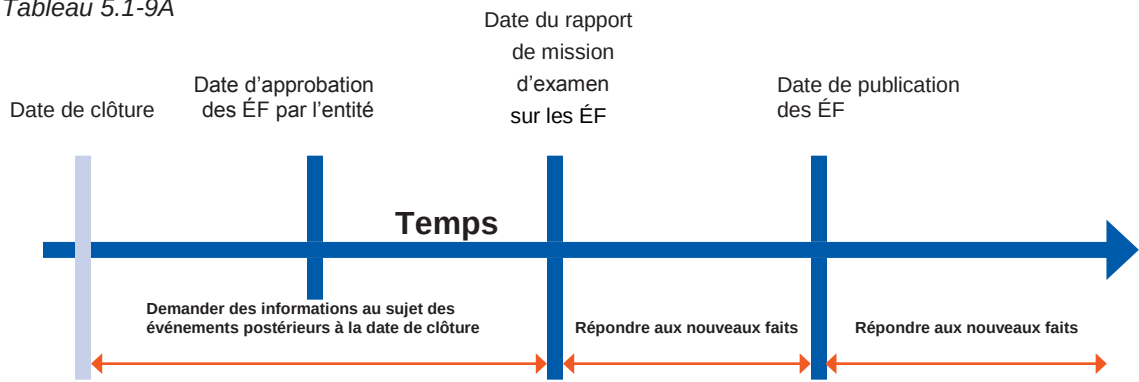
Paragraphe	Exigence
	Événements postérieurs à la date de clôture
58	Si le professionnel en exercice prend connaissance d'événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, il doit demander à la direction de corriger ces anomalies.
59	Le professionnel en exercice n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures à l'égard des états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport, mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, s'il en avait eu connaissance à la date de son rapport, aurait pu l'amener à modifier celui-ci, il doit : a) s'en entretenir avec la direction ou avec les responsables de la gouvernance, selon le cas; b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés; c) si les états financiers doivent être modifiés, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter la question dans les états financiers.
60	Si la direction refuse de modifier les états financiers alors que le professionnel en exercice considère qu'une modification s'impose et qu'il a déjà délivré son rapport à l'entité, le professionnel en exercice doit demander à la direction et aux responsables de la gouvernance de ne pas distribuer les états financiers à des tiers avant d'y avoir apporté les modifications nécessaires. Si les états financiers sont malgré tout publiés sans que les modifications nécessaires aient été apportées, le professionnel en exercice doit tenter, par des mesures appropriées, d'éviter que des tiers s'appuient sur son rapport.

Les «événements postérieurs à la date de clôture» s'entendent :

- des événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice sur les états financiers;
- des faits dont le professionnel en exercice prend connaissance après la date du rapport de mission d'examen mais avant la date de publication du rapport;
- des faits dont le professionnel en exercice prend connaissance après la date de publication de son rapport pour utilisation par des tiers.

Cela est illustré dans le tableau suivant.

Tableau 5.1-9A



La norme ISRE 2400 (révisée) n'oblige pas le professionnel en exercice à procéder à une recherche active d'événements postérieurs à la date de clôture dans le cadre d'une mission d'examen, mais l'alinéa 48 e) de cette norme l'oblige toutefois à procéder à des demandes d'informations auprès de la direction sur les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport.

Tableau 5.1-9B

Procédure	Description
Demandes d'informations sur les événements survenus après la date de clôture mais avant la date du rapport	Demander à la direction si elle a identifié les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations, et le traitement qu'elle a accordé à ces événements. Voici certains éléments à considérer : • nouveaux engagements, nouveaux emprunts ou nouvelles garanties; • ventes ou acquisitions d'actifs qui sont survenues ou qui sont prévues; • augmentation des capitaux propres ou des capitaux d'emprunt; • accords de fusion ou de liquidation; • actifs qui ont été expropriés par le gouvernement ou ont été détruits; • procès, litiges et éventualités; • ajustements comptables inhabituels apportés ou envisagés par l'entité; • s'il s'est produit des événements qui feraient douter de la validité de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ou qui mettent en cause le caractère approprié des autres méthodes comptables; • événements ayant une incidence sur l'évaluation des estimations ou des provisions comprises dans les états financiers; • événements pertinents par rapport à la recouvrabilité des actifs. Si le professionnel en exercice prend connaissance d'un point qui le porte à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives, il pourrait mettre en œuvre les procédures supplémentaires suivantes : • lire les procès-verbaux des réunions (de la direction et des RG) tenues après la date de clôture ou s'enquérir des questions abordées lors des réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas disponibles; • prendre connaissance de tout rapport financier publié après la date de clôture; • examiner la correspondance récente entre l'entité et son conseiller juridique.

Procédure	Description
Le professionnel en exercice prend connaissance de nouveaux faits après la date de son rapport.	<i>Le professionnel en exercice n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures à l'égard des états financiers après la date de son rapport.</i> S'entretenir de la question avec la direction et, le cas échéant, avec les RG. Déterminer si les états financiers doivent être modifiés et, dans l'affirmative : • s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question; si la direction refuse de modifier les états financiers, envisager la possibilité de formuler une conclusion modifiée; • lorsque cela est possible, demander à la direction de ne pas publier le rapport tant que les modifications n'ont pas été apportées; si le rapport est publié malgré cette demande, prendre les mesures appropriées (après consultation des conseillers juridiques) pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient de manière inappropriée sur son rapport; • se demander s'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, telles que des demandes d'informations sur d'autres événements postérieurs à la date de clôture; • formuler une nouvelle conclusion sur les états financiers modifiés; • déterminer s'il faut obtenir des conseils juridiques. Si le rapport de mission d'examen a déjà été publié, faire ce qui suit, en plus d'appliquer les mesures énoncées ci-dessus : • examiner les dispositions prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers et le rapport publiés antérieurement sont informées de la situation; • déterminer s'il faut obtenir des conseils juridiques.

5.1-10 Déclarations écrites

Paragraphe	Exigence
Déclarations écrites	
61	Le professionnel en exercice doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités décrites dans les conditions convenues pour la mission. La déclaration écrite doit mentionner : (Réf. : par. A100 à A102) - que la direction s'est acquittée de sa responsabilité quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, et qu'elle a fourni au professionnel en exercice toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les conditions de la mission; - que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers. Lorsque la direction est tenue par des textes légaux ou réglementaires de rendre publiques des communications écrites concernant ses responsabilités, et que le professionnel en exercice détermine que ces communications contiennent tout ou partie des déclarations exigées aux alinéas a) et b), les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la déclaration écrite.
62	Le professionnel en exercice doit aussi demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites affirmant qu'elle lui a communiqué : (Réf. : par. A101) - l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elle avait connaissance; - tous les faits importants ayant trait à des cas de fraude avérés ou suspectés dont elle avait connaissance et qui peuvent avoir eu une incidence sur l'entité; - toute situation actuelle ou potentielle de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont elle avait connaissance et qui a une incidence sur les états financiers de l'entité; - toutes les informations pertinentes quant à l'utilisation de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans les états financiers; - que tous les événements survenus après la date des états financiers et pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige un redressement ou la communication d'informations ont donné lieu à un redressement ou à la communication d'informations; - les engagements, obligations contractuelles et éventualités significatifs ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris sur les informations à fournir; - les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues par l'entité au cours de la période de présentation de l'information financière considérée.

Paragraphe	Exigence
63	Si la direction néglige de fournir une ou plusieurs déclaration(s) écrite(s) demandée(s), le professionnel en exercice doit : (Réf. : par. A100) a) s'entretenir de la situation avec la direction ou avec les responsables de la gouvernance, selon le cas; b) revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général; c) prendre les mesures appropriées, y compris déterminer l'effet possible sur la conclusion du rapport qu'il délivre selon la présente norme ISRE.
64	Le professionnel en exercice doit formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers ou, s'il y a lieu, démissionner, si les textes légaux ou réglementaires applicables lui permettent de le faire, dans les cas suivants : a) lorsqu'il juge le doute concernant l'intégrité de la direction suffisamment important pour conclure que les déclarations écrites ne sont pas fiables; b) lorsque la direction ne fournit pas les déclarations exigées au paragraphe 61.
Date des déclarations écrites et périodes couvertes	
65	La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport du professionnel en exercice, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes dont il est question dans le rapport du professionnel en exercice.

Dans sa déclaration écrite, la direction doit affirmer qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités décrites dans les conditions convenues pour la mission; elle doit confirmer les déclarations importantes faites durant la mission et affirmer que l'information fournie était complète (c'est-à-dire qu'il n'y avait pas d'opérations manquantes ou de faits cachés). Le fait que la direction modifie ou ne fournisse pas les déclarations écrites demandées peut signaler au professionnel en exercice l'existence possible d'un ou de plusieurs problèmes importants.

Durant la mission, la direction fera un certain nombre de déclarations verbales en réponse aux diverses demandes d'informations et analyses (par exemple sur la suffisance de la provision pour créances douteuses ou sur l'absence de procès intentés contre l'entité). Si le professionnel en exercice estime nécessaire d'obtenir, en sus des déclarations exigées par la norme, une ou plusieurs déclarations écrites afin d'étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers, il peut demander à la direction ou aux RG de les fournir dans la lettre d'affirmation ou dans une lettre distincte.

L'obtention de déclarations écrites de la direction ne doit pas remplacer les demandes d'informations et les analyses portant sur les secteurs significatifs des états financiers ou les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable.

La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport sur les états financiers, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites porteront sur l'ensemble des états financiers et des périodes (de la période) mentionnés dans le rapport de mission d'examen.

Les facteurs à prendre en considération sont décrits dans le tableau suivant.

Tableau 5.1-10A

Lettre d'affirmation	
Forme	Les déclarations écrites doivent être adressées au professionnel en exercice et prennent habituellement la forme d'une lettre.
Caractère significatif	Discuter avec la direction de la pertinence du caractère significatif pour les déclarations écrites requises. Préciser que le caractère significatif ne s'applique pas à certaines déclarations écrites (telles que la fraude, la non-conformité aux textes légaux et réglementaires, l'exhaustivité des informations fournies et la présentation des états financiers).
Contenu	Déclarations écrites, telles que décrites aux paragraphes 61 et 62 de la norme ISRE 2400. Se reporter aussi à l' annexe H , qui contient un exemple de lettre d'affirmation.
Date	Date du rapport de mission d'examen ou juste avant cette date.
Signatures	La lettre est habituellement signée par le chef de la direction et le directeur financier ou d'autres personnes occupant des postes équivalents au sein de l'entité. Dans certains cas, le professionnel en exercice peut également souhaiter obtenir des déclarations écrites particulières d'autres personnes, comme un autre membre de l'équipe de direction ou un administrateur.

Lettre d'affirmation

Si la direction refuse de signer la lettre

- a) S'entretenir de la question avec la direction et avec les RG.
- b) Revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général.
- c) Prendre les mesures appropriées, y compris déterminer l'effet possible sur la conclusion du rapport que le professionnel en exercice délivre.

Notes :

- Lorsque la direction est tenue par un texte légal ou réglementaire local de rendre publiques des communications écrites concernant ses responsabilités, et que le contenu de ces communications est très semblable aux déclarations exigées mentionnées ci-dessus, les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la déclaration écrite. La mention des responsabilités de la direction dans des textes légaux ou réglementaires ne saurait pas toutefois se substituer aux déclarations écrites demandées, car elle ne comprend pas suffisamment d'informations pour que le professionnel en exercice puisse être convaincu que toutes les déclarations nécessaires ont été faites consciencieusement.
- Le professionnel en exercice peut accepter des déclarations écrites dont le libellé est tempéré (par exemple, une formulation telle que «les déclarations sont faites au mieux de la connaissance de la direction et en toute bonne foi»), s'il est convaincu que la lettre est signée par une personne dont les responsabilités et les connaissances sont pertinentes par rapport à la question visée par les déclarations.

Il y a lieu de se reporter à l'[annexe H](#) pour un exemple de déclarations écrites de la direction.

Point à prendre en compte

Envisager de demander aux RG de signer certaines déclarations écrites particulières sur la base des responsabilités précises des RG. Cela peut être exigé dans certains pays.

5.2 ÉVALUER LES ÉLÉMENTS PROBANTS OBTENUS

Paragraphe	Exigence
	Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre
66	Le professionnel en exercice doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre sont suffisants et appropriés et, dans la négative, mettre en œuvre les autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances pour être en mesure de former une conclusion sur les états financiers. (Réf. : par. A103)
67	Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une conclusion, il doit s'entretenir avec la direction et avec les responsables de la gouvernance, selon le cas, des incidences de cette limitation sur l'étendue de l'examen. (Réf. : par. A104 et A105)
	Évaluer l'incidence possible sur le rapport du professionnel en exercice
68	Le professionnel en exercice doit évaluer les éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre afin d'en déterminer l'incidence sur son rapport. (Réf. : par. A103)

5.2-1 Supervision et revue

L'alinéa 25 b) de la norme ISRE 2400 précise que l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction, de la supervision, de la planification et de la réalisation de la mission d'examen dans le respect des normes professionnelles et des textes légaux et réglementaires applicables.

Afin de s'assurer que les travaux sont effectués dans le respect des normes professionnelles, les cabinets doivent concevoir et élaborer des politiques et des procédures de contrôle qualité visant la supervision et la revue des travaux des membres moins expérimentés de l'équipe de mission par des membres plus expérimentés de l'équipe. Il y a lieu de se reporter au paragraphe 33 de la norme ISQC 1.

Dans le contexte des PMC, il est possible qu'un professionnel exerçant à titre individuel travaille seul plutôt que comme membre d'une équipe. Cette exigence ne serait pas pertinente dans de telles circonstances. Pour de plus amples renseignements, se reporter au document de questions et réponses publié par les permanents de l'IAASB et intitulé [Staff Questions & Answers — Applying ISQC 1 Proportionately with the Nature and Size of a Firm](#).

Tableau 5.2-1A

Caractéristiques de la supervision et de la revue	Les travaux sont réalisés conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.
	Les questions importantes sont relevées pour un examen plus approfondi.
	Des consultations appropriées ont eu lieu et les conclusions qui en ont été tirées ont été consignées en dossier et mises en œuvre.
	La nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ont été consignés en dossier et revus de façon appropriée au besoin.
	Les travaux effectués permettent d'étayer les conclusions dégagées et sont consignés en dossier de façon appropriée.
	Les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour étayer le rapport.
	Les objectifs des procédures mises en œuvre ont été atteints.
	On a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder la conclusion sur les états financiers.
Revue de contrôle qualité de la mission	Lorsqu'elle est nécessaire, la revue de contrôle qualité de la mission (RCQM) fournit une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport. Il est peu probable que de nombreuses missions d'examen réalisées par des PMC doivent être soumises à une RCQM. Les cabinets devraient cependant établir des critères appropriés indiquant le type de missions d'examen qui seraient soumises à une RCQM (se reporter au paragraphe 35 de la norme ISQC 1). Il pourrait s'agir, par exemple, de missions réalisées pour les types d'entités suivants : • les entités dont la taille est supérieure à un seuil donné; • les entités comptant un grand nombre d'utilisateurs de leurs états financiers; • les entités bien connues du public; • les entités qui concluent des opérations très complexes; • les entités qui ont des méthodes comptables inhabituelles ou controversées; • les entités qui font partie d'un secteur d'activité que le professionnel en exercice ne connaît pas.

