

MAURITANIE - Projet d'appui à la profession d'expertise comptable
Projet IDF n°TF 053981



République Islamique de Mauritanie

Projet Banque Mondiale
IDF N°TF 053981



MANUEL DE REFERENCE
DES NORMES D'AUDIT ET
DE MISSIONS D'OPINION

Avril 2006

NORMES D'AUDIT ET DE MISSIONS D'OPINION

SOMMAIRE

MSA 000 - AVANT PROPOS	14
MSA 100 - PREFACE	15
.1 Cadre d'intervention	15
.2 Objectifs de la normalisation	15
.3 Sources des normes	16
.4 Plan général du manuel	16
.5 Norme et recommandation: convention typographique.	17
MSA 110 - LEXIQUE	18
MSA 120 - CADRE CONCEPTUEL DES NORMES PROFESSIONNELLES MAURITANIENNES	30
.1 Introduction	30
.2 Référentiel comptable pour la présentation des états financiers	30
.3 Référentiel pour l'audit et services connexes	31
.4 Niveaux d'assurance	32
.5 Audit	32
.6 Services connexes	33
.7 La mission d'examen limité	33
.8 Missions d'examen sur la base de procédures convenues :	33
9. Mission de compilation	33

.10 Responsabilité du professionnel comptable quant aux informations financières publiées	35
MSA 200- OBJECTIF ET PRINCIPES GENERAUX	36
D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS	36
.1 Introduction	36
.2 Objectif d'une mission d'audit	36
.3 Principes généraux régissant un audit	36
.4 Etendue des travaux d'audit	37
.5 Assurance raisonnable	37
.6 Responsabilité de la présentation des états financiers	38
MSA 210- TERMES ET CONDITIONS DE LA MISSION D'AUDIT	39
.1 Introduction	39
.2 Lettres de mission d'audit	39
.3 Audits récurrents	40
.4 Acceptation d'une modification de la mission	41
.5 Annexe : Modèle de lettre de mission d'audit	42
.6 Annexe : Modèle de lettre de mission de commissariat aux comptes	44
MSA 220 - CONTROLE DE QUALITE D'UNE MISSION D'AUDIT	46
.1 Introduction	46
.2 Cabinet d'audit	47
.3 Mission d'audit prise isolement :	48
MSA 230 - DOCUMENTATION DES TRAVAUX	51
.1 Introduction	51
.2 Forme et contenu des dossiers de travail	51
.3 Confidentialité, sécurité, conservation et propriété des dossiers de travail	55
MSA 240 - RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR DANS LA PRISE EN CONSIDERATION DES RISQUES DE FRAUDE DANS L'AUDIT D'ETATS FINANCIERS	55

.1 Introduction	55
.2 Définitions et caractéristiques des fraudes et des erreurs	56
.3 Responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction	58
.4 Responsabilité de l'auditeur	58
.5 Limites inhérentes à l'audit	59
.6 Esprit critique	60
.7 Risque d'audit	65
.8 Risque de non détection	67
.9 Procédures à mettre en œuvre lorsque des circonstances font apparaître un risque d'anomalie résultant de fraudes ou d'erreurs	68
.10 Examen d'une anomalie identifiée en tant qu'élément indicatif d'une fraude possible.	69
.11 Evaluation, prise en compte et conséquences des anomalies dans le rapport de l'auditeur	70
.12 Documentation	70
.13 Déclarations de la direction	70
.14 Communication	72
.15 Communication des anomalies provenant d'erreurs à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	73
.16 Communication des anomalies provenant de fraudes à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	73
.17 Communication des déficiences majeures dans le contrôle interne	74
.18 Annexe 1 : Exemples de facteurs de risque relatifs à des anomalies résultant de fraudes	75
.19 Annexe 2 : Exemples de modifications des procédures d'audit en réponse aux facteurs de risque de fraudes identifiés, en application des paragraphes 39-41	82
MSA 250 - PRISE EN COMPTE DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES	89
.1 Introduction	89
.2 Responsabilité de la direction quant au respect des textes légaux et réglementaires	90
.3 Examen du respect des textes législatifs et réglementaires	91
.4 Procédures à appliquer lors de la détection du non-respect des textes	93
.5 Communication du non-respect des textes législatifs ou réglementaires	94

.6 Annexe : Eléments indiquant la possibilité d'un non-respect des textes	96
MSA 260 - COMMUNICATIONS DES QUESTIONS TOUCHANT • L'AUDIT AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE	96
.1 Introduction	96
.2 Personnes concernées	97
.3 Questions sur lesquelles porte la communication	98
.4 Moment de la communication	99
.5 Forme de la communication	99
MSA300- PLANIFICATION DES TRAVAUX D'AUDIT D'ETATS FINANCIERS	100
.1 Introduction	100
.2 Planification	100
.3 Plan de mission	100
.4 Programme de travail	102
.5 Modifications du plan de mission et du programme de travail	102
MSA315- CONNAISSANCES DES ACTIVITES DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES	103
.1 Introduction	103
.2 Les procédures d'évaluation des risques et les sources d'informations sur l'entité et son environnement, y compris de son contrôle interne.	106
.3 Procédures d'évaluation des risques	106
.4 Observation des activités et des opérations de l'entité :	108
.5 Réunions de planification :	109
.6 La prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne	110
.7 Secteur d'activité, dispositions réglementaires, et autres facteurs externes, y compris l'ensemble de règles et méthodes comptables applicables	111
.8 Caractéristiques de l'entité	113
.9 Objectifs, stratégies et risques liés à l'activité	114
.10 Mesure et examen de la performance financière de l'entité	115

.11 Contrôle interne	117
.12 Les contrôles pertinents pour l'audit	119
.13 Degré de connaissance du contrôle interne	121
.14 Caractéristiques des éléments de contrôle interne manuels et informatisés pertinents pour l'évaluation des risques par l'auditeur	122
.15 L'environnement de contrôle	126
.16 Le processus d'évaluation des risques de l'entité	130
.17 Système d'information, y compris les processus opérationnels en rapport avec l'information financière et la communication	131
.18 Activités de contrôle	134
.19 Pilotage des contrôles internes	136
.20 Evaluation des risques d'anomalies significatives	137
.21 Risques significatifs qui requièrent une démarche d'audit particulière	139
.22 Risques pour lesquels des contrôles substantifs seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés	141
.23 Mise à jour de l'évaluation initiale des risques	143
.24 Annexe 1 : Connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité	146
.25 Annexe 2 : Les composantes du contrôle interne	150
.26 Annexe 3 : Conditions et événements qui peuvent indiquer des risques d'anomalie significative	160
MSA 320 - CARACTERE SIGNIFICATIF EN MATIERE D'AUDIT	161
.1 Introduction	161
.2 Caractère significatif	161
.3 Lien entre caractère significatif et risque d'audit	162
.4 Evaluation de l'impact des anomalies	163
MSA 330 - PROCEDURES A METTRE EN ŒUVRE PAR L'AUDITEUR EN FONCTION DE SON EVALUATION DES RISQUES	164
.1 Introduction	164
.2 Réponses globales	165
.3 Procédures d'audit prenant en compte les risques d'anomalie significative au niveau de chaque assertion	166

.4 La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires	168
.4.1 Nature	168
.4.2 Calendrier	170
.4.3 Etendue	171
.5 Tests de procédures	173
.5.1 Nature des tests de procédures	175
.5.2 Calendrier des tests de procédures	178
.5.3 •tendue des tests de procédures	183
.6 Contrôles substantifs	185
.6.1 Nature des contrôles substantifs	187
.6.2 Calendrier des contrôles substantifs	188
.6.3 •tendue de la mise en œuvre des contrôles substantifs	191
.7 Caractère adéquat des présentations et des informations données dans l'annexe	192
.8 •valuation du caractère suffisant et approprié des éléments probants collectés	193
.9 Documentation	195
MSA 500 -ELEMENTS PROBANTS	196
.1 Introduction	196
.2 •léments probants	196
.3 •léments probants suffisants et appropriés	198
.4 L'utilisation des assertions dans la collecte des éléments probants	201
.5 Procédures d'audit pour collecter des éléments probants	203
MSA 501- ELEMENTS PROBANTS - CONSIDERATIONS COMPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES	210
.1 Introduction	210
.2 Section A: Présence à l'inventaire physique	210
.3 Section B: Confirmations externes	214
.3.1 Introduction	214
.3.2 Lien entre la procédure de confirmations externes et l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent et du risque lié au contrôle	215
.3.3 Assertions visées par la procédure de confirmations externes	216
.3.4 Définition de la procédure de confirmations externes	217
.3.5 Utilisation de la demande de confirmation positive ou négative	218
.3.6 Refus de la direction d'adresser des demandes de confirmations externes	219
.3.7 Caractéristiques des tiers consultés	219
.3.8 Processus de confirmations externes	220
.3.9 Absence de réponse à une demande de confirmation	220
.3.10 Fiabilité des réponses reçues	221
.3.11 Cause et fréquence des exceptions relevées	221
.3.12 Evaluation du résultat des confirmations externes	222
.3.13 Confirmations externes obtenues à une date antérieure à la date de clôture	222

.4 Section C : Demandes d'informations concernant les procès et les contentieux	222
.5 Section D : Evaluation et informations données sur les immobilisations financières	223
.6 Section E : Informations sectorielles	224
MSA 510 - MISSIONS INITIALES - SOLDES D'OUVERTURE	224
.1 Introduction	224
.2 Procédures d'audit	225
.3 Conclusions de l'audit et rapport	226
MSA 520 - PROCEDURES ANALYTIQUES	228
.1 Introduction	228
.2 Nature et objet des procédures analytiques	228
.3 Procédures analytiques appliquées dans la planification de l'audit	229
.4 Procédures analytiques utilisées comme contrôles substantifs	230
.5 Procédures analytiques appliquées comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états financiers lors de la phase finale de l'audit	231
.6 Degré de fiabilité des procédures analytiques	231
.7 Investigation des éléments inhabituels	232
MSA 530- SONDAGES EN AUDIT ET AUTRES METHODES DE SELECTION D'ECHANTILLONS	233
.1 Introduction	233
.2 Définitions	233
.3 Eléments probants	235
.3.1 Tests de procédures	235
.3.2 Contrôles substantifs	235
.4 Risques à prendre en compte lors de la collecte d'éléments probants	235
.5 Procédures de collecte d'éléments probants	236
.6 Sélection d'éléments à tester pour réunir des éléments probants	236
.6.1 Sélection de tous les éléments	237
.6.2 Sélection d'éléments spécifiques	237
.6.3 Sondages en audit	238
.7 Approches d'échantillonnage statistiques et non statistiques	238
.8 Définition de la taille de l'échantillon	239

.8.1 Population	240
.8.2 Stratification	240
.8.3 Sélection pondérée	241
.9 Taille de l'échantillon	241
.10 Sélection de l'échantillon	241
.11 Mise en œuvre des procédures d'audit	242
.12 Nature et cause des erreurs	242
.13 Extrapolation des erreurs	243
.14 Evaluation des résultats d'un sondage	244
.15 ANNEXE 1 : Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des tests de procédures	245
.16 ANNEXE 2-Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des contrôles substantifs.	247
.17 ANNEXE 3- Méthodes de sélection d'échantillons	250
MSA 540 - AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES	251
.1 Introduction	251
.2 Nature des estimations comptables	251
.3 Procédures d'audit	252
.4 Prise de connaissance et test de la procédure suivie par la direction	252
.5 Utilisation d'une estimation indépendante	255
.6 Examen des événements postérieurs à la clôture	255
.7 Appréciation des résultats des procédures d'audit	255
MSA 550 - PARTIES LIEES	256
.1 Introduction	256
.2 Existence de parties liées et informations données en annexes	257
.3 Opérations entre parties liées	258
.4 Examen des opérations entre parties liées identifiées	259
.5 Déclarations de la direction	259
.6 Conclusions et rapport d'audit	260

MSA 560 - EVENEMENTS POSTERIEURS	260
.1 Introduction	260
.2 Faits découverts jusqu'à la date du rapport de l'auditeur	261
.3 Faits découverts après la date du rapport de l'auditeur, mais avant l'arrêté et l'approbation des états financiers	263
.4 Faits découverts après l'arrêté et l'approbation des états financiers	263
MSA 570 - CONTINUITE DE L'EXPLOITATION	263
.1 Introduction	263
.2 Responsabilité de la direction	264
.3 Mission de l'auditeur	266
.4 Planification de la mission	267
.5 Appréciation de l'évaluation faite par la direction	267
.6 Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation	268
.7 Procédures d'audit complémentaires lorsque des faits ou des événements sont relevés	269
.8 Conclusions et rapport d'audit	270
.9 Délai important entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers	274
MSA 580 - DECLARATIONS DE LA DIRECTION	274
.1 Introduction	274
.2 Reconnaissance par la direction de sa responsabilité en matière d'établissement des états financiers	274
.3 Utilisation des déclarations de la direction comme éléments probants	274
.4 Documentation des déclarations de la direction	276
.5 Mesures en cas de refus de la direction de fournir des déclarations	277
MSA 600 - UTILISATION DES TRAVAUX D'UN AUTRE AUDITEUR	280
MSA 610 - EXAMEN DES TRAVAUX DE L'AUDIT INTERNE	281
MSA 620 - UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT	281
MSA 700 - RAPPORT DE L'AUDITEUR SUR UN JEU COMPLET D'ETATS FINANCIERS A CARACTERE GENERAL	282

.1 Introduction	282
.2 Eléments essentiels du rapport d'audit	282
.3 Rapport d'audit en cas d'une opinion sans réserve	285
.4 Rapports d'audit dans d'autres cas qu'une opinion sans réserve	286
.5 Circonstances pouvant donner lieu à une opinion autre qu'une opinion sans réserve	289
MSA 710- DONNEES COMPARATIVES	292
.1 Introduction	292
.2 Chiffres correspondants	293
.3 Etats financiers comparatifs	296
MSA 720 - AUTRES INFORMATIONS PRESENTEES DANS DES DOCUMENTS CONTENANT DES ETATS FINANCIERS AUDITES	299
.1 Introduction	299
.2 Accès aux autres informations présentées	300
.3 Prise en compte d'autres informations présentées	300
.4 Incohérences significatives relevées	300
.5 Anomalies significatives portant sur des faits relatés	301
MSA 730- DOMAINES SPECIALISES - RAPPORTS DE L'AUDITEUR SUR DES MISSIONS D'AUDIT SPECIALES	301
.1 Introduction	301
.2 Remarques d'ordre général	302
.3 Rapports sur des états financiers établis selon un référentiel comptable différent des normes comptables nationales	303
.4 Rapports sur une rubrique des états financiers	303
.5 Rapports sur le respect de clauses contractuelles	304
.6 Rapports sur des états financiers condensés	305
900 - MISSIONS D'EXAMEN LIMITE D'ETATS FINANCIERS	307
.1 Introduction	307
.2 Objectif d'une mission d'examen limité	307

.3 Principes généraux d'une mission d'examen limité	307
.4 Etendue d'un examen limité	308
.5 Assurance modérée	308
.6 Termes et conditions de la mission	308
.7 Planification	309
.8 Travaux réalisés par d'autres professionnels	309
.9 Documentation	309
.10 Procédures et éléments probants	309
.11 Conclusions et rapport	311
.12 Annexe 1-Exemples de procédures pouvant être mises en œuvre lors d'une mission d'examen limité d'états financiers	314
810 - EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES PREVISIONNELLES	322
.1 Introduction	322
.2 Assurance fournie par l'auditeur concernant les informations financières prévisionnelles	323
.3 Acceptation de la mission	324
.4 Connaissance des activités de l'entité	324
.5 Période concernée	325
.6 Procédures d'examen des informations financières prévisionnelles	325
.7 Présentation et informations à donner en notes annexes	327
.8 Rapport d'examen sur des informations financières prévisionnelles	327
920 - MISSIONS D'EXAMEN D'INFORMATIONS COMPTABLES ET FINANCIERES SUR LA BASE DE PROCEDURES CONVENUES	330
.1 Introduction	330
.2 Objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues	330
.3 Principes généraux d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues	331
.4 Définition des termes de la mission	331
.5 Planification	332
.6 Documentation	332
.7 Procédures et éléments probants	332

.8 Rapport	333
930- MISSIONS DE COMPILATION D'INFORMATIONS FINANCIERES	334
.1 Introduction	334
.2 Objectif d'une mission de compilation	334
.3 Principes généraux d'une mission de compilation	335
.4 Définition des termes de la mission	335
.5 Planification	336
.6 Documentation	336
.7 Procédures	336
.8 Responsabilité de la mission	337
.9 Rapport de mission de compilation	337
.10 Annexes : Missions de compilation d'informations financières	338



MSA 000 - AVANT PROPOS

La coopération entre la profession comptable et d'audit française et l'Ordre National des Experts Comptables de la République Islamique de Mauritanie - ONECRIM, initiée en 2005 et financée par un don de la Banque Mondiale, s'est révélée riche d'enseignements et d'intérêts pour l'ensemble des parties prenantes. Les travaux et réflexions qui portaient sur le renforcement des capacités d'audit de l'ONECRIM, ont permis de définir le cadre conceptuel des normes applicables aux missions confiées aux membres de cette institution.

Le Groupement français composé de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et de l'Ordre des Experts Comptables a apporté son assistance à l'ONECRIM dans le cadre d'un programme visant à crédibiliser les travaux des membres de l'Ordre vis-à-vis des donneurs d'ordres et utilisateurs nationaux ou étrangers. Ce programme a eu pour objectif de mettre en œuvre d'importantes actions de perfectionnement dans le domaine de l'audit au profit des membres de l'Ordre. C'est ainsi que des ateliers sur la méthodologie et la démarche d'audit ont été organisés à Nouakchott.

Le présent manuel figure parmi les actions d'un programme de modernisation des Normes Professionnelles Mauritaniennes ; il constitue une réponse concrète et constructive aux préoccupations en matière d'élaboration de normes applicables aux missions relevant de la compétence des membres de l'Ordre. Son champ d'application est assez large dans la mesure où il porte sur les missions d'audit, les missions d'examen limité et les autres interventions définies par les textes régissant l'ONECRIM ainsi que celles confiées de manière contractuelle aux professionnels comptables.

Le groupe de travail qui a œuvré sur l'élaboration de cet important référentiel a veillé à sa conformité avec les normes d'audit internationales (ISA) applicables aux secteurs privé et public ainsi qu'avec les meilleures pratiques d'audit des entreprises publiques.

Ce manuel se veut également être d'une portée pédagogique en vue de permettre aux membres de l'Ordre de disposer d'un référentiel détaillé et précis applicable aux missions d'audit du secteur public, des sociétés concessionnaires de service public ainsi que des missions ayant trait aux projets financés par les bailleurs de fonds.

Il se veut **évolutif** car il devra être remis à jour sous contrôle et validation du comité de suivi des normes professionnelles à chaque modification fondamentale d'une norme.

Afin de faciliter les opérations de mise à niveau des normes d'audit mauritaniennes avec les normes internationales d'audit émises par l'IFAC la numération des normes mauritaniennes reprend celle de l'IFAC, et la codification est MSA pour Mauritanian Standards of Auditing

MSA 100 - PREFACE

En vue de renforcer les capacités d'audit des membres de l'ONECRIM, un groupe de travail a été constitué en décembre 2005 pour élaborer un manuel des normes applicables aux missions confiées aux professionnels comptables membres de l'Ordre en coopération avec le Groupement français de l'Ordre des Experts Comptables (OEC), et de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC).

Ce groupe a centré ses travaux sur l'adaptation des méthodologies d'intervention des membres de l'ONECRIM aux standards internationaux. Les efforts consentis dans ce sens ont permis d'établir un manuel des normes applicables aux missions de l'ONECRIM qui définit les principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application en apportant les explications et les informations nécessaires à leur mise en œuvre.

Notons que nous utiliserons le terme « d'auditeur » lorsque le professionnel comptable, membre de l'ONECRIM, réalise une mission dont l'objectif est d'émettre une opinion.

.1 Cadre d'intervention

Les professionnels comptables membres de l'ONECRIM réalisent des missions d'audit financier légal ou contractuel, des missions de contrôle de la gestion des services publics et également des audits stratégique, de performance etc. Ces missions concernent des entreprises privées ou publiques (sociétés, banques, assurances), des organismes publics, des projets financés par des institutions internationales et régionales et s'ouvrent sur les champs associatifs qui bénéficient des concours financiers de l'Etat.

.2 Objectifs de la normalisation

Consciente de la nécessité de renforcer la qualité des travaux d'audit réalisés en Mauritanie et pour produire des missions d'audit financier répondant à des critères de qualité reconnus internationalement, l'ONECRIM a décidé de normaliser sa méthodologie d'audit. Cette démarche répond aux objectifs suivants:

- f* harmoniser les principes régissant les missions d'audit et leurs modalités d'application;

- f unifier les pratiques professionnelles et la culture technique des professionnels comptables, membres de l'Ordre ;
- f produire des rapports normés permettant de relater fidèlement les résultats des missions d'audit.

.3 Sources des normes

Le manuel des normes d'audit de l'Ordre s'appuie essentiellement sur les normes internationales élaborées par l'IFAC

L'International Fédération of Accountants (IFAC) a élaboré un manuel des normes internationales d'audit (ISAs). Ces normes s'appliquent à l'audit des états financiers et également, sous réserve d'effectuer les adaptations nécessaires, à l'audit d'autres informations et aux missions connexes.

Les normes internationales d'audit tiennent compte du point de vue du secteur public (PVSP) établi par le Comité du secteur public de la Fédération Internationale des Comptables. Lorsqu'il n'est fait mention d'aucun PVSP, la norme s'applique aux questions concernant le secteur public.

Par ailleurs, l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques (INTOSAI) a élaboré en mars 1989 des normes de contrôle définies comme des directives à l'intention des Institutions Supérieures de Contrôle qui sont habilitées à veiller à leur application. Ces normes qui font régulièrement l'objet de mise à jour sont l'expression d'un consensus sur les meilleures pratiques de contrôle.

.4 Plan général du manuel

Les normes adoptées englobent un ensemble de règles permettant de garantir le bon exercice des missions et d'arrêter un certain nombre de critères d'appréciation. L'ensemble de ce qu'il est convenu de désigner par « normes applicables aux missions de l'ONECRIM » est présenté sous trois grandes parties qui font l'objet d'autant de chapitres distincts :

- f La mission d'audit,
- f La mission d'examen limité,
- f les autres interventions définies par la loi ou par la convention.

Le présent manuel des normes s'adosse au référentiel des normes internationales en prenant en considération les particularités du secteur public. Il fera l'objet d'actualisation périodique pour être en phase avec l'évolution des normes internationales et l'adaptation à l'environnement international et national.

.5 Norme et recommandation: convention typographique.

Par convention il est inscrit :

- f* **en caractère gras** les instructions de la norme auxquelles l'auditeur doit strictement se conformer -**application impérative** si la situation le requiert-
- f* en caractère non gras les recommandations permettant à l'auditeur de se conformer à la norme.

MSA 110 - LEXIQUE

Anomalie :

Information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise en raison d'erreurs ou de fraude.

Anomalie significative :

Anomalie d'une importance telle qu'elle peut influencer, à elle seule ou cumulée avec d'autres anomalies, le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière.

Arrêté des comptes :

- tablisement des comptes par l'organe compétent de l'entité.

Assertions sous-tendant l'établissement des comptes :

Ensemble des critères, explicites ou non, retenus par la direction dans la préparation des comptes et qui peuvent être regroupés comme suit:

- f* existence : actif ou passif existant à une date donnée ;
- f* droits et obligations : actif ou passif se rapportant à l'entité à une date donnée ;
- f* rattachement : opération ou événement se rapportant à l'entité et qui s'est produit au cours de la période ;
- f* exhaustivité : ensemble des actifs, des passifs, des opérations ou des événements enregistrés de façon complète et tous faits importants correctement décrits ;
- f* évaluation : valorisation d'un actif ou d'un passif à sa valeur d'inventaire;
- f* mesure : opération ou événement enregistré à sa valeur de transaction et produits ou charges rattachés à la bonne période ; et
- f* présentation et informations données : information présentée, classée et décrite selon le référentiel comptable applicable.

Assurance :

Satisfaction de l'auditeur au regard de la qualité d'une information produite par une personne et destinée à être utilisée par une autre personne, appréciée par rapport à des critères identifiés. La nature et le degré d'assurance obtenu sont liés à la nature et à l'étendue des diligences mises en œuvre ainsi qu'au résultat de celles-ci.

Assurance modérée :

Assurance d'un niveau inférieur à celui de l'assurance raisonnable, du fait de diligences moins étendues que celles mises en œuvre lors d'un audit ne permettant pas de détecter toutes les anomalies pouvant avoir une incidence significative sur les comptes.

Assurance raisonnable :

Assurance élevée mais non absolue que l'information vérifiée ne comporte pas d'anomalies significatives.

Audit :

Une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule « donne une image fidèle ». L'audit d'informations financières ou autres, élaborées selon des principes reconnus, poursuit le même objectif.

Auditeur :

Personne à qui incombe la responsabilité finale de l'audit. Le terme d'auditeur est utilisé pour décrire le professionnel chargé de l'audit ou le cabinet d'audit. Quand il s'applique au professionnel, il décrit les obligations et les responsabilités du professionnel. Ces obligations ou responsabilités doivent être prises par le professionnel ou un membre de l'équipe d'audit.

Audit interne :

Service de contrôle au sein d'une entité effectuant des vérifications pour le compte de celle-ci. Ces vérifications comprennent par exemple l'évaluation, le contrôle de la pertinence et de l'efficacité des systèmes comptable et de contrôle interne.

Base de données :

Ensemble de données mises en commun et utilisées par plusieurs personnes à des fins différentes.

Base raisonnable :

Caractère suffisant des diligences mises en œuvre dans le cadre d'un audit pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion.

Calcul :

Contrôle de l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou de documents comptables, ou exécution de calculs distincts.

Caractère significatif :

Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les comptes. Le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évalué dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude. Le caractère significatif d'une information s'apprécie par rapport à un seuil plutôt qu'à un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile (voir « Seuil de signification »).

Certification avec réserve(s) :

Opinion émise par l'auditeur lors d'un désaccord avec l'entité sur le choix ou l'application d'un principe comptable, ou d'une limitation dans l'étendue de ses travaux, mais qui ne sont pas d'une importance telle qu'elles entraînent un refus de certifier (voir « Refus de certifier »).

Comptes :

Documents comptables de synthèse d'une entité traduisant les opérations d'une période, et/ou la situation financière et patrimoniale ainsi que le résultat de l'entité à la fin de la période. Ce terme peut désigner l'ensemble des documents financiers, mais il peut désigner également un simple état financier tel qu'un bilan ou un compte de résultat par exemple

Comptes intermédiaires (ou situations intermédiaires) :

Comptes couvrant une durée inférieure à celle de l'exercice social mais préparés et présentés selon les mêmes principes que les états financiers (ou consolidés).

Comptes prévisionnels :

Documents comptables de synthèse, établis sur la base d'hypothèses décrites en notes annexes et traduisant la situation future de l'entité que la direction a estimé la plus probable à la date de leur établissement.

Confirmation :

Réponse à une demande d'informations visant à corroborer des éléments contenus dans les documents comptables.

Connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité :

Connaissance de l'auditeur concernant le secteur d'activité dans lequel l'entité opère et son mode de fonctionnement retenu dans ce contexte (son organisation juridique, administrative, comptable et sa structure, ses politiques générales, ses perspectives de développement, ses politiques comptables).

Continuité de l'exploitation :

Principe comptable de base selon lequel une entité est présumée poursuivre ses activités dans des conditions normales d'exploitation, dès lors qu'il n'existe aucun fait de nature à remettre en cause leur poursuite dans un avenir prévisible.

Contrôles d'application dans les systèmes informatiques :

Contrôles spécifiques portant sur les applications comptables traitées par l'informatique. Leur objectif est d'établir des procédures de vérifications spécifiques relatives aux applications comptables afin de garantir avec un degré d'assurance raisonnable que toutes les transactions sont autorisées et enregistrées correctement, en temps voulu et de façon exhaustive.

Contrôles généraux sur les systèmes informatiques :

Procédures de contrôle d'ensemble des systèmes informatiques mises en place afin de fournir un degré d'assurance raisonnable que les objectifs globaux de contrôle interne sont atteints.

Contrôle particulier :

Contrôle propre à chaque vérification d'information auquel procède l'auditeur dans le cadre de ses diligences en matière de vérifications spécifiques.

Contrôle de qualité :

Politiques et procédures adoptées par l'ONECRIM afin d'assurer avec un degré d'assurance raisonnable que toutes les missions effectuées sont réalisées selon les principes fondamentaux tels qu'ils figurent dans les normes.

Contrôles substantifs :

Procédures visant à collecter des éléments probants permettant de détecter des anomalies significatives dans les comptes. Elles sont de deux types:

- f contrôles portant sur le détail des opérations et des soldes ;
- f procédures analytiques.

Contrôle de vraisemblance :

Contrôle ayant pour but de vérifier si les valeurs de certaines données obéissent à des critères habituels prédéterminés ou si une donnée est cohérente avec d'autres informations.

Déclarations de la direction :

Déclarations faites par la direction à l'auditeur au cours de sa mission, spontanément ou en réponse à des demandes spécifiques.

Déficiences majeures :

Insuffisances du contrôle interne pouvant avoir des répercussions significatives sur les comptes.

Demande d'informations ou d'explications :

Demande visant à se procurer des informations ou des explications auprès de personnes compétentes, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité.

Diligences :

Ensemble de procédures et de techniques de travail mises en oeuvre par le professionnel comptable pour atteindre les objectifs de sa mission.

Direction :

Ensemble des cadres et autres personnes assumant des responsabilités importantes dans le fonctionnement, le contrôle et la supervision des opérations de l'entité.

Documentation :

Ensemble des documents préparés par le professionnel comptable (feuille de travail), ou qu'il a obtenus et conservés, dans le cadre de la réalisation de sa mission.

Domaines et systèmes significatifs :

Rubrique de comptes et type d'opérations ou système traitant des données comptables pouvant avoir une incidence importante sur les comptes.

Données comparatives :

Montants ou autres informations concernant la ou les périodes précédentes, présentés afin de permettre une bonne compréhension des comptes de la période.

Dossiers de travail :

Dossiers regroupant l'ensemble de la documentation relative à la réalisation de la mission et comportant notamment: la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées, ainsi que le résultat de ces procédures et les conclusions auxquelles parvient l'auditeur à partir des éléments probants recueillis.

• éléments probants :

Informations obtenues par le professionnel comptable pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ces informations sont constituées des documents justificatifs et des pièces comptables ayant servi à l'établissement des comptes et qui viennent corroborer des informations provenant d'autres sources.

Entités (Entreprises) Liées :

(voir « Parties liées »).

Environnement général de contrôle interne :

Ensemble des comportements, degrés de sensibilisation et actions de la direction concernant le système de contrôle interne et son importance dans l'entité.

Environnement informatique :

(voir « Système informatique »).

Erreur :

Inexactitude involontaire contenue dans les comptes.

Erreur escomptée (dans les sondages) :

Erreur que l'auditeur s'attend à trouver dans la population choisie.

Erreur tolérable (dans les sondages) :

Erreur maximale dans la population choisie que le l'auditeur peut accepter pour conclure que les résultats du sondage ont atteint l'objectif d'audit fixé.

Estimation comptable :

- valuation d'un élément en l'absence de moyens de mesure précis. L'estimation comptable repose sur le jugement fondé sur les dernières informations (connues ou prévisionnelles) disponibles.

• tendue des travaux d'audit :

Diligences jugées nécessaires en la circonstance afin d'atteindre l'objectif de l'audit.

• tendue limitée des travaux d'audit :

(voir « Limitation de l'étendue des travaux d'audit »).

• événements postérieurs :

Faits ou événements survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes et ayant, ou pouvant avoir, un effet significatif sur ceux-ci, sur la situation financière de l'entité ou sur son activité.

Examen analytique :

(voir « Procédures analytiques »).

Examen limité (mission d') :

Mission permettant à l'auditeur de conclure, sur la base de diligences ne mettant pas en œuvre toutes les procédures requises pour un audit, qu'il n'a pas relevé d'éléments le conduisant à considérer que les comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable.

Expert :

Personne physique ou morale possédant une qualification, un savoir et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit.

Fraude :

Acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, administrateurs, personnes constituant le gouvernement d'entreprise, employés ou tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans l'objectif d'obtenir un avantage indu ou illégal, ayant pour conséquence d'altérer les comptes.

Gouvernement d'entreprise :

Ce terme désigne les personnes ou les organes qui ont la responsabilité de définir la stratégie et les politiques de l'entité et qui sont impliquées dans la supervision et le contrôle des activités de celle-ci. Elles ont à rendre compte de leurs actions aux personnes qui les ont désignées.

Importance relative :

Concept utilisé pour évaluer un élément de l'information financière présentée faisant l'objet des contrôles, par rapport aux risques identifiés susceptibles d'affecter cet élément et par rapport à l'information financière prise dans son ensemble. L'application de ce concept conduit à fixer des seuils de signification (voir ce terme) afin d'adapter la nature et l'étendue des contrôles à l'importance des éléments à vérifier.