La norme ISQC 1 indique seulement qu'il faut faire une RCQM, mais elle ne précise pas comment la revue des feuilles de travail doit être effectuée. Pour beaucoup de missions d'examen à faible risque, le professionnel en exercice peut très bien effectuer les travaux puis simplement revoir les travaux qu'il a faits.

5.2-2 A-t-on obtenu des éléments probants suffisants et appropriés?

Après avoir mis en œuvre les procédures de mission d'examen, le professionnel en exercice doit évaluer si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés et, dans la négative, mettre en œuvre les autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances.

Certains des points à prendre en considération sont décrits dans le tableau suivant.

Tableau 5.2-2A

Points à considérer	Mesures à prendre
Seuil de signification	Déterminer si le seuil de signification établi au début de la mission devrait être modifié à la lumière d'informations obtenues ultérieurement. En évaluant les résultats des procédures mises en œuvre, se demander s'il existe un ou des points qui pourraient faire en sorte que les états financiers comportent des anomalies significatives. Dans l'affirmative, il faut réunir plus d'éléments probants.
Résultats inattendus ou incohérences	Faire preuve d'esprit critique dans l'évaluation des réponses et des informations fournies par la direction. Si les informations obtenues en réponse aux demandes d'informations ne concordent pas avec la compréhension de l'entité, si elles sont inhabituelles ou si elles sont contraires aux attentes établies par suite de la mise en œuvre de procédures analytiques ou ne cadrent pas avec les attentes, penser aux procédures supplémentaires qu'il faudra mettre en œuvre pour confirmer ou dissiper la préoccupation concernant l'existence d'anomalies significatives dans les états financiers.

Point à considérer	Mesures à prendre
Anomalie détectée	Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci. Compte tenu de cela, identifier toute anomalie non corrigée de la période précédente et évaluer son incidence sur la période considérée. Lorsque des anomalies sont détectées dans la période considérée (par exemple des erreurs d'écriture, l'utilisation d'hypothèses erronées pour l'établissement des estimations, l'application incorrecte des méthodes comptables), elles peuvent être cumulées (idéalement dans une seule feuille de travail), et leur nature et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites peuvent être prises en compte. Si le professionnel en exercice prend connaissance d'autres anomalies qui pourraient faire en sorte que les états financiers comportent des anomalies significatives, il doit alors mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Évaluer l'incidence de toute anomalie non corrigée. On peut demander à la direction de corriger les anomalies à mesure qu'elles sont détectées ou encore, à la fin de la mission. Si la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies, l'interroger sur les raisons de son refus et considérer l'incidence du refus sur la conclusion sur les états financiers.
Caractère approprié des procédures mises en œuvre	À la lumière des informations maintenant disponibles, les procédures mises en œuvre ont-elles fourni les éléments probants attendus et a-t-on retenu des hypothèses appropriées pour en établir la nature, le calendrier et l'étendue? Dans la négative, il y aurait lieu de mettre en œuvre les procédures supplémentaires jugées nécessaires dans les circonstances.
Informations obtenues et conclusions tirées	Les résultats des procédures ont-ils été consignés en dossier adéquatement et les conclusions tirées étaient-elles appropriées dans les circonstances? Il faut s'assurer que : a) les éléments probants obtenus par suite de la mise en œuvre des procédures sont suffisants pour étayer les conclusions tirées et que l'on n'a pas tiré des conclusions trop générales (p. ex., en ne prenant pas en compte un certain nombre de petites inexactitudes décelées); b) l'on n'a pas négligé de déceler des situations inhabituelles; c) les conclusions appropriées ont été tirées.
Incidence sur le rapport	La dernière étape du processus d'évaluation consiste à déterminer le caractère suffisant des éléments probants obtenus et l'incidence des constatations sur le rapport de mission d'examen.

Dans certaines circonstances, il sera tout simplement impossible de mettre en œuvre une procédure particulière prévue. À titre d'exemple, il se pourrait qu'un membre influent de la direction soit absent au moment de l'examen ou encore, que certains documents ne soient pas disponibles. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'examen si l'on est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre d'autres procédures.

Éléments probants insuffisants

Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour former une conclusion, il doit s'entretenir avec la direction et avec les responsables de la gouvernance, selon le cas :

- a) de la nature et des raisons des limitations;
- b) des incidences de ces limitations sur l'étendue de l'examen et sur la conclusion.

Point à prendre en compte

Anomalies

La plupart des anomalies de nature quantitative peuvent être regroupées de façon à ce que l'incidence globale sur les états financiers puisse être évaluée. Cependant, certaines anomalies (comme les informations incomplètes ou inexactes fournies dans les états financiers) et les constatations de nature qualitative (comme l'existence possible d'une fraude) ne peuvent être cumulées. Ces anomalies doivent être consignées en dossier et évaluées de façon individuelle. Toutefois, leur incidence sur les états financiers pris dans leur ensemble doit aussi être évaluée à l'étape de la revue d'ensemble.

Paragraphe	Exigence
	Documentation
93	La documentation préparée relativement à l'examen atteste que celui-ci a été réalisé conformément à la présente norme ISRE et aux exigences pertinentes des textes légaux et réglementaires, et elle constitue un relevé suffisant et approprié des éléments qui permettent au professionnel en exercice d'étayer son rapport. Le professionnel en exercice doit consigner sans délai indu les aspects suivants de la mission, de manière suffisamment détaillée pour permettre à un professionnel en exercice expérimenté n'ayant pas participé à la mission d'acquiescer une compréhension de ceux-ci : (Réf. : par. A145) a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre afin de se conformer à la présente norme ISRE et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables; b) les résultats de la mise en œuvre des procédures et les conclusions que le professionnel en exercice a formées en se fondant sur ces résultats; c) les questions importantes soulevées au cours de la mission, les conclusions tirées par le professionnel en exercice à leur sujet et les jugements professionnels importants qu'il lui a fallu porter pour former ces conclusions.
94	Dans la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre selon la présente norme ISRE, le professionnel en exercice doit consigner : a) qui a réalisé les travaux et à quelle date ils ont été achevés; b) qui a passé en revue les travaux effectués aux fins du contrôle qualité de la mission ainsi que la date et l'étendue de cette revue.
95	Le professionnel en exercice doit aussi consigner des informations sur les entretiens qu'il a eus avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes au sujet de questions importantes soulevées au cours de la mission, y compris la nature de ces questions.
96	Si, au cours de la mission, le professionnel en exercice a relevé des informations qui ne concordaient pas avec ses constatations sur des questions importantes ayant une incidence sur les états financiers, il doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences.

5.3-1 Documentation

Voici les principes de base à considérer dans la préparation de la documentation. La documentation doit :

- être bien organisée (idéalement, il faudrait avoir un système normalisé d'indexage des dossiers);
- comporter des renvois;
- être claire et concise;
- être suffisante en soi; il ne devrait pas être nécessaire d'avoir recours à des explications verbales additionnelles pour comprendre :
 - les procédures mises en œuvre;
 - les résultats des procédures mises en œuvre et les conclusions tirées ainsi que les questions importantes relevées lors de la mission;
 - la manière dont les conclusions ont été dégagées sur les questions importantes et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.

La documentation du dossier fournit la preuve que :

- les conditions préalables à l'acceptation de la mission ont été réunies;
- la mission a été planifiée adéquatement, y compris la détermination du seuil de signification;
- l'on a acquis une compréhension de l'entité et l'on a identifié les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable;
- les procédures d'examen ont été effectivement mises en œuvre et des résultats ont été obtenus (et les éléments probants à l'appui ont été examinés et des conclusions appropriées ont été tirées);
- les questions importantes relevées et les conclusions tirées au cours de la mission ont été documentées de façon appropriée; cela comprend la manière dont les jugements professionnels importants ont été portés pour tirer ces conclusions;
- l'expression d'une assurance limitée sur les états financiers pris dans leur ensemble était la conclusion appropriée à tirer des éléments probants obtenus.

L'exigence du paragraphe 93 de la norme ISRE 2400 en matière d'exhaustivité des informations en dossier vise à faire en sorte qu'un professionnel en exercice expérimenté n'ayant pas participé à la mission puisse comprendre les travaux effectués, les questions importantes soulevées et les conclusions tirées.

Il y a lieu de se reporter aux exemples de documentation des missions d'examen à la section 5.1 du présent chapitre.

Point à prendre en compte

Recours à des listes de contrôle

Il faut toujours prendre le temps d'adapter les procédures d'examen à la situation particulière de l'entité faisant l'objet de la mission. N'oubliez pas que les demandes d'informations et les procédures analytiques initiales doivent porter uniquement sur les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable ou sur les secteurs qui sont considérés comme significatifs pour les états financiers pris dans leur ensemble.

Certains cabinets utilisent des listes de contrôle standard pour s'assurer que tous les secteurs des états financiers ont été abordés de façon approfondie. Cette façon de faire peut conduire à l'exécution d'une trop grande quantité de travaux. Toutes les demandes d'informations et analyses énumérées dans une liste de contrôle standard ne s'appliquent pas nécessairement à toutes les missions. Les listes de contrôle peuvent toutefois être utiles dans certaines situations, en particulier pour aider le professionnel en exercice à s'assurer qu'il n'a pas oublié de considérer un secteur particulier.

Il est conseillé de supprimer de la liste de contrôle les procédures portant sur les secteurs non significatifs ainsi que les demandes d'informations standard qui ne portent pas sur des secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable. Il faut cependant penser à y ajouter les procédures pertinentes qui portent sur les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable.

Autre point important concernant le recours aux listes de contrôle : ne pas se contenter de consigner en dossier que la demande d'informations a été effectuée, mais fournir aussi des détails appropriés sur la réponse obtenue de l'entité.

L'ampleur et le style précis de la documentation contenue dans le dossier sont au bout du compte une question de jugement professionnel, mais la documentation peut comprendre les éléments indiqués dans le tableau suivant.

Tableau 5.3-1A

Information préparée par le professionnel en exercice	
Préparation	• Déterminer la nature de la mission à réaliser et l'échéancier, etc. • Effectuer une évaluation de l'indépendance et du risque de mission. • Obtenir une lettre de mission signée.
Compréhension de l'entité	• Déterminer le RIFA qui sera utilisé. • Informations sur les quatre aspects spécifiques de la compréhension exigés selon la norme ISRE 2400 (révisée).
Planification	• Déterminer les éléments qui sont significatifs. • Déterminer les secteurs des états financiers qui sont significatifs. • Déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable. • Liste des demandes d'informations et des procédures analytiques prévues. • Notes de planification ou autres documents similaires.
Travaux réalisés	• Résultats de la mise en œuvre des procédures et conclusions que le professionnel en exercice a tirées en se fondant sur ces résultats. Cela comprend : a) le nom de la personne qui a effectué les travaux et la date à laquelle ils ont été achevés; b) le nom des membres du personnel interrogés de l'entité et la date de l'entrevue; c) le détail des points abordés, des questions importantes soulevées et la nature de ces questions; d) les résultats de la mise en œuvre des procédures analytiques, y compris : ○ les informations utilisées; ○ les explications des écarts et des éléments inhabituels; ○ l'évaluation des constatations à la lumière d'autres informations comme la compréhension de l'entité; e) une liste des procédures supplémentaires mises en œuvre considérées comme nécessaires dans les circonstances. • La liste des anomalies identifiées et si elles ont été corrigées ou non. • Toute question inhabituelle examinée au cours de la réalisation de la mission, y compris la façon dont ces questions ont été résolues.

Information préparée par le professionnel en exercice

Conclusions et rapports

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre afin de se conformer à la norme ISRE 2400 (révisée) et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.
- Les questions importantes ayant fait l'objet d'entretiens avec la direction et les RG.
- Les questions importantes relevées au cours de la mission, y compris la nature de ces questions, la manière dont les conclusions ont été dégagées et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.
- Qui a passé en revue les travaux effectués aux fins du contrôle qualité de la mission ainsi que la date et l'étendue de cette revue.
- Les conclusions tirées sur les résultats des procédures mises en œuvre et le libellé du rapport de mission d'examen.
- Une lettre d'affirmation signée par la direction.

Organisation du dossier

Il n'y a pas de méthode prescrite d'organisation des dossiers de mission. Beaucoup de cabinets préparent toutefois un nouveau dossier de mission pour chaque période visée par un examen et tiennent un dossier permanent des documents de référence, qu'ils mettent à jour au besoin. Selon les circonstances de la mission, le contenu du dossier de mission pourrait être organisé de la manière indiquée dans le tableau ci-dessous.

Tableau 5.3-1B

Type de dossier	Contenu habituel
Permanent	Compréhension de l'entité (mise à jour à chaque période).
	Principales politiques et procédures ayant une incidence sur l'information financière.
	Organigrammes.
	Politiques, procédures et autres documents pertinents, tels que les directives pour le dénombrement des stocks, les procédures de coupure de l'exercice et la préparation des estimations.
	Historiques des postes comme les immobilisations corporelles et les résultats non distribués.
	Ententes de participation aux bénéfices et contrats de gestion.
	Accords de redevances et contrats de location.
	Correspondance particulière avec la direction de l'entité.
	Documents d'émission d'actions et documents de constitution en société.
	Documents pertinents relatifs à la société, notamment les lettres patentes, les règlements administratifs, l'information sur la restructuration et le registre des actionnaires.
Période considérée	Rapprochement ou concordance des états financiers et des documents sous-jacents.
	Notes de planification, etc.
	Demandes d'informations et analyses ayant trait : • à la mise à jour de la compréhension de l'entité; • aux soldes significatifs des actifs, des passifs et des capitaux propres; • aux secteurs où l'existence d'anomalies significatives est probable; • aux produits et aux charges.
	Déclarations écrites de la direction.
	Documents d'achèvement des dossiers (p. ex., listes de contrôle).
	Toute autre correspondance échangée avec le client, notamment les lettres de mission, les constatations de la mission d'examen ainsi que toute recommandation formulée au sujet de questions telles que les déficiences du système de contrôle interne du client.
	Le nom de la personne qui a effectué les travaux sur chaque document en dossier et la date à laquelle ces travaux ont été achevés, ainsi que le nom de la personne qui a revu les travaux effectués (aux fins du contrôle qualité) et la date et l'étendue de cette revue.
	Listes de contrôle de l'information financière (pour assurer la présentation et la communication appropriées d'informations dans les états financiers).
	Les états financiers et la conclusion de la mission d'examen.

5.3-2 Constitution du dossier

Aux termes de la norme ISQC 1, les cabinets doivent fixer des limites de temps qui tiennent compte de la nécessité d'achever la constitution des dossiers de mission définitifs en temps opportun. Par exemple, le délai fixé pour l'achèvement de la constitution du dossier pourrait être fixé à 60 jours à compter de la date du rapport de mission.