Incertitude :

Problèmes dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui échappent au contrôle direct de l'entité, mais qui peuvent avoir une incidence sur les comptes.

Incohérences manifestes :

Incohérences qui, du fait de leur caractère grossier, sont apparentes ou identifiables par l'auditeur sans investigation particulière.

Inexactitude :

Traduction comptable ou présentation d'un fait non-conforme à la réalité. Une inexactitude peut résulter d'un acte volontaire ou involontaire et avoir, ou non, une incidence sur les comptes

Informations sectorielles :

Informations contenues dans les comptes concernant des sous-ensembles identifiables d'une entité, tels que des secteurs industriels ou géographiques.

Informations sur la situation financière et les comptes :

Informations extraites des états financiers ou consolidés ou qui peuvent être rapprochées des données de base de la comptabilité ayant servi à l'établissement de ces comptes.

Inspection :

Technique consistant à examiner des livres comptables, des documents ou des actifs physiques.

Irrégularité :

Non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, aux principes édictés par le référentiel comptable applicable, aux dispositions des statuts ou aux décisions de l'assemblée générale. Une irrégularité peut résulter d'une omission, d'un acte volontaire ou involontaire et avoir, ou non, une incidence sur les comptes.

Lettre d'affirmation :

Déclaration de la direction, qui récapitule ou complète par écrit, à la fin des travaux, certaines informations données par celle-ci au cours de la mission.

Lettre de mission :

Lettre confirmant les termes et conditions de la mission.

Limitation de l'étendue des travaux d'audit :

Limitation du champ des investigations de l'auditeur imposée par des événements extérieurs (exemple: incendie ayant détruit les pièces justificatives) ou imposées par l'entité (exemples: refus de mise en œuvre d'un contrôle, refus d'appel à un expert extérieur) ou lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de mettre en œuvre une procédure (exemple: procédures et systèmes de contrôle interne de l'entité très déficients ou inexistants).

Non-respect :

Omissions ou actes commis par l'entité, de manière délibérée ou non, qui enfreignent les textes légaux ou réglementaires en vigueur.

Normes d'audit nationales :

Ensemble de normes édictées par la loi, des règlements ou par un organisme compétent à l'échelon national, qui ont un caractère obligatoire dans la conduite d'un audit.

Observation physique :

Technique consistant à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes, par exemple l'observation par l'auditeur de la prise d'inventaire par le personnel de l'entité ou l'examen de procédures de contrôle ne laissant aucune trace matérielle.

Opinion :

Dans son rapport l'auditeur exprime une opinion écrite et explicite sur les comptes.

Cette opinion se traduit, selon le cas, par :

- f* une certification sans réserve ;
- f* une certification avec réserve(s) ;
- f* un refus de certifier.

Organe compétent :

Personne ou groupe de personnes ayant en particulier, de par la loi ou les statuts, la responsabilité de l'arrêté des comptes de l'entité.

Paragraphe d'observation(s) :

Paragraphe distinct formulé après l'opinion exprimée sur les comptes et ne venant pas modifier celle-ci, comportant une ou des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un point concernant les comptes et exposé de manière pertinente dans l'annexe.

Parties liées :

Deux parties sont « liées » si l'une d'entre elles peut contrôler l'autre ou exercer sur celle-ci une influence notable lors de la prise de décisions financières ou de gestion.

Plan de mission :

Document synthétique formalisant l'orientation et la planification de la mission et définissant l'approche générale des travaux en fonction de la connaissance des activités de l'entité et des zones de risques identifiés et fixant des seuils de signification.

Planification :

- laboration d'une stratégie générale d'audit et d'une approche détaillée de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux.

Population (voir « Sondages en audit ») :

Ensemble de données à partir desquelles l'auditeur sélectionne un échantillon afin de parvenir à une conclusion par rapport à un objectif d'audit fixé.

Pratiques nationales (audit) :

Ensemble de règles d'audit n'ayant pas valeur de normes, définies par un organisme compétent à l'échelon national et qui sont habituellement appliquées lors d'un audit ou d'autres interventions définies.

Prévisions :

Informations financières établies sur la base d'hypothèses traduisant la situation future de l'entité que la direction a estimé la plus probable à la date de leur établissement.

Procédures analytiques :

Procédures consistant à :

- f* faire des comparaisons entre les données résultant des comptes et des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou des données d'entités similaires, afin d'établir des relations entre elles ;
- f* analyser les variations significatives et les tendances ;
- f* étudier et analyser les éléments ressortant de ces comparaisons.

Procédures d'audit :

Techniques de contrôle mises en œuvre par l'auditeur pour atteindre les objectifs de sa mission d'audit et lui permettant de collecter des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder ses conclusions. Ces techniques peuvent être utilisées dans le cadre d'autres interventions (examen limité, autres interventions définies).

Procédures de contrôle :

Politiques et procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité, complémentaires à l'environnement général de contrôle interne.

Processus :

Un processus est un enchaînement de tâches, manuelles, semi-automatiques, automatiques, concourant à l'élaboration, à la production ou au traitement d'informations, de produits ou de services.

Professionnel comptable :

Personne qui dans sa profession (comprenant le professionnel lui-même, l'association ou la personne morale), l'industrie, le commerce, le secteur public ou l'éducation est membre d'une institution affiliée à l'IFAC

Programme de travail :

Document définissant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit résultant du plan de mission et exposant les choix retenus. Il sert d'instructions aux membres de l'équipe d'audit participant à la mission et de moyen de contrôle de l'exécution des travaux.

Projections :

Informations financières prospectives basées sur des hypothèses traduisant des événements futurs simulés et des actions de la direction qui peuvent se produire ou non.

Référentiel comptable :

Corps de principes, règles et méthodes d'évaluation et de présentation utilisés pour la préparation des comptes.

Refus de certifier :

- f pour désaccord : opinion émise par l'auditeur lorsque l'incidence du désaccord est suffisamment importante pour affecter les comptes pris dans leur ensemble ;
- f pour limitation de l'étendue des travaux : lorsque l'auditeur n'a pu mettre en œuvre les diligences qu'il a estimé nécessaires et les limitations, imposées par les circonstances ou les dirigeants, telles qu'il ne lui est pas possible de formuler une opinion sur les comptes, il exprime l'impossibilité où il se trouve d'apprécier si les comptes sont réguliers et donnent une image fidèle ;
- f pour incertitudes graves et multiples : lorsque l'auditeur a constaté, dans des cas extrêmes, des incertitudes graves et multiples risquant d'affecter les comptes de façon très significative, il exprime l'impossibilité où il se trouve d'apprécier si les comptes sont réguliers et donnent une image fidèle.

Risque d'audit :

Risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait d'anomalies significatives contenues dans les comptes et non détectées. Le risque d'audit se subdivise en trois composants: le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non détection.

Risque inhérent :

Possibilité que, nonobstant les contrôles internes existants, le solde d'un compte ou une catégorie d'opérations comporte des anomalies significatives, isolées ou cumulées avec des anomalies dans d'autres soldes ou catégories d'opérations.

Risque lié au contrôle :

Risque qu'une anomalie dans un solde de compte ou dans une catégorie d'opérations, prise isolément ou cumulée avec des anomalies dans d'autres soldes de comptes ou d'autres catégories d'opérations, soit significative et ne soit ni prévenue, ni détectée, par les systèmes comptable et de contrôle interne et donc non corrigée en temps voulu.

Risque de non détection :

Risque que les contrôles mis en œuvre par l'auditeur ne parviennent pas à détecter une anomalie dans un solde de compte ou dans une catégorie d'opérations et qui, isolée ou cumulée avec des anomalies dans d'autres soldes de comptes ou catégories d'opérations, serait significative.

Risque d'échantillonnage :

Risque que la conclusion à laquelle parvient l'auditeur sur la base d'un échantillon sélectionné puisse être différente de celle qui aurait été obtenue si le contrôle avait porté sur l'ensemble de la population.

Risque non lié à la sélection d'un échantillon :

Possibilité que l'auditeur applique des procédures inadéquates ou commette des erreurs d'interprétation lors de l'examen de pièces justificatives et ne parvienne donc pas à déceler une anomalie par le fait même que la majorité des éléments probants collectés conduit davantage à des déductions qu'à des certitudes.

Seuil de signification :

Appréciation par l'auditeur du montant à partir duquel une anomalie peut affecter la régularité et l'image fidèle des comptes et donc induire en erreur le lecteur de ces comptes (voir « Caractère significatif »).

Significatif :

Terme utilisé pour exprimer l'importance d'une donnée comptable, d'une information ou d'une irrégularité.

Situations intermédiaires :

(voir « Comptes intermédiaires »).

Soldes d'ouverture (bilan d'ouverture) :

Soldes des comptes au début de l'exercice. Les soldes d'ouverture correspondent aux soldes de clôture de l'exercice précédent et reflètent l'aboutissement des opérations des exercices antérieurs et l'incidence des politiques d'arrêtés des comptes de l'exercice précédent.

Sondages en audit :

Application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations permettant à l'auditeur d'obtenir et d'évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion, ou d'aider à tirer une conclusion, sur l'ensemble de la population.

Stratification :

Opération consistant à diviser une population en sous-groupes homogènes, chacun d'eux représentant un groupe d'unités d'échantillonnage partageant des caractéristiques similaires (souvent en valeur).

Système comptable :

Ensemble des procédures et des documents d'une entité permettant le traitement des opérations aux fins de leur enregistrement dans les comptes. Ce système identifie, rassemble, analyse, calcule, classe, enregistre, récapitule et produit des documents retraçant les opérations et autres événements intervenus au cours d'une période.

Système de contrôle interne :

Ensemble des politiques et procédures (contrôles internes) mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières ou comptables fiables. Le système de contrôle interne s'entend au-delà des questions directement liées au système comptable.

Système informatique :

Ensemble de moyens informatiques et d'applications logicielles utilisés pour le traitement d'informations d'importance significative pour l'audit.

Tests de conformité :

Vérification d'un nombre limité d'opérations en vue de constater que les systèmes comptable et de contrôle interne décrits sont appliqués.

Tests de procédures :

Tests permettant d'obtenir des éléments probants sur l'efficience :

- f* de la conception des systèmes comptable et de contrôle interne, permettant de prévenir, détecter et corriger des erreurs significatives ;
- f* du fonctionnement des contrôles internes pendant toute la période considérée.

Unités d'échantillonnage :

- éléments individuels composant la population.

MSA 120 - CADRE CONCEPTUEL DES NORMES PROFESSIONNELLES MAURITANIENNES

.1 Introduction

1. Cette norme (MSA 120) a pour objectif de décrire le cadre conceptuel dans lequel ces Normes professionnelles sont publiées en fonction des services pouvant être rendus par les membres de l'Ordre.
2. Pour plus de commodité et sauf indication contraire, le terme « auditeur » est utilisé dans toutes les normes chaque fois qu'il se réfère à l'audit. Dans le cas des services connexes il est utilisé le terme de « professionnel comptable ».
3. Afin de réaliser les missions conformément à des standards homogènes et mieux répondre aux attentes des utilisateurs des états audités, il est fait application des mêmes principes d'audit chaque fois qu'une opinion est exprimée sur des états financiers, quelle que soit la nature de l'entité. Il est à préciser que le manuel des normes définit les principes de base de l'audit et leurs modalités applicables aux audits des états financiers établis par les entreprises privées, les entreprises publiques les organismes publics, les projets de développement..
4. Les comptes et les états financiers des services, entreprises ou organismes publics comprennent parfois des informations différentes ou additionnelles par rapport à celles contenues dans les états financiers des entreprises privées. Dans ce cas, il est nécessaire d'introduire les adaptations nécessaires en fonction de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures et du rapport d'audit.

.2 Référentiel comptable pour la présentation des états financiers

5. Les états financiers sont établis et présentés chaque année et visent à satisfaire les besoins communs d'information d'une large gamme d'utilisateurs. Pour de nombreux utilisateurs, ces états financiers constituent la seule source d'informations, car ils ne disposent pas des pouvoirs nécessaires pour se procurer des informations complémentaires répondant précisément à leurs besoins. Ainsi, ces états financiers sont établis selon un ou plusieurs des référentiels suivants :

f Normes comptables internationales

f Normes comptables mauritaniennes

- f* Autres référentiels comptables exhaustifs généralement reconnu, appliqué pour l'établissement et la présentation des états financiers et qui est clairement indiqué dans les états financiers.

.3 Référentiel pour l'audit et services connexes

6. Ce référentiel distingue l'audit, des services connexes. Les services connexes comprennent :

- f* l'examen limité
- f* les examens sur base de procédures convenues
- f* les missions de compilation.

Comme le diagramme ci-dessous l'indique, l'audit et l'examen limité ont pour objectif de permettre à l'auditeur de fournir un niveau d'assurance élevé ou modéré.

Les missions sur base de procédures convenues et de compilation n'ont pas pour objectif de permettre au professionnel comptable d'émettre une opinion.

Nature du service	Audit	Services connexes		
	Audit	Examen limité	Procédures convenues	Compilation
Niveau d'assurance donné par le professionnel comptable	Assurance élevée mais non absolue	Assurance modérée	Pas d'assurance	Pas d'assurance
Rapport (conclusion fournie)	Assurance positive sur les assertions sous tendant l'établissement des états financiers	Assurance négative sur les assertions sous tendant l'établissement des états financiers	Constats découlant des procédures mises en œuvre	Identification des informations compilées

.4 Niveaux d'assurance

7. La mission d'expression d'assurance est une mission au terme de laquelle l'auditeur formule une conclusion visant à renforcer le niveau de confiance des utilisateurs prévus autres que les responsables des résultats découlant de l'évaluation ou de la mesure de sujets (informations financières et/ou comptables) par rapport à des critères définis. Ainsi, l'objectif d'une mission apportant une assurance est d'apprécier une information établie et appréciée par la direction de l'entité, selon des critères déterminés, et d'élaborer une conclusion visant à donner à l'utilisateur auquel elle est destinée un certain niveau d'assurance sur la fiabilité de cette information.
8. Le concept d'assurance signifie la satisfaction exprimée par l'auditeur quant à la qualité et la fiabilité de déclarations ou d'informations produites par une personne et destinées à être utilisées par une autre personne.
9. Les résultats de l'évaluation ou de l'appréciation des sujets établis par les responsables constituent des informations élaborées en fonction d'un certain nombre de critères identifiés comme applicables à ces sujets (normes de préparation des états financiers, analyses comptables et procédures ou cadre de contrôle interne..).
10. Les informations comptables et financières établies au regard de critères identifiés et produites par l'entité peuvent ne pas refléter la réalité de ses opérations et être ainsi, entachés d'anomalies. Ceci est le cas, notamment, des états financiers d'une entité qui ne reflètent pas une image fidèle de sa situation financière et de ses résultats, selon le référentiel comptable; ou de l'assertion d'une entité tendant à justifier l'existence du contrôle interne et qui s'avère peu fiable après vérification.

.5 Audit

11. Dans ce cadre, il y a deux types de missions d'expression d'assurance que l'auditeur peut réaliser: une mission apportant une assurance raisonnable - la mission d'audit- et une mission d'assurance limitée -l'examen limité-.

La mission d'audit :

L'objectif d'une mission d'audit est de réduire le risque de la mission à un niveau jugé bas, dans les conditions et les termes de cette intervention qui constituent les fondements de l'expression d'une conclusion de forme positive.

Dans une mission d'audit, l'auditeur donne une assurance raisonnable que les informations contrôlées ne comportent pas d'anomalies significatives. Par ailleurs, dans une mission d'examen limité, l'auditeur apporte une assurance d'un niveau moins élevé que celle résultant d'un audit, que les informations examinées ne sont pas entachées d'anomalies significatives.

.6 Services connexes

12. Certaines missions réalisées par un professionnel comptable ne conduisent pas à l'expression d'une assurance, il s'agit en l'occurrence, des interventions particulières abordées dans le présent manuel des normes (rapports particuliers, examens sur la base de procédures convenues.).

.7 La mission d'examen limité

L'objectif d'une mission d'assurance limitée est de réduire le risque de la mission à un niveau acceptable, dans les conditions et les termes de cette intervention qui constituent les bases de la formulation d'une conclusion revêtant la forme négative.

.8 Missions d'examen sur la base de procédures convenues :

Dans une mission d'examen sur la base de procédures convenues, un professionnel comptable met en œuvre des procédures définies d'un commun accord entre le professionnel comptable, l'entité et tous les tiers concernés pour communiquer les constatations résultant de ses travaux.

Les destinataires du rapport tirent eux-mêmes les conclusions des travaux de l'auditeur. Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre, car des tiers ignorants les raisons qui motivent ces procédures risqueraient de mal interpréter les résultats.

9. Mission de compilation

Dans une mission de compilation le professionnel comptable utilise ses compétences de comptable et non celles d'auditeur en vue de recueillir, classer, et faire la synthèse d'informations financières. Ceci le conduit d'ordinaire à faire la synthèse d'informations détaillées sous une forme compréhensible et exploitable sans être tenu par l'obligation de contrôler les déclarations sur lesquelles s'appuient ces informations. Les procédures appliquées ne sont pas conçues et n'ont pas pour but de permettre au comptable de fournir une assurance sur ces informations financières. Toutefois les utilisateurs de ces informations tirent partie de l'intervention d'un professionnel qui a apporté ses compétences et le soin nécessaire à leur élaboration.

13. Les missions suivantes sont exclues du champ d'application du présent cadre conceptuel :

- f* mission d'attestation dans le cadre d'une procédure judiciaire ;
- f* missions comportant une opinion ou des avis desquels un utilisateur peut déduire une assurance partielle;
- f* opinions et avis secondaires par rapport à la mission;

- f les cas où il est indiqué que la mission n'aboutit pas l'expression d'une assurance.

14. Une mission d'expression d'assurance est constituée des éléments suivants :

- f les trois parties concernées par la mission à savoir : l'auditeur, le responsable et l'utilisateur prévu ;
- f les sujets appropriés ;
- f les critères appropriés ;
- f les documents probants ;
- f un rapport d'expression d'assurance.

15. Les sujets d'une mission d'assurance peuvent revêtir différentes formes, telles que :

- f les situations financières historiques ou prévisionnelles faisant l'objet d'identification et de mesure dans les états financiers ;
- f les performances non financières utilisées pour faire ressortir des indicateurs analysés à l'aune de l'efficacité et de l'efficience ;
- f les réalisations physiques, les systèmes et les process (contrôle interne, système d'information.) ;
- f les modes de comportement (gouvernance, régularité, pratiques en matière de gestion des ressources humaines).

16. Les critères sont constitués des référentiels utilisés pour évaluer ou mesurer les sujets, on peut citer à titre d'exemple les normes comptables de préparation des états financiers et le cadre ou les procédures de contrôle interne.

17. Les critères appropriés sont nécessaires pour évaluer ou apprécier d'une manière raisonnable les sujets en utilisant un jugement professionnel. Sans cadre de référence fourni par des critères appropriés, les conclusions émises peuvent être le sujet d'interprétations subjectives et constituer une source de malentendu voire de conflit.

18. La formulation d'une assurance par l'auditeur nécessite au préalable la mise en œuvre d'une démarche comportant un certain nombre d'étapes et visant, notamment, à apprécier d'une manière objective les éléments probants obtenus afin d'aboutir à une conclusion crédible. La nature et le niveau d'assurance apportée par l'auditeur dépendent fortement de l'étendue des diligences effectuées et des résultats des travaux de vérification.

19. L'auditeur planifie et réalise une mission d'expression d'assurance en se basant sur son jugement professionnel pour obtenir des éléments probants suffisants que les informations et documents comptables et financiers ne sont pas entachés

d'anomalies. A cet effet, il prend en compte l'importance relative, le risque de la mission, ainsi, que la quantité et la qualité des éléments probants obtenus.

.10 Responsabilité du professionnel comptable quant aux informations financières publiées

Un professionnel comptable engage sa responsabilité sur les informations financières lorsqu'il rédige un rapport sur lesdites informations ou autorise l'utilisation de son nom lors de leur publication. Si le professionnel comptable ne s'est pas engagé de cette manière, les tiers ne peuvent en aucun cas le tenir pour responsable. Si le professionnel comptable apprend que l'entité utilise à tort son nom pour cautionner des informations financières, il peut exiger qu'elle cesse de le faire et envisager de prendre les mesures appropriées qui s'imposent, par exemple informer les tiers utilisateurs que son nom a été associé à tort à ces informations. Il peut également envisager de prendre des mesures de type judiciaire.

MSA 200- OBJECTIF ET PRINCIPES GENERAUX D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 200 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'objectif et les principes généraux d'une mission d'audit.

.2 Objectif d'une mission d'audit

2. **L'objectif d'une mission d'audit est de permettre à l'auditeur de formuler une opinion selon laquelle les états financiers sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux lois, règlements et référentiel comptable qui leur sont applicables.**

.3 Principes généraux régissant un audit

3. **L'auditeur doit respecter le Code de Déontologie de l'ONECRIM.** Les règles d'éthique concernant la responsabilité professionnelle de l'auditeur sont les suivantes:
 - (a) indépendance,
 - (b) intégrité,
 - (c) objectivité,
 - (d) compétence professionnelle, soin et diligence,
 - (e) confidentialité,
 - (f) professionnalisme et
 - (g) respect des normes techniques et professionnelles.
4. **L'auditeur conduit et réalise un audit selon les normes d'audit mauritaniennes.** Celles-ci contiennent les principes fondamentaux et les procédures et précisent leurs modalités d'application.
5. **L'auditeur planifie et conduit l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines circonstances peuvent exister qui conduisent à des anomalies significatives dans les états financiers.**

L'auditeur collecte les éléments probants qui permettent de s'assurer de l'exactitude des informations obtenues au cours de l'audit.

.4 Etendue des travaux d'audit

6. L'expression « étendue des travaux d'audit » désigne les procédures d'audit jugées nécessaires en la circonstance pour atteindre l'objectif de l'audit.

L'auditeur définit dans son plan de mission les diligences requises pour réaliser la mission qui lui a été confiée selon les normes d'audit en tenant compte des exigences de ces normes, de la législation, des réglementations et, le cas échéant, des termes de la mission d'audit et des exigences de rapports.

.5 Assurance raisonnable

7. Un audit réalisé dans le cadre des normes d'audit mauritaniennes vise à fournir une assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. Le concept d'assurance raisonnable se rapporte à l'ensemble des éléments probants recueillis dont l'auditeur a besoin pour pouvoir conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. Ce concept se rapporte au processus d'audit dans sa globalité.
8. Toutefois, certaines limitations inhérentes à l'audit peuvent empêcher l'auditeur de détecter des anomalies significatives. Ces limitations résultent notamment des facteurs suivants:
- f* L'utilisation des sondages.
 - f* Les limitations inhérentes au système comptable et de contrôle interne (par exemple, la possibilité de collusion).
 - f* Le fait que la plupart des éléments probants conduisent davantage à des déductions qu'à des certitudes.
9. De même, lors de ses travaux, l'auditeur a recours au jugement pour former son opinion, surtout en ce qui concerne:
- (a) l'accumulation d'éléments probants, par exemple pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit et
 - (b) le fondement de conclusions basées sur les éléments probants réunis, par exemple l'évaluation du caractère raisonnable des estimations faites par la direction lors de la préparation des états financiers.
10. En outre, d'autres limitations peuvent atténuer le caractère probant des éléments disponibles pour tirer des conclusions sur des critères particuliers

sous-tendant l'établissement des états financiers (par exemple, des opérations entre parties liées).

Dans ces cas, certaines normes d'audit comportent des procédures spécifiques qui, du fait de la nature de ces critères particuliers, fournissent des éléments probants suffisants en l'absence

- (a) de circonstances inhabituelles qui augmentent le risque d'anomalie significative au-delà du seuil généralement prévisible
- (b) de toute indication qu'une anomalie significative s'est produite.

.6 Responsabilité de la présentation des états financiers

11. L'auditeur est chargé de formuler et d'exprimer une opinion sur les états financiers, alors que la direction de l'entité est responsable de leur préparation et de leur présentation. L'audit des états financiers n'exonère pas la direction de ses responsabilités.

MSA 210- TERMES ET CONDITIONS DE LA MISSION D'AUDIT

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 210 est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant :
 - (a) l'accord avec le client sur les termes et conditions de la mission
 - (b) l'attitude de l'auditeur face à une demande de modification des termes de sa mission par le client au profit d'une mission offrant un niveau d'assurance moins élevé
2. **L'auditeur et le client doivent convenir des termes et conditions de la mission. Les termes convenus seront consignés dans une lettre de mission d'audit** ou dans tout autre type de contrat adéquat.
3. Cette norme vise à aider le professionnel comptable dans la préparation des lettres de mission relatives à l'audit des états financiers. Elle s'applique également aux services connexes. Lorsque le professionnel comptable rend d'autres services tels que des conseils d'ordre fiscal, comptable ou de conseil en gestion des lettres de mission distinctes peuvent s'avérer utiles.
4. En Mauritanie l'objectif et l'étendue de l'audit légal - le commissariat aux comptes-, ainsi que les obligations du commissaire aux comptes sont définies par la loi. Même dans ce cas l'auditeur doit rédiger une lettre définissant les modalités de la mission en accord avec le dirigeant de l'entreprise contrôlée.

.2 Lettres de mission d'audit

5. Bien que la mission soit définie par les textes légaux et réglementaires, une lettre de mission est préparée au début de la mission. Cette lettre précise notamment l'objectif de l'audit ainsi que les responsabilités de la direction au regard de la préparation des états financiers et de la communication à l'auditeur de toutes les informations qu'il juge utiles pour la conduite de sa mission.

Teneur de la lettre

6. La forme et le contenu des lettres de mission d'audit peuvent varier selon le type d'intervention, mais elles mentionnent toutes en général:
- f* L'objectif de l'audit;
 - f* La responsabilité de la direction concernant la préparation et la présentation des états financiers;
 - f* la référence à la législation et aux réglementations applicables;
 - f* la référence au manuel des normes d'audit mauritaniennes
 - f* l'étendue des travaux d'audit en faisant référence à la législation, aux réglementations et aux directives applicables;
 - f* la forme de tous rapports ou autres communications des résultats de la mission le cas échéant ;
 - f* le risque inévitable de non détection d'une anomalie significative du fait même du recours aux sondages et des autres limites inhérentes à l'audit, ainsi qu'aux limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne ;
 - f* la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable et toute source de processus générant des informations comptables, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de l'audit (budgets, comptabilité analytique etc.)
 - f* La lettre de mission doit inclure également :
 - o des dispositions relatives à la planification de l'audit
 - o la nécessité de recevoir une confirmation écrite de la part de la direction concernant les déclarations qui ont été faites à l'auditeur en rapport avec l'audit.
 - o la demande de confirmation des termes et conditions de la mission en accusant réception de la lettre dans le cas où ceux-ci ont été définis d'un commun accord.
 - o La base de tarification des honoraires et les détails du mode de facturation
7. Le cas échéant, les points suivants peuvent également être abordés:
- f* Dispositions relatives à la participation d'autres auditeurs et experts à certaines phases de l'audit.
 - f* Dispositions concernant le degré de participation des auditeurs internes et du personnel du client
 - f* Dans le cas d'états financiers consolidés, la possibilité pour l'auditeur d'étendre ses travaux aux sociétés entrant dans le périmètre de consolidation.

.3 Audits récurrents

8. Lors d'audits récurrents, l'auditeur doit déterminer, chaque année si les circonstances exigent une révision des termes et conditions de la mission en vigueur.

.4 Acceptation d'une modification de la mission

9. Un auditeur qui avant la fin de sa mission se voit demander de modifier les termes de sa mission au profit d'une mission offrant un niveau d'assurance moins élevé, doit examiner l'opportunité d'accéder à une telle demande.
10. En cas de modification des termes de la mission, l'auditeur et le client doivent convenir des nouveaux termes.
11. L'auditeur ne doit pas accepter une modification des termes de sa mission en l'absence de justification valable.
12. Si l'auditeur ne peut accepter de modifier les termes de sa mission et n'est pas autorisé à poursuivre sa mission d'origine, il doit l'interrompre et examiner si une obligation contractuelle ou autre le contraint à signifier à d'autres parties, telles que le conseil d'administration ou les associés les circonstances qui l'ont conduit à mettre un terme à celle-ci.

.5 Annexe : *Modèle de lettre de mission d'audit*

La lettre suivante est donnée en illustration de cette norme et sera adaptée aux exigences et aux circonstances.

Au conseil d'administration ou à un membre de la direction:

Vous nous avez demandé de procéder à l'audit des états financiers de la société ou de l'entité xxxxxxxxx pour l'exercice clos au xxxx. Nous avons le plaisir de vous confirmer notre acceptation et notre compréhension de la mission.

Cet audit aura pour objectif d'exprimer une opinion sur ces états financiers.

Nous procéderons à l'audit selon les normes d'audit mauritaniennes (MSA). Ces normes requièrent que l'audit soit planifié et réalisé en vue d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalie significative. Un audit consiste à examiner, par sondage, les éléments justifiant les données contenues dans les états financiers. Un audit consiste également à apprécier les principes comptables suivis ainsi que la présentation des états financiers dans leur ensemble.

Du fait même du recours à la technique des sondages et des autres limites inhérentes à l'audit ainsi qu'aux limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne, le risque de non détection d'une anomalie significative ne peut être éliminé.

Nous vous rappelons que la direction de l'entité est responsable des informations données et de la préparation des états financiers. Cette responsabilité implique la tenue d'une comptabilité et un système de contrôle interne adéquats, la définition et l'application de politique d'arrêté des comptes et des mesures de sauvegarde des actifs. Dans le cadre de cet audit, il sera demandé à la direction de l'entité une lettre d'affirmation confirmant les déclarations faites au cours de la mission.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition la comptabilité, les documents et autres informations nécessaires à notre audit, qu'il nous autorise l'accès à tout processus générant des informations comptables ou financières (budget, comptabilité analytique etc.)

Nos honoraires facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux sont calculés sur la base des temps passés plus frais et débours. Les taux horaires varient en fonction des responsabilités, de

l'expérience et des compétences de chacun des collaborateurs assignés à la mission.

Par ailleurs, lorsqu'elle le jugera nécessaire, la mission fera appel à d'autres compétences pour l'assister dans l'exécution de ses travaux d'audit.

Cette lettre restera en vigueur pour les exercices futurs, sauf en cas de résiliation, modification ou remplacement.

Veuillez signer et retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre pour marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission d'audit des états financiers.

XYZ & Co

Accepté pour le compte de la société XXX

Signature

Nom et fonction

Date

.6 Annexe : Modèle de lettre de mission de commissariat aux comptes

« Société »

« Adresse »

A l'attention de Monsieur « Dirigeant »

Objet : Lettre fixant les modalités de la mission de commissariat aux comptes.

Madame, Monsieur,

Nous vous confirmons par la présente les termes et les conditions de mise en œuvre de notre mission de commissariat aux comptes pour l'exercice AAAA selon la norme d'audit mauritanienne 210.

Dans le cadre de cette mission, nous procéderons à un audit des états financiers de votre société pour l'exercice clos le JJ MM AAAA. Cet audit aura pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les états financiers de cet exercice.

Nous procéderons à cet audit selon les normes professionnelles applicables en Mauritanie. Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Nous rappelons à ce titre qu'un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Nous tenons à souligner que, du fait du recours à la technique des sondages et des autres limites inhérentes à l'audit, ainsi que de celles inhérentes au fonctionnement de tout système comptable et de contrôle interne, le risque de non-détection d'une anomalie significative ne peut être totalement éliminé. Pour les mêmes raisons, nous ne pourrions non plus vous donner l'assurance que toutes les déficiences majeures dans le système comptable et de contrôle interne auront pu être identifiées. Cependant, si de telles déficiences venaient à être relevées lors de nos travaux, nous ne manquerions pas de vous en informer dans les meilleurs délais. Par ailleurs, nous vous soumettrons à la fin de nos travaux une lettre résumant les déficiences que nous aurions relevées.

Nous vous rappelons que l'établissement des états financiers de votre société vous incombe et que cette responsabilité implique la tenue d'une comptabilité et un système de contrôle interne adéquats, la définition et l'application de politiques d'arrêté des comptes et des mesures de sauvegarde des actifs.

Au cours de notre mission, nous serons amenés également à vous demander la confirmation écrite de certaines déclarations, notamment celles concernant les engagements éventuels de votre société vis-à-vis de tiers, les contentieux en cours ou potentiels, ainsi que les faits significatifs liés à des fraudes ou erreurs commises ou suspectées pouvant risquer d'affecter les comptes annuels pris dans leur ensemble et dans leur présentation. Nous soulignons par ailleurs que notre mission de commissaire aux comptes implique certaines vérifications ou travaux spécifiques. A ce titre, nous vous rappelons que vous devrez nous informer dans les délais de toute convention réglementée, nous fournir le détail de leurs termes et modalités et nous communiquer par avance les documents et informations adressées aux associés pour la vérification préalable à leur diffusion.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition l'ensemble des documents comptables et autres informations nécessaires à notre mission, qu'il nous autorise l'accès à tout processus générant des informations comptables ou financières (budget, comptabilité analytique etc.)

Nos honoraires sont fonction du temps passé, du niveau de responsabilité et de la qualification professionnelle des collaborateurs affectés à la mission, conformément aux dispositions de l'article 3 de l'arrêté 00121/98/MF/DTEP du 22/03/1998. Nous estimons qu'ils s'élèveront à environ XXXX MRO, hors TVA et débours, pour l'exercice AAAA. Ils vous seront facturés à la fin de chaque phase d'intervention que nous avons planifiée de la façon suivante :

f	Intérim	: en octobre AAAA
f	Final	: en avril AAAA+1

Cette estimation d'honoraires repose sur des conditions de déroulement normal de notre mission et sur une assistance active de vos services. Au cas où nous rencontrerions des problèmes particuliers en cours de mission, nous vous en informerions sans délai et serons amenés, le cas échéant, à réviser cette estimation. Cette lettre restera en vigueur pour les exercices futurs, sauf en cas de modifications majeures dans les activités de votre société.

Nous vous serions obligés de bien vouloir nous retourner un exemplaire de la présente en marquant votre accord sur ses termes.

Nous vous prions d'agréer, Madame, Monsieur l'expression de nos respectueuses salutations.

Fait à Nouakchott. le date
XYZ & Co
Commissaire aux comptes

MSA 220 - CONTROLE DE QUALITE D'UNE MISSION D'AUDIT

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 220 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant le contrôle qualité. et notamment :
 - (a) les politiques et procédures d'un cabinet relatifs aux travaux d'audit en général et,
 - (b) les procédures relatives aux travaux confiés aux collaborateurs lors d'une mission d'audit
2. **Des politiques et des procédures de contrôle qualité doivent être définies et mises en œuvre tant au niveau du cabinet que d'une mission d'audit prise isolément.**
3. Dans la présente norme, les termes ci-dessous recouvrent les significations suivantes :
 - (a) « l'auditeur » désigne la personne à qui incombe la responsabilité finale de l'audit.
 - (b) « le cabinet d'audit » désigne selon le cas, les associés d'un cabinet fournissant les services d'audit ou un auditeur indépendant rendant les mêmes services.
 - (c) « le personnel » désigne l'ensemble des associés et des professionnels prenant part aux missions d'audit réalisées par le cabinet.
 - (d) « les collaborateurs » désignent le personnel professionnel participant à un audit en dehors de l'auditeur.

3. Un dispositif de contrôle de la qualité comporte des règles fondamentales destinées à atteindre les objectifs mentionnés ci-dessus et des procédures associées qui permettent de s'assurer de la conformité avec ces règles et de leur application effective.

.2 Cabinet d'audit

4. **Le cabinet d'audit doit définir et mettre en œuvre des politiques et des procédures de contrôle qualité afin de s'assurer que tous les audits sont réalisés selon la norme MSA 220.**
5. La nature, le calendrier et l'étendue des politiques et procédures de contrôle qualité d'un cabinet d'audit dépendent de nombreux facteurs tels que l'importance et la nature de ses activités, sa dispersion géographique, son organisation ainsi que des considérations de coûts. Les politiques et procédures mises en œuvre par chaque cabinet d'audit reflètent donc ces différences tout comme l'étendue de leur documentation. L'annexe de la norme 220 donne plusieurs exemples de procédures de contrôle qualité.
6. Les objectifs des politiques de contrôle qualité à adopter par un cabinet d'audit comporteront en général les éléments suivants :
 - (a) Exigences professionnelles :

Le personnel du cabinet sera tenu de se conformer aux principes d'indépendance, d'intégrité, d'objectivité, de confidentialité et de professionnalisme.
 - (b) Aptitudes et compétences :

Le niveau de formation du personnel du cabinet répondra aux besoins techniques lui permettant de s'acquitter correctement de ses responsabilités.
 - (c) Affectation :

Les travaux d'audit seront confiés au personnel disposant de la formation technique et de l'expérience requise par les circonstances.
 - (d) Délégation :

La direction, la supervision, et la revue des travaux réalisés à tous les échelons permettront d'obtenir l'assurance raisonnable que les travaux effectués répondent aux normes de qualité définies.
 - (e) Consultations :

Chaque fois que cela s'avérera nécessaire, les personnes compétentes à l'intérieur ou à l'extérieur du cabinet seront consultées.

(f) Acceptation ou maintien des clients :

Il conviendra d'évaluer périodiquement (annuellement) la liste des clients potentiels et celle des clients existants. Avant de décider d'accepter ou de conserver un client, il sera nécessaire d'évaluer l'indépendance du cabinet, sa capacité à satisfaire les demandes du client ainsi que l'intégrité de la direction de ce dernier.

(g) Contrôle :

Il conviendra de contrôler en permanence l'adéquation et l'efficacité des politiques et des procédures de contrôle qualité.

7. **L'ensemble des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet doivent être communiquées au personnel de manière à fournir une assurance raisonnable que ces dernières sont comprises et appliquées.**

.3 Mission d'audit prise isolement :

8. **L'auditeur doit appliquer les procédures de contrôle qualité qui dans le cadre des politiques et des procédures du cabinet, sont adaptées à une mission d'audit prise isolement.**
9. L'auditeur et les collaborateurs investis de pouvoirs de supervision évaluent les compétences professionnelles des collaborateurs auxquels ils confient certains travaux lorsqu'ils déterminent l'étendue des pouvoirs de direction, de supervision et de revue des travaux qu'ils délèguent.
10. Toute délégation de travaux aux collaborateurs est effectuée de manière à fournir une assurance raisonnable que les travaux en question seront exécutés correctement par les personnes disposant des compétences professionnelles requises à cet effet.

Direction

11. Il convient de diriger de manière adéquate les collaborateurs auxquels sont délégués des tâches. Il faut notamment informer ces collaborateurs de leurs responsabilités et des objectifs de procédures qu'ils mettent en œuvre. Il convient également de les entretenir de

certaines sujets, tels que la nature des activités de l'entité et des éventuels problèmes comptables ou d'audit susceptibles d'influencer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit auxquelles ils participent.

12. Le programme d'audit ou plan de mission est un outil important de communication des orientations de l'audit. Le budget des temps affectés est également très utile.

Supervision

13. La supervision est étroitement liée aux activités de direction et de revue des travaux et englobe fréquemment ces deux composantes.
14. Le personnel investi de responsabilités de supervision exerce les fonctions suivantes lors de l'audit :
 - (a) Il suit le déroulement de l'audit et détermine si :
 - (i) les collaborateurs disposent des aptitudes et des compétences nécessaires pour mener à bien les tâches qui leur sont confiées.
 - (j) Les collaborateurs comprennent les orientations de l'audit et
 - (k) Les travaux sont réalisés conformément au programme de travail, au budget de temps, et au plan de mission.
 - (b) Il se tient informé et étudie les problèmes comptables importants et les problèmes d'audit qui se posent durant la mission, en évaluant leur répercussion et en modifiant, le cas échéant le programme de travail et le plan de mission.
 - (c) Il tranche les divergences d'appréciation du personnel technique et détermine le niveau de consultation nécessaire.

Revue des travaux

15. Les travaux réalisés par chaque collaborateur sont revus par un professionnel d'un niveau de compétence supérieur ou au moins équivalent pour déterminer si :
 - (a) ils ont été réalisés conformément au programme de travail
 - (b) les travaux réalisés et les conclusions en résultant ont été correctement documentés,
 - (c) tous les problèmes d'audit significatifs ont été résolus ou sont relatés dans les conclusions de l'audit
 - (d) les objectifs des procédures d'audit ont été atteints et

- (e) les conclusions formulées recourent le résultat des travaux et étayent l'opinion de l'auditeur.
16. Les éléments suivants sont de même examinés :
- (f) Le programme de travail et le plan de mission
 - (g) Les évaluations des risques inhérents et des risques liés aux contrôles, notamment les résultats des sondages de procédures et les modifications éventuelles apportées en conséquence au programme de travail et au plan de mission.
 - (h) La documentation des éléments probants obtenus par des contrôles substantifs et des conclusions qui en découlent, en incluant les résultats des consultations et
 - (i) Les états financiers, les propositions d'ajustements d'audit et le rapport d'audit envisagé.
17. Le processus de revue des travaux d'audit peut également nécessiter, notamment en cas d'audits complexes et de grande envergure, l'intervention de personnels concernés par l'audit, chargé de mettre en œuvre certaines procédures complémentaires avant la signature du rapport d'audit.

Exemple de procédures qualité pour un cabinet d'audit

A. EXIGENCES PROFESSIONNELLES

B. APTITUDES ET COMPETENCES

C. AFFECTATIONS

D. DELEGATION

E. CONSULTATIONS

F. ACCEPTATIONS ET CONSERVATION DES CLIENTS

MSA 230 - DOCUMENTATION DES TRAVAUX

.1 Introduction

1. La norme MSA 230 a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la documentation des travaux relatifs à la mission d'audit.
2. **L'auditeur consigne dans des dossiers de travail les questions importantes qui fournissent des informations probantes permettant d'étayer les résultats de l'audit et de justifier que ce dernier a été effectué selon les normes d'audit mauritaniennes.**
3. Le terme « documentation » désigne les documents (dossiers de travail) préparés par l'auditeur ou qu'il a obtenus et conservés dans le cadre de la réalisation de sa mission. Les dossiers de travail peuvent être établis et conservés sur papier, sur un support informatique ou sur tout autre support. Cependant, dans ces derniers cas, il faut qu'ils soient transposables sur un support écrit pour être accessibles et lisibles par d'autres.
4. Les dossiers de travail :
 - (a) facilitent l'organisation, la planification et la réalisation de la mission,
 - (b) contiennent les éléments probants recueillis lors des travaux accomplis,
 - (c) contiennent les documents reçus de l'entité contrôlée et ceux établis par l'auditeur et, notamment, le programme de travail, la date, la durée, et le lieu de l'intervention,
 - (d) facilitent la supervision et la revue des travaux effectués,
 - (e) servent de base à une mission ultérieure.

Ils sont utiles lorsque les travaux sont utilisés par d'autres auditeurs.

.2 Forme et contenu des dossiers de travail

5. **L'auditeur prépare des dossiers de travail suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension globale de la démarche d'audit suivie et des conclusions de la mission.**
6. **L'auditeur consigne dans ses dossiers de travail les informations relatives à la planification de la mission, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées, ainsi que le résultat**

de ces procédures et les conclusions auxquelles il est parvenu à partir des éléments probants collectés. Les dossiers de travail explicitent les raisonnements et appréciations de l'auditeur sur toutes les questions importantes nécessitant l'exercice d'un jugement, ainsi que les conclusions qui en découlent.

7. L'étendue des dossiers de travail est laissée à l'appréciation de l'auditeur, car il n'est ni nécessaire, ni possible d'y inclure toutes les questions examinées au cours de la mission d'audit. Pour déterminer le contenu des dossiers de travail à préparer et à conserver, l'auditeur considère quelles informations doivent être fournies à un auditeur non concerné par cet audit pour que celui-ci puisse comprendre les travaux effectués sans entrer dans les détails de l'audit.
8. La forme et le contenu des dossiers de travail dépendent d'un certain nombre de facteurs, tels que :
 - f* la nature et la complexité de la mission,
 - f* le type de rapport à émettre,
 - f* la nature et la complexité des activités de l'entité,
 - f* la nature et l'efficacité des systèmes comptable et de contrôle interne de l'entité,
 - f* la nécessité d'assurer la direction, la supervision et la revue des travaux effectués par les membres de la mission,
 - f* la méthodologie d'audit utilisée lors de la mission.
9. Les dossiers de travail sont conçus et structurés pour chaque mission selon les circonstances et les besoins de l'auditeur. L'utilisation de dossiers de travail standardisés (par exemple des questionnaires de contrôle, des modèles de lettres, l'organisation standard des dossiers) peut améliorer l'efficacité de leur préparation et de leur revue. Ils facilitent également la délégation des tâches en offrant un moyen de contrôler l'avancement et la qualité des travaux effectués.
10. Pour améliorer l'efficacité de la mission, l'auditeur peut obtenir des analyses ou d'autres documents préparés par l'entité. Dans ce cas, l'auditeur s'assure que ces documents ont été correctement établis.
11. Il est en général utile de classer l'information recueillie dans deux dossiers distincts :
 - l'un contenant les informations et documents à caractère permanent, même si des mises à jour sont régulièrement nécessaires,

l'autre réservé aux informations de l'exercice contrôlé concernant la démarche et les résultats des vérifications effectuées par l'auditeur.

-

A titre indicatif, les éléments les plus caractéristiques du contenu de ces dossiers sont les suivants :

Dossier permanent

- fiche signalétique de l'entité ;
- bref historique de l'entité ;
- organigrammes ;
- personnes ayant pouvoir pour engager l'entité ;
- états financiers annuels et budgets des 3 derniers exercices ;
- notes sur l'organisation, le secteur d'activité, la production, le cadre légal et réglementaire dans lequel l'entité exerce ses activités, etc. ;
- statuts et textes législatifs et réglementaires régissant l'entité ;
- procès-verbaux des conseils d'administration et des assemblées générales ;
- structure juridique de l'entité ;
- contrats, assurances ;
- rapports d'activité et autres documents ;
- évaluation des zones de risques identifiées ;
- évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle et de leur évolution éventuelle ;
- Appréciation du contrôle interne:
- description et analyse des systèmes comptable et de contrôle interne ;
- tests d'évaluation du contrôle interne ;
- feuilles de travail comportant :
 - le mode et les bases de réalisation des sondages sur le fonctionnement des systèmes ;

le détail des sondages effectués ;
des commentaires sur les anomalies décelées ;
une conclusion.

Dossier de l'exercice

- Plan de mission
- programme de travail consignant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées et leurs résultats.
- notes sur l'utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres intervenants, auditeurs internes et spécialistes,
- Supervision des travaux
- matérialisation de la revue des dossiers et notes sur les solutions aux problèmes soulevés,
- approbation de toutes les décisions importantes pouvant affecter :
 - . La planification,
 - . Le programme de travail,
 - . L'exécution des travaux,
 - . La conclusion des travaux,
 - . Le contenu des rapports.
- Obtention des éléments probants :
 - programme de travail complété par le nom de l'auditeur ayant réalisé une procédure d'audit considérée et sa date de mise en œuvre,
 - feuilles de travail comportant :
 - f* . un objectif,
 - f* . le détail des travaux effectués,
 - f* . des commentaires éventuels,
 - f* . une conclusion.

- documents ou copie de documents obtenus de l'entité ou de tiers et justifiant les données contrôlées,
- notes ou correspondances concernant les questions d'audit communiquées ou discutées avec l'entité,
- lettres d'affirmation reçues de l'entité
- détail des travaux effectués sur les comptes : analyse de soldes de comptes et de ratios significatifs, comparaisons et explications des variations, conclusions,
- conclusions auxquelles est parvenu l'auditeur sur les aspects significatifs de l'audit, expliquant comment les exceptions ou les questions inhabituelles éventuellement mises en évidence par l'auditeur ont été résolues ou traitées.
- copie des états financiers vérifiés et du rapport,
- feuilles de travail concernant les faits délictueux.
-

.3 Confidentialité, sécurité, conservation et propriété des dossiers de travail

12. **L'auditeur adopte des procédures appropriées garantissant la confidentialité et la sécurité de ses dossiers de travail et leur conservation pendant une période suffisante pour répondre aux exigences légales en matière de conservation de documents.**
13. L'auditeur est propriétaire des dossiers de travail.

MSA 240 - RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR DANS LA PRISE EN CONSIDERATION DES RISQUES DE FRAUDE DANS L'AUDIT D'ETATS FINANCIERS

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 240 est d'établir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur dans la recherche de fraudes et d'erreurs lors d'une mission d'audit.
2. **Lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que de l'évaluation des résultats qui en découlent et de la formulation des conclusions, l'auditeur prend en considération le risque**

d'anomalies significatives dans les états financiers pouvant résulter de fraudes ou d'erreurs.

.3 Définitions et caractéristiques des fraudes et des erreurs

3. Des anomalies dans les états financiers peuvent provenir de fraudes ou d'erreurs. Le terme " erreur " se réfère à des anomalies non intentionnelles, y compris l'omission d'un élément chiffré ou d'une information pertinente, tels que:
 - une erreur dans le recensement ou le traitement d'informations à partir desquelles les états financiers sont préparés ;
 - une estimation comptable incorrecte du fait d'information erronée ou de la mauvaise interprétation de situations existantes ;
 - une erreur dans l'application des principes comptables concernant l'évaluation, l'appréciation, la classification, la présentation ou l'information à donner.
4. Le terme " fraude " signifie un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes faisant partie de la direction ou constituant le gouvernement d'entreprise, ou faisant partie du personnel, ou des tiers, usant de moyens frauduleux pour obtenir un avantage injustifié ou illégal. Bien que la fraude soit un concept juridique très général, l'auditeur est concerné par les actes frauduleux pouvant générer des anomalies significatives dans les états financiers. Les anomalies décelées dans les états financiers peuvent ne pas avoir comme objectif la fraude. L'auditeur n'a donc pas à apprécier le caractère frauduleux ou non d'une anomalie. La fraude impliquant un ou plusieurs membres de la direction, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, est définie comme une " fraude de la direction " ; lorsque la fraude implique uniquement des employés, elle est définie comme étant une " fraude du personnel ". Dans l'un ou l'autre cas, il peut exister une collusion avec des tiers extérieurs à l'entité ou une collusion interne.
5. Deux catégories d'anomalies intentionnelles sont à prendre en considération par l'auditeur dans sa démarche au regard de la fraude :
 - celles liées à la production d'informations financières mensongères et
 - celles consécutives à des détournements d'actifs.
6. Les fraudes relatives à la production d'informations financières concernent des anomalies intentionnelles, des omissions d'éléments chiffrés ou d'informations essentielles, visant à tromper l'utilisateur des

états financiers. Des états financiers mensongers peuvent résulter dans :

une dissimulation de la vérité, provenant de manipulations comptables, de la falsification d'informations, de la comptabilité, ou de pièces justificatives à partir desquelles les états financiers ont été préparés ;

- une présentation erronée ou une omission de faits majeurs dans les états financiers de faits, transactions ou autres événements significatifs ;
- l'application volontairement erronée de principes comptables relatifs à l'évaluation, l'appréciation, la classification, la présentation ou à l'information à donner.

7. Le détournement d'actifs implique le vol d'actifs de l'entité. Le détournement d'actifs peut s'effectuer de différentes manières (comprenant des détournements de fonds, des vols de biens corporels ou des détournements de biens incorporels, ou des manœuvres conduisant l'entité à régler des biens ou services qu'elle n'a pas reçus) ; Ces détournements sont souvent accompagnés de la falsification des enregistrements comptables ou de la comptabilité, ou de documents justificatifs, dans le but de dissimuler la disparition des actifs concernés.
8. La fraude implique un élément intentionnel et une opportunité donnée à un individu de la commettre. Des personnes peuvent être tentées de détourner des actifs dans certaines situations ; par exemple, lorsqu'elles vivent au-dessus de leurs moyens. La présentation d'états financiers mensongers peut résulter de situations dans lesquelles les dirigeants subissent des pressions internes ou externes pour atteindre des objectifs de résultats inhabituels (et peut-être irréalistes) ; ceci peut-être particulièrement le cas lorsque les résultats présentent des enjeux importants pour la direction si les objectifs ne sont pas atteints. La possibilité de présenter des états financiers mensongers ou de détourner des actifs peut exister lorsqu'une personne estime que le système de contrôle interne peut être contourné, par exemple, lorsque la personne en cause a une position " clé " dans l'organisation ou qu'elle a une connaissance des faiblesses du système.
9. La distinction fondamentale entre la fraude et l'erreur réside dans un acte volontaire ou involontaire conduisant à des anomalies significatives dans les états financiers. A la différence de l'erreur, la fraude suppose donc un élément intentionnel et une volonté de dissimuler les faits. Bien que l'auditeur puisse parfois identifier des situations où la possibilité de fraudes existe, il est difficile, sinon impossible pour l'auditeur d'apprécier le caractère intentionnel de l'acte commis, particulièrement dans les situations impliquant le jugement de

la direction, telles que les estimations comptables ou l'application de principes comptables appropriés.

.3 Responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction

10. La responsabilité première de la prévention et de la détection de fraudes et d'erreurs incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction de l'entité. La responsabilité respective entre ces deux groupes varie selon les entités et la législation propre à chaque pays. La direction de l'entité, sous le contrôle des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, doit clairement se positionner, créer et entretenir une culture de l'honnêteté, élaborer un code d'éthique, et définir des procédures de contrôle appropriées pour prévenir et détecter les fraudes et les erreurs qui pourraient être commises dans l'entité.
11. Il est de la responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité de s'assurer, au travers de la supervision exercée sur la direction, que les systèmes et procédures mis en place permettent la présentation d'états financiers fiables, et notamment que les procédures de suivi des risques, ainsi que les procédures de contrôles comptables et du respect des textes légaux et réglementaires sont correctement appliquées.
12. Il est de la responsabilité de la direction de l'entité d'établir et de mettre en place un système d'organisation du contrôle interne et de définir des politiques et des procédures appropriées permettant d'atteindre, dans toute la mesure du possible, les objectifs fixés d'une conduite ordonnée et efficiente des opérations de l'entité. Cette responsabilité implique la mise en place d'un système comptable et de contrôle interne permettant le suivi permanent des opérations et destiné à prévenir et à détecter les fraudes et les erreurs. Un tel système permet de réduire, mais non d'éliminer, le risque d'anomalies résultant soit de fraudes, soit d'erreurs. En tout état de cause, c'est la direction de l'entité qui assume la responsabilité de ce risque résiduel.

.4 Responsabilité de l'auditeur

13. Comme décrit dans la norme MSA 200 " Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers ", l'objectif d'un audit est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Un audit effectué selon les normes vise à fournir une assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies

significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou d'erreurs. Le fait que l'audit soit effectué dans l'entité peut avoir un effet dissuasif ; toutefois, l'auditeur n'est pas, et ne peut être tenu, pour responsable de la prévention des fraudes et des erreurs pouvant survenir.

.4 Limites inhérentes à l'audit

14. Un auditeur ne peut pas obtenir l'assurance absolue que toutes les anomalies significatives contenues dans les états financiers seront détectées. Du fait des limites inhérentes à l'audit, il existe inévitablement un risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit est correctement planifié et effectué selon les normes. Un audit ne peut garantir que toutes les anomalies significatives seront détectées, du fait même des facteurs suivants :

- f* jugement professionnel, utilisation des techniques de sondages,
- f* limites inhérentes à tout système de contrôle interne,
- f* fait que la plupart des éléments probants conduisent davantage à des déductions qu'à des certitudes.

Pour ces raisons, l'auditeur ne peut obtenir qu'une assurance raisonnable que les anomalies significatives contenues dans les états financiers seront détectées.

15. Le risque de non détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus grand que le risque de non détection d'une anomalie résultant d'une erreur car la fraude peut impliquer des montages sophistiqués et parfaitement organisés destinés à dissimuler les faits, tels que : la falsification, l'absence délibérée d'enregistrement d'opérations ou la confirmation intentionnelle à l'auditeur de faits erronés. De tels agissements peuvent être encore plus difficiles à déceler lorsqu'il existe une collusion de personnes. Une collusion peut conduire l'auditeur à croire à la validité de l'élément probant obtenu alors que celui-ci est en fait un faux. La possibilité pour l'auditeur de détecter une fraude dépend de facteurs tels que : l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'étendue des manœuvres frauduleuses, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants individuels en cause et l'ancienneté des faits. Les procédures d'audit destinées à détecter des erreurs peuvent être inappropriées pour détecter des fraudes.
16. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative ayant pour origine une fraude commise par la direction est plus grand que celui d'une fraude commise par un employé, car les membres de la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont souvent dans une position qui les met à l'abri de

soupçons et leur permet de transgresser les procédures de contrôle établies. Des personnes à certains niveaux hiérarchiques peuvent être en mesure de transgresser des procédures de contrôle destinées à prévenir des fraudes similaires qui seraient commises par d'autres employés en donnant des instructions, par exemple, d'enregistrer d'une certaine façon des transactions, ou de les omettre. De par sa position et son autorité au sein de l'entité, la direction a le pouvoir, soit de donner des instructions aux employés d'exécuter certaines tâches, soit de solliciter leur aide pour l'assister à commettre une fraude, avec ou sans leur consentement.

17. L'opinion qu'exprime l'auditeur sur les états financiers est fondée sur le concept de l'obtention d'une assurance raisonnable ; de ce fait, dans un audit, l'auditeur ne peut garantir que toutes les anomalies significatives induites par des fraudes ou des erreurs, seront détectées. En conséquence, la découverte a posteriori d'une anomalie significative résultant d'une fraude ou d'une erreur dans des états financiers audités n'indique pas en soi :
- (a) **un manquement dans l'assurance raisonnable obtenue,**
 - (b) **une erreur dans la planification ou dans la conduite de l'audit, ou une erreur de jugement,**
 - (c) **l'absence de compétence professionnelle, de soin ou de diligences dans la conduite de l'audit,**
 - (d) **un manquement dans l'application des normes. Ceci est particulièrement le cas dans certains types d'anomalies intentionnelles, pour lesquelles les procédures d'audit peuvent se révéler inefficaces lorsqu'elles sont le résultat d'une collusion entre les membres de la direction, ou entre un de ses membres et plusieurs autres, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, avec des employés, ou avec des tiers, ou encore sont le résultat de l'utilisation de documents falsifiés. L'appréciation qu'un audit a été effectué selon les normes ne peut se fonder que sur l'adéquation des procédures d'audit mise en œuvre par l'auditeur dans une circonstance donnée et l'adéquation de l'opinion exprimée au regard des procédures mises en œuvre.**

.6 Esprit critique

18. L'auditeur planifie et conduit un audit en faisant preuve d'esprit critique conformément à la norme MSA 200 " Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers ". Ce comportement est nécessaire

pour identifier et évaluer correctement certaines situations, par exemple :

- celles de nature à accroître le risque d'anomalies significatives dans les états financiers résultant de fraudes ou d'erreurs (par exemple, le profil de la direction ou son pouvoir sur le système d'organisation du contrôle interne, les particularités de l'activité de l'entité ou encore les caractéristiques de l'exploitation et la stabilité financière),
- les circonstances qui conduisent l'auditeur à suspecter la véracité des états financiers,
- les faits révélés (y compris ceux provenant des audits précédents dont l'auditeur a été amené à connaître) qui remettent en question la véracité des déclarations faites par la direction.

19. Cependant, à moins que l'audit ne révèle des faits contraires, l'auditeur est en droit d'accepter la comptabilité et les documents examinés comme valides. En conséquence, un audit effectué selon les normes exigera rarement l'authentification de la documentation examinée, pas plus que les normes exigent que l'auditeur soit formé à, ou supposé être un expert dans, l'authentification de documents.

Discussions lors de la planification de l'audit

20. **Lors de la planification de l'audit, l'auditeur s'entretient avec les autres membres de l'équipe d'audit du degré d'exposition dans l'entité à des anomalies significatives dans les états financiers résultant de fraudes ou d'erreurs.**
21. Ces discussions porteront, par exemple, sur les zones de risques dans le contexte particulier de l'entité où des erreurs peuvent se produire ou des fraudes être commises. Sur la base de ces discussions, les membres de l'équipe d'audit pourront acquérir une meilleure compréhension des potentialités existantes d'anomalies significatives dans les états financiers résultant de fraudes ou d'erreurs dans les domaines de l'audit qui leur sont assignés, et la façon dont le résultat des procédures d'audit qu'ils auront réalisées pourront affecter d'autres aspects de l'audit. Des décisions pourront également être prises quant aux membres de l'équipe d'audit qui effectueront certains contrôles ou procédures d'audit spécifiques et la façon dont le résultat de ces contrôles et procédures sera diffusé à l'intérieur de l'équipe.

Demandes auprès de la direction

22. **Lors de la planification de l'audit, l'auditeur obtient auprès de la direction des informations aux fins :**

- (a) d'acquérir la connaissance :**
 - (i) de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes,**
 - (ii) des systèmes comptable et de contrôle interne mis en place par la direction pour prévenir ou détecter de tels risques,**
- (b) d'apprécier la connaissance qu'a la direction de l'entité des systèmes comptable et de contrôle interne mis en place pour prévenir et détecter les erreurs,**
- (c) de déterminer si la direction a connaissance de fraudes commises à l'intérieur de l'entité ou de fraudes suspectées faisant l'objet d'investigations particulières,**
- (d) de déterminer si la direction a découvert des erreurs significatives.**

23. L'auditeur complète sa propre connaissance de l'activité de l'entité en questionnant la direction sur son appréciation du risque de fraudes et des systèmes en place pour prévenir et détecter un tel risque. Par ailleurs, l'auditeur procède aux mêmes investigations auprès de la direction concernant les systèmes comptables et de contrôle interne en vigueur permettant de prévenir ou de détecter des erreurs. Dès lors que la direction est responsable des systèmes comptable et de contrôle interne dans l'entité, ainsi que de la préparation des états financiers, il est important que l'auditeur connaisse la façon dont la direction répond à ses obligations en la matière. Parmi les points qui peuvent être évoqués avec la direction, on citera :

- (a) les domaines identifiés dans des filiales particulières, des branches d'activité, des types de transactions, ou les comptes et rubriques des états financiers où la possibilité que des erreurs se produisent est élevée, ou les facteurs de risques de fraudes importants et les moyens mis en œuvre par la direction pour les prévenir ou les détecter ;**
- (b) les travaux réalisés par le service d'audit interne de l'entité et si ceux-ci ont identifié des fraudes ou de sérieuses déficiences dans le système de contrôle interne ; et**
- (c) la manière dont la direction communique avec les employés sur les règles de bonne conduite des affaires et de comportement édictées, par exemple, dans un code d'éthique et de conduite.**

24. La nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation par la direction de ces systèmes varient d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction peut procéder à une telle évaluation annuellement ou de façon permanente. Dans d'autres entités, l'évaluation de la direction peut être moins formelle et moins fréquente. La nature, l'étendue et la périodicité de l'évaluation faite par la direction est un des éléments d'appréciation important à prendre en compte par l'auditeur pour sa connaissance de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction n'ait pas effectué d'évaluation du risque de fraudes peut être révélateur du peu d'importance qu'elle accorde au contrôle interne.
25. Il est également important que l'auditeur acquière une connaissance de la conception des systèmes comptable et de contrôle interne au sein de l'entité. Lors de la conception de tels systèmes, la direction arrête des choix sur la nature et l'étendue des contrôles à mettre en œuvre et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle a choisi d'assumer. Lors des entretiens avec la direction, l'auditeur peut identifier les priorités de la direction en matière de prévention des risques et connaître les domaines où celle-ci a délibérément choisi d'assumer ces risques, par exemple, ceux liés à la non séparation des tâches. L'information recueillie peut être également utile à l'auditeur pour identifier d'autres facteurs de risques de fraudes qui sont susceptibles d'engendrer des anomalies significatives dans les états financiers.
26. Il est également important pour l'auditeur de s'informer auprès de la direction des fraudes qui se seraient déjà produites dans l'entité, des fraudes suspectées sur lesquelles la direction enquêterait et des erreurs significatives qui auraient été découvertes. Ces informations peuvent être révélatrices de déficiences possibles de contrôle interne si, par exemple, des erreurs répétitives se sont produites dans certains domaines. A contrario, ces informations peuvent indiquer que le contrôle interne fonctionne effectivement dans le cas où les problèmes relevés ont été traités sans délai.
27. Bien que les informations obtenues par l'auditeur lors de ses entretiens avec la direction peuvent apporter des éléments d'appréciation utiles à l'appréciation du risque d'anomalies significatives dans les états financiers résultant de fraudes perpétrées par les employés, ces informations ne seront que peu d'utilité pour apprécier le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes commises par la direction. Par voie de conséquence, le suivi des facteurs de risques liés à la fraude décrit au paragraphe 39 est particulièrement pertinent au regard des fraudes commises par les dirigeants.

Entretiens avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

28. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité ont la responsabilité ultime de s'assurer que les systèmes de surveillance des risques, de contrôle financier et de contrôle du respect

des textes législatifs et réglementaires applicables à l'entité. Dans la plupart des pays, les pratiques de gouvernement d'entreprise sont bien développées et les personnes investies de cette fonction jouent un rôle actif dans la surveillance des moyens mis en place par la direction pour assumer ses responsabilités dans ce domaine. Dans de telles circonstances, il est conseillé à l'auditeur de recueillir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise leur avis sur l'efficacité des systèmes comptable et de contrôle interne mis en place pour prévenir et détecter les fraudes et les erreurs, ainsi que sur le risque de fraudes et d'erreurs, et sur la compétence et l'intégrité de la direction. De telles informations peuvent apporter des indicateurs utiles à l'exposition de l'entité au regard de fraudes commises par la direction. L'auditeur peut avoir la possibilité de recueillir l'avis des personnes constituant le gouvernement d'entreprise au cours, par exemple, de la présentation à ces personnes de l'approche générale de la mission d'audit et de l'étendue des travaux. Ces entretiens peuvent aussi permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'attirer l'attention de l'auditeur sur certains sujets en relation avec sa mission.