Point à prendre en compte

Le temps nécessaire à l'achèvement de la constitution du dossier de mission concerne uniquement les questions administratives. Il ne comprend pas le temps supplémentaire requis pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et pour les consigner en dossier. Il est essentiel d'obtenir les éléments probants à l'appui du rapport de mission d'examen avant de dater et de délivrer le rapport.

6

RAPPORTS



CONTENU DU CHAPITRE

- Comment former une conclusion appropriée sur les états financiers pris dans leur ensemble.
- Comprendre les éléments constitutifs du rapport de mission d'examen.
- Comment modifier le libellé standard, s'il y a lieu.

6.1 Former une conclusion appropriée 2400.69 à .71, .95 et .96	6.2 Libellé du rapport 2400.72 à .74, .86 à .92	6.3 Conclusions modifiées 2400.75 à .85
6.1-1 Évaluer la présentation des états financiers	6.2-1 Éléments du rapport	6.3-1 Circonstances nécessitant une conclusion modifiée
6.1-2 Évaluer les anomalies détectées	6.2-2 Paragraphe d'observations	6.3-2 Les trois types de conclusion modifiée
6.1-3 Communiquer les constatations	6.2-3 Paragraphe sur d'autres points	6.3-3 Contenu du paragraphe «Fondement de la conclusion»
6.1-4 Incohérences	6.2-4 Autres obligations de rapport	
	6.2-5 Date du rapport	
	6.2-6 Conclusion non modifiée	

Issue

Une conclusion à l'égard des états financiers pris dans leur ensemble qui soit libellée de façon appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.

6.1 FORMER UNE CONCLUSION APPROPRIÉE

L'étape finale de la mission d'examen consiste à former une conclusion appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.

6.1-1 Évaluer la présentation des états financiers

Paragraphe	Exigence
	<i>Prise en compte du référentiel d'information financière applicable par rapport aux états financiers</i>
69	Pour former une conclusion sur les états financiers, le professionnel en exercice doit évaluer : a) si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A106 et A107) b) si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable et des résultats de la mise en œuvre des procédures : i) la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris le titre de chacun d'eux, est appropriée, ii) les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies, iii) les méthodes comptables retenues et suivies sont appropriées et conformes au référentiel d'information financière applicable, iv) les estimations comptables faites par la direction semblent raisonnables, v) les informations présentées dans les états financiers semblent pertinentes, fiables, comparables et intelligibles, vi) les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers. (Réf. : par. A108 à A110)
71	Lorsque les états financiers sont préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, le professionnel en exercice doit également se demander : (Réf. : par. A109) a) si la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu sont conformes au référentiel applicable; b) si les états financiers, y compris les notes annexes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à en donner une image fidèle dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble.

De nombreux cabinets comptables utilisent une liste de contrôle relative à la présentation des états financiers et aux informations à fournir afin de s'assurer que toutes les exigences du RIFA ont été respectées. Le cas échéant, ces listes de contrôle peuvent être adaptées aux usages d'un pays, d'un secteur d'activité ou d'un client.

Très souvent, un pays aura son propre RIFA. Toutefois, si l'on utilise les IFRS pour les PME, il est possible de télécharger certains modèles et exemples de listes de contrôle relatives à la présentation des états financiers et aux informations à fournir à la page [Access the IFRS for SMEs](#) du site Web des IFRS. Elles sont disponibles en plusieurs langues.

L'évaluation des états financiers tient compte :

- des exigences du RIFA;
- des résultats découlant des procédures mises en œuvre.

Outre les exigences du RIFA en matière de présentation et d'informations à fournir, il peut être nécessaire de tenir compte d'autres éléments dans l'évaluation de la présentation des états financiers, lesquels sont décrits dans le tableau suivant.

Autres éléments à considérer	Incidences
Passage à un nouveau référentiel d'information financière applicable	Un tel passage exigera vraisemblablement un retraitement rétroactif des soldes d'ouverture et des états financiers pour la période précédente ainsi que la communication d'informations supplémentaires sur ce passage dans les états financiers. Il faudra ainsi effectuer d'autres demandes d'informations et analyses relativement aux soldes d'ouverture et à l'application des nouvelles méthodes comptables.
Passage d'une mission de compilation à une mission d'examen	Si les états financiers de la période précédente ont fait l'objet d'une mission de compilation, il faut s'interroger sur les demandes d'informations et analyses qui seront nécessaires concernant les soldes d'ouverture. Par exemple, des demandes d'informations pourraient porter sur la question de savoir si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées, et des procédures analytiques pourraient être utilisées pour examiner les variations des soldes d'ouverture et les fluctuations dans les résultats d'exploitation.

États financiers à usage particulier

Si les états financiers sont préparés selon un référentiel d'information financière à usage particulier, il se peut que seuls le professionnel en exercice et la partie ayant fait appel à ses services aient accès aux détails de ce référentiel.

Dans ce cas, il est important de décrire le référentiel d'information financière à usage particulier utilisé, car les états financiers à usage particulier peuvent ne pas se prêter à un usage autre que celui établi au début de la mission.

Lorsque le rapport porte sur des états financiers à usage particulier, il peut être utile d'indiquer, dans un paragraphe d'observations, l'objet du rapport de mission d'examen, ou toute restriction concernant son utilisation. Pour des exemples de libellé, se reporter à la section 6.2-2.

6.1-2 Évaluer les anomalies détectées

Paragraphe	Exigence
70	Le professionnel en exercice doit évaluer : a) l'incidence sur les états financiers, pris dans leur ensemble, des anomalies non corrigées décelées au cours de son examen et des anomalies non corrigées de l'exercice précédent; b) les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction. (Réf. : par. A111 et A112)

Il se peut que des anomalies pouvant découler d'erreurs ou de fraudes soient relevées par suite de la mise en œuvre des procédures d'examen. Des exemples de telles anomalies figurent dans le tableau suivant.

Tableau 6.1-2A

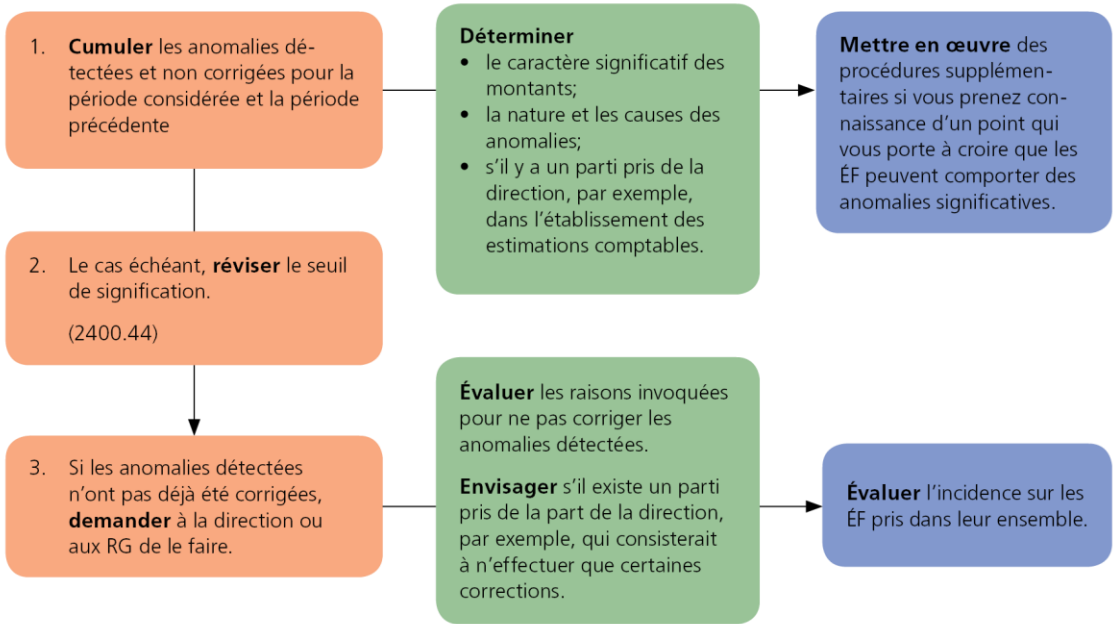
Nature	Description
Erreurs	Une inexactitude non intentionnelle dans la collecte ou le traitement des données ayant servi à préparer les états financiers. Une omission non intentionnelle d'un montant ou d'une information à fournir. Une estimation comptable incorrecte en raison de l'oubli non intentionnel de certaines informations, d'une interprétation manifestement erronée de certains faits ou d'erreurs de calcul.
Fraudes	La falsification (y compris la contrefaçon) ou la modification des comptes ou des pièces justificatives à partir desquels les états financiers sont établis. De fausses déclarations ou des omissions intentionnelles d'événements, d'opérations ou d'autres informations importantes dans les états financiers. L'application intentionnellement fautive de principes comptables en matière d'évaluation, de classement, de présentation ou d'informations à fournir.

Nature	Description
Fraudes (suite)	La direction contourne des contrôles qui semblent par ailleurs fonctionner efficacement. Ces techniques sont par exemple : • l'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, dans le but de manipuler les résultats ou d'atteindre d'autres objectifs; • une révision inappropriée des hypothèses posées et des jugements portés pour l'estimation de certains soldes de comptes; • l'utilisation d'opérations avec des parties liées non communiquées, notamment des opérations qui ne sont pas conclues dans des conditions commerciales normales; • l'omission ou la comptabilisation anticipée ou tardive dans les états financiers d'événements ou d'opérations survenus au cours de la période considérée; • la dissimulation ou la non-mention de faits pouvant avoir une incidence sur les montants inscrits dans les états financiers; • la réalisation d'opérations complexes, structurées de façon à donner une image inexacte de la situation ou performance financière de l'entité; • l'altération des comptes et des conditions concernant des opérations importantes et inhabituelles.

Consignez les anomalies détectées (telles que celles qui sont détaillées au tableau 6.1-2A ci-dessus) et faites-en le cumul, à moins qu'elles soient clairement non significatives, et détaillez la nature et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites. À l'approche de la fin de la mission, évaluez l'incidence des anomalies détectées (tant pour la période considérée que pour la période précédente), comme l'indique le graphique ci-dessous qui montre la manière d'exercer son esprit critique lorsque la direction hésite à corriger les anomalies.

Tableau 6.1-2B

Évaluation des anomalies détectées



Note : La norme ISRE 2400 (révisée) n'oblige pas le professionnel en exercice à demander la correction des anomalies, mais une telle demande est généralement considérée comme faisant partie des meilleures pratiques.

Exemple

Au cours d'une mission d'examen, Sara Potvin, la professionnelle en exercice, a décelé les anomalies suivantes :

	Effet sur le résultat
Erreur de valorisation des stocks	(2 397 €)
Provision possiblement excessive pour créances douteuses	8 500 €
Provision possiblement excessive pour obsolescence des stocks	5 300 €
Immobilisation corporelle comptabilisée en charges	7 320 €
Créance non comptabilisée à la fin de la période	1 853 €
	20 576 €

Pour cette mission, le seuil de signification a été établi à 25 000 €, et aucune circonstance ne justifie de changer ce montant.

Lorsqu'elle a évalué les anomalies détectées, Sara a fait les observations suivantes :

- la plupart des anomalies avaient pour effet de réduire le résultat présenté;
- les estimations des créances douteuses et l'obsolescence des stocks étaient très prudentes. Cela pouvait être un indice d'un parti pris de la direction visant à diminuer le résultat pour l'exercice. Sara avait envisagé la possibilité d'un parti pris de la direction pour d'autres secteurs des états financiers, mais elle a conclu que les occasions étaient minces parce qu'il n'y avait aucune estimation importante autre que les taux d'amortissement, qui sont demeurés inchangés;
- l'immobilisation corporelle comptabilisée en charges était un camion de livraison d'occasion. Le comptable a déclaré qu'il avait commis une erreur;
- l'erreur de valorisation des stocks et la créance non comptabilisée semblent aussi être de simples erreurs d'écriture.

Après le lui avoir demandé, la direction a accepté de corriger l'erreur de valorisation des stocks et celle concernant l'immobilisation corporelle et de comptabiliser la créance oubliée, mais elle a refusé de réduire les provisions pour créances douteuses et pour obsolescence des stocks parce qu'elle estimait qu'elles étaient nécessaires. Sara a alors fait remarquer que des provisions très prudentes avaient été constituées à la période précédente alors qu'elles n'étaient absolument pas nécessaires. La direction a admis la chose, mais a affirmé que les provisions étaient nécessaires cette année.

Selon le jugement de Sara, les erreurs non corrigées dans les états financiers s'élèveraient à environ 13 800 €, soit à peu près la moitié du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Cependant, pour l'exercice précédent, la surévaluation des deux mêmes provisions totalisait 8 000 €, ce qui a pour effet de ramener la surévaluation du résultat de l'exercice considéré à environ 5 800 € (13 800 € – 8 000 €).

Sara a conclu que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives, malgré des indices de parti pris de la direction dans l'établissement des estimations, et la conclusion du rapport de mission d'examen n'a pas dû être modifiée.

6.1-3 Communiquer les constatations

Paragraphe	Exigence
95	Le professionnel en exercice doit aussi consigner des informations sur les entretiens qu'il a eus avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes au sujet de questions importantes soulevées au cours de la mission, y compris la nature de ces questions.

Comme il est mentionné à la section 4.1-1 du chapitre 4, une communication bilatérale continue et efficace entre le professionnel en exercice, l'équipe de mission, la direction et les RG est un élément important de toute mission. Cela permet de réduire les surprises au minimum, surtout les surprises de dernière minute.

Le tableau qui suit présente certains points qui peuvent être abordés.

Tableau 6.1-3A

Points à traiter et à consigner	Utilisation et application des principales méthodes comptables.
	Calcul et caractère raisonnable des estimations de la direction.
	Incertitudes significatives susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
	Difficultés importantes rencontrées en cours de mission, comme des éléments probants manquants, des documents ou des membres du personnel non disponibles.
	Désaccords avec la direction et résolution de ces désaccords.
	Anomalies détectées, corrigées ou non.
	Libellé de la conclusion du professionnel en exercice sur les états financiers.
	Autres questions pertinentes.

Tous les entretiens avec la direction, les RG et d'autres personnes au sujet de questions importantes soulevées au cours de la mission doivent être consignés. Cela comprend :

- la nature des questions abordées;
- les principaux points abordés;
- les conclusions dégagées;
- les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.

6.1-4 Incohérences

Paragraphe	Exigence
96	Si, au cours de la mission, le professionnel en exercice a relevé des informations qui ne concordaient pas avec ses constatations sur des questions importantes ayant une incidence sur les états financiers, il doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences.

Lorsque le professionnel en exercice fait preuve d'esprit critique en mettant en œuvre les procédures de la mission d'examen, il peut prendre connaissance d'informations qui ne concordent pas avec d'autres constatations. Si cette incohérence le porte à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour résoudre le problème. Se reporter à la section 5.1-8 du chapitre 5.