29. Du fait que la responsabilité dévolue aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut varier selon les entités et d'un pays à l'autre, il est important que l'auditeur connaisse la nature de leur responsabilité au sein de l'entité afin de s'assurer que les demandes et les communications décrites ci avant sont dirigées aux bonnes personnes¹.
30. Par ailleurs, en complément des demandes à la direction décrites aux paragraphes 22-27 dessus, l'auditeur s'interroge sur l'existence de sujets qu'il convient d'évoquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ces sujets peuvent concerner, par exemple :
- l'appréciation de la nature, de l'étendue et de la fréquence des contrôles effectués sur les systèmes comptable et de contrôle interne en place dans l'entité pour prévenir et détecter des fraudes et des erreurs, et le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives,
 - le manquement de la direction à remédier correctement aux déficiences de contrôle interne relevées au cours de l'audit précédent,
 - l'évaluation faite par l'auditeur du système d'organisation du contrôle interne, y compris les questions touchant à la compétence de la direction et à son intégrité,
 - l'incidence de toutes les questions, telles que celles décrites ci-dessus, sur l'approche générale et l'étendue de la mission

d'audit, y compris les procédures d'audit complémentaires que l'auditeur entend mettre en œuvre.

.7 Risque d'audit

31. La norme " Evaluation du risque et contrôle interne ", définit le " risque d'audit " comme étant le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait de l'existence d'anomalies significatives contenues dans les états financiers et non détectées. De telles anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs. La norme " évaluation du risque et contrôle interne " identifie les trois composants du risque d'audit que sont :

- le risque inhérent,
- le risque lié au contrôle et
- le risque de non détection,

et apporte des précisions sur la façon d'évaluer ces risques.

Risque inhérent et Risque lié au contrôle

32. **Lors de l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle, en application de la norme " Evaluation du risque et contrôle interne ", l'auditeur apprécie dans quelle mesure les états financiers pourraient être significativement erronés en raison de l'incidence de fraudes ou d'erreurs. En considérant le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur prend en considération les facteurs connus de risques de fraudes rendant possibles la présentation d'états financiers mensongers ou le détournement d'actifs.**
33. La norme MSA 310" Connaissance des activités de l'entité et évaluation des risques d'anomalies significatives »", décrit l'approche à suivre par l'auditeur pour évaluer le risque inhérent et le risque lié au contrôle et la façon dont cette évaluation affecte la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. Sur la base des résultats de cette évaluation, l'auditeur s'interroge sur les conséquences possibles d'anomalies significatives dans les états financiers pouvant résulter de fraudes ou d'erreurs.
34. Le fait qu'une fraude résulte généralement d'un acte dissimulé la rend, par nature, difficile à déceler. Toutefois, l'auditeur, sur la base de sa connaissance de l'activité de l'entité, peut identifier des faits ou circonstances qui créent des opportunités, des motivations ou des moyens de commettre des actes frauduleux, ou qui peuvent indiquer qu'une fraude a déjà été commise. De tels faits ou circonstances sont qualifiés de " facteurs de risque de fraude ". Par exemple, un document

peut manquer, la balance générale peut faire apparaître un écart entre les débits et les crédits, ou une procédure analytique peut montrer des résultats aberrants. Cependant, ces faits et circonstances peuvent résulter d'autres phénomènes que la fraude. Les facteurs de risque de fraude, bien que présents dans nombre de cas où des fraudes sont commises, ne sont donc pas nécessairement révélateurs de l'existence d'une fraude. L'existence de facteurs de risque de fraude peut affecter l'évaluation que fait l'auditeur du risque inhérent ou du risque lié au contrôle. Des exemples de facteurs de risque de fraude sont donnés en Annexe 1 à cette norme.

35. Les facteurs de risque de fraude ne peuvent pas être aisément classés en raison de leur importance ou introduit dans un modèle mathématique permettant de prédire l'occurrence de fraudes. La réalité des facteurs de risque de fraude est très variable. Certains de ces facteurs de risque seront présents dans des entités où la situation ne présente pas de risque de survenance d'anomalies significatives. En conséquence, l'auditeur exercera son jugement professionnel en examinant les facteurs de risque de fraude individuellement ou combinés avec d'autres faits et appréciera s'il y existe des contrôles spécifiques permettant de les réduire.
36. Bien que les facteurs de risque de fraude décrits en Annexe 1 couvrent un nombre important de situations auxquelles les auditeurs sont généralement confrontés, ils ne constituent que des exemples. En outre, tous ces exemples ne sont pas forcément pertinents en toutes circonstances, et certains peuvent être de plus ou moins grande importance dans des entités de tailles diverses, ayant des caractéristiques particulières de détention du capital ou des domaines d'activité différents, ou à cause d'autres caractéristiques ou circonstances. En conséquence, l'auditeur exercera son jugement professionnel lors de son appréciation de l'importance et de la validité des facteurs de risque de fraude, en vue de déterminer les procédures d'audit propres à y faire face.
37. La taille, la complexité de l'entité et les caractéristiques liées à la détention du capital ont une influence significative lors de la prise en compte des facteurs de risque de fraude. Par exemple, dans une entité de grande taille, l'auditeur considérera généralement ceux des facteurs qui impliquent des manquements de la direction, tels que l'efficacité avec laquelle les personnes constituant le gouvernement d'entreprise s'acquittent de leurs tâches, ou l'efficacité de la fonction d'audit interne. L'auditeur tiendra également compte des actions entreprises pour formaliser un code de conduite à l'intérieur de l'entité, et l'efficacité du système budgétaire. Dans le cas d'entités de petite taille, tout ou partie de ces considérations peuvent être inapplicables ou moins importantes. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de conduite écrit mais, en lieu et place, peut avoir développé en interne une culture qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité, de l'éthique et du

comportement individuel par des moyens de communications oraux et par l'exemple donné par la direction. La situation existant dans une entité de petite taille dans laquelle les pouvoirs de décisions sont concentrés dans une seule main, n'est pas en soi révélatrice d'un manquement de la direction à donner l'exemple et à communiquer son intérêt au regard du contrôle interne et du processus d'établissement des comptes. De plus, les facteurs de risque de fraude identifiés au niveau d'une branche d'activité peuvent ne pas pouvoir être transposés au niveau de l'entité pris dans son ensemble.

38. La présence de facteurs de risque de fraude peut indiquer que l'auditeur ne sera pas en mesure d'évaluer le risque lié au contrôle relatif à certaines assertions sous-tendant l'établissement des états financiers à un niveau inférieur à un niveau élevé. L'auditeur peut cependant, dans certains cas, être en mesure d'identifier des contrôles internes permettant de réduire ces facteurs de risque de fraude qui pourront alors faire l'objet de tests pour justifier de l'évaluation d'un niveau de risque moins élevé.

.8 Risque de non détection

39. Sur la base de son évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle (y compris des conclusions résultant de tests de procédures), l'auditeur met en œuvre des contrôles substantifs permettant de réduire à un niveau acceptable faible le risque que les états financiers, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs qui ne seraient pas détectées. En définissant la nature des contrôles substantifs, l'auditeur tient compte des facteurs de risque de fraude existants qui ont été identifiés.
40. La norme « Evaluation du risque et contrôle interne » précise que l'évaluation de l'auditeur du risque lié au contrôle, ainsi que celle du risque inhérent, est déterminante pour définir la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs à mettre en œuvre pour réduire le risque de non détection à un niveau acceptable faible. En définissant les contrôles substantifs, l'auditeur prend en compte les facteurs de risque existants de fraude qui ont été identifiés. L'approche qui sera suivie face à ces facteurs de risque dépend de leur nature et de leur importance. Dans certains cas, alors même que des facteurs de risque ont été identifiés, l'auditeur, sur la base de son jugement, pourra considérer que les contrôles prévus par les tests de procédures et les contrôles substantifs sont suffisants pour répondre aux facteurs de risque de fraude.
41. Dans d'autres cas, l'auditeur peut conclure à la nécessité de modifier la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs planifiés pour répondre à la présence de facteurs de risque de fraude. Dans ces situations, l'auditeur est conduit à apprécier si le risque

d'anomalies significatives nécessite un contrôle global, ou des contrôles spécifiques axés sur une rubrique des états financiers, sur un flux d'opérations ou sur une assertion sous-tendant l'établissement des états financiers, ou les deux approches à la fois. L'auditeur considérera également s'il est plus efficient pour répondre à la présence de facteurs de risque de fraude identifiés de changer la nature des procédures d'audit planifiées plutôt que de les étendre. Des exemples de procédures à mettre en œuvre sont donnés en Annexe 2 à cette norme, incluant également des exemples permettant d'aider l'auditeur dans son évaluation du risque d'anomalies significatives conduisant à la présentation d'états financiers mensongers ou résultant de détournements d'actifs.

.9 Procédures à mettre en œuvre lorsque des circonstances font apparaître un risque d'anomalie résultant de fraudes ou d'erreurs

42. Lorsque l'auditeur est en face de circonstances qui laissent à penser que les états financiers peuvent comporter une anomalie significative résultant de fraudes ou d'erreurs, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit permettant de déterminer si les états financiers sont erronés de manière significative.
43. Au cours de l'audit, l'auditeur peut rencontrer des situations qui indiquent que les états financiers sont susceptibles de comporter une anomalie significative résultant d'une fraude ou d'une erreur. Des exemples de ces situations qui, prises individuellement ou dans leur ensemble, peuvent conduire l'auditeur à suspecter la présence d'une anomalie dans les états financiers, sont donnés en Annexe 3 à cette norme.
44. Lorsque l'auditeur est en face de cette situation, la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre dépend de son appréciation quant au type de fraude ou d'erreur suspecté, à la possibilité de sa survenance, ainsi qu'à la possibilité que ce type de fraude ou d'erreur puisse avoir un effet significatif sur les états financiers. Dans la plupart des cas, l'auditeur sera en mesure de mettre en œuvre des contrôles suffisants pour confirmer ou infirmer ses doutes que les états financiers sont erronés de manière significative par suite de fraudes ou d'erreurs. Dans les cas contraires, l'auditeur en tirera les conséquences éventuelles dans son rapport d'audit, ainsi que le paragraphe 48 ci-après le précise.
45. L'auditeur ne peut assumer que la détection d'un seul cas de fraude ou d'une seule erreur est un cas isolé. En conséquence, avant de tirer les

conclusions de l'audit, l'auditeur considère si l'évaluation faite lors de la planification de l'audit, de même que la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit, nécessitent d'être révisés (voir norme " Evaluation du risque et contrôle interne "). Par exemple, l'auditeur sera amené à revoir :

- la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs,
- l'évaluation de l'efficacité des contrôles internes lorsque le risque a été évalué à un niveau inférieur ou à un niveau élevé,
- le niveau d'expérience des membres de l'équipe d'audit assignés à la mission.

.10 Examen d'une anomalie identifiée en tant qu'élément indicatif d'une fraude possible.

46. Lorsqu'une anomalie a été relevée, l'auditeur s'interroge sur le fait de savoir si cette anomalie peut être indicative d'une fraude et, dans l'affirmative, il en tire les conséquences sur les autres aspects de l'audit, et en particulier sur la crédibilité des déclarations de la direction.
47. Lorsque l'auditeur conclut que l'anomalie relevée est, ou peut être, le résultat d'une fraude, il en évalue l'implication en relation avec les personnes concernées ainsi que de celles chargées de les superviser. Par exemple, une fraude provenant d'un détournement de fonds d'une caisse comportant un volant de trésorerie restreint est généralement de peu d'importance dans l'évaluation de l'auditeur du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, ceci du fait même que d'une part, le niveau des fonds en caisse est restreint et tend donc à établir une limite dans le montant des détournements potentiels et que, d'autre part, le caissier est généralement un employé n'ayant pas un niveau de responsabilité très élevé dans la hiérarchie. A contrario, lorsque la fraude implique un membre de la direction à un niveau hiérarchique élevé, et tant bien même le montant en cause n'est pas important, ceci peut laisser supposer l'existence d'autres problèmes plus diffus. Dans une telle situation, l'auditeur s'interrogera sur la crédibilité des informations précédemment obtenues dès lors qu'un doute peut planer sur le caractère exhaustif et la validité des déclarations faites par la direction et sur le caractère probant de la comptabilité et de la documentation. A cette occasion, l'auditeur s'interrogera également sur la possibilité de collusion entre employés, avec la direction ou avec les tiers à l'entité. Si la direction, notamment au plus haut niveau, est impliquée dans une fraude, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'obtenir tous les éléments probants nécessaires pour compléter sa mission et rendre ses conclusions sur les états financiers.

.11 Evaluation, prise en compte et conséquences des anomalies dans le rapport de l'auditeur

48. Lorsque l'auditeur conclut, ou n'est pas en mesure de conclure, que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, il s'interroge sur les implications de cette situation sur les autres aspects de l'audit. **La norme " Caractère significatif en matière d'audit ", et la norme " Rapport de l'auditeur sur les états financiers ", donnent des indications sur l'évaluation et le traitement des anomalies et leur conséquence sur le rapport de l'auditeur.**

.12 Documentation

49. L'auditeur documente dans ses dossiers de travail les facteurs de risque de fraude identifiés lors de son évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle (voir paragraphe 32 ci avant) et la façon dont les contrôles substantifs ont été définis pour répondre à un tel risque (voir paragraphe 39 ci-avant). Si, lors de la réalisation de l'audit, des facteurs de risque de fraude sont identifiés conduisant l'auditeur à considérer que des procédures d'audit complémentaires sont nécessaires, l'auditeur documente dans ses dossiers de travail l'existence de tels risques et les moyens mis en œuvre pour y répondre.
50. **La norme " Documentation ", demande à ce que l'auditeur consigne dans ses dossiers de travail les questions importantes qui fournissent des éléments probants pour étayer son opinion, y compris le raisonnement suivi sur toutes les questions nécessitant l'exercice d'un jugement ainsi que les conclusions qui en découlent. Du fait de l'importance des facteurs de risque de fraude dans l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle pouvant conduire à des anomalies significatives, l'auditeur consignera dans ses dossiers les facteurs de risque de fraude identifiés et les réponses que l'auditeur a jugé approprié d'y apporter en la circonstance.**

.13 Déclarations de la direction

51. L'auditeur obtient des déclarations écrites de la direction aux termes desquelles cette dernière :
- (a) reconnaît qu'il est de sa responsabilité de mettre en place des systèmes comptable et de contrôle interne destinés à prévenir et à détecter des fraudes et des erreurs, et de s'assurer de leur fonctionnement effectif,
 - (b) considère que l'effet des ajustements d'audit relevés par l'auditeur au cours de sa mission et non enregistrés ne sont

pas, pris individuellement ou globalement, significatifs au regard des états financiers pris dans leur ensemble. La récapitulation de ces ajustements doit être incluse aux déclarations écrites de la direction ou donnée en annexe à ces déclarations,

- (c) confirme avoir communiqué à l'auditeur tous les faits importants dont elle a connaissance et relatifs à des fraudes commises dans l'entité ou suspectées,
- (d) confirme avoir communiqué à l'auditeur le résultat de son évaluation du risque que les états financiers puissent être erronés de manière significative du fait de fraudes.

52. La norme " Déclarations de la direction ", précise les modalités d'obtention de

déclarations écrites de la direction. Outre la reconnaissance par la direction de sa responsabilité dans l'établissement des états financiers, il est important que cette dernière prenne également acte de sa responsabilité dans la définition de systèmes comptable et de contrôle interne destinés à prévenir et à détecter les fraudes et les erreurs.

53. Au regard du fait que la direction est responsable de l'établissement des états financiers et de leur ajustement pour corriger toutes les anomalies significatives, il est important que l'auditeur obtienne des déclarations écrites de la direction confirmant que cette dernière considère que toutes les anomalies non corrigées, prises individuellement ou globalement et résultant, soit de fraudes, soit d'erreurs, ne sont pas, à son avis, significatives. Ces déclarations ne sont pas un substitut à l'obtention d'éléments probants suffisants et adéquats. Dans certains cas, la direction peut être amenée à contester le fait que certains problèmes relevés par l'auditeur au cours son audit ont le caractère d'anomalies. Pour cette raison, la direction peut être conduite à le préciser dans ses déclarations écrites, par exemple de la façon suivante : " Nous ne sommes pas d'accord, pour notre part, pour considérer que les questions concernant ... et ..., constituent des anomalies pour les raisons suivantes (description)."

54. L'auditeur peut définir un seuil de signification au-dessous duquel il n'est pas nécessaire de totaliser les anomalies relevées dès lors que l'auditeur considère que le cumul de ces anomalies ne peut être, en tout état de cause, significatif au regard des états financiers. Ce faisant, l'auditeur prendra cependant en considération le fait que la définition d'un seuil de signification tient compte à la fois de la nature (caractère qualitatif) et du montant (caractère quantitatif) des anomalies et que des anomalies d'un montant relativement faible peuvent cependant avoir un

effet significatif sur les états financiers. La récapitulation des anomalies non corrigées incluses dans les déclarations écrites de la direction ou mises en annexe à ces déclarations, n'a pas à inclure ce type d'anomalies.

55. Du fait de la nature des fraudes et des difficultés rencontrées par les auditeurs pour détecter des anomalies significatives dans les états financiers résultant de fraudes, il est important que l'auditeur obtienne des déclarations écrites de la direction confirmant qu'elle lui a communiqué tous les faits connus relatifs à des fraudes commises dans l'entité ou suspectées et qu'elle lui a également communiqué le résultat de son évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de tels actes.

.14 Communication

56. **Lorsque l'auditeur relève une anomalie provenant d'une fraude ou d'une erreur, ou identifie une fraude suspectée, l'auditeur s'interroge sur le fait de savoir s'il convient de communiquer cette information à la direction, ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et, au procureur de la République.**
57. La communication au niveau hiérarchique approprié de la direction d'une anomalie provenant d'une fraude ou d'une erreur, ou une fraude suspectée, est importante car ceci permet à cette dernière de prendre les mesures appropriées. La détermination du niveau hiérarchique approprié est une question relevant du jugement professionnel et dépend de facteurs divers, tels que la nature, l'importance et la fréquence des anomalies relevées ou des fraudes suspectées. En règle générale, le niveau de direction approprié est celui correspondant au niveau hiérarchique des personnes chargées de superviser les employés soupçonnés d'être impliqués dans les anomalies relevées ou dans les fraudes suspectées.
58. La nature des informations à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise relève du jugement professionnel. En règle générale, les informations sur ces faits comprendront :
- f* les questions touchant à la compétence et à l'intégrité de la direction,
 - f* les fraudes commises par la direction,
 - f* les autres fraudes conduisant à une anomalie significative dans les états financiers
 - f* les anomalies significatives résultant d'erreurs,

- f les anomalies significatives qui sont le résultat de déficiences majeures dans le contrôle interne, y compris dans la conception et le processus d'élaboration et de production des informations financières,
- f les anomalies qui se perpétueront dans le temps et auront des conséquences significatives sur la présentation des états financiers futurs.

.15 Communication des anomalies provenant d'erreurs à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

59. Lorsque l'auditeur a relevé une anomalie significative provenant d'une erreur, l'auditeur communique cette anomalie au niveau approprié de la direction et s'interroge s'il convient également de la communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise conformément à norme " Communication des questions touchant à l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ".
60. L'auditeur informe les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des ajustements relevés au cours de l'audit et non corrigés car jugés par la direction, pris individuellement ou globalement, comme non significatifs au regard des états financiers pris dans leur ensemble.
61. Ainsi que le mentionne le paragraphe 54 ci-avant, les anomalies non corrigées
- communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'ont pas à comprendre celles en-dessous d'un certain montant fixé.

.16 Communication des anomalies provenant de fraudes à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

62. Lorsque l'auditeur a relevé :
- (a) une fraude, que celle-ci conduise ou non à une anomalie significative dans les états financiers, ou
 - (b) des faits qui montrent qu'une fraude peut avoir été commise (même si l'effet potentiel de la fraude sur les états financiers peut ne pas être significatif), l'auditeur communique ses constatations à la direction et s'interroge s'il convient de communiquer ces mêmes

**constatations aux personnes constituant le
gouvernement d'entreprise conformément à la norme "
Communication des questions touchant à l'audit aux
personnes constituant le gouvernement d'entreprise ".**

63. Lorsque l'auditeur a relevé des faits montrant qu'une fraude a été commise ou peut exister, il est important que cette question soit portée à l'attention de la direction au niveau hiérarchique approprié. Cette communication est à faire même si la question peut être sans conséquence (par exemple, un petit vol par un employé à un niveau hiérarchique peu élevé dans l'entité). Pour déterminer le niveau hiérarchique approprié, il convient de tenir compte de la possibilité d'une collusion entre employés ou de l'implication éventuelle d'un membre de la direction.
64. Lorsque l'auditeur conclut que l'anomalie relevée est, ou peut être, le résultat d'une fraude et, soit a pu déterminer que son incidence sur les états financiers est significatif, soit n'a pas pu évaluer son effet potentiel sur les états financiers, l'auditeur :
- (a) s'entretient de cette question et des investigations éventuelles à envisager avec la direction à un niveau hiérarchique approprié (correspondant au minimum à celui des personnes chargées de superviser les personnes impliquées) et avec la direction au plus haut niveau, et
 - (b) si nécessaire, suggère à la direction de consulter un avocat.

.17 Communication des déficiences majeures dans le contrôle interne

65. **L'auditeur communique à la direction toute déficience majeure dans le contrôle interne en relation avec la prévention et la détection de fraudes et d'erreurs relevées à l'occasion de la réalisation des procédures d'audit. L'auditeur s'assure que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont été informées de toutes les déficiences majeures dans le contrôle interne en relation avec la prévention et la détection de fraudes qui ont été, soit portées à sa connaissance par la direction, soit relevées dans le cadre de son audit.**
66. Lorsque l'auditeur relève des déficiences majeures dans le contrôle interne en relation avec la prévention ou la détection de fraudes et d'erreurs, celles-ci sont communiquées à la direction. Du fait de l'importance de telles déficiences au regard de la prévention et de la détection de fraudes, il est important que de telles déficiences soient

également portées à la connaissance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

67. Si l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est mise en doute, l'auditeur s'interrogera sur la nécessité de consulter un avocat pour déterminer les actions appropriées à envisager.

.18 Annexe 1 : Exemples de facteurs de risque relatifs à des anomalies résultant de fraudes

Les facteurs de risque de fraudes présentés dans cette Annexe sont ceux généralement rencontrés dans un nombre très variés de cas. Les facteurs de risque de fraudes énumérés ci-après ne sont donc que des exemples ; ces facteurs de risque ne se présenteront pas forcément dans toutes les missions d'audit et cette liste ne peut donc être exhaustive, d'autant que l'auditeur est conduit à exercer son jugement professionnel dans l'examen des facteurs de risque pris individuellement ou globalement et à prendre en considération les contrôles spécifiques propres à les réduire. L'identification et l'examen des facteurs de risque de fraudes sont explicités dans les paragraphes 34-38.

Facteurs de risque de fraudes relatifs à des anomalies pouvant conduire à la présentation d'états financiers mensongers

Les facteurs de risque de fraudes relatifs à des anomalies pouvant conduire à la présentation d'états financiers mensongers peuvent être regroupés en trois catégories:

1. Attitude et comportement de la direction et son influence sur le système d'organisation du contrôle interne.
2. Les caractéristiques propres à l'activité.
3. Les caractéristiques opérationnelles de l'entité et sa stabilité financière.

Pour chacune de ces trois catégories, des exemples de facteurs de risque de fraudes relatifs à des anomalies pouvant conduire à la présentation d'états financiers erronés sont donnés ci-après :

1. Facteurs de risque de fraudes provenant de l'attitude et du comportement de la direction et de son influence sur le système d'organisation du contrôle interne

Ces facteurs de risque sont la conséquence de la compétence de la direction, des pressions auxquelles elle est soumise, de son style de direction et de son attitude face au contrôle interne et au processus de production des informations financières.

Il peut y avoir des motivations particulières pour une direction de s'engager dans la voie d'une présentation mensongère des comptes. Les indicateurs qui peuvent être révélateurs d'une telle situation sont les suivants :

- f* une partie importante de la rémunération de la direction est basée sur un système de bonus, de stock options ou autres éléments incitatifs tels que, par exemple, l'excédent de résultat opérationnel par rapport au budget, une position financière ou un cash flow excédentaire,
- f* la direction montre un intérêt tout particulier à maintenir ou à augmenter le cours de bourse ou à faire apparaître une tendance des résultats à la hausse en faisant preuve de créativité comptable par l'application de pratiques comptables agressives,
- f* la direction s'est engagée auprès des analystes financiers, de ses bailleurs de fonds ou des tiers sur des niveaux de résultats qui apparaissent irréalisables au regard de projections réalistes,
- f* la direction poursuit une politique de minoration du résultat pour des raisons purement fiscales en utilisant des méthodes non acceptables.
- f* La direction fait preuve d'une absence d'intérêt et ne montre pas une attitude positive, ni ne communique, sur les questions liées au contrôle interne et au processus de production des informations financières. Les indicateurs qui peuvent être révélateurs d'une telle situation sont les suivants :
 - f* la direction ne communique pas de manière claire sur les valeurs fondamentales de l'entité et sur éthique, ou communique en fait de façon non appropriée,
 - f* la direction est entre les mains d'une seule personne ou d'un très petit groupe qui centralise tous les pouvoirs sans aucun contrôle tel que, par exemple, par la présence de personnes constituant le gouvernement d'entreprise,

- f* la direction ne supervise pas de manière efficace les moyens de contrôle mis en place,
- f* la direction ne prend aucune mesure pour corriger les déficiences majeures identifiées dans le système de contrôle interne,
- f* la direction fixe à ses cadres des objectifs budgétaires et opérationnels totalement irréalistes,
- f* la direction montre une totale indifférence au regard des autorités de contrôle,
- f* la direction poursuit une politique de recrutement d'employés inefficaces dans les domaines comptables, de l'informatique ou du contrôle interne.
- f* Les membres non financiers de la direction participent de manière excessive ou montrent un intérêt particulier dans la sélection des principes comptables retenus pour l'arrêté des comptes ou dans la détermination des estimations comptables retenues pour certains postes.
- f* Les membres de l'équipe de direction, les administrateurs ou les conseils extérieurs changent fréquemment.
- f* Il existe une relation tendue entre la direction et l'auditeur en place ou son prédécesseur. Les indicateurs qui peuvent être révélateurs d'une telle situation sont les suivants :
 - f* des désaccords fréquents entre l'auditeur en place ou son prédécesseur sur des problèmes comptables, d'audit ou de présentation des états financiers,
 - f* des demandes irréalistes faites à l'auditeur, notamment une pression déraisonnable pour compléter l'audit ou émettre le rapport d'audit dans un laps de temps trop court,
 - f* des restrictions formelles ou informelles faites à l'auditeur qui limitent de façon anormales l'accès au personnel ou à l'information, ou limitent ses possibilités de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise,
 - f* un comportement dominant de la direction vis-à-vis de l'auditeur, qui entend influencer les choix relatifs à l'étendue de ses travaux.
- f* Le non-respect de la réglementation boursière constatée à plusieurs reprises, ou le constat que des poursuites à l'encontre

de l'entité ou de ses dirigeants pour fraudes ou violation de la loi ont été engagées.

La structure du gouvernement d'entreprise montre des faiblesses ou est inefficace, ce qui peut être le résultat :

- f* d'un nombre insuffisant de membres indépendants de la direction,
- f* du peu d'attention accordée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux questions touchant au processus de production des informations financières.

2. Facteurs de risque de fraudes provenant des caractéristiques de l'activité

Ces facteurs de risque concernent l'environnement économique et réglementaire dans lequel l'entité exerce ses activités. Par exemple :

- f* nouveaux principes comptables, légaux ou réglementaires pouvant avoir une influence sur la stabilité financière ou la rentabilité de l'entité,
- f* concurrence forte sur un marché saturé, accompagnée de marges s'amenuisant,
- f* activité en déclin avec des faillites en augmentation et une récession de la demande,
- f* activité faisant apparaître des changements rapides et une vulnérabilité accrue des produits due aux évolutions technologiques ou à leur obsolescence rapide.

3. Facteurs de risque de fraudes provenant des caractéristiques opérationnelles de l'entité et de sa stabilité financière

Ces facteurs de risque sont relatifs à la nature et à la complexité de l'entité et de ses opérations, à sa situation financière et à sa rentabilité. Ils peuvent être la conséquence :

- f* opérations, à sa situation financière et à sa rentabilité. Ils peuvent être la conséquence :
- f* de l'incapacité de l'entité à générer un cash flow opérationnel suffisant alors même que les profits sont en hausse,

- f* de difficultés majeures pour obtenir les fonds propres nécessaires au regard de la situation financière de l'entité pour rester compétitive (y compris les fonds nécessaires pour financer la recherche et le développement ou les investissements),
- f* des estimations comptables concernant des postes d'actif, de passif, de revenus ou de charges, très subjectives ou incertaines, ou qui peuvent être sujettes à des variations importantes dans le futur ou remettre en cause la continuité d'exploitation (par exemple : la recouvrabilité de créances, le niveau de reconnaissance des revenus et de prise de profits, le dénouement d'instruments financiers dont l'évaluation est très subjective ou aléatoire et dépend de la valeur des contreparties, ou encore la récupération sur des revenus futurs de charges différées).
- f* des transactions importantes avec des parties liées qui sortent du cadre normal des opérations de l'entité,
- f* des transactions significatives, inhabituelles ou complexes (particulièrement celles intervenant à une date proche de la clôture) qui posent un problème d'application de principe comptable au regard de leur finalité,
- f* des comptes bancaires faisant apparaître un solde important, ou des filiales ou des succursales localisés dans des paradis fiscaux pour lesquels les raisons de leur existence au regard de l'activité de l'entité ne paraît pas évidente,
- f* un organigramme juridique et opérationnel anormalement complexe, faisant apparaître un nombre important d'entités juridiques ou de niveaux hiérarchiques mal établis ou des accords contractuels dont la finalité n'est pas évidente,
- f* des difficultés pour déterminer dans l'organisation, la, ou les, personnes qui contrôlent l'entité,
- f* une croissance rapide de l'activité et des résultats, notamment par comparaison avec les autres entités du secteur,
- f* une vulnérabilité importante au risque de taux d'intérêts,
- f* une dépendance financière importante vis-à-vis de l'extérieur, une faible marge de manœuvre financière pour faire face au remboursement de la dette, ou des conditions contractuelles prévoyant le remboursement anticipé de la dette qu'il est difficile de tenir,
- f* des objectifs irréalistes de ventes ou des plans incitatifs de résultats,

- f* des signes de dépôt de bilan à court terme, de fermeture ou d'offre hostile de reprise,
- f* des conséquences négatives résultant de l'aboutissement de problèmes en cours (tels que : fusion ou arbitrage sur un contrat) dès lors que des effets financiers négatifs sont attendus,
- f* une mauvaise situation financière ou une situation financière allant en se détériorant dans des cas où les dirigeants ont donné leur garantie personnelle pour des prêts accordés à l'entité.

Facteurs de risque de fraudes pouvant conduire à des anomalies provenant de détournements d'actifs

Les facteurs de risque de fraudes pouvant conduire à des anomalies provenant de détournements d'actifs, peuvent être regroupés en deux catégories :

1. La vulnérabilité des actifs aux détournements.
2. Les contrôles.

Pour chacune de ces deux catégories, des exemples de facteurs de risque de fraudes sont donnés ci-après. Le niveau de prise en compte par l'auditeur des facteurs de risque de fraudes de la catégorie 2 dépend de la présence des facteurs de risque de la catégorie 1.

1. Facteurs de risque de fraudes liés à la vulnérabilité des actifs aux détournements

Ces facteurs dépendent de la nature des actifs de l'entité et du degré d'exposition aux détournements, par exemple :

- f* fonds en caisse ou transit de fonds importants,
- f* caractéristique des articles en stock, tels que petites quantités mais de valeur unitaire importante,
- f* actifs facilement encaissables ou vendables, tels que bons au porteur, diamants ou micro-ordinateurs,
- f* caractéristique des immobilisations, par exemple petit éléments facilement vendables ou dont la propriété ne peut être clairement établie.

2. Facteurs de risque de fraudes liés aux contrôles

Ces facteurs de risque de fraudes sont liés au manque de contrôles définis pour prévenir et détecter les détournements d'actifs. Ils résultent :

- f* du manque de supervision de la direction (par exemple : supervision inadéquate ou inexistante dans des sites séparés),
- f* de l'absence d'investigations de certaines candidatures à des postes où la personne aura accès à des actifs très exposés au détournement,
- f* de l'insuffisance de suivi comptable sur les actifs exposés à détournements,
- f* de l'absence de séparation des tâches ou de contrôles indépendants,
- f* de l'absence de système d'autorisation et d'approbation des opérations (par exemple : les achats),
- f* de la sécurité physique insuffisante de certains actifs (fonds en caisse, titres, stocks de marchandises ou immobilisations),
- f* du manque de documentation, ou retard dans la documentation de certaines opérations (par exemple : avoirs accordés pour retours de marchandise),
- f* de la non prise de leurs congés par certains employés responsables de fonctions de contrôle.

.19 Annexe 2 : Exemples de modifications des procédures d'audit en réponse aux facteurs de risque de fraudes identifiés, en application des paragraphes 39-41

Les exemples qui suivent sont des réponses possibles aux risques d'anomalies significatives évalués par l'auditeur pouvant résulter dans la présentation d'états financiers mensongers ou dans des détournements d'actifs. L'auditeur exercera son jugement pour sélectionner les procédures les mieux adaptées aux circonstances. Cependant, les procédures ainsi définies peuvent ne pas être celles les plus appropriées ou nécessaires en la circonstance. L'approche de l'auditeur face aux facteurs de risque de fraudes identifiés est explicitée dans les paragraphes 40-41.

Considérations générales

L'appréciation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes peut affecter l'approche de l'audit dans différents domaines :

Esprit critique :

L'auditeur fera preuve d'un esprit critique accru :

- f* dans la sélection de la nature et du volume de la documentation à examiner justifiant de transactions importantes et
- f* pour corroborer les explications et les déclarations obtenues de la direction concernant les questions importantes.

Affectation des collaborateurs à l'équipe d'audit :

La compétence, l'expertise et l'expérience des membres de l'équipe d'audit assignés aux domaines importants de l'audit seront mises en parallèle avec l'évaluation faite par l'auditeur du niveau de risque de la mission. De plus, le niveau de supervision exercée prendra en compte le risque d'anomalie significative résultant de fraudes et l'expérience des membres de l'équipe assignée à la mission.

Pratiques et principes comptables :

L'auditeur pourra décider de s'interroger plus avant sur la sélection et l'application de pratiques comptables ayant un effet significatif sur les comptes, notamment celles concernant la prise de profits, l'évaluation des actifs ou l'activation de charges.

Contrôle:

La possibilité pour l'auditeur d'évaluer dans ces situations le risque lié au contrôle à un niveau moyen ou faible est réduite. Cependant, ceci n'élimine pas pour autant le besoin pour l'auditeur d'acquérir une connaissance suffisante des éléments clés du contrôle interne de l'entité pour planifier l'audit. En fait, cette connaissance peut être particulièrement importante pour évaluer les contrôles (ou l'absence de contrôles) mis en place dans l'entité pour répondre aux facteurs de risque de fraudes identifiés. Toutefois, cette évaluation prendra en compte l'attitude de la direction face au contrôle interne et la possibilité qu'elle a de passer outre les contrôles mis en place.

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit peuvent nécessiter d'être modifiés dans les domaines suivants :

La nature des procédures peut être modifiée en vue de collecter des éléments probants plus crédibles ou pour obtenir des informations complémentaires venant corroborer celles déjà recueillies. Par exemple, des éléments probants supplémentaires provenant de sources externes à l'entité.

Le calendrier des contrôles substantifs peut être changé pour effectuer ceux-ci à une date plus proche de la date de clôture, voire à la date de clôture. Par exemple, s'il apparaît que la direction a des motivations particulières pour présenter des états financiers mensongers, l'auditeur pourra être conduit à conclure que seule une approche par des contrôles substantifs à la date de clôture, plutôt que des contrôles intérimaires, est propre à faire face au risque d'audit résultant du risque de fraudes.

L'étendue des procédures d'audit mises en œuvre nécessitera d'être adaptée à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Par exemple, des sondages ou la mise en œuvre de procédures analytiques plus étendus peuvent être réalisés pour répondre de manière plus efficace aux facteurs de risque de fraudes identifiés. L'auditeur s'interrogera s'il est plus approprié de modifier la nature des procédures d'audit plutôt que de les étendre.

Eléments à considérer au niveau d'une rubrique de compte et d'une catégorie de transactions et au niveau d'une assertion sous-tendant l'établissement des états financiers

Les réponses spécifiques à l'évaluation faite par l'auditeur du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dépendront de la nature des facteurs de risque identifiés pris isolément ou globalement et des circonstances, ainsi que des rubriques de comptes ou des catégories de transactions concernées et des assertions qui les affectent. Si les facteurs ou circonstances identifiés font apparaître un risque particulier sur une rubrique de comptes ou une catégorie de transactions, des procédures d'audit spécifiques seront mises en œuvre afin de limiter, sur la base du jugement de l'auditeur, le risque d'audit dans ces domaines à un niveau acceptable au regard des facteurs de risque de fraudes identifiés ou des circonstances.

Les exemples suivants répondent à cette approche :

- f* Visiter des sites ou procéder à des sondages impromptus ou non prévus à l'origine. Par exemple, observer les inventaires physiques dans un site où l'auditeur n'avait pas prévu d'aller ou procéder à un arrêté de caisse à l'improviste.
- f* Demander à ce que l'inventaire physique soit réalisé à une date proche de la clôture,
- f* Modifier l'approche de l'audit en cours d'année. Par exemple, contacts verbaux avec des clients ou des fournisseurs importants en plus des confirmations externes écrites ; envoi de demandes de confirmations à des tiers dénommés dans une société, ou demandes de plus d'informations, ou d'informations différentes, à celles couramment demandées,
- f* Revue plus approfondie des états financiers trimestriels ou des écritures d'inventaire de fin d'exercice et investigation de toutes celles apparaissant anormales quant à leur nature ou leur montant,
- f* Pour des transactions importantes ou inhabituelles, particulièrement celles intervenant en fin d'exercice, recherche des parties liées éventuelles et examen de leur justification et de leur source de financement,
- f* Mise en œuvre de procédures analytiques et de contrôles substantifs plus approfondis. Par exemple, comparaison des ventes et du prix de revient des ventes par site et par ligne de produits par rapport aux attentes de l'auditeur,
- f* Entretiens avec le personnel concerné pour des domaines où il existe des risques d'anomalies significatives pouvant résulter de fraudes, pour obtenir leur sentiment sur le risque réel et si, ou comment, des contrôles sont mis en œuvre pour y faire face,

- f* Lorsque des auditeurs indépendants vérifient les états financiers d'une ou de plusieurs filiales, divisions ou succursales, prévoir des entretiens avec ces auditeurs pour définir les travaux nécessaires à mettre en œuvre pour s'assurer que le risque d'anomalies significatives pouvant résulter de fraudes provenant des transactions entre ces différentes entités est correctement pris en compte,
- f* S'il est particulièrement nécessaire d'avoir recours à un expert pour évaluer un poste des états financiers pour lequel le risque de détournements provenant de fraudes est élevé, l'auditeur procédera par lui-même, ou en faisant appel à un second expert, à des vérifications complémentaires sur tout ou partie des hypothèses retenues de l'expert, sur les méthodes d'évaluation utilisées et sur les résultats auxquelles elles aboutissent afin de déterminer si les conclusions ne sont pas déraisonnables,
- f* Mise en œuvre de procédures d'audit pour analyser des soldes d'ouverture sélectionnés à partir des états financiers précédemment audités pour apprécier comment certaines situations sous-jacentes aux évaluations retenues ont évolué; par exemple, comment le volume réel des retours de marchandises dans la période subséquente se compare par rapport à la provision constituée,
- f* Contrôle de comptes ou autres rapprochements préparés par l'entité, en prenant en compte ceux déjà effectués en période intérimaire,
- f* Mise en œuvre de techniques de contrôle assistées par ordinateur en utilisant des logiciels appropriés, tels qu'un logiciel de recherche pour tester les anomalies dans une population,
- f* Tests de validité des documents produits, ou des transactions traitées, par l'ordinateur,
- f* Recherche d'éléments probants additionnels à partir de sources externes à l'entité.

Points spécifiques - Anomalies pouvant résulter de la production d'informations financières mensongères

Des exemples d'approche en réponse à l'évaluation par l'auditeur d'un risque potentiel d'anomalies significatives provenant de la production d'informations financières mensongères sont donnés ci-après :

- f* Comptabilisation des revenus et prise de profits. Lorsqu'il existe un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes

pouvant conduire ou résulter dans une comptabilisation des revenus erronée et une prise de profits indue, il peut être envisagé de confirmer avec les clients certains des termes du contrat ou l'absence d'accords annexes, dès lors que la comptabilisation des revenus et du profit est souvent liée aux termes et conditions du contrat ou de ces accords,

- f Stocks. Lorsqu'il existe un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes relatives aux quantités en stock, la revue de la comptabilité stock peut aider à identifier les locaux, les domaines ou les articles nécessitant une attention particulière lors du comptage de l'inventaire physique. Cette revue peut conduire, par exemple, à la décision d'observer les comptages de stocks dans certains magasins de façon impromptue, ou à demander à la direction de s'assurer que tous les comptages, dans tous les magasins, soient effectués à la même date.
- f Ecritures comptables ne résultant pas des transactions courantes. Lorsqu'il existe un risque d'anomalies significatives provenant de la production d'informations financières mensongères, l'examen des écritures comptables " non standard " (ne provenant pas de transactions courantes) afin de vérifier qu'elles sont correctement supportées et qu'elles traduisent des faits ou opérations réels peut permettre d'identifier des écritures fictives ou des pratiques de reconnaissance de profits agressives. Bien que dans la pratique il n'existe pas de définition des écritures « non standard », en règle générale, elles concernent des ajustements des états financiers, ou des écritures enregistrées dans les livres (y compris dans les états informatiques) d'une entité qui sont généralement initiées par la direction et ne sont pas la résultante d'opérations récurrentes ou ne sont pas liées à des opérations courantes.

Points spécifiques - Anomalies pouvant résulter de détournements d'actifs

La diversité des situations appelle des réponses différentes. Généralement, les contrôles adaptés à un risque d'anomalie provenant d'un détournement d'actifs seront orientés sur certains comptes ou types de transactions spécifiques. Bien que certains des contrôles énumérés dans les deux sections précédentes peuvent également s'appliquer à ce cas, l'étendue des travaux sera définie au regard des informations spécifiques obtenues et relatives au risque de détournements identifié. Par exemple, lorsqu'un poste d'actif significatif est particulièrement exposé au risque de détournement, il peut être utile pour l'auditeur d'acquérir la connaissance des procédures de contrôle relatives à la prévention et à la détection de détournements potentiels

et de vérifier, par sondages, le fonctionnement efficace de ces contrôles.

Annexe 3

Exemples de circonstances qui indiquent la possibilité de fraudes ou d'erreurs

L'auditeur peut être amené à rencontrer des situations qui, prises individuellement ou globalement, font apparaître que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou d'erreurs. Les situations énumérées ci-après ne sont que des exemples; toutes ces situations ne sont pas présentes dans chaque audit, pas plus que la liste ci-après peut être considérée comme exhaustive. Les circonstances qui indiquent une possibilité d'anomalie sont exposées dans les paragraphes 43-44.

- f* Date limite imposée par la direction pour conclure sur l'audit irréaliste.
- f* Réticence de la direction à communiquer de façon ouverte et sans réserve avec les tiers, tels que le régulateur, les autorités de contrôle ou les banquiers.
- f* Limitation dans l'étendue des travaux imposée par la direction.
- f* Découverte par l'auditeur de questions importantes non révélées par la direction.
- f* Transactions dans des comptes particulièrement difficiles à auditer.
- f* Application agressive de pratiques comptables questionnable.
- f* Élément probants contradictoires ou non satisfaisants produits par la direction ou les employés.
- f* Pièces justificatives inhabituelles, telles que documents manuels alors qu'ils sont habituellement produits par l'ordinateur, ou documents faisant apparaître des altérations manuelles.
- f* Informations fournies contre le gré ou après un très long délai.
- f* Comptabilité sérieusement incomplète ou inadéquate.
- f* Transactions non justifiées par des documents probants.
- f* Transactions inhabituelles, en raison de leur nature, de leur volume ou de leur complexité, particulièrement lorsque ces transactions interviennent en fin d'année.

- f* Transactions enregistrées sans l'autorisation générale ou spécifique de la direction.
- f* Différences importantes dans le rapprochement entre les comptes généraux et la comptabilité auxiliaire, ou entre le comptage physique du stock et le compte d'inventaire permanent, non expliquées ou non corrigées en temps voulu.
- f* Contrôle insuffisant sur les traitements informatiques (par exemple, constatations de beaucoup d'erreurs de traitement, délais importants dans la production des résultats ou des informations).
- f* Variations importantes entre les prévisions et les résultats attendus relevées par des procédures analytiques.
- f* Réponses peu nombreuses aux demandes de confirmations externes par rapport à celles attendues, ou faisant apparaître des différences significatives.
- f* Evidence d'un train de vie somptueux de certains cadres dirigeants ou d'employés.
- f* Comptes d'attente ou de suspens non analysés.
- f* Créances montrant des dépassements d'échéance particulièrement anormaux.

MSA 250 - PRISE EN COMPTE DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 250 est d'établir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur quant à la vérification de l'application des textes législatifs et réglementaires lors d'une mission d'audit.
2. **Lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit avoir à l'esprit que le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires peut avoir une incidence potentielle sur la fiabilité des états financiers.** Toutefois, on ne peut attendre

d'un audit qu'il détecte les cas de non-respect de tous les textes législatifs et réglementaires en vigueur. La détection d'un non-respect, quelle que soit sa gravité, conduit à s'interroger sur l'intégrité de la direction ou des employés et sur les répercussions possibles sur d'autres aspects de la mission.

3. Le terme « non-respect » utilisé dans cette norme se rapporte à des omissions ou à des actes commis par l'entité de manière délibérée ou non, qui enfreignent les textes législatifs et réglementaires en vigueur. Ces actes englobent les opérations effectuées par, ou au nom, de l'entité ou pour son compte par la direction ou ses employés. Dans le cadre de cette norme, le non-respect n'inclut pas les fautes personnelles (sans lien avec les activités de l'entité) commises par la direction ou les employés.
4. Par sa formation, son expérience et sa connaissance de l'entité, l'auditeur peut, dans une certaine mesure, apprécier si les actes dont il a connaissance constituent un non-respect de textes légaux et réglementaires. L'avis d'un expert en matière juridique permet, le cas échéant, d'apprécier si un acte constitue, ou est susceptible de constituer, un non-respect des textes, mais ce jugement incombe en dernier ressort à un tribunal.
5. Il existe de nombreux textes législatifs et réglementaires concernant le fonctionnement de l'entité et les différents aspects de son activité. Certains régissent l'établissement ou la présentation des états financiers, les opérations à enregistrer ou les informations à fournir en annexe. D'autres s'appliquent aux obligations de la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer ses activités. Certaines entités opèrent dans des secteurs fortement réglementés (banques et assurances par exemple). D'autres sont uniquement soumises aux textes législatifs et réglementaires afférents à l'exploitation de l'entité (hygiène et sécurité sur le lieu de travail, etc.). Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut avoir des conséquences financières pour l'entité: amendes, procès, etc. En règle générale, la possibilité pour l'auditeur de détecter le non-respect des textes légaux et réglementaires, dans le cadre de l'audit, est d'autant plus faible que le non-respect a peu de rapport avec les événements ou opérations traduits dans les états financiers.

.2 Responsabilité de la direction quant au respect des textes légaux et réglementaires

6. La direction est tenue de veiller à ce que l'entité exerce ses activités conformément aux textes législatifs et réglementaires. La direction est responsable de la prévention et de la détection du non-respect des textes.

7. Les politiques et procédures suivantes, entre autres, peuvent aider la direction à s'acquitter de ses responsabilités en termes de prévention et de détection du non-respect des textes
- f* S'informer des exigences légales et s'assurer que les procédures sont conçues pour les satisfaire.
 - f* Etablir et exploiter des systèmes adaptés de contrôle interne.
 - f* Elaborer, diffuser et appliquer un Code de Bonne Conduite.
 - f* Veiller à ce que les employés soient correctement formés et comprennent le Code de Bonne Conduite.
 - f* S'assurer du respect du Code de Bonne Conduite et prendre des mesures à l'encontre des employés qui l'enfreignent.
 - f* Se faire assister de conseils chargés de tenir l'entité informée des exigences légales.
 - f* Gérer un registre dressant la liste des textes majeurs que l'entité a l'obligation de respecter dans son secteur d'activité, ainsi qu'un cahier de réclamations.

Dans les entités de plus grande taille, ces politiques et procédures peuvent être complétées en attribuant des responsabilités à:

- f* une fonction d'audit interne;
- f* un comité d'audit.

.3 Examen du respect des textes législatifs et réglementaires

8. L'auditeur n'est pas et ne peut être tenu pour responsable de la prévention du non- respect des textes. La conduite d'une mission peut toutefois avoir pour effet de les détecter.
9. Tout audit est soumis au risque inévitable de non détection de certaines anomalies significatives dans les états financiers, même s'il est correctement planifié et réalisé, selon les normes. Ce risque est accru en ce qui concerne les anomalies significatives résultant du non-respect de textes législatifs et réglementaires imputable à des facteurs tels que:
- f* L'existence de nombreux textes, concernant principalement l'exploitation de l'entité, qui n'ont en général pas d'incidence significative sur les états financiers et dont le système comptable et de contrôle interne ne tient habituellement pas compte.
 - f* L'efficacité réduite des procédures d'audit du fait des limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne et du recours aux sondages.
 - f* La plupart des éléments probants réunis par l'auditeur conduisent davantage à des déductions qu'à des certitudes.

- f* Le non-respect des textes peut impliquer des actes visant à le dissimuler, tels que: collusion, faux, omission délibérée d'enregistrer des opérations, dérogation de la direction générale aux contrôles ou fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur.
10. **En application de la norme MSA 200 « Objectif et principes généraux d'une mission d'audit », l'auditeur planifie et conduit sa mission en faisant preuve d'esprit critique et en gardant à l'esprit que ses contrôles peuvent mettre en évidence des conditions ou des événements conduisant à s'interroger sur le non-respect par l'entité des textes légaux et réglementaires.**
11. **Pour planifier sa mission, l'auditeur acquiert une connaissance générale du cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrit l'entité et son secteur d'activité, et détermine dans quelle mesure l'entité s'y conforme.**
12. Pour parvenir à cette connaissance, l'auditeur garde à l'esprit que certains textes législatifs et réglementaires peuvent avoir des incidences décisives sur les activités de l'entité. Le non-respect de ces textes peut entraîner une cessation d'activité, ou remettre en cause la continuité d'exploitation. C'est par exemple le cas si l'entité ne respecte pas les obligations relatives à une licence d'exploitation ou de toute autre exigence l'autorisant à exercer ses activités (pour une banque, non-respect des ratios de fonds propres ou de liquidité).
13. Pour avoir une connaissance globale des textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut:
- f* Recourir à ses connaissances du secteur d'activité de l'entité.
 - f* Interroger la direction sur les politiques et les procédures de l'entité visant à garantir le respect des textes législatifs et réglementaires.
 - f* Interroger la direction sur les textes législatifs et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence significative sur les activités de l'entité.
 - f* S'entretenir avec la direction des politiques ou procédures adoptées pour identifier, évaluer et suivre les litiges et pénalités.
14. **Après avoir acquis cette connaissance générale, l'auditeur met en œuvre des procédures visant à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires si ceux-ci doivent avoir des conséquences sur l'établissement des états financiers, notamment:**
- f* Demander à la direction de l'entité de se conformer à ces textes législatifs et réglementaires.
 - f* Examiner la correspondance avec les autorités de contrôle ou celles donnant les autorisations d'exploitation.

15. En outre, lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à un éventuel non-respect des textes, il réunit suffisamment d'éléments probants pour évaluer l'incidence potentielle sur la fiabilité des états financiers.
16. Ces textes législatifs et réglementaires sont généralement établis de longue date et connus de l'entité et de son secteur d'activités, ils sont systématiquement pris en compte lors de l'établissement des états financiers. Par exemple, ils peuvent concerner les modes d'évaluation et de présentation des états financiers, notamment les obligations spécifiques du secteur d'activités, la comptabilisation des opérations dans le cadre de marchés publics, ou le provisionnement ou la prise en charge de l'impôt sur les revenus ou des coûts de retraite.
17. **L'auditeur est conscient que les procédures appliquées pour fonder son opinion sur les états financiers peuvent mettre en évidence des cas de non-respect éventuel des textes législatifs et réglementaires.** Par exemple: la lecture des procès- verbaux, les demandes de renseignements adressées à la direction de l'entité ou à un conseil sur les procès, contentieux et impositions ainsi que la mise en œuvre de contrôles substantifs sur des opérations ou des soldes.
18. **L'auditeur obtient des déclarations écrites de la direction attestant que tous les cas réels ou potentiels de non-respect des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences doivent être prises en compte lors de l'établissement des états financiers lui ont été révélés.**

.4 Procédures à appliquer lors de la détection du non-respect des textes

19. L'annexe de la présente norme contient des exemples d'informations dont l'auditeur peut avoir connaissance et qui peuvent indiquer un non-respect des textes.
20. **Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à une situation éventuelle de non-respect des textes, il analyse la nature de l'acte et les circonstances dans lesquelles il s'est produit, et réunit suffisamment d'informations pour évaluer l'impact potentiel sur les états financiers.**
21. Pour ce faire, l'auditeur analyse:
 - f Les conséquences financières potentielles, telles que celles résultant d'amendes, de pénalités, de dommages et intérêts, de menace d'expropriation d'actifs, de cessation forcée des activités et de contentieux.

- f* Si les répercussions financières potentielles nécessitent de mentionner le non-respect des textes dans les notes annexes aux états financiers.
 - f* Si les conséquences financières éventuelles sont si lourdes qu'elles sont susceptibles de remettre en cause l'image fidèle (présentation sincère) donnée par les états financiers.
22. **Lorsque l'auditeur estime qu'il peut y avoir non-respect des textes, il documente ses constatations et en discute avec la direction.** Cette documentation peut comprendre des copies de registres et de documents et, le cas échéant, l'établissement de comptes-rendus des entretiens.
23. Lorsqu'il est impossible de réunir des informations suffisantes sur le non-respect supposé d'un texte, l'auditeur considère l'effet sur son rapport de l'absence d'éléments probants.
24. **L'auditeur analyse les répercussions du non-respect d'un texte sur d'autres aspects de l'audit, notamment la fiabilité des déclarations de la direction.** Dans cette optique, l'auditeur procède à une nouvelle évaluation du risque et réexamine la validité des déclarations de la direction, en cas de non-respect non détecté par les contrôles internes ou non mentionné dans les déclarations de la direction.

.5 Communication du non-respect des textes législatifs ou réglementaires

A la direction

25. **L'auditeur communique au comité d'audit, au conseil d'administration et à la direction les cas de non-respect des textes dont il a connaissance, ou s'assure qu'ils en sont correctement informés.** Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de le faire pour des questions sans importance ou bénignes et peut convenir à l'avance des sujets à communiquer.
26. **Si l'auditeur estime que le non-respect est délibéré et significatif, il communique immédiatement ses constatations.**
27. **Si l'auditeur suspecte que des membres de la direction au plus haut niveau, y compris des membres du conseil d'administration, sont impliqués dans le non-respect d'un texte, l'auditeur en informe l'échelon hiérarchique supérieur dans l'entité.**

Dans son rapport de mission

28. **Si, dans le cadre d'une mission, l'auditeur conclut que le non-respect d'un texte a des conséquences significatives sur la fiabilité des états financiers et que ce non respect n'est pas correctement reflété ou redressé dans les comptes, l'auditeur en tient compte dans la formulation de son opinion par une réserve ou par un refus de certification.**
29. **Si, dans le cadre d'une mission, l'entité ne permet pas à l'auditeur de réunir suffisamment d'éléments probants pour évaluer si le non-respect d'un texte pouvant avoir un effet significatif sur la fiabilité des états financiers s'est produit ou a de fortes chances de s'être produit, l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou conclut à l'impossibilité d'exprimer une opinion sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit.**
30. **Si l'auditeur n'est pas à même de déterminer si un non-respect d'un texte s'est produit du fait des limites imposées par les circonstances et non par l'entité, l'auditeur en tire les conséquences dans son rapport.**

Aux autorités réglementaires ou de tutelle

31. Le secret professionnel auquel est astreint l'auditeur empêche en général toute révélation du non-respect d'un texte à un tiers. Toutefois, le devoir de confidentialité cède le pas à la réglementation et à la loi. Ainsi, l'auditeur communique aux autorités de tutelle les non-respects commis.

Interruption de la mission

32. L'auditeur peut conclure à la nécessité de ne pas poursuivre sa mission si l'entité ne prend pas les mesures jugées nécessaires pour remédier à la situation, même si cette dernière n'a pas de conséquence significative sur les états financiers. Les facteurs que l'auditeur considère pour tirer sa conclusion sont l'implication de la direction de l'entité au plus haut niveau, dans les faits relevés, susceptible de nuire à la fiabilité de ses déclarations et les conséquences de la poursuite de la mission d'audit au sein de l'entité.

33. A réception d'une demande de renseignement émise par un auditeur pressenti pour succéder à un auditeur en place, ce dernier doit, si le client l'y autorise indiquer s'il existe à son avis des risques de non respect de textes. Si le client ne l'y autorise pas il doit signifier le refus à l'auditeur pressenti.

.6 Annexe : Eléments indiquant la possibilité d'un non-respect des textes

Liste d'exemples de situations dont l'auditeur peut avoir connaissance et qui peuvent indiquer le non-respect de textes législatifs ou réglementaires

- f* Rapports d'enquête de services gouvernementaux ou paiement d'amendes ou de pénalités.
- f* Paiement de services non spécifiés ou de prêts à des consultants, des parties liées, des employés ou des fonctionnaires de l'Etat.
- f* Commissions sur ventes ou commissions d'agents disproportionnées par rapport à celles habituellement payées par l'entité ou pratiquées dans la profession, ou par rapport aux services effectivement rendus.
- f* Achat à des prix sensiblement supérieurs ou inférieurs à ceux du marché.
- f* Paiements inhabituels en liquide, achats sous forme de chèques de caisses payables au porteur ou virements suspects.
- f* Opérations inhabituelles avec des entités dont le siège se trouve dans des paradis fiscaux.
- f* Paiement de biens ou de services effectués dans un pays autre que celui d'où provenaient les biens ou les services.
- f* Paiement sans remise de pièces justificatives.
- f* Existence d'un système comptable qui, de par sa conception ou fortuitement, n'est pas en mesure de fournir une trace matérielle permettant des contrôles ou suffisamment d'éléments probants.
- f* Opérations non autorisées ou mal enregistrées.
- f* Articles de presse ou commentaires dans les médias.

MSA 260 - COMMUNICATIONS DES QUESTIONS TOUCHANT • L'AUDIT AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 260 est d'établir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la communication par l'auditeur des questions soulevées à l'occasion de

sa mission aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette communication concerne les questions relevant de l'audit telles qu'elles sont définies dans la norme et d'intérêt pour ces personnes. Cette norme ne traite pas de la communication avec les tiers à l'entité, notamment les autorités de surveillance ou de contrôle.

2. **L'auditeur communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les problèmes apparus à l'occasion de sa mission auxquels ces personnes sont intéressées dans l'exercice de leurs fonctions.**
3. Le terme « gouvernement d'entreprise » désigne les personnes qui ont la responsabilité de définir la stratégie et les politiques de l'entité et qui sont impliquées dans la supervision et le contrôle des activités de celle-ci. Elles ont généralement la charge de s'assurer que l'entité œuvre à la réalisation des objectifs fixés, d'établir et de présenter les rapports financiers et ont à rendre compte de leurs actions aux personnes qui les ont désignées. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'incluent les membres de la direction que si ceux-ci sont investis de telles fonctions.
4. L'expression « problèmes apparus à l'occasion de sa mission auxquels ces personnes sont intéressées » sont ceux apparus lors de l'audit des comptes et qui, de l'avis de l'auditeur, sont à la fois importants et utiles aux personnes chargées dans le cadre du gouvernement d'entreprise, de superviser la publication des états financiers et informations y relatives. Les questions dont il s'agit comprennent seulement celles dont l'auditeur a eu connaissance dans l'exécution de sa mission. L'auditeur n'est pas tenu, dans le cadre d'une mission d'audit effectuée selon les normes de l'ONECRIM, de mettre en œuvre des procédures ayant pour unique objet d'identifier d'autres questions susceptibles d'être d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

.2 Personnes concernées

5. **L'auditeur détermine quelles sont, dans l'entité, les personnes à qui communiquer les problèmes apparus à l'occasion de l'audit en prenant en compte l'organisation de l'entité, l'objectif de l'audit et l'environnement légal.** L'auditeur considère également les fonctions et les responsabilités conférées par les textes législatifs à ces personnes.
6. Lorsque la structure du gouvernement d'entreprise n'est pas définie de façon précise, ou que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne sont pas identifiées, du fait de l'environnement dans lequel s'inscrit l'audit, ou par les textes législatifs, l'auditeur détermine les personnes à qui seront communiquées les questions touchant à l'audit. Des exemples de ces situations peuvent se rencontrer dans des

sociétés individuelles, dans des associations à but non lucratif ou encore dans des organismes relevant du gouvernement ou des collectivités.

.3 Questions sur lesquelles porte la communication

7. **L'auditeur prend en considération les problèmes apparus lors de l'exécution de sa mission et communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ceux jugés utiles.**
Habituellement, ces questions portent sur :
- f* le choix, ou le changement, de politiques ou principes comptables qui ont, ou qui sont susceptibles d'avoir, une incidence significative sur les états financiers,
 - f* l'incidence possible sur les états financiers de tous risques importants, tels que litiges en cours, au sujet desquels il convient de fournir une information dans les notes annexes,
 - f* des incertitudes importantes liées à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute significatif sur la capacité de l'entité à poursuivre ses activités,
 - f* des désaccords avec la direction sur des points qui, pris individuellement ou globalement, pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de l'entité; la communication précisera si ces points ont été ou non résolus, ainsi que leur importance,
 - f* d'autres questions méritant d'être portées à l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, telles que les déficiences majeures relevées dans le contrôle interne, des questions touchant à l'intégrité de la direction, ou des fraudes dans lesquelles la direction se trouve impliquée,
 - f* la conformité avec les dispositions législatives ou réglementaires, ou celles fixées par les autorités de tutelle,
 - f* l'adéquation des systèmes comptable et de contrôle interne,
 - f* le déroulement, l'efficacité et l'efficacité en termes de coûts, de programmes, de projets ou d'activités.
8. Lors de ses communications, l'auditeur rappelle
- f* que celles-ci portent uniquement sur les questions qui sont apparues lors de l'exécution de sa mission et sont d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise,
 - f* qu'un audit des comptes n'a pas pour objet de relever toutes les questions qui peuvent être d'intérêt pour ces personnes.

.4 Moment de la communication

9. **L'auditeur communique les questions susceptibles d'être d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un délai approprié.** Ceci permet à ces personnes de prendre les décisions qui s'imposent.

.5 Forme de la communication

10. La communication de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être verbale ou écrite. Le choix de l'une ou l'autre de ces deux formes dépend de différents facteurs tels que :
- f* la dimension, l'organisation, la forme juridique, ainsi que les modes de communication dans l'entité.
 - f* la nature, le caractère sensible ou l'incidence des questions à communiquer.
 - f* les modalités de communication convenues avec l'entité, par exemple, des réunions périodiques.
 - f* le volume et la fréquence des échanges entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
11. Lorsque des points d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font l'objet d'une communication verbale, l'auditeur consigne dans ses dossiers de travail le contenu de sa communication et des réponses éventuelles obtenues. Cette documentation peut prendre la forme d'une copie du compte-rendu de l'entretien que l'auditeur a eu avec ces personnes. Dans certaines circonstances, dépendant de la nature, du caractère sensible ou de l'importance des points communiqués, l'auditeur doit juger opportun de confirmer par écrit la teneur de sa communication verbale.
12. Habituellement, l'auditeur s'entretient d'abord avec la direction des points intéressant les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sauf lorsque ceux-ci ont trait à la compétence ou à l'intégrité de la direction. Ces entretiens préliminaires avec la direction sont importants pour clarifier les faits relevés et leurs conséquences, ainsi que pour donner à celle-ci la possibilité de fournir des informations complémentaires. Si la direction se propose de porter elle-même à la connaissance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise un point susceptible de les intéresser, l'auditeur peut différer sa communication à ces personnes, dès lors qu'il pourra s'assurer qu'une telle communication a été effectivement et correctement faite en temps voulu.

MSA300- PLANIFICATION DES TRAVAUX D'AUDIT D'ETATS FINANCIERS

.1 Introduction

1. L'objet de la présente norme est d'établir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la planification d'une mission.
2. **L'auditeur planifie sa mission afin que celle-ci soit réalisée de manière efficiente.**
3. « Planifier » signifie élaborer une stratégie générale et une approche détaillée concernant la nature, le calendrier et l'étendue de la mission. Cette planification a pour objectif de réaliser la mission efficacement et en temps voulu.

.2 Planification

4. Une planification adéquate permet d'accorder une attention suffisante aux aspects essentiels de la mission, d'identifier les problèmes potentiels et d'accomplir rapidement le travail. Par ailleurs, elle facilite la répartition des tâches entre les différents membres de l'équipe d'audit en fonction de leur expérience et en coordination, le cas échéant, avec les travaux effectués par d'autres professionnels chargés du contrôle ou experts.
5. Connaître les activités de l'entité est un élément important de la planification. Grâce à cette connaissance, il sera plus facile à l'auditeur d'identifier les faits, opérations et pratiques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers.
6. L'auditeur peut souhaiter s'entretenir de certains éléments du plan de mission et de certaines procédures d'audit avec le comité d'audit, la direction et le personnel de l'entité, afin d'améliorer l'efficacité de l'intervention et de coordonner les procédures d'audit avec le travail du personnel de l'entité. Toutefois, le plan de travail et le programme de travail restent de la seule compétence de l'auditeur.

.3 Plan de mission

7. **L'auditeur élabore et documente un plan de mission décrivant l'étendue et la conduite de l'audit.** Le plan de mission sera suffisamment détaillé pour guider la préparation du programme de travail. Cependant, la forme et le fond varieront selon la taille de l'entité, la complexité de l'audit et la méthodologie utilisée par l'auditeur.