Paragraphe	Exigence
	<i>Forme de la conclusion</i>
72	La conclusion du professionnel en exercice sur les états financiers, qu'elle soit ou non modifiée, doit être exprimée sous la forme appropriée compte tenu du référentiel d'information financière appliqué aux états financiers.
	Rapport du professionnel en exercice
86	Le rapport que le professionnel en exercice délivre à l'issue de la mission d'examen doit être sous forme écrite et comprendre les éléments suivants : (Réf. : par. A118 à A121, A142 et A144) a) un titre indiquant clairement qu'il s'agit d'un rapport d'examen délivré par un professionnel en exercice indépendant; b) la mention du ou des destinataires, selon les circonstances de la mission; c) un paragraphe d'introduction qui : i) précise les états financiers examinés, en indiquant le titre de chaque état compris dans le jeu d'états financiers ainsi que la date ou la période couverte par chacun; ii) fait référence au résumé des principales méthodes comptables suivies et aux autres informations explicatives; iii) indique que les états financiers ont été examinés; d) une description de la responsabilité de la direction pour la préparation des états financiers, qui explique notamment que la direction est responsable : (Réf. : par. A122 à A125) i) de la préparation et, le cas échéant, de la présentation fidèle des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable; ii) du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; e) si les états financiers examinés sont des états financiers à usage particulier : i) une description de l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, des utilisateurs visés, ou un renvoi à une note de ces états financiers qui contient ces informations; ii) une mention, dans les explications concernant la responsabilité de la direction pour les états financiers, de la responsabilité qui incombe à la direction de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances, dans le cas où la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature; f) une description, faisant référence à la présente norme ISRE et, s'il y a lieu, aux textes légaux ou réglementaires pertinents, de la responsabilité qui incombe au professionnel en exercice d'exprimer une conclusion sur les états financiers; (Réf. : par. A126, A127, A143) g) une description de la nature d'un examen d'états financiers et de ses limites, y compris une déclaration précisant : (Réf. : par. A128) i) qu'une mission d'examen réalisée selon la présente norme ISRE est une mission d'assurance limitée; ii) que le professionnel en exercice met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants obtenus; iii) que les procédures mises en œuvre dans un examen sont considérablement plus restreintes en étendue que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit (ISA) et que, par conséquent, le professionnel en exercice n'exprime pas une opinion d'audit sur les états financiers; h) un paragraphe intitulé «Conclusion», qui contient : i) la conclusion du professionnel en exercice sur les états financiers pris dans leur ensemble, établie conformément aux paragraphes 72 à 85, selon le cas; ii) une mention du référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers, y compris la mention du pays d'où émane ce référentiel d'information financière lorsque celui-ci est autre que les Normes internationales d'information financière (IFRS) ou les Normes internationales d'information financière pour les petites et moyennes entités, publiées par l'International Accounting Standards Board, ou les Normes comptables internationales du secteur public, publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public; (Réf. : par. A129 et A130)

Paragraphe	Exigence
86 (suite)	i) si le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée sur les états financiers : i) un paragraphe, sous un titre approprié, qui contient la conclusion modifiée du professionnel en exercice exprimée conformément aux paragraphes 72 et 75 à 85, selon le cas; ii) un paragraphe, sous un titre approprié, décrivant le ou les problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée; (Réf. : par. A131) j) une mention de l'obligation qui incombe au professionnel en exercice aux termes de la présente norme ISRE de se conformer aux règles de déontologie pertinentes; k) la date du rapport du professionnel en exercice; (Réf. : par. A138 à A141) l) la signature du professionnel en exercice; (Réf. : par. A132) m) la localité où pratique le professionnel en exercice.

6.2-1 Éléments du rapport

Le tableau qui suit résume les principaux éléments du rapport du professionnel en exercice.

Tableau 6.2-1A

Éléments du rapport et référence dans la norme ISRE 2400 (révisée)	
Rapport de mission d'examen	Titre et mention du destinataire : alinéas 86 a) et b)
	Un paragraphe d'introduction : alinéa 86 c)
	Une description de la responsabilité de la direction : alinéa 86 d)
	Une description de la responsabilité qui incombe au professionnel en exercice : alinéa 86 f)
	Une description de la nature d'un examen d'états financiers et de ses limites : alinéa 86 g)
	Conclusion de la mission d'examen : alinéas 86 h) et i)
	Obligation de se conformer aux règles de déontologie pertinentes : alinéa 86 j)
	Date, signature du professionnel en exercice et localité où il pratique : alinéas 86 k) à m)

États financiers à usage particulier

Si les états financiers sont des états financiers à usage particulier, le paragraphe sur la responsabilité de la direction doit aussi :

- comprendre une description de l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, des utilisateurs visés, ou un renvoi à une note de ces états financiers qui contient ces informations;
- mentionner la responsabilité qui incombe à la direction de déterminer si le RIFA est acceptable dans les circonstances (s'applique si la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière).

Signature du professionnel en exercice

La signature du professionnel en exercice peut être donnée soit au nom du cabinet du professionnel en exercice, soit au nom personnel de ce dernier, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné. Dans certains pays, il peut y avoir des exigences supplémentaires.

Point à prendre en compte

Dans certains cabinets, les professionnels rédigent leur rapport de mission d'examen sur du papier à en-tête et présument que le rapport est conforme aux exigences parce que leur adresse y figure. Cela pourrait ne pas être le cas parce que la norme stipule que la mention de la localité dans le pays où le professionnel en exercice pratique doit faire partie intégrante du rapport.

Paragraphe	Exigence
	Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport du professionnel en exercice
	Paragraphes d'observations
87	Le professionnel en exercice pourrait considérer comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou qui fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareils cas, le professionnel en exercice doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport, à la condition d'avoir obtenu les éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers ne sont pas susceptibles de comporter d'anomalie significative relativement à ce point. Un tel paragraphe ne doit porter que sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers.
88	Le rapport du professionnel en exercice sur des états financiers à usage particulier doit inclure un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs de son rapport que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, par conséquent, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. (Réf. : par. A133 et A134)
89	Le professionnel en exercice doit placer le paragraphe d'observations immédiatement après le paragraphe où il exprime sa conclusion sur les états financiers et l'intituler «Observations» ou lui donner un autre titre approprié.

Des exemples types de paragraphes d'observations sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau 6.2-2A

Observations	Incertitudes relatives à la continuité de l'exploitation.
	Incertitude quant au dénouement d'un litige ou d'une mesure réglementaire hors de l'ordinaire.
	Les événements postérieurs à la date du bilan, par exemple la cession d'une partie des activités de l'entreprise ou une acquisition.
	Une catastrophe majeure.
	Autres incertitudes et incohérences importantes.
	Application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable.

Un paragraphe d'observations doit être inclus dans le rapport sur des états financiers à usage particulier avertissant les utilisateurs du rapport que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, par conséquent, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre.

Un paragraphe d'observations ne saurait par ailleurs se substituer :

- à une conclusion modifiée sur des états financiers comportant des anomalies significatives,
- ni aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers.

Lorsqu'un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points doit être inclus dans le rapport, il faut d'abord parler de cette obligation et du libellé du paragraphe à la direction et, le cas échéant, aux RG.

Exemple

Paragraphe d'observations

Comme il est exposé dans la note [numéro] des états financiers, la société ABC est défenderesse dans une poursuite importante pour violation présumée de certains brevets. Comme il n'est pas possible pour l'instant de prévoir le montant du passif, le cas échéant, aucune provision n'a été constituée dans les états financiers.

6.2-3 Paragraphe sur d'autres points

Paragraphe	Exigence
	Paragraphes sur d'autres points
90	Si le professionnel en exercice considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de l'examen, de ses responsabilités ou de son rapport par les utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport portant le titre «Autre point» ou «Autres points», ou un autre titre approprié.

Dans certains cas, il peut être nécessaire de soulever certains points qui ne sont pas présentés dans les états financiers pour que les utilisateurs comprennent les responsabilités du professionnel en exercice, les travaux qu'il a effectués et son rapport. Si les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas de présenter cette information, le professionnel en exercice peut ajouter un autre paragraphe à la suite du paragraphe de conclusion sur les états financiers et du paragraphe d'observations, le cas échéant. Le paragraphe sera intitulé «Autre point».

Des exemples types de paragraphes sur d'autres points sont présentés dans le tableau suivant.

Tableau 6.2-3A

Autre point	Impossibilité pour le professionnel en exercice de démissionner.
	Restrictions concernant la diffusion du rapport du professionnel en exercice.
	Informations à usage particulier ou information présentée à un tiers. La communication pourrait être libellée de la façon suivante : «Le présent rapport ne doit être utilisé que pour [préciser l'utilisation], et ne doit être mentionné ou communiqué à personne d'autre que les membres de la direction de [XYZ limitée] ou [nom de la personne à qui est adressé le rapport]»

6.2-4 Autres obligations de rapport

Paragraphe	Exigence
	Autres obligations de rapport
91	Le professionnel en exercice peut être appelé à satisfaire, dans son rapport sur les états financiers, à des obligations de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe en vertu de la présente norme ISRE de délivrer un rapport sur les états financiers. En pareils cas, ces autres obligations doivent faire l'objet d'une section distincte dans le rapport, intitulée «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ou portant un autre titre approprié à son contenu, et cette section doit être placée après la section du rapport intitulée «Rapport sur les états financiers». (Réf : par. A135 à A137)

Dans certains pays, le professionnel en exercice peut avoir des obligations additionnelles lui imposant de faire rapport sur d'autres points, qui s'ajoutent aux responsabilités qui lui incombent en vertu de la norme ISRE 2400 (révisée). Le tableau qui suit donne des exemples de ces responsabilités.

Tableau 6.2-4A

Autres obligations de rapport	Rendre compte de certains points dont il a pris connaissance au cours de l'examen des états financiers.
	Mettre en œuvre et consigner les procédures convenues supplémentaires.
	Exprimer une conclusion sur des points particuliers tels que le caractère adéquat des documents comptables.

Lorsque les textes légaux et réglementaires permettent au professionnel en exercice, ou exigent de lui, qu'il fasse état de ces autres responsabilités dans son rapport, les résultats de ses travaux doivent faire l'objet d'une section distincte dans le rapport, intitulée «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ou portant un autre titre approprié à son contenu, et cette section doit être placée après la section du rapport intitulée «Rapport sur les états financiers».

Ces autres obligations de rapport doivent faire l'objet d'une section distincte dans le rapport du professionnel en exercice afin qu'elles soient clairement distinguées de la responsabilité qui incombe au professionnel en exercice en vertu de la norme ISRE 2400 (révisée) de délivrer un rapport sur les états financiers.

Exemple

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

Conformément aux exigences de la (du) [mentionner l'intitulé de la loi ou du règlement], nous déclarons que les principes comptables utilisés pour établir les états financiers ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent.

6.2-5 Date du rapport

Paragraphe	Exigence
	<i>Date du rapport du professionnel en exercice</i>
92	La date que le professionnel en exercice appose sur son rapport ne doit pas être antérieure à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels il a fondé sa conclusion sur les états financiers, ce qui comprend le fait de s'être assuré que : (Réf. : par. A138 à A141) - tous les états qui composent le jeu d'états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, y compris les notes annexes s'il y a lieu, ont été préparés; - les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

La date qui figure sur le rapport de mission d'examen informe les utilisateurs :

- des incidences des événements et des opérations dont le professionnel en exercice a eu connaissance et survenus entre la date de clôture et celle de son rapport; se reporter à la section 5.1-9 du chapitre 5;
- que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis par le professionnel en exercice selon lesquels la direction assume la responsabilité des états financiers, y compris les notes annexes.

Le tableau suivant expose les étapes nécessaires pour recueillir des éléments probants attestant l'approbation des états financiers.

Tableau 6.2-5A

Identifier les personnes autorisées à assumer la responsabilité	Les personnes autorisées à déclarer qu'elles ont préparé les états financiers, y compris les notes annexes, et qu'elles en assument la responsabilité sont notamment : - le propriétaire ou le propriétaire-dirigeant; - les RG, comme le conseil d'administration; - d'autres personnes ou organismes spécifiés dans les textes réglementaires locaux.
Obtenir des éléments probants attestant l'approbation	Les éléments probants pourraient comprendre : - une confirmation écrite de l'approbation du propriétaire ou du propriétaire-dirigeant; - les procès-verbaux de la réunion (p. ex., une réunion du conseil d'administration) au cours de laquelle les états financiers ont été approuvés; - toute autre documentation équivalente.

Note : Aux termes de la norme ISRE 2400 (révisée), l'approbation finale par les actionnaires n'est pas nécessaire avant que le rapport soit daté. L'approbation des personnes autorisées (par exemple, les administrateurs) suffit, à la condition que cette approbation soit donnée avant la date d'approbation par les actionnaires.

6.2-6 Conclusion non modifiée

Paragraphe	Exigence
	Conclusion non modifiée
73	Le professionnel en exercice doit exprimer une conclusion non modifiée dans son rapport sur les états financiers pris dans leur ensemble lorsqu'il obtient une assurance limitée lui permettant de conclure qu'il n'a rien relevé qui le porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.
74	Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion non modifiée, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient : (Réf. : par. A113 et A114) «Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers établis selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle); «Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers établis selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

Une conclusion non modifiée sur les états financiers peut être exprimée, comme cela est exposé à la section 2.3-2 du chapitre 2, si le professionnel en exercice :

- a obtenu l'assurance limitée telle qu'exigée par la norme ISRE 2400 (révisée);
- par suite des procédures mises en œuvre, n'a pas pris connaissance de problèmes qui le portent à croire que les états financiers ne sont pas conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au RIFA.

6.3 CONCLUSIONS MODIFIÉES

Lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir l'assurance limitée exigée par la norme ISRE 2400 (révisée), il faut exprimer une conclusion modifiée.

Paragraphe	Exigence
	Conclusion modifiée
75	Le professionnel en exercice doit exprimer dans son rapport une conclusion modifiée sur les états financiers pris dans leur ensemble dans les cas suivants : - lorsqu'il détermine, sur la base des procédures mises en œuvre et des éléments probants obtenus, que les états financiers comportent des anomalies significatives; - lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne un ou plusieurs éléments particuliers des états financiers qui sont significatifs par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.
76	Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion modifiée sur les états financiers, il doit : - intituler le paragraphe de conclusion de son rapport «Conclusion avec réserve», «Conclusion défavorable» ou «Impossibilité d'exprimer une conclusion», selon le cas; - fournir dans un paragraphe distinct de son rapport (paragraphe sur le fondement de la conclusion), placé immédiatement avant le paragraphe de conclusion et portant un titre approprié (par exemple, «Fondement de la conclusion avec réserve», «Fondement de la conclusion défavorable» ou «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion», selon le cas), une description du problème donnant lieu à la conclusion modifiée.