8. Les questions que l'auditeur prend en compte pour élaborer le plan de mission concernent notamment :

La connaissance des activités de l'entité

- f Facteurs économiques et caractéristiques du secteur ayant une incidence sur l'activité de l'entité.
- f Principales caractéristiques de l'entité, son secteur d'activité, ses résultats financiers et ses obligations de communication d'informations financières, ainsi que les changements intervenus depuis le dernier audit.
- f Niveau général de compétence de la direction.

La compréhension du système comptable et de contrôle interne

- f Politiques d'arrêté des comptes adoptées par l'entité et leurs modifications.
- f Effet de nouveaux principes comptables ou de normes d'audit.
- f Connaissance globale par l'auditeur du système comptable et de contrôle interne, ainsi que l'importance relative susceptible d'être accordée aux tests de procédures et aux contrôles substantifs.

Le risque et le seuil de signification

- f Evaluations des risques inhérents et des risques liés au contrôle et identification des principales zones de risques.
- f Définition de seuils de signification pour les besoins de l'audit.
- f Possibilité d'anomalies significatives en tenant compte de l'expérience des exercices précédents ou de fraude.
- f Identification de procédures comptables complexes dont celles impliquant des estimations comptables.

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit

- f Changement possible dans l'importance accordée à tel ou tel aspect de la mission.
- f Incidence de l'informatique sur l'audit.
- f Travaux de l'audit interne et conséquences envisagées sur les procédures d'audit externe.

La coordination, la direction, la supervision et la revue

- f L'intervention d'autres professionnels chargés du contrôle des états financiers au sein, par exemple, de succursales ou d'unités.
- f Participation d'experts.
- f Nombre de sites.
- f Besoins en personnel.

Autres questions

- f* Possibilité de remise en cause de l'hypothèse de continuité d'exploitation.
- f* Faits nécessitant une attention particulière, par exemple l'existence de parties liées.
- f* Termes de la mission.
- f* Nature et calendrier pour le dépôt des rapports ou des autres communications avec l'entité prévues dans le cadre de la mission.

.4 Programme de travail

9. **L'auditeur élabore et documente un programme de travail définissant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour mettre en œuvre le plan de mission.** Le programme de travail est un ensemble d'instructions, à l'attention des membres de l'équipe d'audit participant à la mission, servant à contrôler la bonne exécution du travail. Le programme de travail peut également préciser les objectifs de la mission pour chaque rubrique et un budget temps pour les différentes rubriques ou procédures d'audit.
10. Pour élaborer le programme de travail, l'auditeur apprécie l'évaluation spécifique des risques inhérents et des risques liés au contrôle, ainsi que le niveau d'assurance devant être fourni par des contrôles substantifs. L'auditeur considère également le calendrier des tests de procédures et des contrôles substantifs, la coordination de toute aide que l'entité a prévu d'apporter et la participation d'autres auditeurs ou experts. Il peut s'avérer nécessaire d'analyser de façon plus détaillée les autres questions mentionnées au paragraphe 8 pour élaborer le plan de mission.

.5 Modifications du plan de mission et du programme de travail

11. **Le plan de mission et le programme de travail peuvent être amendés si nécessaire pendant la mission.** La planification se poursuit tout au long de la mission du fait de l'évolution des circonstances ou des résultats inattendus des procédures d'audit. Les motifs des modifications importantes sont consignés.

MSA315- CONNAISSANCES DES ACTIVITES DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

.1 Introduction

L'objet de la norme 315 est d'établir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la connaissance générale de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, l'évaluation du risque que les comptes contiennent des anomalies significatives lors de l'audit de comptes.

L'importance de l'évaluation des risques par l'auditeur pour lui permettre de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit est traitée dans la définition du risque d'audit qui figure dans la norme « Objectif et principes généraux d'un audit d'états financiers »

L'auditeur acquiert une connaissance générale suffisante de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque que les comptes contiennent des anomalies significatives résultant de fraude ou d'erreur, et de lui permettre de mettre en œuvre des procédures d'audit. La norme « Éléments probants », demande à l'auditeur d'utiliser des assertions suffisamment détaillées pour qu'elles puissent servir de base à l'évaluation des risques d'anomalie significative ainsi qu'à la conception et à l'application de procédures d'audit. La présente norme d'exercice professionnel demande à l'auditeur de procéder à une évaluation des risques, au niveau des comptes et de l'assertion, basée sur une connaissance appropriée de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne. La norme MSA 330, « Les procédures mises en œuvre par l'auditeur en réponse à son évaluation des risques », aborde le rôle de l'auditeur qui est de déterminer une approche globale et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier, et l'étendue sont adaptés à l'évaluation du risque. Les principes fondamentaux et les modalités d'application de la présente norme d'exercice professionnel doivent être appliqués conjointement avec les principes fondamentaux et aux modalités d'application figurant dans d'autres normes d'exercice professionnel. En particulier, les principes fondamentaux relatifs au rôle de l'auditeur en matière d'évaluation des risques d'anomalie significative résultant de fraude sont examinés dans la norme MSA 240 « Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de la possibilité de fraude et d'erreurs lors de l'audit des comptes ».

Les principes fondamentaux contenus dans la présente norme d'exercice professionnel sont les suivants :

- *Procédures d'évaluation des risques et sources d'informations sur l'entité et son environnement, y compris de son contrôle interne :*
 - o Cette partie présente les procédures d'audit que l'auditeur met en œuvre afin d'acquérir une connaissance générale suffisante de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (procédures d'évaluation du risque). Elle prévoit également que l'auditeur s'entretient avec les autres membres de l'équipe d'audit sur le risque que les comptes de l'entité contiennent des anomalies significatives.
- *La connaissance générale de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.*
 - o Cette partie demande à l'auditeur d'acquérir une connaissance des aspects spécifiques de l'entité et de son environnement, et des composantes de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalie significative.
- *L'évaluation du risque d'anomalie significative :*
 - o Cette partie demande à l'auditeur d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalie significative au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau de l'assertion.

L'auditeur :

- f* Identifie les risques en prenant en compte l'entité et son environnement, y compris les contrôles internes pertinents pour l'audit, et en considérant les catégories d'opérations, le solde des comptes, et les informations fournies dans l'annexe ;
- f* Confronte les problèmes potentiels au risque identifié au niveau de l'assertion; et
- f* Prend en compte le caractère significatif et la probabilité des risques.

Cette partie demande également à l'auditeur de déterminer, lors de son évaluation du risque, si l'un des risques est si significatif qu'il nécessite une démarche d'audit particulière ou s'il s'agit d'un risque pour lequel les contrôles substantifs ne peuvent à eux seuls fournir des éléments probants suffisants et appropriés. L'auditeur est tenu d'évaluer la conception des contrôles internes de l'entité, y compris les contrôles pertinents pour l'audit, sur de tels risques et de déterminer s'ils ont été mis en application.

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

Cette partie traite des aspects relatifs au contrôle interne que l'auditeur communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.

Documentation :

Cette partie traite des exigences en matière de documentation des contrôles.

4 . Acquérir une connaissance générale de l'entité et de son environnement est un aspect essentiel de la conduite d'un audit conforme aux normes d'exercice professionnel.

En particulier, cette connaissance générale détermine un cadre de référence dans lequel l'auditeur planifie l'audit et exerce son jugement professionnel sur la façon d'évaluer le risque que les comptes contiennent des anomalies significatives et de répondre à ce risque tout au long de l'audit, par exemple quand :

- f* Il détermine un seuil de signification et apprécie s'il reste toujours adapté au cours du déroulement de l'audit ;
- f* Il examine l'adéquation des principes comptables choisis ainsi que de l'information fournie dans l'annexe ;
- f* Il identifie les sujets sensibles pouvant requérir des procédures spécifiques, comme par exemple, les opérations réalisées avec des parties liées, la pertinence de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation ou en analysant le lien entre certaines transactions et l'activité de l'entité;
- f* Il prépare des valeurs de référence qu'il utilisera lors de la mise en œuvre de procédures analytiques ;
- f* Il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau acceptable faible ;
- f* Il évalue le caractère suffisant et approprié des éléments probants collectés, tels que le caractère pertinent de certaines hypothèses et de déclarations tant orales qu'écrites faites par la direction.

L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau requis de connaissance générale de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Il s'assure que la connaissance générale qu'il en a acquis est suffisante pour lui permettre d'évaluer le risque que les comptes contiennent des anomalies significatives et pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit. La connaissance générale qui est attendue de l'auditeur pour la mise en œuvre de l'audit est moins étendue que celle nécessaire à la direction pour la gestion de l'entité.

.2 Les procédures d'évaluation des risques et les sources d'informations sur l'entité et son environnement, y compris de son contrôle interne.

La prise de connaissance générale de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu et cumulatif de collecte, de mise à jour et d'analyse de l'ensemble de l'information aux différents stades de la mission. Les procédures d'audit destinées à obtenir une connaissance générale de l'entité sont désignées sous le terme « procédures d'évaluation des risques » parce qu'une partie de l'information obtenue en mettant en œuvre de telles procédures peut être utilisée par l'auditeur comme éléments probants pour conforter l'évaluation du risque d'anomalie significative. En outre, en mettant en œuvre des procédures d'évaluation du risque, l'auditeur peut collecter des éléments probants tant au sujet des catégories d'opérations, des soldes des comptes ou des informations données dans l'annexe et des assertions qu'au niveau de l'efficacité opérationnelle des contrôles internes, bien que de telles procédures d'audit n'aient pas été spécifiquement planifiées en tant que contrôles substantifs ou comme tests de procédures de contrôle interne. L'auditeur peut également choisir de réaliser des contrôles substantifs ou des tests de procédures en même temps que des procédures d'évaluation des risques pour des raisons d'efficacité.

.3 Procédures d'évaluation des risques

L'auditeur met en œuvre les procédures d'évaluation des risques suivantes afin de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne :

- f* **Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité;**
- f* **Procédures analytiques ;**
- f* **Observation et examen ;**
- f* **Réunion de planification.**

L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre toutes les procédures d'évaluation des risques décrites ci-dessus pour chacun des aspects de la prise de connaissance décrite au paragraphe 20. Cependant, toutes les procédures d'évaluation des risques sont mises en œuvre par l'auditeur dans le but d'acquérir la connaissance générale requise.

En outre, l'auditeur met en œuvre d'autres procédures d'audit si l'information obtenue peut être utile à l'identification des risques d'anomalie significative. Par exemple, l'auditeur peut envisager de réaliser des demandes d'informations auprès des conseils juridiques externes de l'entité ou auprès des experts en matière d'évaluation auxquels l'entité a eu recours. L'examen d'informations obtenues de sources extérieures telles que des rapports rédigés par des analystes, des banques ou des organismes d'évaluation financière, des journaux commerciaux et économiques, des publications des autorités de tutelle ou des publications financières peut également être utile pour obtenir des informations sur l'entité.

Bien qu'une grande partie de l'information que l'auditeur obtient par des demandes d'informations puisse être obtenue auprès de la direction et des responsables de l'information financière, des demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production, les auditeurs internes et d'autres employés, peuvent être utiles en fournissant à l'auditeur une perspective différente pour l'identification des risques d'anomalie significative. En identifiant d'autres personnes dans l'entité vers lesquelles des demandes d'informations peuvent être dirigées, et l'étendue de ces demandes d'information, l'auditeur détermine les informations qu'il peut obtenir et celles qui peuvent l'aider à identifier des risques d'anomalie significative.

Par exemple :

- f* Les demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent aider l'auditeur à comprendre l'environnement dans lequel les comptes sont établis ;
- f* Les demandes d'informations auprès des auditeurs internes peuvent concerner leurs travaux en matière de conception et d'évaluation de l'efficacité du contrôle interne de l'entité et la réponse apportée par la direction aux problèmes mis en évidence par leurs travaux ;
- f* Les demandes d'informations auprès des employés en charge de l'initiation, du traitement ou de l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur dans l'évaluation du caractère approprié du choix et de la mise en œuvre des principes comptables ;
- f* Les demandes d'informations auprès du service juridique interne peuvent concerner des sujets tels que les litiges, la conformité aux textes légaux et réglementaires, l'existence de fraude ou la suspicion de fraude au sein de l'entité, les garanties, les engagements après-ventes, les pactes (tels que des coentreprises) avec des associés et la signification des clauses des contrats ;
- f* Les demandes d'informations auprès du personnel du département marketing ou commercial peuvent concerner les évolutions dans la

stratégie marketing de l'entité, les évolutions des ventes ou des contrats avec ses clients.

Les procédures analytiques peuvent être utiles pour identifier des opérations ou événements inhabituels, et des montants, ratios, et tendances qui pourraient faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit et les comptes. En mettant en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques, l'auditeur détermine les résultats escomptés. Quand la comparaison du résultat escompté avec les montants enregistrés, ou lorsque les ratios constatés en utilisant les montants enregistrés fournissent des résultats inhabituels ou inattendus, l'auditeur prend en compte ces résultats pour l'identification du risque d'anomalie significative. Cependant, quand de telles procédures analytiques utilisent des données agrégées à un niveau élevé (ce qui est souvent le cas), les résultats de ces procédures analytiques fournissent seulement une première indication générale relative à l'existence d'une anomalie significative. En conséquence, l'auditeur analyse les résultats de telles procédures analytiques avec les autres informations recueillies en identifiant les risques d'anomalie significative.

L'observation et l'examen peuvent corroborer des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes, et fournissent également des informations relatives à l'entité et à son environnement. De telles procédures d'audit comportent généralement les aspects suivants :

.4 Observation des activités et des opérations de l'entité :

- f* Examen de documents (tels que business plans et stratégies), des états et des manuels de contrôle interne ;
- f* Lecture des documents établis par la direction (tels que des rapports trimestriels de la direction et des comptes intermédiaires) et par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (tel que les procès-verbaux des réunions de l'organe compétent) ;
- f* Visite des locaux et des sites de production de l'entité ;
- f* Suivre la trace de transactions à travers le système d'information contribuant à l'élaboration de l'information comptable et financière (tests de cheminement).

Si l'auditeur a l'intention d'utiliser les informations recueillies sur l'entité et son environnement au cours des exercices précédents, il détermine

si les changements survenus depuis l'exercice précédent ne peuvent pas avoir un impact sur la pertinence d'une telle information.

- f* L'expérience que l'auditeur a précédemment acquise sur l'entité contribue à la connaissance générale de l'entité. Par exemple, les procédures d'audit mises en œuvre au cours des audits précédents fournissent habituellement des éléments probants sur l'organisation, l'activité et le système de contrôle interne de l'entité.
- f* De même l'existence d'anomalies antérieures et le fait qu'elles aient été corrigées en temps opportun, aide l'auditeur dans l'évaluation du risque d'anomalie significative. Cependant, une telle information a pu devenir inutile en raison de changements survenus dans l'entité ou son environnement.
- f* L'auditeur procède à des demandes d'informations et met en œuvre d'autres procédures appropriées d'audit, telles que les tests de cheminement des systèmes, pour déterminer si des changements qui se sont produits peuvent avoir un impact sur la pertinence d'une telle information.
- f* Si cela s'avère pertinent pour l'audit, l'auditeur prend également en considération d'autres informations comme celles obtenues lors de l'acceptation de sa mission, lors de l'examen du maintien de la mission ou, le cas échéant, de l'expérience acquise au cours d'autres missions exécutées au sein de l'entité, par exemple, lors de missions d'examen limité de comptes intermédiaires.

.5 Réunions de planification :

Les membres de l'équipe d'audit discutent du degré d'exposition des comptes de l'entité à des anomalies significatives, provenant de fraude ou d'erreur.

- f* L'objectif de cette discussion est, pour chacun des membres de l'équipe d'audit, de prendre connaissance du risque d'anomalies significatives pouvant provenir de fraudes ou d'erreurs, dans les domaines qui lui sont attribués, et des conséquences possibles de ses propres travaux sur d'autres aspects de l'audit en particulier en matière de choix de la nature, du calendrier et de l'étendue de procédures d'audit .
- f* Cette discussion est un moyen pour les membres plus expérimentés de l'équipe d'audit, y compris pour l'associé en charge de la mission, de partager leur perception basée sur leur connaissance générale de l'entité, et pour les membres de l'équipe d'audit d'échanger des informations sur les risques liés à l'activité et sur la façon et l'endroit où les comptes pourraient être affectés par des anomalies significatives. Comme cela est

exigé par la norme 2-105, un accent particulier est mis lors de cette discussion sur le degré d'exposition des comptes de l'entité aux anomalies significatives résultant de fraudes. La discussion porte également sur l'application des principes et méthodes comptables en fonction des activités et des caractéristiques de l'entité.

- f* L'auditeur, selon son jugement professionnel, détermine les membres de l'équipe d'audit qui participent à cette discussion, sa date, son lieu, et les thèmes abordés. Les membres-clés de l'équipe d'audit participent habituellement à cet entretien. Il est cependant inutile que tous les membres de l'équipe d'audit aient une connaissance complète de tous les aspects de l'audit. Les thèmes abordés dépendent du rôle, de l'expérience, et des besoins d'information des membres de l'équipe d'audit. Par exemple, si l'audit se déroule dans plusieurs sites, il peut y avoir plusieurs discussions limitées aux membres supervisant l'équipe dans chaque site significatif. Il convient également de déterminer lors de la planification des discussions s'il convient d'y associer des experts affectés à l'équipe d'audit. Par exemple, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire pour l'équipe d'audit d'inclure un expert en matière d'informatique ou ayant d'autres compétences et par conséquent d'inclure cette personne dans la discussion.
- f* L'auditeur planifie et conduit sa mission en faisant preuve d'esprit critique. L'entretien au sein de l'équipe d'audit souligne la nécessité de faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, afin d'être attentif à toute information ou à toute autre situation indiquant la possibilité d'anomalie significative résultant de fraude ou d'erreur, et d'être rigoureux dans le suivi de telles informations.
- f* En fonction du déroulement de la mission, il peut y avoir des discussions afin de faciliter l'échange permanent d'informations entre les membres de l'équipe d'audit sur le degré d'exposition des comptes de l'entité aux anomalies significatives. Le but pour les membres de l'équipe d'audit est de communiquer et de partager l'information obtenue durant l'audit et susceptible d'avoir un impact sur l'évaluation des risques d'anomalie significative résultant de fraude ou d'erreur ou sur les procédures d'audit mises en œuvre en réponse à ces risques.

.6 La prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

La prise de connaissance générale de l'entité et de son environnement consiste en la prise de connaissance par l'auditeur des caractéristiques suivantes :

- f* Secteur d'activité, environnement réglementaire, et autres facteurs externes, y compris l'ensemble de règles et principes comptables applicables:
- f* Nature de l'entité, y compris le choix des méthodes comptables appliquées par l'entité;
- f* Objectifs, stratégies et risques liés à l'activité qui peuvent avoir comme conséquence une anomalie significative dans les comptes ;
- f* Mesure et analyse de la situation financière et de la rentabilité de l'entité ;
- f* Contrôle interne.

L'annexe 1 donne des exemples de sujets que l'auditeur peut prendre en considération lors de la prise de connaissance générale de l'entité et de son environnement concernant les caractéristiques (a) à (d) ci-dessus.

L'annexe 2 contient une explication détaillée des composantes du contrôle interne.

La nature, le calendrier, et l'étendue des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre, varient en fonction de la taille, la complexité de l'entité et de l'expérience de l'auditeur. En outre, l'identification de changements significatifs de l'une des caractéristiques de l'entité mentionnée ci-dessus, par rapport aux périodes antérieures, est particulièrement important pour acquérir une connaissance suffisante de l'entité permettant d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalie significative.

.7 Secteur d'activité, dispositions réglementaires, et autres facteurs externes, y compris l'ensemble de règles et méthodes comptables applicables

L'auditeur prend connaissance du secteur d'activité concerné, de l'environnement réglementaire, et des autres facteurs externes, y compris l'ensemble des règles et principes comptables applicables.

Ces facteurs externes incluent notamment :

- f* les éléments sectoriels tels que le marché et la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients, et les développements technologiques;
- f* l'environnement réglementaire qui comprend, parmi d'autres sujets, l'ensemble des règles et principes comptables applicables, l'environnement légal et politique, les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur et l'entité ;
- f* d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales.

Les principes fondamentaux supplémentaires liés au cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et au secteur d'activité figurent dans la norme 250, « Prise en compte des textes légaux et réglementaires »

Le secteur d'activité dans lequel l'entité opère peut générer des risques spécifiques d'une anomalie significative du fait de la nature des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, les contrats à long terme peuvent comporter des estimations significatives des produits et des charges qui provoquent des risques d'anomalie significative. Dans de tels cas, l'auditeur évalue le caractère suffisant et approprié de la compétence et de l'expérience des membres de l'équipe d'audit

Les exigences législatives et réglementaires déterminent souvent l'ensemble des règles applicables en matière de principes et méthodes comptables, devant être utilisées par la direction lors de l'élaboration des comptes de l'entité. Dans la plupart des cas, l'ensemble des principes et méthodes comptables sera celui du territoire dans lequel l'entité est enregistrée ou opère, et l'auditeur et l'entité auront une connaissance commune de cet ensemble de règles. Dans certains cas, s'il n'a pas d'ensemble de règles applicables en matière d'information financière au niveau local, le choix de l'entité sera régi par la pratique locale, la pratique sectorielle, les besoins de l'utilisateur ou d'autres facteurs. Par exemple, les concurrents de l'entité peuvent appliquer les International Financial Reporting Standards (IFRS) et l'entité peut déterminer que les IFRS sont également appropriés pour remplir les exigences en matière d'information financière. L'auditeur prend en compte les exigences issues de la réglementation locale en matière d'information financière dans le secteur d'activités dans lequel l'entité opère, puisqu'il y a un risque que les comptes puissent contenir des anomalies significatives si la direction n'établit pas les comptes en conformité avec de telles exigences.

.8 Caractéristiques de l'entité

L'auditeur prend connaissance des caractéristiques de l'entité.

Les caractéristiques d'une entité incluent ses opérations, la composition de son capital, son gouvernement d'entreprise, les investissements réalisés et prévus, son organisation et son financement. La connaissance des caractéristiques de l'entité permet à l'auditeur de comprendre les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe.

- f* L'entité peut avoir une structure complexe avec des filiales ou d'autres composants sur différents sites. Dans ce cas, outre les difficultés liées à la consolidation, les structures complexes peuvent générer des risques d'anomalie significative par exemple en ce qui concerne :
- l'affectation des écarts d'acquisition aux secteurs d'activité, et leur dépréciation ;
 - les investissements dans des coentreprises, des filiales ou des participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;
 - la comptabilisation des entités ad hoc. Une connaissance de la composition du capital et des relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités est également importante, afin de déterminer si des opérations entre parties liées ont été identifiées et comptabilisées de façon appropriée. La norme « Parties liées » fournit des modalités d'application supplémentaires sur les considérations de l'auditeur concernant les parties liées.
- f* **L'auditeur prend connaissance des méthodes comptables choisies et appliquées, et considère si elles sont appropriées aux activités de l'entité et conformes aux principes et méthodes comptables applicables.** La connaissance englobe les méthodes que l'entité utilise pour comptabiliser les opérations significatives et inhabituelles; l'impact des méthodes comptables significatives, dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il y a un manque de lignes directrices impératives ou de consensus; et des changements de méthodes comptables de l'entité. L'auditeur identifie également les normes et les réglementations en matière d'information financière qui sont nouvelles pour l'entité et considère quand et comment l'entité les adoptera. Si l'entité a modifié ses options ou sa manière d'appliquer une méthode comptable significative, l'auditeur prend en considération les raisons du changement et s'il est approprié et

conforme aux exigences de l'ensemble de règles applicable en matière d'information financière.

- f* La présentation des comptes en conformité avec l'ensemble de règles applicable en matière d'information financière inclut la fourniture d'informations en annexe d'informations adéquates sur les éléments significatifs. Ces sujets ont trait à la forme, à la présentation, et au contenu des comptes et de leurs notes annexes, y compris, par exemple, la terminologie utilisée, le niveau de détails fournis, le classement des éléments dans les comptes, et les éléments de détermination des montants présentés. L'auditeur évalue le caractère approprié du traitement d'un sujet particulier par l'entité au vu des circonstances et des faits que dont il a connaissance à ce moment.

.9 Objectifs, stratégies et risques liés à l'activité

L'auditeur prend connaissance des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques liés aux activités opérationnelles qui peuvent entraîner des anomalies significatives dans les comptes.

- L'entité conduit ses affaires dans un contexte sectoriel, réglementaire et en fonction d'autres facteurs internes et externes. En réponse à ces facteurs, la direction de l'entité ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise définissent des objectifs, qui sont des projets généraux pour l'entité.
- Les stratégies sont les approches opérationnelles par lesquelles la direction a l'intention d'atteindre ses objectifs. Les risques liés à l'activité résultent des conditions, des événements, des circonstances, des actions ou des absences d'action significatifs qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et de mettre en œuvre ses stratégies ou par la mise en place d'objectifs et de stratégies inappropriés. Tout comme l'environnement externe change, la conduite des affaires de l'entité est également dynamique et les stratégies et les objectifs de l'entité évoluent dans le temps.
- Le risque opérationnel est plus large que le risque que les comptes contiennent une anomalie significative, bien qu'il inclue ce dernier. Le risque lié opérationnel en particulier peut provenir d'un changement ou de la complexité, bien que la défaillance dans l'identification d'un besoin de changement puisse également provoquer un risque. Le changement peut provenir, par exemple, du développement de nouveaux produits qui peuvent échouer; d'un marché inadapté, même en cas de

développement réussi; ou des échecs qui peuvent aboutir à un risque d'endettement et de réputation. Une connaissance des risques liés à l'activité augmente la probabilité d'identifier des risques d'anomalie significative. Cependant, l'auditeur n'est pas tenu d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité.

La plupart des risques liés à l'activité auront par la suite des conséquences financières et donc une incidence sur les comptes. Cependant, tous les risques liés opérationnels ne génèrent pas de risque d'anomalie significative. Un risque opérationnel peut avoir une conséquence immédiate pour le risque d'anomalie pour des catégories d'opérations, des soldes des comptes, et des informations données dans l'annexe au niveau de l'assertion ou au niveau des comptes pris dans leur ensemble. Par exemple, le risque opérationnel provenant d'une réduction du portefeuille de clientèle due à un regroupement sectoriel peut augmenter le risque d'anomalie lié à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque, en particulier en combinaison avec une conjoncture économique difficile, peut également avoir une conséquence à plus long terme, que l'auditeur prend en considération en évaluant le caractère approprié de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation. Le jugement de l'auditeur sur le fait qu'un risque opérationnel puisse aboutir à une anomalie significative est donc porté à la lumière du contexte de l'entité. Des exemples de conditions et d'événements qui peuvent indiquer des risques d'anomalie significative sont donnés dans l'annexe 3.

Habituellement la direction identifie les risques liés à l'activité et développe des méthodes d'approche à ce sujet. Une telle procédure d'évaluation des risques fait partie du système de contrôle interne.

De petites entités ne fixent souvent pas leurs objectifs et stratégies ou ne gèrent pas les risques liés à l'activité par des plans ou des procédures documentés. Dans beaucoup de cas, ces aspects ne peuvent pas être consignés dans le dossier. Dans de telles entités, la connaissance de l'auditeur est habituellement obtenue par des demandes d'informations auprès de la direction et par l'observation de la façon dont l'entité répond à de tels aspects.

.10 Mesure et examen de la performance financière de l'entité

L'auditeur prend connaissance de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance de l'entité.

Les mesures de situation financière et leur examen indiquent à l'auditeur les aspects de situation financière de l'entité que la direction et d'autres personnes considèrent comme important. Les mesures de situation financière, aussi bien externes ou internes, créent des pressions sur l'entité qui, à son tour, peuvent motiver la direction à prendre des actions afin d'améliorer la performance des activités ou pour établir des comptes qui contiennent des anomalies. La prise de connaissance de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance de l'entité permet à l'auditeur d'apprécier si de telles pressions n'ont pas encouragé la direction à agir d'une manière qui aurait augmenté les risques d'anomalie significative. La mesure et l'examen de la situation financière de l'entité par la direction doit se distinguer du pilotage du contrôle interne, bien que leurs objectifs puissent se recouper. Le pilotage du contrôle interne, concerne cependant spécifiquement l'efficacité du contrôle interne au travers de la prise en compte d'informations sur le contrôle interne. La mesure et l'examen de la performance a pour but de déterminer si la performance opérationnelle répond aux objectifs définis par la direction (ou par des tiers), mais dans certains cas les indicateurs de performance fournissent également des informations qui permettent à la direction d'identifier des insuffisances dans le contrôle interne. L'information développée en interne et utilisée à cette fin par la direction peut inclure des indicateurs-clés de performance (financiers et non financiers), des budgets, l'analyse de variations, l'information par segment, des reportings par division, département ou autre niveau, et les comparaisons de la performance d'une entité avec celle des concurrents. Des tiers peuvent également mesurer et examiner la performance financière de l'entité. Par exemple, l'information externe telle que les rapports d'analystes et les rapports d'organismes d'évaluation financière, peut fournir des informations utiles à la connaissance par l'auditeur de l'entité et de son environnement. De tels rapports sont souvent obtenus de l'entité auditée. Les reportings internes peuvent mettre en évidence des résultats inattendus ou des tendances, exigeant une demande d'informations par la direction auprès d'autres personnes afin de déterminer leur cause et prendre des actions correctives (comprenant, dans certains cas, la détection et la correction des anomalies en temps opportun). Les mesures de performance peuvent également indiquer à l'auditeur un risque d'anomalie dans l'information liée aux comptes. Par exemple, les mesures de performance peuvent indiquer que l'entité connaît une croissance ou une rentabilité exceptionnellement rapide en le

comparant à celles d'autres entités du même secteur d'activité. Une telle information, en particulier si elle est combinée avec d'autres facteurs tels qu'un bonus assis sur des performances ou une rémunération avec intéressement, peut indiquer le risque potentiel de biais de la direction dans l'établissement des comptes.

Une grande partie de l'information utilisée dans la mesure de la performance peut être générée par le système d'information de l'entité. Si la direction considère sans l'avoir testé que les données utilisées pour examiner la performance de l'entité sont exactes, des erreurs peuvent exister dans l'information, qui peut conduire la direction à des conclusions incorrectes quant à la performance. Si l'auditeur a l'intention de se servir des mesures de performance financière pour les besoins de l'audit (par exemple, pour des procédures analytiques), l'auditeur évalue si l'information liée à l'examen par la direction de la performance de l'entité fournit une base fiable et est suffisamment précise pour un tel objectif. S'il est fait usage des mesures de performance, l'auditeur détermine si elles sont assez précises pour détecter des anomalies significatives.

Les entités les plus petites n'ont habituellement pas de procédures formelles pour mesurer et examiner la performance financière de l'entité. La direction utilise néanmoins souvent certains indicateurs principaux, compte tenu de sa connaissance et de l'expérience du secteur d'activité en tant que bases fiables pour évaluer la performance financière et pour prendre des mesures appropriées.

.11 Contrôle interne

L'auditeur prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit.

- f* Cette prise de connaissance lui permet d'identifier des types d'anomalies potentielles, de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalie significative, et afin de concevoir la nature, le calendrier, et l'étendue des procédures d'audit.
- f* Le contrôle interne est un processus, conçu et mis en place par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et d'autres membres du personnel, permettant de fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, la réalisation et l'optimisation des opérations, ainsi que leur conformité avec les lois et les réglementations en

vigueur. Il en résulte que le contrôle interne est conçu et mis en application afin de traiter les risques liés à l'activité identifiés qui menacent l'atteinte de l'un de ces objectifs.

Le contrôle interne, objet de la présente norme, est constitué des composantes suivantes :

- f* L'environnement de contrôle,
- f* Le processus d'évaluation des risques de l'entité,
- f* Le système de traitement des informations, y compris les processus opérationnels y afférents, pertinent pour l'information financière, et la communication,
- f* Les activités de contrôle,
- f* Le pilotage des contrôles.

L'annexe 2 fournit une analyse détaillée des composantes du contrôle interne.

- f* La subdivision du contrôle interne en cinq composantes fournit à l'auditeur un référentiel leur permettant de déterminer la façon dont les différents éléments du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur la mission d'audit. Cette subdivision ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit et met en application son contrôle interne. En outre, la préoccupation principale de l'auditeur est de comprendre dans quelle mesure, et de quelle manière, un contrôle particulier prévient, détecte et corrige, des anomalies significatives dans les catégories d'opérations, des soldes comptables ou des informations données dans l'annexe, ainsi que dans les assertions afférentes, plutôt que sa classification dans une des composantes. Par conséquent, l'auditeur peut utiliser une terminologie ou des référentiels différents, pour décrire les divers aspects du contrôle interne, et leur incidence sur l'audit, que ceux utilisés dans la présente norme d'exercice professionnel, à condition que l'ensemble des composantes décrites dans la présente norme d'exercice professionnel soient abordées.
- f* La manière dont le contrôle interne est conçu et mis en application varie en fonction de la taille et de la complexité d'une entité. En particulier, les entités les plus petites peuvent utiliser des moyens moins structurés, des processus et des procédures plus simples afin d'atteindre leurs objectifs. Par exemple, de petites entités, dans lesquelles la direction participe activement au processus d'élaboration de l'information financière, ne disposent pas nécessairement de descriptions écrites détaillées des procédures et principes comptables. Pour certaines entités,

en particulier les très petites, le propriétaire-gérant¹ est susceptible d'exécuter des fonctions qui dans une entité plus importante seraient considérées comme appartenant à plusieurs des composantes du contrôle interne. Ainsi, les composantes du contrôle interne peuvent ne pas être clairement distinguées dans de plus petites entités, bien que les principaux objectifs demeurent identiques.

- f Dans le cadre de la présente norme, le terme « contrôle interne » regroupe les cinq composantes du contrôle interne exposées ci-dessus. En outre, le terme « contrôles » fait référence à une ou plusieurs des composantes ou de leurs aspects.

.12 Les contrôles pertinents pour l'audit

Il existe un rapport direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en place pour s'assurer de leur atteinte. Les objectifs de l'entité, et par conséquent ses contrôles, concernent l'information financière, les opérations et la conformité avec des textes légaux et réglementaires ; cependant, l'ensemble de ces objectifs et contrôles n'est pas nécessairement pertinent pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation du risque.

Généralement, les contrôles pertinents pour l'audit sont, d'une part, ceux contribuant à l'objectif de l'entité de présenter des comptes donnant une image fidèle conformément au référentiel applicable en matière d'information financière, et d'autre part, ceux permettant de gérer les risques susceptibles d'engendrer une anomalie significative dans ces comptes. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur, en tenant compte des obligations prévues par la présente norme d'exercice professionnel, de déterminer si un contrôle, exécuté séparément ou en combinaison avec d'autres, est pertinent dans son évaluation des risques d'anomalie significative et dans la conception et l'exécution des procédures d'audit définies en fonction de son évaluation des risques. En exerçant ce jugement, l'auditeur tient compte des circonstances, de la composante concernée et des facteurs tels que :

- f Le jugement de l'auditeur relatif au caractère significatif d'une information ;
- f La taille de l'entité ;
- f La nature des activités de l'entité, y compris son organisation et les caractéristiques de son actionnariat ;
- f La diversité et la complexité des opérations de l'entité ;
- f Les obligations légales et réglementaires en vigueur ;

- f La nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité.

Les contrôles relatifs à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent également être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser cette information dans la conception et l'exécution de procédures d'audit. L'auditeur s'appuie sur son expérience de l'entité acquise antérieurement et sur les informations obtenues lors de sa prise de connaissance de l'entité pour identifier des contrôles pertinents pour l'audit. De plus, bien que le contrôle interne s'applique à toute l'entité ou à l'ensemble de ses unités ou processus opérationnels, une compréhension du contrôle interne relatif à chacune des unités ou processus opérationnels de l'entité peut s'avérer ne pas être pertinent pour l'audit.

Les contrôles relatifs à des opérations et à des objectifs de conformité peuvent, cependant, être pertinents pour l'audit lorsqu'ils concernent des données que l'auditeur analyse ou utilise dans la mise en œuvre des procédures d'audit. Par exemple, les contrôles suivants peuvent être pertinents :

- f les contrôles relatifs à des données non financières que l'auditeur utilise dans ses procédures analytiques, telles que des statistiques de production ;
- f ou des contrôles portant sur la détection d'éléments non conformes aux lois et aux réglementations qui peuvent avoir une incidence directe et significative sur les comptes, tels que des contrôles relatifs au respect des règles fiscales applicables pour la détermination de l'impôt sur les sociétés.

Une entité dispose généralement de contrôles relatifs à des objectifs qui ne sont pas pertinents pour un audit, et ne doivent donc pas être pris en considération. Par exemple, une entité peut se reposer sur un système sophistiqué de contrôle informatisé permettant d'optimiser les opérations (telles que le système de contrôle informatisé d'une compagnie aérienne pour respecter les horaires de vol), mais ces contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit.

Le contrôle interne relatif à la sauvegarde des actifs contre les acquisitions, utilisations ou cessions non autorisées peut inclure des contrôles relatifs à l'information financière et aux objectifs opérationnels. Lors de la prise de connaissance de chacune des composantes du contrôle interne, l'auditeur s'intéresse, en matière de contrôles relatifs à la sauvegarde des actifs, uniquement à ceux relatifs à la fiabilité de l'information financière. Par exemple, l'utilisation des contrôles d'accès, tels que les mots de passe, qui limitent l'accès aux données et aux programmes traitant les décaissements en espèces peuvent être pertinents pour l'audit des comptes. Inversement, les

contrôles destinés à prévenir l'utilisation excessive des matières premières dans la production ne sont généralement pas pertinents pour l'audit des comptes.

Des contrôles pertinents pour l'audit sont susceptibles d'exister dans chacune des composantes du contrôle interne, une analyse plus approfondie de ces contrôles est donnée ci-dessous pour chaque composante du contrôle interne. En outre, les paragraphes 113 et 115 analysent certains risques pour lesquels l'auditeur est tenu d'évaluer la conception des contrôles prévus par l'entité afin de gérer ces risques et de s'assurer que les contrôles sont mis en application.

.13 Degré de connaissance du contrôle interne

La prise de connaissance du contrôle interne implique l'évaluation de la conception du contrôle et la vérification de sa mise en application. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de considérer si le contrôle, seul ou combiné avec d'autres contrôles, est capable de prévenir efficacement ou de détecter puis corriger, des anomalies significatives. De plus amples explications sont données dans l'analyse de chaque composante du contrôle interne ci-dessous. La mise en application d'un contrôle signifie que le contrôle existe et que l'entité l'applique. L'auditeur examine la conception d'un contrôle pour déterminer s'il doit vérifier sa mise en application. Un contrôle conçu de manière inappropriée peut constituer une faiblesse significative dans le contrôle interne de l'entité. L'auditeur examine alors l'opportunité de communiquer cette faiblesse aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ainsi qu'à la direction.

Les procédures d'évaluation des risques, consistant en l'obtention d'éléments probants relatifs à la conception et à la mise en application de contrôles pertinents, peuvent comprendre notamment des entretiens avec le personnel de l'entité, l'observation de la mise en œuvre de contrôles spécifiques, l'examen de documents et de rapports, ainsi que le suivi des opérations à travers le système d'information produisant l'information financière. Les entretiens seuls ne sont pas suffisants pour évaluer la conception d'un contrôle pertinent pour l'audit ou pour déterminer s'il est effectivement mis en application.

La prise de connaissance des contrôles mis en place dans une entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité opérationnelle de ces contrôles, à moins qu'il y ait une certaine automatisation assurant la régularité de l'opération de contrôle (les éléments de contrôle interne manuels ou informatisés pertinents pour l'audit sont décrits ci-dessous).

Par exemple :

- f L'obtention d'éléments probants relatifs à la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis n'apporte pas d'éléments probants quant à l'efficacité de l'exécution du contrôle à des moments différents au cours de la période auditée.
- f En revanche, le système d'information permet à une entité de traiter uniformément des volumes de données importants. Il accroît également la capacité de l'entité à surveiller la performance des activités de contrôle interne, et à mettre en place une séparation efficace des tâches grâce à des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données, et les systèmes d'exploitation.
- f Par conséquent, en raison de l'uniformité inhérente aux systèmes informatiques, la réalisation de procédures d'audit destinées à déterminer si un contrôle informatisé a été mis en place peut éventuellement servir de test d'efficacité opérationnelle de ce contrôle, tout dépend de l'appréciation de l'auditeur et des tests des procédures de contrôle interne, tels que ceux portant sur les changements de programmes informatiques.

.14 Caractéristiques des éléments de contrôle interne manuels et informatisés pertinents pour l'évaluation des risques par l'auditeur

La plupart des entités ont recours à des systèmes informatiques pour l'élaboration de l'information financière et les besoins opérationnels. Cependant, même lorsque le système d'information est très étendu, il subsiste toujours des éléments manuels dans les systèmes.

La proportion d'éléments manuels et informatisés est variable :

- f Dans certains cas, particulièrement dans les plus petites entités moins complexes, les systèmes peuvent être principalement manuels.
- f Dans d'autres cas, l'ampleur de l'automatisation peut varier entre certains systèmes fortement informatisés présentant peu d'éléments manuels et d'autres, au sein de la même entité, principalement manuels.

En conséquence, le système de contrôle interne d'une entité est susceptible de contenir des traitements manuels et informatisés, dont les caractéristiques doivent être prises en compte lors de l'évaluation des risques par l'auditeur et ensuite lors de la mise en œuvre des procédures d'audit.

L'utilisation d'éléments manuels ou informatisés dans le contrôle interne a également une incidence sur la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, et produites.

- f* Les contrôles existant dans un système manuel peuvent inclure des procédures telles que des approbations et des revues d'activités, ou des rapprochements avec suivi des éléments à rapprocher.
- f* Inversement, une entité peut avoir recours à des procédures informatiques pour initier, enregistrer, traiter, et présenter ses opérations, dans ce cas les enregistrements sous un format électronique remplacent les documents papiers tels que les bons de commande, les factures, les documents d'expédition, ainsi que les enregistrements comptables afférents.
- f* Les contrôles issus des systèmes d'information consistent en une combinaison de contrôles informatisés (par exemple, des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels.
- f* De plus, les contrôles manuels peuvent être indépendants des contrôles informatiques, utiliser l'information produite par le système informatique ou se limiter à piloter le fonctionnement effectif du système d'information et des contrôles informatisés, ainsi qu'à traiter les cas particuliers.
- f* Quand le système d'information est utilisé pour générer, enregistrer, traiter ou présenter des opérations ou d'autres données financières afin de les inclure dans les comptes, les systèmes et les programmes peuvent inclure des contrôles portant sur les assertions correspondantes pour les comptes significatifs. Les systèmes et les programmes peuvent également être cruciaux pour le fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent du système d'information. Le regroupement au sein d'une entité de contrôles manuels et informatisés dépend de la nature et de la complexité du système informatique de l'entité.

Généralement, le traitement informatisé des données fournit des avantages potentiels d'efficacité et d'efficience pour le contrôle interne d'une entité car il lui permet de :

- f* Mettre en œuvre uniformément des règles prédéfinies liées à l'activité et exécuter des calculs complexes en traitant de grands volumes d'opérations ou de données ;
- f* Obtenir en temps voulu une information disponible et exacte ;
- f* Faciliter l'analyse de l'information ;
- f* Faciliter le pilotage de l'exécution des activités de l'entité ainsi que de ses politiques et procédures ;
- f* Réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et

- f* Augmenter la possibilité d'obtenir une séparation des tâches efficace en mettant en place des contrôles de sécurité logique dans les applications, les bases de données, et les systèmes d'exploitation.

Le système d'information crée également des risques spécifiques au contrôle interne d'une entité, notamment :

- f* Dépendance vis-à-vis de systèmes ou programmes susceptibles de traiter de manière incorrecte des données ou de traiter des données incorrectes, voire les deux à la fois ;
- f* Accès non autorisé aux données, pouvant entraîner la destruction des données ou des modifications inappropriées, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées voire inexistantes ou l'enregistrement incorrect des opérations. Des risques particuliers peuvent survenir lorsque des utilisateurs multiples accèdent à une base de données commune ;
- f* La possibilité pour le personnel du service informatique d'obtenir des accès privilégiés au-delà de ceux nécessaires pour leurs fonctions, détériorant ainsi la séparation des tâches ;
- f* Changements non autorisés de données dans les fichiers maîtres ;
- f* Changements non autorisés apportés aux systèmes ou aux programmes ;
- f* Incapacité à procéder aux changements nécessaires dans les systèmes ou les programmes ;
- f* Intervention manuelle inappropriée ;
- f* Perte potentielle de données ou incapacité à accéder à certaines données.

Les aspects manuels des systèmes peuvent s'avérer plus appropriés lorsque le jugement et la discrétion sont exigés, notamment dans les circonstances suivantes :

- f* Opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes ;
- f* Circonstances où il est difficile de déterminer, d'anticiper ou de prévoir des erreurs ;
- f* En cas de situations changeantes qui requièrent une réponse dont le contrôle est en dehors du champ d'application d'un contrôle informatisé existant ;
- f* Pour le pilotage de l'efficacité des contrôles internes informatisés.

Les contrôles manuels sont réalisés par des individus, ce qui entraîne des risques spécifiques pour le contrôle interne de l'entité. **Les contrôles manuels peuvent être moins fiables que les contrôles informatisés car ils sont susceptibles d'être plus facilement contournés, ignorés ou outrepassés.** Ils sont également davantage exposés aux erreurs et aux fautes simples. La pérennité de l'application d'un élément de contrôle interne manuel ne peut, par conséquent, pas être assurée. Les systèmes manuels peuvent être moins appropriés dans les cas suivants :

- f* Volume important d'opérations ou opérations récurrentes ou encore situations où des erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être évitées ou détectées par des contrôles informatisés correctement paramétrés.
- f* Activités de contrôle où les moyens spécifiques d'exécution du contrôle peuvent être conçus et automatisés de manière adéquate.

L'étendue et la nature des risques de contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système de traitement des données de l'entité. Par conséquent, la prise de connaissance du contrôle interne permet à l'auditeur d'évaluer si l'entité répond de manière adéquate aux risques résultant de l'utilisation de systèmes de traitement informatisés ou manuels par la mise en place des contrôles efficaces.

Limites du contrôle interne

Le contrôle interne, indépendamment de la qualité de sa conception et de sa mise en œuvre, ne donne à une entité que l'assurance raisonnable que les objectifs en matière d'information financière sont atteints, et ce en raison de l'existence de limites inhérentes.

Ces limites incluent le fait que :

Le jugement humain, dans la prise de décision, peut être erroné et que des défaillances dans le contrôle interne peuvent se produire en raison d'erreurs humaines, telles que des erreurs ou fautes simples.

Par exemple, si dans une entité le personnel responsable du système d'information ne comprend pas parfaitement comment un système d'enregistrement des commandes traite des opérations de ventes, les changements à opérer dans le système afin de traiter les ventes d'une nouvelle gamme de produits sont susceptibles d'être mal conçus.

De tels changements peuvent être correctement conçus mais mal compris par les individus chargés de traduire cette conception dans la programmation. Des erreurs peuvent également survenir dans l'utilisation de l'information produite par le système informatique.

Par exemple, des contrôles informatisés peuvent être conçus afin de signaler les opérations supérieures à un certain montant afin d'être revues par la direction, cependant, les personnes responsables de la mise en œuvre de ce contrôle peuvent ne pas comprendre l'objectif de tels rapports et, ainsi, risquent de ne pas les examiner ni d'investiguer les éléments inhabituels.

Les contrôles peuvent être contournés suite à la collusion de deux ou de plusieurs personnes ou être outrepassés par la direction.

Par exemple, la direction peut conclure des accords parallèles avec des clients qui viennent modifier les conditions générales de ventes de l'entité, ce qui peut entraîner des erreurs concernant la reconnaissance des revenus dans les comptes. Par ailleurs, les contrôles des logiciels informatiques conçus pour identifier et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit spécifiques, peuvent être susceptibles d'être outrepassés ou neutralisés.

Les plus petites entités ont souvent peu d'employés, ce qui peut limiter les possibilités de séparation des tâches.

Cependant, s'agissant des domaines clefs, même dans une très petite entité, il est possible de mettre en place un certain niveau de séparation des tâches ou toute autre forme de contrôles peu sophistiqués mais efficaces. La possibilité que les contrôles soient outrepassés par le propriétaire-gérant dépend en grande partie de l'environnement de contrôle et en particulier, de son attitude vis-à-vis de l'importance du contrôle interne.

.15 L'environnement de contrôle

L'auditeur prend connaissance de l'environnement de contrôle.

L'environnement de contrôle repose sur les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction ainsi que sur le comportement, le degré de sensibilisation, et les actions des personnes constituant le

gouvernement d'entreprise et de la direction, concernant le système de contrôle interne et son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton d'une organisation, en sensibilisant les employés à l'existence de contrôles. C'est la base d'un contrôle interne efficace fournissant discipline et structure.

La responsabilité principale de la prévention et de la détection des fraudes et erreurs repose à la fois sur les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et sur celles chargées de la direction d'une entité. En évaluant la conception de l'environnement de contrôle ainsi que sa mise en application, l'auditeur prend connaissance de la manière dont la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a créé et maintenu une culture d'honnêteté et d'éthique, et a mis en place des contrôles appropriés pour prévenir et détecter les fraudes et erreurs dans l'entité.

L'évaluation de la conception de l'environnement de contrôle de l'entité, permet à l'auditeur de prendre en considération les éléments suivants et la manière dont ils ont été incorporés aux procédures de l'entité :

- f* La communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique - éléments essentiels qui influencent l'efficacité de la conception, de la gestion et du pilotage des contrôles internes ;
- f* L'exigence de compétences - la prise en considération par la direction des niveaux de compétence pour des emplois particuliers et la manière dont ces niveaux se traduisent en termes de compétences et de connaissances exigées ;
- f* La participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise - leur indépendance par rapport à la direction, leur expérience et leur réputation, l'étendue de leur engagement et leur surveillance des activités, l'information qu'ils reçoivent, le degré avec lequel des questions complexes sont soulevées et suivies avec la direction et leurs échanges avec l'auditeur et les auditeurs internes ;
- f* La philosophie et le style de direction- l'approche retenue par la direction pour identifier et gérer les risques liés aux activités, ainsi que le comportement et les actions de la direction envers l'information financière, le traitement de l'information, et les fonctions et personnel comptables;
- f* La structure d'organisation - la structure dans laquelle les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et examinées pour atteindre ses objectifs;
- f* Les méthodes de délégation de pouvoirs et de responsabilités - la façon dont les pouvoirs et les responsabilités relatives aux activités opérationnelles sont déléguées et comment les informations sont rapportées et les niveaux d'autorisation sont établis ;

- f Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines - recrutement, orientation, formation, évaluation, consultation, promotion, indemnisation et mesures correctives.

L'auditeur prend connaissance des éléments de l'environnement de contrôle et détermine s'ils sont effectivement mis en application. Généralement, l'auditeur obtient des éléments probants pertinents grâce à une combinaison d'entretiens et d'autres procédures d'évaluation des risques, par exemple en corroborant des informations obtenues par l'observation ou l'examen de documents.

- f Ainsi, lors d'entretiens menés avec la direction et les employés, l'auditeur peut comprendre la façon dont la direction communique à ses employés son point de vue concernant les usages en affaires et le comportement éthique.
- f L'auditeur détermine si les contrôles internes ont été mis en place en examinant, par exemple, si la direction a établi un code de conduite formel et si elle agit conformément à ce code, ou au contraire tolère des infractions ou autorise des dérogations au code.

Les éléments probants relatifs aux éléments de l'environnement de contrôle peuvent ne pas être disponibles sous forme écrite, en particulier pour de plus petites entités où la communication entre la direction et les autres membres du personnel peut être informelle, mais néanmoins efficace.

Par exemple, l'attachement des dirigeants à des valeurs d'éthique et de compétence est souvent illustré par le comportement et l'attitude dont ils font preuve pour gérer l'activité de l'entité et non par l'existence d'un code de conduite écrit.

Par conséquent, le comportement, la sensibilisation et les actions de la direction sont particulièrement importants dans la conception de l'environnement de contrôle d'une plus petite entité. De plus, le rôle des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est souvent exercé par le propriétaire-gérant lorsqu'il n'y a aucun autre propriétaire.

Les responsabilités d'ensemble des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont reconnues dans des codes d'usages et autres réglementations ou lignes directrices édictés à leur intention.

Un des rôles des personnes constituant le gouvernement d'entreprise consiste à contrebalancer les pressions existant sur la direction en matière d'information financière.

Par exemple, les critères retenus pour la rémunération des dirigeants peuvent mettre ces derniers en situation tendue face aux exigences contradictoires d'une information financière sincère et des avantages issus de l'obtention de meilleurs résultats.

La prise de connaissance de la conception de l'environnement de contrôle interne, permet à l'auditeur de prendre en considération des éléments tels que l'indépendance des administrateurs et leur capacité d'évaluer les actions de la direction. L'auditeur considère également s'il existe un comité d'audit qui comprend les opérations de l'entité et qui évalue si les comptes donnent une image fidèle selon le référentiel applicable.

L'environnement de contrôle d'une entité a, de par sa nature, un impact substantiel sur l'évaluation des risques d'anomalie significative.

Par exemple, les contrôles mis en place par le propriétaire-gérant peuvent compenser un manque de séparation des tâches dans une petite entreprise, de même qu'un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le mode de fonctionnement de la direction dans de plus grandes entités.

L'évaluation par l'auditeur de la conception de l'environnement de contrôle de l'entité permet de déterminer si la qualité des éléments le composant pris dans leur ensemble, fournit une base appropriée pour les autres composantes du contrôle interne, et s'ils ne sont pas affaiblis par des lacunes dans l'environnement de contrôle.

Par exemple, les politiques et les pratiques en matière de ressources humaines orientées vers le recrutement de personnel compétent en matière financière et comptable d'une part, et informatique d'autre part, peuvent ne pas réduire une forte tendance, au niveau le plus élevé de la direction, à surévaluer les bénéfices.

Les changements apportés à l'environnement de contrôle peuvent affecter la pertinence de l'information obtenue lors des audits précédents.

Par exemple, la décision de la direction d'affecter des ressources supplémentaires pour la formation et la sensibilisation des activités liées aux informations financières peut réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière.

Par contre, le fait que la direction n'affecte pas suffisamment de moyens pour traiter les risques de sécurité informatique, peut avoir une incidence négative sur le contrôle interne en permettant que des modifications inappropriées soient apportées aux programmes informatiques ou aux données ou en permettant que des opérations non autorisées soient traitées.

L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif lorsque l'auditeur évalue les risques d'anomalie significative et influe sur la nature, le calendrier, et l'étendue des procédures d'audit supplémentaires.

En particulier, elle peut aider à réduire le risque de fraude, bien qu'un environnement de contrôle interne satisfaisant ne permette pas de supprimer le risque de fraude.

Inversement, les faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles, et dès lors être des facteurs négatifs dans l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalie significative, en particulier en matière de fraude.

L'environnement de contrôle à lui seul ne peut pas prévenir, détecter ou corriger une anomalie significative dans des catégories d'opérations, des soldes de comptes, des informations données dans l'annexe ou des assertions afférentes. L'auditeur prend donc généralement en compte l'impact d'autres composantes parallèlement à l'environnement de contrôle, quand il évalue les risques d'anomalie significative; par exemple, le pilotage des contrôles et l'exécution d'activités de contrôle spécifiques.

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

L'auditeur prend connaissance du processus mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à l'activité pouvant avoir une incidence sur l'information financière et pour définir les procédures appropriées à mettre en œuvre pour gérer ces risques et leurs conséquences. Le processus est décrit comme le « processus d'évaluation des risques de l'entité » et constitue la base permettant à la direction d'identifier les risques à gérer. »

L'évaluation de la conception et de la mise en place du processus d'évaluation des risques de l'entité, permet à l'auditeur de comprendre comment la direction identifie les risques liés à l'activité en rapport avec l'information financière, estime le caractère significatif de ces risques, évalue la probabilité de leur survenance, et décide jusqu'aux mesures à mettre en œuvre pour les gérer. Lorsque le processus d'évaluation des

risques de l'entité est approprié, l'auditeur peut s'appuyer dessus pour identifier les risques d'anomalie significative.

L'auditeur obtient des informations sur les risques liés à l'activité que la direction a identifiés, et évalue la probabilité qu'ils engendrent une anomalie significative.

Pendant l'audit, l'auditeur est susceptible d'identifier des risques d'anomalie significative que la direction n'a pas identifiés.

- f* Dans ce cas, l'auditeur détermine s'il existait un risque sous-jacent de ce type qui aurait dû être identifié par le processus d'évaluation des risques de l'entité, et dans l'affirmative, détermine pourquoi ce processus a échoué, et enfin évalue si ce dernier est bien adapté à la situation.
- f* Si, en conséquence, l'auditeur juge qu'il existe une faiblesse significative dans le processus d'évaluation des risques de l'entité, il la communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Dans une plus petite entité, la direction peut ne pas disposer d'un processus formel d'évaluation des risques. Pour de telles entités, l'auditeur examine avec la direction la manière dont celle-ci identifie et traite les risques liés à l'activité.

.17 Système d'information, y compris les processus opérationnels en rapport avec l'information financière et la communication

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

L'auditeur prend connaissance du système d'information, et des processus opérationnels afférents, en rapport avec l'information financière, y compris dans les domaines suivants :

- f* **Les catégories d'opérations, dans les activités de l'entité, ayant un caractère significatif pour les comptes ;**

- f Les procédures, du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles ces opérations sont initiées, enregistrées, traitées et produites dans les comptes ;**
- f Les enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatiques que manuels, étayant l'information, et les comptes spécifiques utilisés pour l'initiation, l'enregistrement, le traitement et la présentation des opérations ;**
- f La façon dont le système d'information prend en compte des événements, autres que des catégories d'opérations, ayant un caractère significatif par rapport aux comptes ;**
- f Le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour préparer les comptes de l'entité, y compris les estimations comptables et les annexes.**

Cette prise de connaissance permet à l'auditeur d'examiner les procédures utilisées pour transférer l'information des systèmes de traitement des opérations vers le grand livre ou les systèmes d'information financière. L'auditeur acquiert également une compréhension des procédures de l'entité destinées à saisir des informations pertinentes pour les comptes relatives à des événements, autres que des transactions, telles que la dépréciation et l'amortissement des actifs ou les changements dans la recouvrabilité des créances.

Le système d'information d'une entité inclut typiquement l'utilisation de journaux d'écritures standards qui sont utilisés de façon récurrente pour enregistrer dans le grand livre des opérations telles que les ventes, les achats, et les décaissements ou pour enregistrer les estimations comptables qui sont périodiquement faites par la direction, tels que des changements dans l'évaluation des créances irrécouvrables.

Le processus d'élaboration de l'information financière d'une entité inclut également l'utilisation de journaux d'écritures non standards pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Les exemples de telles écritures comprennent notamment les retraitements de consolidation, les écritures pour un regroupement d'entreprises ou une cession ou des estimations non récurrentes telles qu'une dépréciation d'actif. Dans des systèmes comptables tenus manuellement, les journaux d'écritures non-standards peuvent être identifiés par l'examen des grands-livres, des journaux, et de la documentation afférente. Cependant, quand des traitements informatiques sont utilisés pour tenir le grand-livre et préparer les comptes, de telles écritures sont susceptibles d'exister uniquement sous forme électronique et peuvent donc être plus facilement identifiées par l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur.

La préparation des comptes de l'entité comprend des procédures conçues pour s'assurer que les informations requises par le référentiel applicable en matière d'information financière sont rassemblées, enregistrées, traitées, résumées et produites de manière appropriée dans les comptes.

La prise de connaissance de l'auditeur lui permet d'évaluer les risques d'anomalie significative associés à un contournement des contrôles relatifs aux journaux d'écritures ainsi que des contrôles couvrant les journaux d'écritures non-standards. Par exemple, les processus et les contrôles informatisés peuvent réduire le risque d'erreur commise par inadvertance mais ne couvrent pas le risque que des individus puissent contourner de tels processus informatisés, par exemple, en changeant les montants enregistrés de manière automatique dans la balance générale ou dans le système d'information financière. En outre, l'auditeur reste conscient du fait que lorsque le système informatique est utilisé pour transférer directement des informations dans le système comptable, il peut être difficile voire impossible d'obtenir des éléments probants d'une telle intervention dans les systèmes d'information.

L'auditeur s'intéresse également à la façon dont le traitement incorrect des opérations est résolu, par exemple, s'il existe un fichier informatique d'exceptions et la manière dont celui-ci est utilisé par l'entité pour s'assurer que les éléments en attente sont traités en temps voulu, ainsi que la manière dont les contournements des contrôles sont traités et comptabilisés.

L'auditeur prend connaissance du système d'information de l'entité traitant l'information financière d'une façon appropriée à la situation de l'entité. Ceci nécessite d'acquérir une compréhension de la manière dont les opérations prennent naissance dans les processus opérationnels de l'entité. Les processus opérationnels d'une entité sont les activités conçues pour développer, acheter, produire, vendre et distribuer les produits et les services d'une entité ; pour assurer la conformité aux lois et aux réglementations ; et pour enregistrer l'information, notamment celle relative à la comptabilité et à l'information financière.

L'auditeur prend connaissance de la façon dont l'entité communique sur les rôles et les responsabilités en matière d'information financière ainsi que les éléments significatifs concernant l'information financière.

La communication implique la définition des rôles et des responsabilités individuelles concernant le contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière et peut revêtir des formes telles que des manuels de principes et procédures comptables. Elle inclut le niveau de compréhension par le personnel de la manière dont leurs activités dans

le système d'information financière sont liées aux travaux des autres et les moyens de transmettre des exceptions à un niveau approprié plus élevé dans l'entité. La bonne communication aide à s'assurer que les exceptions sont signalées et suivies. La compréhension du système de communication par l'auditeur concernant les problèmes liés à l'information financière comprend les communications entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, mais également les communications externes telles que celles existant avec des autorités de contrôle.

.18 Activités de contrôle

L'auditeur acquiert la connaissance suffisante des activités de contrôle pour évaluer les risques d'anomalie significative au niveau de l'assertion et pour concevoir des procédures d'audit pour l'évaluation des risques.

Les activités de contrôles correspondent aux politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mises en œuvre ; par exemple, que des mesures nécessaires sont prises à l'égard des risques qui menacent l'atteinte des objectifs de l'entité. Les activités de contrôle interne, reposant sur les systèmes informatiques ou sur des procédures manuelles, ont divers objectifs et sont appliquées à différents niveaux organisationnels et fonctionnels. Les exemples d'activités de contrôle spécifiques comprennent notamment :

- f* L'autorisation ;
- f* L'évaluation des performances ;
- f* Le traitement de l'information ;
- f* Les contrôles physiques ;
- f* La séparation des tâches.

La prise de connaissance des activités de contrôle, permet principalement à l'auditeur d'évaluer si, et de quelle manière, une activité de contrôle spécifique, séparément ou en combinaison avec d'autres, prévient ou détecte et corrige des anomalies significatives dans certaines catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations données dans l'annexe.

Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit sont celles dont la prise de connaissance par l'auditeur est nécessaire afin d'évaluer les risques d'anomalie significative au niveau de l'assertion et de concevoir et d'exécuter d'autres procédures d'audit correspondant à l'évaluation des risques.

Un audit n'exige pas une connaissance de toutes les activités de contrôle liées à chaque catégorie d'opérations significative, solde de comptes, et information donnée dans l'annexe des comptes ou à chaque assertion afférente.

Les préoccupations de l'auditeur portent sur l'identification et sur la prise de connaissance des activités de contrôle interne qui affectent les domaines où l'auditeur considère que des anomalies significatives ont le plus de probabilité de se produire.

Lorsque diverses activités de contrôle répondent au même objectif, il est inutile d'obtenir une connaissance de chacune des activités de contrôle interne relatives à cet objectif.

L'auditeur se base sur sa connaissance, acquise à partir de la compréhension des autres composantes du contrôle interne, de la présence ou de l'absence des activités de contrôle afin de déterminer s'il est nécessaire de consacrer une attention supplémentaire à la prise de connaissance des activités de contrôle. En déterminant si les activités de contrôle interne sont pertinentes pour l'audit, l'auditeur évalue les risques qu'il a identifiés et qui peuvent engendrer une anomalie significative. En outre, les activités de contrôle interne sont pertinentes pour l'audit si l'auditeur est tenu de les évaluer.

L'auditeur prend connaissance de la façon dont l'entité répond aux risques résultant du système informatique.

L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en application.

L'auditeur détermine si l'entité a répondu de manière adéquate aux risques résultant du système d'information en mettant en place des contrôles généraux efficaces relatifs au système informatique et aux applications.

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

Les contrôles généraux du système informatique reposent sur des politiques et procédures qui ont trait à de nombreuses applications et qui favorisent l'exécution efficace des contrôles d'application en assurant un fonctionnement continu des systèmes d'information. Les contrôles généraux du système informatique qui maintiennent l'intégrité de l'information et la sécurité des données incluent généralement des contrôles portant sur :

- f Les bases données et les opérations sur le réseau;
- f L'acquisition, le changement et la maintenance du système d'exploitation ;

- f Sécurité d'accès ;
- f L'acquisition, le développement, et la maintenance des programmes.

Les contrôles portant sur les applications sont des procédures manuelles ou informatisées qui fonctionnent typiquement à un niveau de processus opérationnel. Les contrôles portant sur les applications peuvent être préventifs ou détectifs et sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. En conséquence, les contrôles portant sur les applications sont relatifs aux procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et produire les documents relatifs aux opérations ou autres données financières. Ces contrôles contribuent à s'assurer que les opérations effectuées, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière complète et exacte. Les exemples incluent des contrôles d'états de saisie des données, et des contrôles de séquence numérique avec le suivi manuel des rapports d'exception ou de correction au moment de la saisie des données.

.19 Pilotage des contrôles internes

L'auditeur prend connaissance des principales activités que l'entité utilise pour piloter le contrôle interne relatif à l'élaboration de l'information financière, y compris celles relatives aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur ses contrôles.

Le pilotage des contrôles est un processus destiné à évaluer l'efficacité de la performance du contrôle interne au fil du temps.