Paragraphe	Exigence
	États financiers comportant des anomalies significatives
77	Dans le cas où le professionnel en exercice établit que les états financiers comportent des anomalies significatives, il doit : a) s'il conclut que les incidences, sur les états financiers, du ou des problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée sont significatives, mais non généralisées, exprimer une conclusion avec réserve; b) s'il conclut que les incidences, sur les états financiers, du ou des problèmes donnant lieu à la conclusion modifiée sont à la fois significatives et généralisées, exprimer une conclusion défavorable.
78	Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion avec réserve sur les états financiers en raison d'une anomalie significative, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient : a) «Au cours de notre examen, à l'exception des incidences du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle); b) «Au cours de notre examen, à l'exception des incidences du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
79	Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion défavorable sur les états financiers, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient : a) «Selon notre examen, en raison de l'importance du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion défavorable, les états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle); b) «Selon notre examen, en raison de l'importance du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion défavorable, les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
80	Dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion, le professionnel en exercice doit, en ce qui concerne les anomalies significatives donnant lieu à la conclusion avec réserve ou à la conclusion défavorable : a) décrire et quantifier les incidences financières de l'anomalie significative si celle-ci a trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives fournies dans les notes), à moins que ce ne soit pas faisable en pratique, auquel cas le professionnel en exercice doit en faire mention; b) expliquer en quoi les informations comportent une anomalie significative si celle-ci a trait à des informations explicatives fournies dans les notes; c) décrire la nature des informations omises si l'anomalie significative résulte de l'omission d'informations à fournir et, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, inclure les informations omises si cela est faisable en pratique.
	Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés
81	Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure de former une conclusion sur les états financiers en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit : a) s'il conclut que les incidences éventuelles, sur les états financiers, d'anomalies non détectées, le cas échéant, pourraient être significatives mais non généralisées, exprimer une conclusion avec réserve; b) s'il conclut que les incidences éventuelles, sur les états financiers, d'anomalies non détectées, le cas échéant, pourraient être à la fois significatives et généralisées, formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion.

Paragraphe	Exigence
82	Le professionnel en exercice doit démissionner si les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A115 à A117) - en raison d'une limitation de l'étendue de l'examen imposée par la direction après l'acceptation de la mission par le professionnel en exercice, le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour former une conclusion sur les états financiers; - le professionnel en exercice établit que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers sont significatives et généralisées; - la démission est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables.
83	Lorsque le professionnel en exercice exprime une conclusion avec réserve sur les états financiers en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser l'un ou l'autre des libellés suivants, selon ce qui convient : «Au cours de notre examen, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...] conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle); «Au cours de notre examen, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable» (pour les états financiers préparés selon un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
84	Lorsque le professionnel en exercice formule une impossibilité d'exprimer une conclusion sur les états financiers, il doit indiquer dans le paragraphe de conclusion que : - en raison de l'importance du problème décrit (ou des problèmes décrits) dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion, il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers; - par conséquent, il n'exprime pas de conclusion sur les états financiers.
85	Qu'il exprime une conclusion avec réserve du fait de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une conclusion, le professionnel en exercice doit, dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion, indiquer la ou les raisons de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

6.3-1 Circonstances nécessitant une conclusion modifiée

Il existe deux types de circonstances nécessitant une conclusion modifiée :

- les états financiers comportent des anomalies significatives;
- il est impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Le tableau qui suit décrit ces deux types de circonstances.

Mesure à prendre	Circonstance
Une conclusion modifiée est nécessaire s'il y a :	Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers À la lumière des éléments probants obtenus, les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives. Cela comprend : - des anomalies non corrigées qui sont significatives; - des principes comptables inappropriés ou appliqués de façon inégale; - la non-communication d'une information qui donne lieu à une anomalie significative.
	Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés Le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. Il peut s'agir, entre autres : - de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité, par exemple si des documents comptables ont été endommagés par le feu; - de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux du professionnel en exercice, comme l'indisponibilité de l'information nécessaire; - de limitations imposées par la direction, par exemple lorsqu'elle restreint l'accès à des membres clés du personnel de l'entité.

Le type de modification nécessaire pour tenir compte de circonstances particulières (conclusion avec réserve, conclusion défavorable, ou impossibilité d'exprimer une conclusion) dépend des facteurs suivants :

- la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée;
- le caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers.

Le tableau suivant illustre ces éléments.

Tableau 6.3-1B

Nature du problème	Caractère généralisé ou non des incidences sur les ÉF	
	Incidences significatives MAIS NON généralisées	Incidences significatives ET généralisées
ÉF comportant des anomalies significatives	Conclusion avec réserve	Conclusion défavorable
Impossibilité d'obtenir les éléments probants nécessaires	Conclusion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une conclusion

6.3-2 Les trois types de conclusion modifiée

Le tableau qui suit indique quand il est approprié d'avoir recours à l'un des trois types de conclusion modifiée.

Tableau 6.3-2A

Type	Applicabilité
Conclusion avec réserve	Le problème <i>n'est pas</i> significatif ou généralisé au point d'obliger à exprimer une conclusion défavorable ou à formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion. Inclure un paragraphe intitulé «Fondement de la conclusion avec réserve» décrivant le problème. Utiliser le libellé figurant au paragraphe 83 de la norme ISRE 2400 pour rédiger le paragraphe intitulé «Conclusion avec réserve».
Conclusion défavorable	Les incidences sur les états financiers sont à la fois significatives et généralisées. Avant le paragraphe intitulé «Conclusion défavorable», inclure un paragraphe intitulé «Fondement de la conclusion défavorable» décrivant le problème. Utiliser le libellé figurant au paragraphe 81 de la norme ISRE 2400 pour rédiger le paragraphe intitulé «Conclusion défavorable».
Impossibilité d'exprimer une conclusion	Les incidences des anomalies non détectées, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées. Avant le paragraphe intitulé «Impossibilité d'exprimer une conclusion», inclure un paragraphe intitulé «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion» décrivant le problème. Utiliser le libellé figurant au paragraphe 84 de la norme ISRE 2400 pour rédiger le paragraphe intitulé «Impossibilité d'exprimer une conclusion».

La seule solution de remplacement à la formulation d'une conclusion défavorable ou d'une impossibilité d'exprimer une conclusion consiste à démissionner, lorsque les textes légaux et réglementaires le permettent, sans rédiger de rapport.

Démission obligatoire (dans la mesure où les textes légaux et réglementaires le permettent)	La direction impose une limitation de l'étendue des travaux après avoir accepté la mission, de sorte qu'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et le professionnel en exercice a conclu que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers sont significatives et généralisées. La démission est obligatoire parce que les procédures d'examen, par leur nature même, sont limitées, et une limitation de l'étendue des travaux irait à l'encontre du but recherché. Par exemple, si le client décide de ne pas répondre aux questions concernant les stocks (un montant significatif dans les états financiers qui aurait une incidence sur d'autres éléments et informations fournies, et l'incidence serait donc généralisée), il ne serait pas possible d'exprimer une conclusion à propos des états financiers.
--	--

6.3-3 Contenu du paragraphe «Fondement de la conclusion»

Le paragraphe «Fondement de la conclusion» donne une description du problème donnant lieu à la conclusion modifiée et il porte un titre approprié, par exemple, «Fondement de la conclusion avec réserve», «Fondement de la conclusion défavorable» ou «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion», selon le cas. Il constitue un paragraphe distinct du rapport du professionnel en exercice et est placé immédiatement avant le paragraphe de conclusion.

Les exigences suivantes s'appliquent à la rédaction du paragraphe intitulé «Fondement de la conclusion».

Tableau 6.3-3A

Type	Description exigée
Il existe une anomalie significative	Décrire et quantifier les incidences financières de l'anomalie significative si celle-ci a trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives fournies dans les notes). Si la quantification n'est pas faisable en pratique, il faut le mentionner.
	Si l'anomalie significative a trait à des informations explicatives fournies dans les notes : - expliquer en quoi les informations fournies dans les notes comportent une anomalie significative; - renvoyer à une analyse plus poussée présentée dans une note annexe, le cas échéant.
	Si des informations sont omises : - décrire la nature des informations omises si l'anomalie significative résulte de l'omission d'informations à fournir; - à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, inclure les informations omises pour autant que ce soit faisable en pratique.
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Décrire les circonstances et les raisons qui ont rendu impossible l'obtention d'éléments probants. Renvoyer à une analyse plus poussée présentée dans une note annexe, le cas échéant.

L'[annexe I](#) contient des exemples de conclusions modifiées.

ANNEXES

Définitions des termes utilisés dans le présent guide

Les termes qui suivent et leur définition sont issus de la norme ISRE 2400 (révisée).

Terme	Définition
<u>Assurance limitée</u>	Niveau d'assurance obtenu lorsque le risque de mission est ramené à un niveau acceptable dans les circonstances de la mission, mais où ce risque est plus élevé que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable, et servant de fondement à l'expression d'une conclusion conformément à la présente norme ISRE. La combinaison de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'obtention d'éléments probants est à tout le moins suffisante pour permettre au professionnel en exercice d'obtenir un niveau d'assurance valable. Le niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice est considéré comme valable s'il est probable qu'il rehaussera la confiance des utilisateurs visés à l'égard des états financiers.
<u>Demande d'informations</u>	Procédure qui consiste à se procurer des informations auprès de personnes bien informées, à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité.
<u>États financiers à usage général</u>	États financiers préparés conformément à un référentiel à usage général.
<u>États financiers à usage particulier</u>	États financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.
<u>Jugement professionnel</u>	Mise en œuvre par le professionnel en exercice des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes de certification, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte de la mission d'examen en cours.
<u>Procédures analytiques</u>	Évaluations des informations financières reposant sur l'analyse des corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues.
<u>Professionnel en exercice</u>	Professionnel comptable exerçant l'expertise comptable. Le terme peut s'appliquer à l'associé responsable de la mission, ou à d'autres membres de l'équipe de mission, ou encore, le cas échéant, au cabinet. Lorsque la présente norme ISRE vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, elle utilise le terme «associé responsable de la mission» et non celui de «professionnel en exercice». Les termes «associé responsable de la mission» et «cabinet» s'entendent de leurs homologues respectifs dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.
<u>Référentiel à usage général</u>	Référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
<u>Règles de déontologie pertinentes</u>	Règles de déontologie auxquelles l'équipe de mission est soumise lorsqu'elle entreprend une mission d'examen. Ces règles comprennent habituellement, d'une part, les Parties A et B du <i>Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable</i> (le Code de l'IESBA) et, d'autre part, les exigences plus strictes propres à chaque pays.
<u>Risque de mission</u>	Risque que le professionnel en exercice exprime une conclusion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives.

Outre les termes mentionnés dans la norme ISRE 2400.17 et définis ci-dessus, plusieurs autres termes sont utilisés dans le présent guide.

Les termes qui suivent et leur définition respective figurent dans le glossaire des termes définis dans la norme ISQC 1 ainsi que dans les normes ISA.

Terme (Source)	Définition
Anomalie (Glossaire)	Écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes. Dans les cas où l' <i>auditeur</i> exprime une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, les anomalies comprennent également les corrections que l' <i>auditeur</i> juge nécessaire d'apporter aux montants, au classement, à la présentation ou aux informations fournies afin que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle.
Direction (Glossaire)	La ou les personnes à la tête d'une entité et ayant la responsabilité de la gestion de ses activités. Dans certaines entités de certains pays, la direction comprend tout ou partie des responsables de la gouvernance, par exemple, les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant.
Équipe de mission (Glossaire)	Tous les associés et le personnel professionnel réalisant une mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre du réseau a retenu les services et qui met en œuvre des procédures au cours de la mission. Un expert externe dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau est exclu de cette définition.
Erreur (Glossaire)	Anomalie involontaire dans les états financiers, y compris l'omission d'un montant ou d'une autre information.
Estimation comptable (Glossaire)	Approximation d'une valeur monétaire en l'absence de moyen de mesure précis. Cette expression est employée à la fois pour les montants évalués en juste valeur pour lesquels il existe une incertitude de mesure, et pour les autres montants nécessitant une estimation.
Fraude (Glossaire)	Acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal.
Hypothèse de la continuité de l'exploitation (ISA 570.2)	Selon l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, l'entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont préparés sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.
Partie liée (Glossaire)	Une partie liée est généralement définie dans le référentiel d'information financière applicable. Il peut s'agir notamment : - d'une personne ou d'une autre entité qui exerce le contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement, sur l'entité présentant l'information financière; - d'une autre entité sur laquelle l'entité présentant l'information financière exerce le contrôle ou une influence notable; - d'une entité qui se trouve, avec l'entité présentant l'information financière, sous un contrôle commun du fait : - soit d'actionnaires communs qui les contrôlent; - soit de propriétaires qui sont proches parents; - ou d'une haute direction commune. Toute fois, des entités sous le contrôle commun d'une collectivité publique (c'est-à-dire l'État ou une collectivité régionale ou locale) ne sont pas considérées comme liées à moins qu'elles ne réalisent entre elles des opérations importantes ou qu'elles ne partagent des ressources dans une mesure importante.
Référentiel à usage particulier (Glossaire)	Référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
Responsables de la gouvernance (Glossaire)	La ou les personnes physiques ou morales (par exemple une personne morale agissant comme fiduciaire) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et l'exécution de ses obligations en matière de reddition de comptes. Cette responsabilité s'étend à la surveillance du processus d'information financière. Dans certaines entités de certains pays, les responsables de la gouvernance peuvent comprendre des cadres dirigeants, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance d'une entité du secteur privé ou public qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant.
Seuil de signification (ISA 200.6)	Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Liste de contrôle sur l'acceptation et le maintien des relations clients

PAS = Procédure appliquée avec succès

Évaluation du risque de mission	Réponses et commentaires	Renvoi FT	PAS? (O/N) (initiales)
1. Contrôle qualité Accepter cette mission enfreindrait-il l'une des politiques d'assurance qualité du cabinet?			
2. Intégrité de la direction Demander des informations sur les événements ou circonstances qui jettent un doute sur l'intégrité de la direction ou des RG. Points à considérer : • Dérogations de nature déontologique ou réglementaire • Piètre réputation en matière d'honnêteté, de déontologie et de comportements éthiques • Difficultés rencontrées à l'occasion de missions précédentes • Allégations d'actes illégaux ou de fraudes dans la presse ou dans Internet • Parti pris de la direction dans les estimations ou parties liées non communiquées • Mauvaise attitude à l'égard des contrôles ou de la tenue de documents comptables • Enquêtes en cours • Rapports étroits avec des gens et/ou des sociétés dont les principes moraux sont discutables			
3. Comptable prédécesseur • Quelles raisons le client potentiel a-t-il fournies pour justifier le changement de comptable? • D'autres comptables ont-ils récemment refusé de fournir des services au client potentiel? Dans l'affirmative, pour quelles raisons? • Avons-nous examiné le dossier de travail du prédécesseur? Dans l'affirmative, décrivez les problèmes mis au jour qui ont une incidence sur l'acceptation de la mission. Dans la négative, pour quelles raisons?			
4. Facteurs de risque liés à la mission Déterminer s'il existe des risques susceptibles d'avoir une incidence sur l'acceptation de la mission. Points à considérer : • Doutes quant à la capacité de l'entité de continuer d'exister • Utilisateurs des états financiers • Tendances sectorielles défavorables • Participations dans des entreprises qui présentent un risque élevé • Système et documents comptables déficients • Attention particulière portée par les médias à l'entité ou à ses dirigeants • Échéances irréalistes pour la production du rapport • Structure organisationnelle/opérationnelle ou opérations inhabituelles ou trop complexes • Capacité de payer des honoraires raisonnables			
5. Compétences du cabinet Le cabinet a-t-il les ressources nécessaires pour mener à bien la mission? Points à considérer : • Disponibilité, au sein du cabinet, du personnel possédant l'expérience et la connaissance sectorielle appropriées • Recours à des experts externes (si nécessaire) • Disponibilité d'un responsable du contrôle qualité de la mission possédant les compétences appropriées (lorsque cela est exigé par les politiques du cabinet)			

Évaluation du risque de mission	Réponses et commentaires	Renvoi FT	PAS? (O/N) (initiales)
6. Indépendance - Sommes-nous convaincus qu'aucune interdiction n'empêche le cabinet ou un membre de l'équipe de mission de réaliser la mission? - Sommes-nous convaincus de l'absence de menaces importantes pour l'indépendance? S'il existe des menaces pour l'indépendance, décrire les mesures de sauvegarde prises.			
7. Conditions préalables à la réalisation de la mission - Applique-t-on un RIFA aux fins de l'établissement des états financiers? - La direction a-t-elle confirmé qu'elle comprenait les éléments qui suivent et qu'elle acceptait : - la responsabilité de préparer les états financiers conformément au RIFA? - la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs? - la responsabilité de nous fournir : - un accès à toutes les informations pertinentes pour la préparation des états financiers? - les informations additionnelles que nous pourrions lui demander aux fins de l'examen? - un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon nous, obtenir des éléments probants? - Si nous décidons d'accepter la mission, une lettre de mission a-t-elle été demandée et une copie signée a-t-elle été obtenue et classée dans le dossier avant le début des travaux relatifs à la mission?			
8. Autres procédures exigées (préciser)			
Compte tenu de l'information obtenue ci-dessus, la mission doit être évaluée comme suit (encerclez une seule catégorie) : : Risque faible Risque modéré Risque élevé Refusée Commentaires :			
Est-il nécessaire d'effectuer un contrôle qualité de la mission? OUI NON			
J'ai lu les réponses données aux questions ci-dessus et je suis d'accord avec la conclusion.			
Préparé par Revu par		Date Date	

Exemple de lettre de mission

Note : Cet exemple de lettre de mission s'inspire de l'exemple contenu dans la norme ISRE 2400 (révisée). Les éléments supplémentaires qu'il est possible d'y ajouter sont insérés entre crochets et en italique.

[PAPIER À EN-TÊTE]

[Date]

À l'attention [du représentant approprié de la direction ou des RG autorisé à signer au nom de l'entité]

[Nom de la personne

Dénomination sociale de l'entité

Adresse

Ville, pays]

[Madame, Monsieur,]

Vous nous avez demandé de procéder à l'examen des états financiers à usage général de [dénomination sociale de l'entité], qui comprennent l'état de la situation financière au [31 décembre 20XX], ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que le résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Nous avons le plaisir de vous confirmer par la présente notre acceptation et notre compréhension de cette mission d'examen.

Nous effectuerons notre examen dans le but d'exprimer une conclusion sur les états financiers qui, si elle n'est pas modifiée, se lira comme suit :

«Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au [date] et de sa performance financière pour l'exercice clos à cette date conformément au [référentiel d'information financière applicable]»

Nous pourrions toutefois devoir modifier la forme et le contenu de notre conclusion par suite des résultats de nos travaux d'examen.

Nos responsabilités

Nous effectuerons notre examen selon la Norme internationale de missions d'examen (ISRE) 2400, *Missions d'examen d'états financiers historiques*. La norme ISRE 2400 (révisée) exige que nous exprimions une conclusion indiquant si nous avons relevé quoi que ce soit qui nous porte à croire que les états financiers pris dans leur ensemble n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Cette norme exige aussi que nous nous conformions aux règles de déontologie pertinentes.

Un examen d'états financiers réalisé conformément à la norme ISRE 2400 (révisée) est une mission d'assurance limitée. Nous mettrons en œuvre des procédures qui consisteront essentiellement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, et en des procédures analytiques, et nous évaluerons ensuite les éléments probants obtenus. Nous mettrons également en œuvre des procédures supplémentaires si nous prenons connaissance de points qui nous portent à croire que les états financiers pris dans leur ensemble peuvent comporter des anomalies significatives. Les procédures sont mises en œuvre en vue de nous permettre d'exprimer une conclusion sur les états financiers conformément à la norme ISRE 2400 (révisée). Le choix des procédures dépendra de ce que nous considérerons comme nécessaire selon notre jugement professionnel, compte tenu de notre compréhension de [dénomination sociale de l'entité] et de son environnement, et de notre compréhension des IFRS et de leur application dans le contexte du secteur d'activité.

Un examen n'est pas un audit des états financiers. Par conséquent :

- le risque que la présence d'anomalies significatives dans les états financiers ne soit pas détectée est proportionnellement plus élevé lors d'un examen que lors d'un audit, même si l'examen est réalisé comme il se doit, conformément à la norme ISRE 2400 (révisée);
- lorsque nous exprimerons notre conclusion au terme de l'examen des états financiers, notre rapport sur les états financiers fera expressément mention du fait que nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur les états financiers.

[Modification du rapport]

Nous pourrions toutefois devoir modifier la forme et le contenu de notre rapport par suite des résultats de nos travaux d'examen.

[Utilisation et diffusion de notre rapport]

Le rapport de mission d'examen est destiné uniquement à l'usage de [dénomination sociale de l'entité] et des personnes que nous avons spécifiquement identifiées dans notre rapport. Nous ne faisons aucune déclaration de quelque type que ce soit à l'intention de quelque tiers que ce soit quant à ces états financiers et nous déclinons toute responsabilité envers les tiers qui pourraient les utiliser.

Nous demandons que notre nom ne soit pas mentionné sans notre consentement et que toutes les informations auxquelles nous avons joint une déclaration soient publiées avec cette déclaration, sauf autorisation contraire de notre part.

[Inclusion des états financiers dans les rapports annuels ou dans un site Web]

La direction est responsable de la reproduction exacte des états financiers et des autres informations contenues dans le rapport annuel ou autre document public (sur support électronique ou sur papier). Cette responsabilité porte également sur l'intégration par renvoi des états financiers complets ou condensés que nous avons examinés. Nous ne sommes pas tenus de lire les informations que contient votre site Web, ou d'examiner si les autres informations présentées sur le site sont conformes au document original.

S'il est prévu que notre rapport sera reproduit ou publié (ou qu'il en sera fait mention) dans un rapport annuel ou un autre document, y compris des documents déposés par voie électronique ou des publications dans un site Web, un exemplaire du document intégral qui sera reproduit ou publié devra nous être soumis assez longtemps avant le début du processus de publication ou d'affichage pour que nous puissions l'examiner.

Responsabilités de la direction

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

- a) la responsabilité de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable;
- b) la responsabilité du contrôle interne qu'[elle considère / ils considèrent] comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
- c) la responsabilité de nous fournir :
 - i) un accès à toutes les informations dont [elle a / ils ont] connaissance et qui sont utiles à la préparation et la présentation fidèle des états financiers, comme les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,
 - ii) les informations additionnelles que nous pourrions [lui/leur] demander aux fins de notre examen,
 - iii) un accès sans restriction aux personnes, à l'intérieur de la société [dénomination sociale de l'entité], desquelles nous jugeons nécessaire d'obtenir des éléments probants.

Dans le cadre de notre processus d'examen, nous demanderons [à la direction ou aux responsables de la gouvernance, selon le cas], de nous confirmer par écrit certaines déclarations qui nous auront été faites au cours de notre examen.

[Préparation de tableaux]

Nous croyons comprendre que [vous] ou [vos employés] préparerez certains tableaux et mettrez certains documents à notre disposition avant que notre mission commence le 14 février 20XX.

Voici les tableaux et documents demandés :

- [a) tableaux et analyses;]
- [b) préciser les autres documents.]

Cette aide facilitera notre travail et permettra de réduire au minimum les frais qui vous seront facturés. Tout défaut de votre part de produire à temps ces feuilles ou documents de travail pourrait nuire à la prestation de nos services, et nous obliger à interrompre nos services ou à démissionner.

[Documents de travail]

Les feuilles de travail, fichiers et autres documents, rapports et travaux créés, conçus ou exécutés dans le cadre de notre mission appartiennent à notre cabinet, constituent des renseignements confidentiels et seront conservés par le cabinet en conformité avec ses politiques et procédures.

[Inspections des dossiers]

Conformément aux règlements de la profession (et à la politique du cabinet), nos dossiers relatifs aux clients peuvent être revus périodiquement par des inspecteurs de la profession et d'autres responsables de la revue des dossiers afin de garantir que nous respectons les normes professionnelles et celles du cabinet. Les responsables de la revue des dossiers sont tenus de protéger la confidentialité des renseignements relatifs aux clients.

[Résolution de conflits] (dans les cas où cela est permis par les textes réglementaires locaux)

Vous acceptez :

- a) qu'avant d'être soumis à un tribunal, tout conflit pouvant survenir au sujet de la nature, de la réalisation ou de la mise en œuvre de cette mission fera l'objet d'un processus de médiation;
- b) de participer de bonne foi à ce processus de médiation une fois que l'une des parties à la mission aura produit par écrit une demande de médiation.

Toute médiation entreprise à la suite de cette mission sera administrée selon les lois en vigueur au/aux/en [pays] par [nom de l'organisation chargée de la médiation], conformément à ses règles de médiation. Les décisions découlant de la médiation ne seront exécutoires que si chaque partie accepte de s'y conformer. Le coût des procédures de médiation sera réparti également entre les parties en cause.

[Indemnisation]

[Assurez-vous que le libellé des clauses d'indemnisation est permis et, dans l'affirmative, qu'il est conforme aux textes légaux et réglementaires locaux. Envisagez la possibilité d'obtenir un avis juridique à ce sujet.]

[Dénomination sociale de l'entité] accepte par la présente d'indemniser, de défendre (par l'intermédiaire de l'avocat de notre choix et agissant selon nos instructions) et de dégager de toute responsabilité notre cabinet (et ses associés, ses mandataires ou employés) quant aux pertes, frais (y compris les honoraires d'avocat plaidant), dommages, dépenses, réclamations, demandes ou passifs faisant suite :

- a) au manquement par [dénomination sociale de l'entité], ou ses administrateurs, dirigeants, mandataires ou employés, à l'un ou l'autre des engagements pris par [dénomination sociale de l'entité] dans la présente lettre, y compris, sans limiter la généralité de ce qui précède, l'usage abusif ou la diffusion non autorisée de notre rapport de mission ou des états financiers sur lesquels porte ce rapport de mission, ou tout autre résultat du travail effectué pour vous par notre cabinet;
- b) aux services exécutés par nous dans le cadre de cette mission, à moins que ces pertes, frais, dommages et dépenses soient jugés par un tribunal compétent comme étant attribuables à la négligence de notre cabinet, et dans la mesure où ils le sont. Dans l'éventualité où le différend en cause serait réglé à l'amiable, nous nous entendrons mutuellement sur le montant de l'indemnité à être versée par votre société.

[Délais]

Nous consacrerons tous les efforts raisonnables pour mener la mission à terme aux conditions mentionnées dans la présente lettre et dans les délais convenus. Cependant, nous ne pourrions être tenus responsables des défaillances ou retards qui surviendraient pour des causes qui ne nous sont pas imputables, y compris le manquement de [dénomination sociale de l'entité] de satisfaire à ses obligations en temps opportun.

[Honoraires aux taux horaires habituels]

Nos honoraires professionnels seront établis en fonction de nos taux horaires habituels, plus les frais divers engagés et les taxes applicables, et seront réglables sur réception de la facture. Les honoraires applicables à d'autres services seront établis de façon distincte.

[Ou]

[Honoraires estimatifs]

Nous prévoyons que les honoraires relatifs à nos services seront de [montant] € pour l'examen des états financiers, plus les frais divers engagés et les taxes applicables. L'estimation du montant de nos honoraires prévoit que nous obtiendrons la collaboration de votre personnel et que nous n'aurons à faire face à aucune circonstance inattendue.

Si le nombre d'heures nécessaires s'annonçait plus important que prévu, nous nous entretiendrons avec vous afin d'établir une nouvelle estimation avant d'engager des coûts supplémentaires.

Nos honoraires, que nous facturerons à mesure qu'avancera le travail, seront réglables sur réception de la facture.

[Provision sur honoraires]

Avant que nous entreprenions la prestation de nos services, nous vous demandons de nous verser une provision sur honoraires de [montant] €. Cette provision sera portée en diminution de notre facture définitive, et toute fraction inutilisée vous sera remboursée lorsque nous aurons perçu la totalité des honoraires et des coûts non réglés en rapport avec cette mission.

[Facturation]

Nos honoraires et nos coûts seront facturés mensuellement, et seront réglables sur réception de la facture. Les factures impayées dans les 30 jours suivant la date de facturation pourront être réputées en souffrance, et donneront lieu à des frais d'intérêt de [chiffre] % par mois. Nous nous réservons le droit d'interrompre nos services ou de démissionner si jamais l'une ou l'autre de nos factures est réputée en souffrance. Dans le cas où nous devrions prendre des mesures pour recouvrer les soldes qui nous sont dus, vous acceptez de nous rembourser les frais engagés au titre de ce recouvrement, y compris les honoraires d'avocat, le cas échéant.

[Interruption des services]

Si nous décidons d'interrompre nos services pour cause de non-paiement de votre part, ou pour toute autre raison prévue dans cette lettre, notre mission sera réputée avoir pris fin au moment où vous recevrez un avis écrit à cet effet, et ce, même si nous n'avons pas achevé la rédaction de notre rapport. Vous serez tenus de nous payer pour la totalité du temps consacré à la mission, et de nous rembourser tous les frais divers engagés jusqu'à la date d'interruption de nos services.

[Coûts de réponse à des procédures gouvernementales ou judiciaires]

Advenant que nous soyons tenus, par suite d'une citation à comparaître, d'une ordonnance d'un tribunal, d'une autre procédure judiciaire ou d'une demande d'un organisme public, de produire des documents et/ou un témoignage relativement à des informations que nous avons obtenues ou préparées au cours de cette mission, vous acceptez de nous payer selon nos taux horaires habituels le temps consacré à ces tâches, et de nous rembourser tous les frais divers engagés, y compris les taxes applicables.

[Autres services]

En plus de vous fournir les services de mission d'examen mentionnés ci-dessus, [dans la mesure où les textes réglementaires locaux le permettent,] nous préparerons d'autres rapports spéciaux au besoin. La direction nous fournira les renseignements nécessaires pour remplir ces rapports et les déposera en temps opportun auprès des autorités compétentes.

[Indiquez les détails relatifs à d'autres services à fournir en rapport avec des exigences réglementaires.]

[Utilisation des renseignements]

Il est entendu que nous aurons accès à tous les renseignements personnels dont vous avez la garde et dont nous aurons besoin pour exécuter notre mission. Nos services sont rendus sous réserve :

- a) d'une déclaration de votre part selon laquelle la direction a obtenu tous les consentements requis relativement à la collecte et à l'utilisation des renseignements personnels, ainsi qu'au fait que vous nous communiquerez ces renseignements, et ce, conformément à la loi applicable en matière de protection des renseignements personnels;
- b) que nous détiendrons tous les renseignements personnels conformément à notre politique de confidentialité.

[Communications]

En ce qui concerne la présente mission, nous pourrions communiquer avec vous ou d'autres personnes par téléphone, par télécopieur, par courrier postal, par messenger et par courriel. Comme toutes les communications sont susceptibles d'être interceptées ou autrement utilisées ou communiquées par un tiers non visé ou peuvent ne pas être transmises à chacune des parties censées être visées et seulement à de telles parties, nous ne sommes pas en mesure de garantir ou de prétendre que les communications assurées par nous ne seront transmises adéquatement qu'à la personne visée. Par conséquent, nous déclinons expressément toute responsabilité quelle qu'elle soit pour l'interception ou la divulgation non intentionnelle de communications effectuées par nous dans le cadre de la réalisation de la présente mission. À cet égard, vous acceptez que nous ne soyons tenus aucunement responsables des pertes ou dommages causés à toute personne ou entité par suite de communications, y compris celles qui sont préjudiciables, fortuites, directes ou indirectes; d'autres dommages particuliers, par exemple la perte de produits ou de bénéfices prévus; ou de la divulgation ou de la communication de renseignements confidentiels ou propres à l'entité.

[Conclusion]

La présente lettre de mission comprend les termes et conditions pertinents qui s'appliqueront à la mission pour laquelle elle a été rédigée. Les termes et conditions de la présente lettre annulent et remplacent toute déclaration ou tout engagement antérieurs, de forme verbale ou écrite, par ou entre les parties. Tout changement ou ajout important touchant les termes et conditions énoncés dans la présente lettre n'entrera en vigueur que s'il est attesté par une modification écrite à la présente lettre, signée par toutes les parties.

Veuillez signer et nous retourner la copie ci-jointe de cette lettre pour marquer votre accord sur les modalités de notre mission d'examen des états financiers, y compris sur nos responsabilités respectives.

Nous vous remercions de nous donner l'occasion *[de fournir des services / de continuer de fournir des services]* à votre société, et nous vous prions d'agréer, *[Madame, Monsieur]*, l'expression de nos sentiments distingués.

Signature _____

Lu et approuvé au nom de *[dénomination sociale de l'entité]*

Signature _____

[Nom et titre du destinataire de la lettre]

Date _____

Liste de contrôle pour la compréhension de l'entité

PAS = Procédure appliquée avec succès

Comprendre l'entité pour déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable		Commentaires	Renvoi FT	PAS? (O/N) (initiales)
Secteurs à examiner				
1.	Facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que les autres facteurs externes, y compris le RIFA.			
2.	La nature de l'entité, y compris : a) ses activités; b) son mode de propriété et sa structure de gouvernance; c) les types d'investissements qu'elle réalise et qu'elle prévoit réaliser; d) la manière dont l'entité est structurée et ses modes de financement; e) les objectifs et les stratégies de l'entité.			
3.	Les systèmes et documents comptables de l'entité.			
4.	Le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité.			
Secteurs visés par les demandes d'informations				
1.	Estimations Mode de préparation des estimations. Hypothèses sous-jacentes aux éléments probants à l'appui des estimations.			
2.	Parties liées Quelles sont les parties liées? Y a-t-il eu des opérations entre parties liées au cours de la période? Dans l'affirmative, quel est l'objet de ces opérations? <i>(Envisagez de demander à la direction de fournir une liste des opérations entre parties liées avant le début de chaque mission.)</i>			
3.	Événements et opérations importants Y a-t-il eu des opérations, des événements ou des problèmes importants, inhabituels ou complexes ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité? Tenir compte : a) de changements importants dans les activités commerciales ou l'exploitation de l'entité; b) des changements importants apportés aux termes et conditions des contrats, par exemple les clauses restrictives des contrats de financement ou d'emprunt; c) des écritures de journal importantes ou autres ajustements importants apportés aux états financiers; d) des opérations importantes qui ont eu lieu ou ont été comptabilisées à une date proche de la clôture; e) de l'état de toutes les anomalies non corrigées décelées au cours des missions d'examen précédentes; f) des incidences réelles ou éventuelles sur l'entité des opérations ou des relations avec des parties liées.			

Comprendre l'entité pour déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable		Commentaires	Renvoi FT	PAS? (O/N) (initiales)
4.	Fraude et non-conformité Y a-t-il existence avérée, suspectée ou alléguée : a) de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité? b) de situations de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires ayant une incidence directe sur des montants et des informations significatifs des états financiers, par exemple des obligations fiscales et des exigences réglementaires?			
5.	Événements postérieurs à la date de clôture Des événements sont-ils survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations?			
6.	Continuité de l'exploitation Existe-t-il des incertitudes quant à la continuité de l'exploitation? Dans l'affirmative, quel est le fondement de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation?			
7.	Engagements Existe-t-il des engagements, des obligations contractuelles ou des éventualités significatifs ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, y compris sur les informations à fournir?			
8.	Opérations non monétaires Existe-t-il des opérations non monétaires significatives ou des opérations sans contrepartie significatives conclues dans la période de présentation de l'information financière considérée?			
Secteurs visés par les demandes d'informations facultatives				
1.	Procès-verbaux et décisions Quelles décisions ont été prises lors des réunions des propriétaires (des RG et de leurs comités) ou d'autres réunions qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers?			
2.	Autorités de réglementation L'entité a-t-elle reçu ou prévoit-elle recevoir ou obtenir de la part d'autorités de réglementation des communications qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers?			
3.	Incohérences Obtenir des explications au sujet des incohérences décelées au cours d'autres demandes d'informations auprès de la direction, de procédures analytiques ou de l'examen d'éléments probants.			

Préparé par _____ Date _____

Revu par _____ Date _____

Exemples de procédures analytiques

Trésorerie

Comparer le solde total de la trésorerie et les variations dans les comptes individuels de la banque ou de la trésorerie à ceux de la période précédente. Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes.

Créances

- En s'appuyant sur la variation des produits par rapport à la période précédente, établir des attentes à l'égard du solde des créances clients pour la période considérée.
- Comparer chaque catégorie de créances (c.-à-d. créances clients, taxes de vente ou autres montants à recevoir) avec ceux de la période précédente.
- Calculer le délai moyen de recouvrement des créances (le cas échéant). Comparer ce résultat avec celui de la période précédente et avec les modalités de paiement.
- Comparer le ratio créances douteuses/produits avec celui de la période précédente.
- Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes.
- Compte tenu des résultats des procédures ci-dessus, se demander si des procédures d'examen supplémentaires doivent être mises en œuvre.
- Si des procédures supplémentaires sont nécessaires, penser à :
 - a) une extension des procédures analytiques aux trois ou quatre exercices précédents pour comprendre les tendances;
 - b) une analyse des ventes par mois, par client, etc., afin de comprendre les variations de tendance des ventes et leur incidence sur les créances clients.

Placements à court terme

Comparer les éléments suivants :

- les placements totaux par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des placements de chaque type ou catégorie par rapport à la période précédente; examiner la politique de placement de l'entité pour s'assurer que les types de placements effectués sont permis;
- le rendement moyen des placements par rapport à celui de la période précédente;
- le taux d'intérêt effectif que rapportent les placements portant intérêt par rapport au taux prévu au contrat.

Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes et les consigner en dossier.

Prêts et avances

Comparer les éléments suivants :

- le solde des prêts et avances par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des soldes de prêts et avances par rapport à la période précédente;
- le(s) taux d'intérêt effectif(s) par rapport au(x) taux d'intérêt stipulé(s).

Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes et les consigner en dossier. Obtenir le détail de tous les nouveaux prêts et avances et de tous les prêts et avances éteints.

Placements à long terme

Comparer les éléments suivants :

- les placements à long terme par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des placements à long terme par rapport à la période précédente;
- les revenus des placements à long terme par rapport à la période précédente, y compris les dividendes ou la quote-part de l'investisseur dans le bénéfice ou la perte de l'entité émettrice (méthode de la mise en équivalence).

Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes et les consigner en dossier.

Immobilisations corporelles

Comparer les éléments suivants :

- les immobilisations corporelles par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des immobilisations corporelles (coût, entrées, sorties, mises hors service, etc.) par rapport à la période précédente;
- la dotation aux amortissements comparativement à la période précédente;
- les entrées au cours de la période par rapport au budget des immobilisations approuvé (si disponible).

Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes et les consigner en dossier.

Stocks

Comparer les variations ou les tendances suivantes relatives aux stocks :

- le solde des stocks par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- les stocks par emplacement par rapport à la période précédente;
- la composition des stocks (matières premières, produits en cours, produits finis, etc.) par rapport à la période précédente;
- le classement chronologique des stocks (il convient de noter qu'une détérioration du classement chronologique des stocks pourrait être l'indice de stocks désuets ou excédentaires exigeant une réduction de valeur);
- le coût des ventes et la marge brute (exprimés en pourcentage du chiffre d'affaires) des trois derniers exercices;
- le taux de rotation des stocks des trois exercices précédents;
- le délai d'écoulement des stocks.

Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes et les consigner en dossier.

Compte tenu des résultats ci-dessus, se demander si des procédures d'examen supplémentaires doivent être mises en œuvre. Si des procédures supplémentaires sont nécessaires, penser à :

- une extension des procédures analytiques aux trois ou quatre exercices précédents pour comprendre les tendances;
- analyser les niveaux des stocks, le chiffre d'affaires et le coût des ventes mensuels afin de comprendre les tendances relatives aux stocks.

Comptes fournisseurs

Comparer les éléments suivants :

- les comptes fournisseurs et les charges à payer, par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition des comptes fournisseurs et des charges à payer (fournisseurs, charges salariales à payer, etc.) par rapport à la période précédente. Tenir compte de l'incidence des modifications des modalités de paiement, des escomptes, des nouveaux fournisseurs importants ou de la concurrence, etc.;
- les principaux ratios par rapport aux périodes précédentes :
 - a) délai de paiement des comptes fournisseurs ($[\text{comptes fournisseurs}]/[\text{coût des ventes}] \times 365$);
 - b) ratio de liquidité relative ($[\text{actifs courants}/\text{stocks}]/[\text{passifs courants}]$);
 - c) ratio de liquidité générale ($[\text{actifs courants}]/[\text{passifs courants}]$).

Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes et les consigner en dossier.

Dettes à long terme

Comparer les éléments suivants :

- le solde de la dette à long terme par rapport à la période précédente (dans l'ensemble);
- la composition de la dette à long terme par rapport à la période précédente;
- les ratios clés par rapport à ceux des périodes précédentes :
 - a) ratio emprunts/capitaux propres ($[\text{dette à long terme}]/[\text{total des capitaux propres}]$);
 - b) ratio d'endettement ($[\text{total des passifs}]/[\text{total des actifs}]$);
 - c) ratio de couverture des intérêts ($[\text{résultat avant intérêts et impôts}]/[\text{intérêts}]$).

Obtenir des explications concernant les soldes inattendus et les variations importantes et les consigner en dossier.

Produits et charges

Obtenir ou établir des tableaux comparatifs de groupement pour tous les postes de l'état des résultats et comparer ces postes à ceux des périodes précédentes et au budget, s'il y a lieu.

Calculer les variations et les ratios, et discuter avec la direction des variations significatives par rapport aux périodes précédentes et les consigner en dossier :

- les variations des principaux ratios financiers et des indicateurs clés de performance;
- les variations du chiffre d'affaires (dans l'ensemble) et du chiffre d'affaires ventilé par fonction (par gamme de produits, par région géographique, etc.);
- penser à comparer le chiffre d'affaires mensuel et/ou le chiffre d'affaires par client avec les chiffres des périodes précédentes;
- les retours sur ventes, les notes de crédit, etc., exprimés en pourcentage du chiffre d'affaires;
- les marges brutes (dans l'ensemble) et ventilées par fonction;
- les charges salariales (dans l'ensemble);
- les retenues sur salaires et les avantages sociaux exprimés en pourcentage de la rémunération totale, comparés aux taux historiques et prévus dans la loi;
- les postes de charges, par principaux groupements et catégories;
- les corrélations entre les postes, par exemple le pourcentage du chiffre d'affaires que représentent les commissions et le pourcentage des achats que représente le fret;
- les intérêts débiteurs par rapport au solde moyen de l'emprunt connexe et au taux stipulé;
- tout autre ratio important.

Obtenir des explications concernant les variations relevées dans les éléments ci-dessus et les consigner en dossier.

Produits (Comparaison entre le chiffre prévu et le chiffre comptabilisé dans les documents comptables)

Lorsqu'il existe une relation identifiable entre les composantes des produits, penser à mettre en œuvre des procédures généralement appelées *procédures analytiques de corroboration* ou *preuve au total*. (Ces procédures s'appliquent généralement à la location d'appartements, aux produits tirés des activités de garderie et aux abonnements à des centres de culture physique.)

- Obtenir le nombre d'appartements à un, deux ou trois chambres à coucher dans l'immeuble.
- Demander quel est le loyer approuvé pour chaque type d'appartement pour la période.
- Obtenir le nombre d'appartements vacants pour l'exercice considéré et le comparer à celui de l'exercice précédent.
- Comparer les produits prévus lorsque tous les appartements sont loués ([nombre d'appartements] × [loyer]) et soustraire les pertes de produits en raison des appartements vides, etc.
- Comparer les produits prévus aux produits réels.

Obtenir des explications concernant les variations décelées dans les éléments ci-dessus et les consigner en dossier.

Événements ou situations relatifs à la continuité de l'exploitation

Cette liste est tirée du paragraphe A93 de la norme ISRE 2400 (révisée). Elle n'est pas exhaustive et l'importance de tels événements ou situations peut souvent être atténuée par d'autres facteurs.

Événements ou situations qui peuvent jeter un doute important sur la continuité de l'exploitation	
Catégorie	Commentaires
Indicateurs de nature financière	
1. Capitaux propres ou fonds de roulement négatifs.	
2. Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de remboursement ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme.	
3. Indications de retrait du soutien financier de la part des créanciers.	
4. Flux de trésorerie d'exploitation négatifs ressortant des états financiers historiques ou prévisionnels.	
5. Ratios financiers clés défavorables.	
6. Lourdes pertes d'exploitation ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer des flux de trésorerie.	
7. Retards dans la distribution de dividendes ou suspension de la distribution.	
8. Incapacité de payer les créanciers aux échéances.	
9. Incapacité de se conformer aux conditions des conventions de prêt.	
10. Fournisseurs exigeant désormais le paiement à la livraison.	
11. Incapacité d'obtenir du financement pour le développement nécessaire de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.	
Indicateurs liés à l'exploitation	
1. Intention de la direction de liquider l'entité ou de mettre fin à ses activités.	
2. Départ de cadres dirigeants clés sans remplacement.	
3. Perte d'un marché de première importance, d'un ou de plusieurs clients clés, d'une franchise, d'une licence ou d'un ou de plusieurs fournisseurs principaux.	
4. Difficultés liées à la main-d'œuvre.	
5. Pénuries de fournitures importantes.	
6. Émergence d'un concurrent redoutable.	
Autres indicateurs	
1. Non-conformité aux exigences en matière de capital ou à d'autres exigences légales.	
2. Procédure judiciaire ou démarche réglementaire entreprise à l'endroit de l'entité et pouvant avoir, si elle aboutit, des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourrait probablement pas faire face.	
3. Changements dans les textes légaux ou réglementaires ou dans les politiques publiques, qui auront vraisemblablement des effets défavorables sur l'entité.	
4. Survenance de sinistres non couverts ou insuffisamment couverts par des assurances.	

Exemple de liste de contrôle d'achèvement de la mission

PAS = Procédure appliquée avec succès

		Commentaires	Renvoi FT	PAS? (O/N) (initiales)
Informations générales				
1.	Contrôle qualité La mission a-t-elle été réalisée conformément aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet?			
2.	Indépendance De nouvelles menaces à l'indépendance ont-elles été identifiées depuis le début de la mission? Dans l'affirmative, expliquez comment elles ont été prises en compte.			
3.	Compréhension de l'entité Avons-nous obtenu et consigné une compréhension suffisante de l'entité et du RIFA pour : - déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable? - servir de fondement à la conception de procédures pour ces secteurs?			
4.	Demandes d'informations et procédures analytiques Les procédures conçues et mises en œuvre nous ont-elles permis d'obtenir des éléments probants appropriés : - sur tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations fournies? - sur les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable?			
5.	Procédures supplémentaires Des points ont-ils été portés à notre attention qui nous portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives? Dans l'affirmative, des procédures supplémentaires ont-elles été conçues et mises en œuvre pour nous permettre : - de conclure qu'il est peu probable que le ou les points en cause donnent lieu à des anomalies significatives dans les états financiers? - de déterminer que le ou les points en cause peuvent être à l'origine d'anomalies significatives dans les états financiers?			
6.	Continuité de l'exploitation Avons-nous pris connaissance d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation? Dans l'affirmative, avons-nous demandé à la direction si elle a des plans d'action, évalué les réponses et tiré une conclusion sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation?			
7.	Achèvement des procédures A-t-on fait les demandes d'informations/analyses prévues, mis en œuvre les procédures supplémentaires requises et consigné les résultats et les conclusions dans les dossiers de travail?			

	Commentaires	Renvoi FT	PAS? (O/N)
8.	Événements postérieurs à la date de clôture Avons-nous pris connaissance d'événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport du professionnel en exercice qui nécessitent de redresser les états financiers ou d'y fournir des informations? Dans l'affirmative, avons-nous demandé à la direction de corriger ces anomalies ou de fournir des informations supplémentaires dans les états financiers?		
9.	Anomalies détectées - A-t-on demandé à la direction de corriger les anomalies détectées autres que celles jugées clairement négligeables? - Si la direction a refusé de corriger les anomalies détectées, les raisons invoquées sont-elles considérées comme acceptables?		
10.	Déclarations écrites Le dossier comporte-t-il une lettre d'affirmation de la direction signée qui tient compte des exigences décrites aux paragraphes 61 à 64 de la norme ISRE 2400?		
11.	Revue du dossier - A-t-on revu, initialé et daté toutes les feuilles de travail? - Les notes de revue du responsable de la revue du dossier ont-elles été réglées? - Toutes les questions en suspens relatives à la mission ont-elles été réglées avec la direction et les détails consignés en dossier?		
12.	Communication Avons-nous fait part à la direction ou aux RG, selon le cas, de toutes les questions concernant la mission d'examen qui, selon notre jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention?		
13.	Approbation des états financiers La direction et/ou les RG ont-ils accepté la responsabilité des états financiers? Dans l'affirmative, inscrire la date : _____		
14.	Écart par rapport au budget Le temps total consacré à la mission a-t-il été consigné en dossier, et des explications ont-elles été fournies concernant les écarts importants par rapport au budget?		
Présentation des états financiers et informations à fournir			
1.	Balance de vérification A-t-on comparé la balance de vérification et le groupement des comptes aux états financiers définitifs?		
2.	Référentiel d'information financière Les états financiers décrivent-ils clairement le RIFA sans comporter d'énoncés restrictifs ou limitatifs imprécis?		

		Commentaires	Renvoi FT	PAS? (O/N)
3.	Terminologie La terminologie utilisée, y compris l'intitulé de chaque état financier, est-elle appropriée?			
4.	Méthodes comptables Les méthodes comptables retenues et appliquées sont-elles : • adéquatement présentées dans la note sur les principales méthodes comptables? • conformes au RIFA, appropriées aux circonstances et appliquées de manière uniforme?			
5.	Estimations Les estimations comptables faites par la direction semblent-elles raisonnables?			
6.	Informations à fournir • Les informations présentées dans les états financiers semblent-elles pertinentes, fiables, comparables et intelligibles? • Les états financiers fournissent-ils des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers? • Est-il nécessaire de fournir des informations supplémentaires qui vont au-delà de celles qu'exige expressément le RIFA?			
7.	Référentiel reposant sur le principe d'image fidèle • La présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu sont-ils conformes au RIFA? • Les états financiers, y compris les notes annexes, représentent-ils les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à en donner une image fidèle dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble?			
Rapport				
1.	Exigences de la norme ISRE 2400 (révisée) La forme, le contenu et la date du rapport de mission d'examen sont-ils conformes aux exigences de la norme ISRE 2400 (révisée?)			

Préparé par _____ Date _____

Revu par _____ Date _____

Exemple de lettre d'affirmation de la direction

Note : Les éléments supplémentaires qu'il est possible d'ajouter à la lettre sont insérés entre crochets et en italique.

[PAPIER À EN-TÊTE]

[Date] (même date que le rapport de mission d'examen ou date très proche de celle-ci)

À l'attention *[des comptables du cabinet]*

Adresse

Ville, pays]

[Madame, Monsieur,]

La présente lettre d'affirmation vous est fournie dans le cadre de votre examen des états financiers de *[dénomination sociale de l'entité]* pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX aux fins de l'obtention d'une assurance limitée, principalement par la voie de demandes d'informations et de procédures analytiques, que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Nous reconnaissons que nous sommes responsables de la fidélité de l'image donnée par les états financiers selon le(s) *[RIFA]*, ainsi que de la conception et de la mise en place du contrôle interne destiné à prévenir et à détecter les fraudes et les erreurs.

Nous comprenons que vos procédures d'examen ont consisté essentiellement en demandes d'informations et en procédures analytiques, et qu'elles n'ont pas été conçues dans le but de détecter les fraudes, manquants, erreurs et autres irrégularités, s'il en est, et qu'il ne faut pas nécessairement s'attendre à ce qu'elles permettent de les révéler.

Certaines déclarations contenues dans la présente sont limitées aux éléments considérés comme significatifs. Un élément est considéré comme significatif, quelle qu'en soit la valeur monétaire, s'il est vraisemblable que son omission ou qu'une anomalie le concernant dans les états financiers aurait comme conséquence d'influencer la décision d'une personne raisonnable s'appuyant sur les états financiers.

Nous confirmons (, au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, ayant fait toutes les demandes d'informations que nous avons jugées nécessaires pour être adéquatement informés,) ce qui suit :

États financiers

- a) Nous nous sommes acquittés de nos responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'examen portant la date du *[date]*, quant à la préparation des états financiers conformément au(x) *[RIFA]*; en particulier, les états financiers donnent une image fidèle conformément à ce référentiel.
- b) Les hypothèses importantes que nous avons utilisées pour établir les estimations comptables, *[y compris les estimations en juste valeur]*, sont raisonnables.
- c) Les relations et opérations avec des parties liées ont été correctement comptabilisées et ont été communiquées conformément aux exigences du/des *[RIFA]*.
- d) Tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le(s) *[RIFA]* exige/exigent un ajustement ou la fourniture d'informations ont été ajustés ou ont fait l'objet d'informations.
- e) L'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Une liste des anomalies non corrigées est jointe à la lettre d'affirmation.
- f) *[Toute autre déclaration écrite exigée pour étayer d'autres éléments probants pertinents pour les états financiers.]*

Informations fournies

a) Nous vous avons fourni :

- i) un accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information;
- ii) les informations additionnelles que vous nous avez demandées aux fins de l'examen;
- iii) un accès sans restriction aux personnes au sein de l'entité auprès de qui il fallait avoir accès, selon vous, afin d'effectuer l'examen;
- iv) toutes les informations pertinentes quant à l'utilisation de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans les états financiers.

b) Nous avons consigné toutes les opérations dans les documents comptables et elles sont reflétées dans les états financiers.

c) Nous vous avons communiqué toutes les informations sur les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance qui concernent l'entité et impliquent :

- d) la direction;
 - e) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne;
 - f) d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers.
- g) Nous vous avons communiqué toutes les informations relatives aux allégations ou aux soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à notre connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes.
- h) Nous vous avons communiqué tous les cas effectifs ou potentiels de non-conformité par rapport aux textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers.
- i) Nous vous avons communiqué l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec des parties liées dont nous sommes au courant.
 - j) Nous vous avons communiqué tous les engagements, obligations contractuelles et éventualités significatifs ayant ou pouvant avoir une incidence sur les états financiers de l'entité.
 - k) Toutes les opérations non monétaires significatives ou les opérations sans contrepartie significatives conclues par l'entité au cours de la période de présentation de l'information financière considérée sont reflétées dans les états financiers.
 - l) *[Toute autre déclaration écrite pouvant être jugée nécessaire.]*

Veuillez agréer, [Madame, Monsieur,] nos salutations distinguées.

[Nom du chef de la direction, ou d'une personne occupant un poste équivalent, et son titre]

[Nom du directeur financier, ou d'une personne occupant un poste équivalent, et son titre]

Exemples de rapports comportant une conclusion modifiée

Note : Le titre, le destinataire et les paragraphes obligatoires du rapport (comme l'introduction, la responsabilité de la direction, la responsabilité du professionnel en exercice et la nature de la mission d'examen) ont été omis des exemples ci-dessous.

A. Conclusion AVEC RÉSERVE – Impossibilité d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité des produits

Fondement de la conclusion avec réserve

Comme c'est le cas dans de nombreux organismes sans but lucratif, *[nom de l'organisme sans but lucratif]* tire ses produits de dons dont il est difficile de vérifier l'exhaustivité. Par conséquent, nous n'avons pu mettre en œuvre les procédures que nous considérons comme nécessaires pour nous assurer de l'exhaustivité des produits tirés des dons. Nos procédures se sont donc limitées aux montants inscrits dans les comptes de *[nom de l'organisme sans but lucratif]*, et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés aux montants des produits tirés des dons, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour l'exercice clos le *[date de clôture]*, de l'actif à court terme et de l'actif net au *[date de clôture]*.

Conclusion avec réserve

Au cours de notre examen, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers ci-joints ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...].

B. Conclusion AVEC RÉSERVE – Dérogation aux méthodes comptables imposées par le référentiel d'information financière

Fondement de la conclusion avec réserve

Comme il est mentionné à la note annexe *[numéro]*, les créances à long terme de l'entité ont été comptabilisées au coût, déduction faite des provisions pour créances irrécouvrables. Il s'agit d'une dérogation au(x) *[RIFA]*, qui exige/exigent que les créances à long terme soient actualisées. Si la direction avait actualisé ces créances, le solde des créances à long terme aurait été diminué de *[montant]* €.

En conséquence, les ventes auraient diminué de *[montant]* €, et le bénéfice avant impôts, la charge d'impôts et les capitaux propres auraient été diminués de *[montant]* €, *[montant]* € et *[montant]* €, respectivement.

Conclusion avec réserve

Au cours de notre examen, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion avec réserve, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que les états financiers ci-joints ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de *[dénomination sociale de l'entité]* au *[date]*, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au(x) *[RIFA]*.

C. Conclusion DÉFAVORABLE – Dérogation généralisée au référentiel d'information financière applicable

Fondement de la conclusion défavorable

Comme il est mentionné à la note annexe *[numéro]*, la société a comptabilisé certains contrats de location comme des contrats de location simple dans les états financiers. Il s'agit d'une dérogation au(x) *[RIFA]*, qui exige/exigent que ces contrats de location soient comptabilisés comme des contrats de location-acquisition. Si la société avait comptabilisé ces contrats de location comme des contrats de location-acquisition, cela aurait influé de manière significative sur les montants figurant à titre d'actif aux postes «Contrats de location-acquisition», «Obligations liées à des contrats de location-acquisition», «Résultat global» et «Résultats non distribués».

Conclusion défavorable

Selon notre examen, en raison de l'importance du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de la conclusion défavorable, les états financiers consolidés ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de [dénomination sociale de l'entité].

D. IMPOSSIBILITÉ D'EXPRIMER UNE CONCLUSION – Limitation généralisée de l'étendue des travaux

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion

Au cours de l'exercice, la société a été victime d'une grave inondation qui a détruit une grande partie de ses documents papier et systèmes informatiques. Bien que la société ait tenté de reconstituer les systèmes et les documents comptables, nous n'avons pu mettre en œuvre les procédures d'examen importantes que nous considérons comme nécessaires. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si des redressements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne les états financiers de [dénomination sociale de l'entité].

Impossibilité d'exprimer une conclusion

En raison de l'importance des problèmes décrits dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une conclusion sur les états financiers ci-joints. Par conséquent, nous n'exprimons aucune conclusion sur ces états financiers.

E. IMPOSSIBILITÉ D'EXPRIMER UNE CONCLUSION – Fraude généralisée

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion

Comme il est mentionné à la note annexe [numéro], la société a découvert une fraude significative et l'enquête à ce sujet se poursuit. Tant que l'ampleur de la fraude n'aura pas été établie, il est impossible de déterminer quels seront les redressements nécessaires à l'égard [des produits, des créances, des stocks, du coût des ventes, ou d'autres secteurs] des états financiers.

Impossibilité d'exprimer une conclusion

En raison de l'importance des problèmes décrits dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une conclusion sur les états financiers ci-joints. Par conséquent, nous n'exprimons aucune conclusion sur ces états financiers.

Note : Comme il est mentionné au troisième paragraphe de la préface du Manuel de l'IAASB, les normes de l'IAASB n'ont pas préséance sur les textes légaux et réglementaires d'un pays. Le libellé du rapport d'examen doit être analysé à la lumière des textes légaux et réglementaires en vigueur dans le pays où le professionnel en exercice produit son rapport. Par conséquent, certains exemples figurant dans le présent guide pourraient ne pas être pertinents dans certains pays.

Pour de plus amples renseignements
sur le Comité SMP, veuillez
communiquer avec : Paul Thompson,
directeur adjoint, Secteur des PME et des PMC
à l'adresse : paulthompson@ifac.org
Tél. : +1 212 471 8715
www.ifac.org/SMP