- Elle implique d'évaluer de manière opportune la conception et le fonctionnement des contrôles et de prendre les mesures correctrices nécessaires.
- La direction réalise le pilotage des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux.
- Les activités de surveillance continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et comprennent des activités courantes d'encadrement et de supervision.

Dans beaucoup d'entités, l'auditeur interne ou le personnel exécutant des fonctions similaires contribuent au pilotage des activités d'une entité. Les activités de surveillance de la direction peuvent également inclure l'utilisation de l'information en provenance de tiers, telles que les réclamations des clients et les commentaires des autorités de contrôle,

qui peuvent indiquer des problèmes ou mettre en évidence des domaines nécessitant une amélioration.

Une grande partie de l'information utilisée dans le pilotage peut être générée par le système informatique de l'entité. Si la direction suppose, sans fondement, que les données utilisées pour le pilotage sont exactes, des erreurs peuvent exister dans l'information, conduisant potentiellement la direction à des conclusions erronées issues de ses activités de pilotage. L'auditeur prend connaissance des sources d'informations relatives aux activités de surveillance de l'entité, et des fondements sur lesquels la direction considère que l'information est suffisamment fiable pour l'objectif poursuivi. Lorsque l'auditeur a l'intention de se servir de l'information de l'entité générée pour les activités de pilotage, telle que les rapports de l'audit interne, il examine si l'information fournit une base fiable et est suffisamment détaillée pour atteindre l'objectif poursuivi.

.20 Evaluation des risques d'anomalies significatives

100. L'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des comptes et des assertions relatives à la nature des opérations, des soldes de comptes et des informations fournies en annexe aux comptes. A cette fin, l'auditeur :
- f* identifie les risques potentiels lors de sa prise de connaissance des activités de l'entité et de son environnement, y compris sa prise de connaissance des contrôles mis en place pour prévenir les risques identifiés en relation avec la nature des opérations, des soldes de comptes et des informations fournies en annexe aux comptes,
 - f* évalue l'incidence des risques identifiés sur les assertions retenues,
 - f* apprécie si les risques sont d'une importance telle qu'ils peuvent résulter en des anomalies significatives dans les comptes, et
 - f* considère la probabilité que les risques puissent conduire à des comptes ne présentant pas une image fidèle.
101. L'auditeur utilise comme éléments probants pour fonder son évaluation du risque, l'information recueillie lors de son évaluation, y compris celle sur les contrôles mis en place et leur application effective. L'auditeur utilise les conclusions de son évaluation des risques pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.
102. L'auditeur détermine si les risques d'anomalies significatives identifiés sont liés à des flux spécifiques d'opérations, à des soldes de comptes particuliers, à des informations fournies ou à des assertions les

concernant, ou si ces risques concernent les comptes en général en affectant potentiellement de multiples assertions. Ces derniers (risques au niveau des comptes) peuvent résulter en particulier d'un environnement de contrôle déficient.

103. La nature des risques résultant d'un environnement de contrôle déficient est telle qu'ils ne sont pas susceptibles d'être confinés à des risques isolés d'anomalies significatives liés à une catégorie d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations fournies. Par exemple, des faiblesses telles que le manque de compétence de la direction peuvent avoir un effet plus diffus sur les comptes et peuvent exiger une démarche d'audit plus globale de l'auditeur.
104. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, de détecter ou de corriger des anomalies significatives au niveau d'assertions spécifiques. Généralement, l'auditeur prend connaissance des contrôles et fait le lien avec les assertions dans le contexte des processus et systèmes dans lesquels ils s'inscrivent. Cette approche est utile dès lors que chacun des processus de contrôle ne vise souvent pas qu'un seul risque. Souvent, plusieurs processus de contrôle, associés à d'autres éléments de contrôle interne, seront nécessaires pour prévenir ou détecter un risque.
105. A l'inverse, certains processus de contrôle peuvent avoir un effet spécifique sur une assertion individuelle dans une catégorie particulière d'opérations ou de soldes de comptes.

Par exemple, les contrôles qu'une entité met en place pour s'assurer que son personnel compte et comptabilise correctement l'inventaire physique annuel, sont directement liés à l'assertion relative à l'existence et à l'exhaustivité des valeurs d'exploitation comprises dans les comptes.

106. Des contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus la relation est indirecte, moins le contrôle peut être efficace dans la prévention, la détection ou la correction des anomalies liées à cette assertion.

Par exemple, l'examen par le directeur des ventes d'un rapport d'activité de ventes pour des magasins spécifiques par région est, en règle générale, seulement indirectement lié à l'assertion du caractère exhaustif des revenus.

En conséquence, il peut être moins efficace de réduire le risque relatif à cette assertion de cette façon plutôt que d'effectuer des contrôles plus directement liés à celle-ci, tels que le pointage des documents d'expédition avec les documents de facturation.

107. L'analyse et l'évaluation par l'auditeur du contrôle interne peut conduire à des interrogations sur la possibilité d'auditer les comptes d'une entité.

Les doutes concernant l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être si sérieux qu'ils peuvent conduire l'auditeur à conclure que le risque de présentation par la direction de comptes ne donnant pas une image fidèle est tel que l'audit ne peut être effectué. De même, les interrogations concernant la tenue de la comptabilité et la fiabilité des enregistrements comptables, peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas réunir tous les éléments probants et appropriés pour fonder une opinion sans réserve sur les comptes. Dans de telles circonstances, l'auditeur envisage de conclure avec réserve ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion.

.21 Risques significatifs qui requièrent une démarche d'audit particulière

Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'auditeur détermine quels sont les risques identifiés qui, selon son propre jugement, requièrent une démarche d'audit particulière (de tels risques sont définis comme « risques significatifs »).

L'identification de risques significatifs, qui intervient dans la plupart des audits, relève du jugement professionnel de l'auditeur. En exerçant ce jugement, l'auditeur exclut l'effet des contrôles spécifiques lié au risque identifié pour déterminer si la nature du risque, l'importance probable d'anomalies potentielles, y compris la possibilité qu'un risque puisse résulter en de multiples anomalies, et la possibilité que ce risque se concrétise sont telles, qu'elles requièrent une démarche d'audit particulière. Des opérations récurrentes ou ne présentant pas par nature de complexité et qui sont sujettes à des enregistrements comptables systématiques, sont moins susceptibles d'engendrer des risques significatifs car les risques inhérents qui leur sont attachés sont plus faibles. Par ailleurs, les risques significatifs proviennent souvent de l'activité elle-même. En considérant la nature des risques, l'auditeur prend en considération un certain nombre d'aspects, et notamment :

- f* si le risque est un risque de fraude,
- f* si le risque est lié à des événements économiques récents, à des problèmes comptables ou autres et exige, en conséquence, une attention particulière,
- f* la complexité des opérations,
- f* si le risque résulte de transactions significatives avec des parties liées,

- f le degré de subjectivité attaché à l'évaluation des informations financières concernant ce risque, plus particulièrement celles engendrant différents degrés d'incertitude,
- f si le risque résulte d'opérations significatives qui sont en dehors du cours normal de celles couramment traitées par l'entité ou apparaissent anormales quant à leur nature.

Les risques significatifs sont souvent liés à des opérations significatives non courantes ou à des questions sujettes à interprétation. Des opérations significatives non courantes sont des opérations exceptionnelles en raison de leur taille ou de leur nature, et qui ne se produisent donc pas fréquemment. Les questions sujettes à interprétation peuvent concerner des estimations comptables pour lesquelles il existe une incertitude significative dans les critères d'appréciation retenus.

Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus importants pour les risques relatifs à des opérations significatives non courantes, du fait notamment :

- f d'une plus grande intervention de la direction dans la préconisation du traitement comptable à suivre,
- f d'une plus grande intervention manuelle pour la collecte et le traitement des données,
- f de calculs ou de principes comptables complexes,
- f de la nature des opérations non courantes, qui peut rendre difficile pour l'entité la mise en place de contrôles efficaces sur les risques associés à ces opérations.

Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus importants pour des risques relatifs à des questions sujettes à interprétation et qui ont recours à des estimations comptables ; par exemple :

- f les principes comptables à adopter pour certaines estimations comptables ou pour l'enregistrement des revenus peuvent faire l'objet d'interprétations différentes,
- f le jugement exercé peut être subjectif, complexe ou exiger des hypothèses ; par exemple : impact d'événements futurs, juste valeur.

Pour les risques significatifs, dans la mesure où l'auditeur ne l'a pas déjà fait, il évalue la conception des contrôles de l'entité, y compris les

moyens, et détermine s'ils ont été mis en œuvre effectivement. La compréhension des contrôles mis en œuvre par l'entité et liés aux risques significatifs est nécessaire pour fournir à l'auditeur une information adéquate pour développer une approche d'audit efficace. La direction doit être consciente des risques significatifs; cependant, les risques relatifs à des éléments non courants significatifs ou relatifs à des questions de jugement sont souvent moins sujets à des contrôles de routine. En conséquence, la compréhension de l'auditeur sur le fait que l'entité a conçu et mis en œuvre des contrôles pour de tels risques nécessite de savoir si, et comment, la direction prend en compte ces risques et si des contrôles particuliers, tels qu'un examen des hypothèses par la direction ou par des experts, ou des procédures formelles de revue ou d'approbation par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ont été mises en œuvre pour pallier à ces risques.

Par exemple, dans le cas d'un événement unique, tel que la réception d'une assignation devant un tribunal, le contrôle pourra viser à inclure des éléments tel celui de savoir si des experts appropriés (conseillers légaux internes ou avocats externes par exemple) ont été désignés, si son incidence potentielle a été évaluée et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans l'annexe aux comptes.

Si la direction n'a pas pris suffisamment en compte ces questions en mettant en place des contrôles nécessaires pour prévenir les risques significatifs et si, en conséquence, l'auditeur juge qu'il existe une déficience majeure dans le contrôle interne de l'entité, il la communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise selon les dispositions du paragraphe 120. Dans ces circonstances, il en tire également les conséquences dans son évaluation des risques.

.22 Risques pour lesquels des contrôles substantifs seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés

Lors de l'évaluation des risques, l'auditeur évalue également les systèmes de contrôles et les moyens de leur mise en œuvre, y compris les contrôles effectués, portant sur des risques pour lesquels, selon son propre jugement, il n'est pas possible ou faisable de réduire les risques d'anomalies significatives au niveau de l'assertion à un niveau bas acceptable sur la base des éléments probants recueillis à partir des seuls contrôles substantifs.

La compréhension du système comptable de l'entité relatif à l'élaboration des comptes permet à l'auditeur d'identifier les risques d'anomalies

significatives qui sont directement liés à l'enregistrement des opérations courantes ou à des soldes de comptes et à la présentation des comptes ; ceci inclut le risque de traitements inexacts ou incomplets. Généralement, de tels risques concernent des catégories d'opérations, telles que le flux des ventes, des achats, des recettes ou des paiements.

Les caractéristiques des opérations journalières courantes permettent souvent une automatisation des enregistrements avec peu, ou pas, d'intervention manuelle. Dans ces situations, il peut ne pas être possible d'effectuer des contrôles substantifs relatifs au risque. Par exemple, dans les cas où une masse d'informations est initiée, enregistrée, traitée ou fait l'objet d'une présentation électronique, comme dans un système intégré, l'auditeur peut juger qu'il n'est pas possible de définir des contrôles substantifs efficaces qui permettent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que la catégorie d'opérations ou le soldes de comptes en cause ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans de tels cas, les éléments probants peuvent être obtenus seulement sous une forme électronique ; leur suffisance et leur caractère adéquat dépendent généralement de l'efficacité des contrôles sur l'exactitude et l'exhaustivité de l'information traitée.

Des exemples de situations où l'auditeur peut se trouver en face de cas où il lui est impossible de définir des contrôles substantifs efficaces qui, par eux-mêmes, apportent des éléments probants suffisants et appropriés permettant de conclure que certaines assertions ne comportent pas d'anomalies significatives, sont donnés ci-après :

une entité qui gère son activité en utilisant un système IT pour lancer les commandes d'approvisionnement et réceptionner les marchandises, à partir de règles standards de ce qu'il convient de commander et en quelles quantités, et pour générer le règlement des achats basé sur l'automatisation d'un processus déclenché par la confirmation de la réception des marchandises et des conditions de paiement,

Une entité qui rend des services à ses clients par l'intermédiaire de moyens électroniques (par exemple : un fournisseur de services internet ou un opérateur téléphonique) et qui utilise IT pour créer un récapitulatif des services rendus à ses clients, pour initier et mettre en œuvre la facturation de ces services et pour procéder électroniquement aux enregistrements comptables, le tout intégré dans le système informatique utilisé pour produire les comptes.

.23 Mise à jour de l'évaluation initiale des risques

L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions s'appuie sur les éléments probants disponibles et peut évoluer au cours de l'audit lorsque des éléments probants complémentaires sont recueillis. En particulier, l'évaluation initiale des risques peut avoir été fondée sur la prémisse que les contrôles mis en place pour prévenir, détecter ou corriger une anomalie significative au niveau d'une assertion, fonctionnent effectivement. Lors de la réalisation de tests de procédures permettant d'obtenir des éléments probants sur le fonctionnement effectif des contrôles mis en place, l'auditeur peut obtenir l'évidence que les contrôles n'ont pas fonctionné correctement à certains moments durant la période. De la même façon, en procédant à des contrôles substantifs, l'auditeur peut relever des erreurs dans les montants vérifiés ou une fréquence d'erreurs plus élevée que celle à laquelle il s'attendait lors de son évaluation initiale des risques. Dans les situations où l'auditeur obtient, après avoir effectué des procédures d'audit, l'évidence qui tend à infirmer les éléments probants sur lesquels il avait fondé son évaluation initiale des risques, il révisé son évaluation première et modifie en conséquence les procédures d'audit prévues.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

L'auditeur informe, dès que possible, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ainsi que la direction au niveau approprié de responsabilité, des déficiences majeures qu'il a relevées dans le système de contrôle ou dans les moyens utilisés pour sa mise en œuvre.

Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que l'entité n'aurait pas sous contrôle ou pour lesquels les contrôles mis en place sont inadéquats, ou si, selon son jugement, il existe une faiblesse majeure dans le processus d'évaluation des risques par l'entité, l'auditeur inclut cette question dans sa communication des problèmes apparus à l'occasion de sa mission et intéressant les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Documentation des travaux

L'auditeur consigne dans ses dossiers de travail :

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

- (b) les aspects importants relatifs à la compréhension de chacun des domaines l'entité et de son environnement mentionnés au paragraphe 20, y compris chacune des composantes du système de contrôle interne décrits au paragraphe 43, pris en compte pour évaluer les risques d'anomalies significatives dans les comptes ; la source des informations obtenues et la procédure d'évaluation du risque sous-jacent ;
- (c) les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des comptes et des assertions, et
- (d) l'évaluation des contrôles afférents aux risques identifiés.

La manière utilisée par l'auditeur pour consigner ces informations relève de son jugement professionnel. En particulier, les résultats de son évaluation des risques peuvent être consignés séparément, ou peuvent faire partie de la documentation sur les procédures d'audit mises en œuvre. Des exemples de techniques couramment utilisées pour consigner ces informations, utilisées seules ou conjointement avec d'autres, comprennent la description sous une forme narrative des procédures, l'usage de questionnaires ou de check-listes, ou encore de diagrammes. Ces techniques peuvent être également utiles pour consigner l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des comptes ou au niveau des assertions. La forme et le niveau de détail des informations ainsi consignées dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité, ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit spécifiques utilisées dans le cadre de l'audit.

Par exemple, la documentation de la compréhension d'un système d'information complexe dans lequel un volume important d'opérations sont électroniquement initiées, enregistrées, traitées et produites sous forme d'états peuvent inclure des diagrammes, des questionnaires ou des tables de décisions. Pour un système d'informations n'utilisant pas, ou faisant une utilisation limitée d'IT, ou par lequel peu d'opérations sont traitées (par exemple : les dettes financières à long terme), la documentation sous une forme narrative peut être suffisante. Généralement, plus l'entité est complexe, et plus les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur sont étendues, plus la documentation sera complète.

.24 Annexe 1 : Connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité

Cette annexe fournit des modalités d'application sur les questions que l'auditeur aux comptes peut prendre en considération lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son secteur d'activité, de la réglementation qui lui est applicable et d'autres facteurs externes qui affectent l'entité, y compris les règles et principes comptables, de la nature des activités, de ses stratégies et des risques liés, ainsi que de sa revue et l'évaluation de ses performances financières. Les exemples donnés couvrent une large gamme de sujets applicables à beaucoup de missions ; cependant, tous les sujets ne sont pas pertinents pour chaque type de mission et la liste des exemples n'est pas forcément exhaustive. Des questions complémentaires sur le contrôle interne sont données en annexe 2.

Secteur d'activité, environnement réglementaire et autres facteurs externes, y compris les règles et principes comptables applicables

Les exemples de sujets que l'auditeur peut considérer sont les suivants :

- Secteur d'activité
- le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production
- et la concurrence sur les prix,
- l'activité cyclique ou saisonnière,
- la technologie des produits fabriqués par l'entité,
- l'approvisionnement énergétique et le coût.
- Environnement réglementaire
- les principes comptables et pratiques spécifiques au secteur d'activité,
- cadre réglementaire du secteur d'activité,
- cadre législatif et réglementaire qui affecte de manière significative les opérations de l'entité :
 - exigences réglementaires,
 - surveillance et contrôles extérieurs
 - fiscalité (impôt sur les bénéfices et autres)
 - politiques gouvernementales affectant la conduite des opérations de l'entité
 - cadre monétaire y compris le contrôle des changes
 - fiscalité
 - incitations fiscales (par exemple : programme d'aide gouvernementale)
 - tarification, restrictions commerciales
- exigences environnementales affectant le secteur d'activité de l'entité
- Autres facteurs externes affectant les opérations de l'entité
- niveau général de l'activité économique (par exemple : récession, croissance)
- taux d'intérêts et possibilité de financement externe
- inflation, réévaluation monétaire

Nature de l'entité

Exemples de sujets que l'auditeur peut considérer :

Activités de l'entité

- nature des sources de revenus (par exemple : fabricant, grossiste, banque, assurance ou autres services financiers, commerce d'import/export, services publics, transport, produits technologiques ou services)
 - produits ou services et marché (par exemple : clients et contrats principaux, conditions de règlement, marge brute, parts de marché, concurrents, exportations, politiques de prix, renommé des produits, garanties, carnet de commandes, tendances, stratégie et objectifs de ventes, processus de fabrication)
 - conduite des opérations (par exemple : étapes et méthodes de fabrication, segments d'activités, livraison des produits et des services, explication de la réduction ou de l'expansion de l'activité)
 - alliances, opérations en participation et activités sous-traitées
 - implication dans le commerce électronique, y compris les ventes par internet et les activités de marketing
 - dispersion géographique et segmentation sectorielle
 - localisation des sites de production, des entrepôts et des bureaux
 - clients principaux
 - fournisseurs importants de marchandises ou de services (par exemple : contrats à long terme, stabilité des approvisionnements, conditions de paiement, importations, méthodes de livraison telles qu'à « date fixe »)
 - ressources humaines (par exemple : par localisation, sources de recrutement, niveaux de salaire, conventions collectives, plans de retraite ou autres engagements similaires, stock-options ou bonus, politique gouvernementale en matière d'emploi)
 - activités et dépenses de recherche et développement
 - transactions avec les parties liées
-
- Investissements
 - acquisitions, fusions ou cessions d'activités (prévues ou récemment réalisées)
 - investissements et émissions d'actions ou d'obligations
 - politique d'investissement, y compris les investissements dans des usines et matériel de production ou technologique, et changements récents ou prévus
 - prise de participation dans des sociétés non consolidées, y compris des partenariats, des sociétés en participation et des entités ad hoc

Financement

structure du groupe - filiales importantes et entités associées, y compris les entités consolidées ou non-consolidées
structure d'endettement, y compris les engagements, restrictions, garanties
données et opérations de financement hors-bilan
crédit-bail pour l'acquisition d'installations, de constructions et outillage utilisés dans le cadre de l'activité
actionnariat (national, étranger, réputation et expérience)
parties liées
utilisation d'instruments financiers dérivés

Information financière

- principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques
- politique de comptabilisation des revenus et de prise de résultat
- évaluations en juste valeur
- inventaire (par exemple : localisation, relevé des quantités)
- actifs et passifs en monnaie étrangère et opérations en devises
- caractéristiques spécifiques au secteur d'activité (par exemple : prêts et crédits pour les banques, créances clients et stock pour les entités de fabrication, coûts de recherche et de développement dans l'industrie pharmaceutique)
- comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles dans des secteurs controversés ou émergents (par exemple : comptabilisation des échanges de marchandises)
- présentation des comptes et de l'information fournie en annexe

Objectifs, stratégies, et risques liés

Les exemples ci-après peuvent être pris en compte par l'auditeur :

- existence d'objectifs (par exemple : comment l'entité prend en compte la réglementation et les facteurs externes propres à son secteur d'activité) concernant, en autres, les points suivants :
- développements sectoriels (un risque potentiel lié à l'activité pourrait résulter du fait que l'entité n'a pas le personnel ou l'expertise pour faire face aux changements sectoriels)
- nouveaux produits ou services (un risque potentiel lié à l'activité pourrait résulter d'une responsabilité accrue concernant le produit)
- développement de l'activité (un risque potentiel lié à l'activité pourrait résulter de la demande qui n'a pas été correctement estimée)

nouvelles exigences en matière comptable (un risque potentiel pourrait résulter d'une mise en application incorrectes ou incomplètes des nouvelles règles ou d'une augmentation des coûts)
exigences réglementaires (un risque potentiel lié à l'activité pourrait résulter en une exposition accrue de l'entité à des actions en justice)
exigences de refinancements à court terme ou prévisibles dans le futur (un risque potentiel lié à l'activité pourrait être la perte de financement due à l'incapacité de l'entité de faire face à ses engagements)
utilisation de l'IT (un risque potentiel lié à l'activité pourrait être que les systèmes d'exploitation et le matériel sont incompatibles)

Mesure et analyse de la situation financière de l'entité

Des exemples de questions auxquelles l'auditeur peut s'intéresser sont donnés ci-après :

- ratios clés et statistiques opérationnelles
- indicateurs clés de performance
- évaluation de la performance des employés et politiques de rémunération au mérite
- tendances
- utilisation de prévisions, de budgets et d'analyse de variations avec le réel
- rapports d'analystes financiers et « rating » de crédit
- analyse des concurrents
- comparatif des performances financières par période (croissance des revenus, rentabilité, ratio d'endettement sur capitaux propres)

.25 Annexe 2 : Les composantes du contrôle interne

Le contrôle interne comprend les composantes suivantes :

- L'environnement de contrôle ;
- Le processus d'évaluation des risques de l'entité ;
- Le système d'information y compris les processus opérationnels y afférents, pertinent pour l'information financière et la communication ;
- Les activités de contrôle ;
- Le pilotage des contrôles.

Cette annexe reprend ci-dessous ces composantes dans la mesure où elles concernent l'audit des comptes.

L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle comprend l'attitude, l'état d'esprit et les actions de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatifs au contrôle interne de l'entité et à son importance. L'environnement de contrôle inclut également les fonctions du gouvernement d'entreprise et de son management et donne la ligne directrice d'une organisation influençant l'état d'esprit de son personnel en matière de contrôle. Ceci constitue la base d'un contrôle interne efficace rigoureux et structuré.

L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :

- a) Communication et mise en œuvre de l'intégrité et des valeurs éthiques.
L'efficacité des contrôles ne peut dépasser l'intégrité et les valeurs éthiques des personnes qui les mettent en place, les gèrent et les surveillent. L'intégrité et les valeurs éthiques sont les éléments essentiels de l'environnement de contrôle qui influencent l'efficacité de la conception, de la gestion et du pilotage des autres composantes du contrôle interne. L'intégrité et le comportement éthique sont le produit des normes éthiques et comportementales de l'entité ; de la manière dont elles sont communiquées et de la façon dont elles sont mises en œuvre en pratique. Elles incluent les actions de la direction pour supprimer ou réduire les incitations et les tentations qui pourraient amener le personnel à effectuer des actes malhonnêtes, illégaux ou non éthiques. Elles incluent également la communication des valeurs de l'entité et des normes comportementales au personnel au travers de politiques et de codes de conduite ainsi que par l'exemple.

- b) Engagement de compétence. La compétence est la connaissance et les qualifications nécessaires pour accomplir les tâches qui constituent le travail de l'individu. L'engagement de compétence inclut l'appréciation par la direction des niveaux de compétence pour des travaux particuliers et la manière dont ces niveaux sont traduits en qualification et connaissances requises.
- c) La collaboration des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La prise de conscience de la nécessité du contrôle d'une entité dépend de manière significative de ceux qui sont chargés de la diriger. Les qualités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise incluent leur indépendance par rapport à la direction, leur expérience et leur profil, l'étendue de leur implication, le pilotage des activités, la pertinence de leurs actions, les informations qu'ils reçoivent, la façon dont les sujets difficiles sont portés à leur connaissance par la direction et traitées et leur interaction avec l'auditeur et les auditeurs internes. L'étendue du rôle de ces personnes est consignée dans des codes de conduite et autres règlements ou guides écrits à leur usage. Les autres responsabilités qui relèvent de ceux-ci incluent la supervision de la conception, l'efficacité des procédés d'alerte ainsi que le processus de revue de l'efficacité du contrôle interne.
- d) La philosophie et le style de management des dirigeants. La philosophie des dirigeants ainsi que son style de management englobent un grand nombre de caractéristiques. Ces caractéristiques comprennent : l'approche de la direction pour prendre et superviser les risques liés à l'activité de la société ; les attitudes et les actions de la direction à l'égard de l'information financière (choix prudent ou offensif entre plusieurs options comptables disponibles, bonne foi et prudence avec lesquelles les estimations comptables sont faites) et attitudes de la direction à l'égard du traitement de l'information, des fonctions comptables et du personnel.
- e) Structure organisationnelle. La structure organisationnelle d'une entité fournit le cadre dans lequel ses activités sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues pour atteindre les objectifs de l'entité au sens large. L'établissement d'une structure organisationnelle appropriée inclut la prise en considération des postes clés d'autorité et de responsabilité ainsi que des procédures appropriées de reporting. Une entité développe une structure organisationnelle appropriée à ses besoins. Le caractère adapté de la structure organisationnelle dépend, en partie, de sa taille et de la nature de ses activités.
- f) Délégations de pouvoirs et domaines de responsabilité. Cet élément comprend la façon dont l'autorité et la responsabilité sont attribuées pour les activités opérationnelles et comment les relations hiérarchiques sont établies. Il inclut également les politiques en matière de pratiques professionnelles adéquates, la connaissance et l'expérience du personnel clé et les ressources allouées pour effectuer les différentes fonctions. En outre, il inclut les pratiques et communications développées afin de s'assurer que tout le personnel

comprend les objectifs de l'entité, connaît le lien existant entre les actions individuelles et leur contribution à la réalisation des objectifs. Le personnel doit également savoir comment et de quoi il pourra être tenu responsable.

- g) Politiques et pratiques en matière de ressources humaines. Les politiques et les pratiques en matière de ressources humaines font référence au recrutement, à l'orientation, à la formation, à l'évaluation, au conseil, à la promotion, à la rémunération et aux actions réparatrices. Par exemple, les standards de recrutement des personnes les plus qualifiées qui mettent l'accent sur la formation, l'expérience professionnelle antérieure, les expériences passées et la preuve d'un comportement intègre et éthique, démontrent l'attachement de l'entité aux valeurs de compétences et de confiance. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités futurs et qui incluent des stages de formation et des séminaires illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Des promotions octroyées à la suite d'évaluations périodiques révèlent la volonté de l'entité de faire évoluer les personnes qualifiées à des niveaux de responsabilité supérieurs.

Application aux plus petites entités

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

Processus d'évaluation des risques de l'entité

Le processus d'évaluation des risques de l'entité est le processus destiné à identifier et répondre aux risques opérationnels et son résultat. En matière d'information financière, le processus d'évaluation des risques de l'entité comprend la manière dont la direction identifie les risques liés à l'élaboration des comptes qui doivent donner une image fidèle en respectant les règles propres à l'entité. Ce processus comprend également la manière dont la direction apprécie l'aspect significatif des risques, évalue la probabilité de leur réalisation et décide des actions à prendre pour les gérer. Par exemple, le processus d'évaluation des risques peut décrire comment l'entité considère l'éventualité d'opérations non enregistrées, identifie et analyse des évaluations significatives

enregistrées dans les comptes. Les risques relatifs à une information financière fiable sont aussi fonction d'événements ou opérations spécifiques.

Les risques relatifs à l'information financière comprennent les événements externes et internes ainsi que les circonstances qui peuvent se produire et compromettre la capacité d'une entité à initier, enregistrer, traiter et publier des informations financières conformes aux hypothèses de la direction. Une fois que ces risques sont identifiés, la direction prend en compte leur importance, leur probabilité et la manière de les contrôler. La direction peut mettre en place des plans, programmes ou actions pour les traiter ou décider de les accepter en raison du coût d'une telle mise en place ou pour d'autres raisons. Les risques et leur évolution peuvent résulter de circonstances telles que :

Changements d'environnement opérationnel. Les modifications dans l'environnement réglementaire ou opérationnel peuvent modifier la pression concurrentielle et d'autres risques significatifs.

Changement de personnel. Le nouveau personnel peut avoir un point de vue ou une compréhension différente du contrôle interne.

Nouveaux systèmes d'information ou réorganisation d'un système existant. Des modifications importantes et rapides dans les systèmes d'information peuvent influencer les risques relatifs au contrôle interne.

Croissance rapide. L'expansion significative et rapide des opérations peut fausser les contrôles et augmenter le risque d'erreur dans les contrôles.

Nouvelle technologie. L'incorporation de nouvelles technologies dans le processus de production ou d'information peut influencer le risque lié au contrôle interne.

Nouveaux modèles, produits ou 'activités. L'entrée dans un segment de marché ou la réalisation de transactions sur lesquelles la société a peu d'expérience peut amener de nouveaux risques relatifs au contrôle interne.

Restructurations d'entreprise. Les restructurations peuvent être accompagnées de réductions de personnel, de changements dans la direction et dans la séparation des fonctions qui peuvent avoir une influence sur le risque en matière de contrôle interne.

L'expansion vers l'étranger. L'expansion ou l'acquisition d'activités étrangères fait naître des risques nouveaux et souvent

exceptionnels, qui peuvent affecter le contrôle interne comme par exemple, ceux provenant d'opérations en devises.

Nouvelles méthodes comptables. L'adoption de nouvelles méthodes comptables ou la modification des méthodes existantes peut modifier le risque dans l'élaboration des comptes.

Applications aux plus petites entités

Les concepts de base du processus d'évaluation des risques de l'entité concernent toute entité, indépendamment de sa taille mais ce processus est probablement moins formalisé et moins structuré dans les plus petites entités que dans les grandes. Toutes les entités devraient avoir établi des objectifs en matière d'information financière, mais ceux-ci peuvent être identifiés implicitement plutôt qu'explicitement dans les plus petites entités. La direction peut se rendre compte des risques liés à ces objectifs sans utilisation d'un processus formel mais par une implication personnelle avec les employés et des tiers.

Le système d'information y compris les processus opérationnels y afférents, pertinent pour l'information financière et la communication.

Un système d'information se compose de l'infrastructure physique et matérielle, du logiciel, des personnels, des procédures et des données. L'infrastructure et le logiciel n'existeront pas ou bien auront moins d'importance dans les systèmes qui sont exclusivement ou principalement manuels. Beaucoup de systèmes d'information s'appuient sur la technologie de l'information

Le système d'information lié aux objectifs de l'information financière qui inclut le système de reporting financier, regroupe des procédures et des enregistrements établis pour initier, enregistrer, traiter et rapporter les opérations de l'entité (aussi bien des événements que des conditions) et pour préserver la traçabilité des comptes d'actifs et de passifs concernés.

- Des opérations peuvent être générées manuellement ou automatiquement par des procédures programmées.
- L'enregistrement inclut l'identification et la saisie d'informations appropriées aux opérations ou aux événements.
- Le traitement inclut des fonctions telles que l'édition et la validation, le calcul, la mesure, la valorisation, la totalisation et le rapprochement qu'il soit réalisé par des procédures automatisées ou manuelles.

Le reporting est lié à l'élaboration d'comptes mais également d'autres informations sous un format électronique ou papier que l'entité utilise en particulier pour mesurer et revoir ses performances financières.

La qualité des informations générées par le système affecte la capacité de la direction à prendre les décisions appropriées pour gérer et contrôler les activités de l'entité et pour préparer des informations financières fiables.

Par conséquent, un système d'information englobe des méthodes et des enregistrements qui :

Identifient et enregistrent toutes les opérations valides.

Décrivent de façon appropriée les opérations avec suffisamment de détails pour en permettre une bonne classification.

Mesurent la valeur de l'opération de façon à permettre son enregistrement dans les comptes à la valeur monétaire appropriée.

Déterminent quand les opérations ont eu lieu afin de pouvoir les enregistrer dans la période comptable appropriée.

Présentent correctement les opérations et assurent leur bonne présentation dans les comptes.

La communication implique la compréhension des différents rôles et responsabilités de chacun en matière de contrôle interne sur les informations financières. Elle inclut le niveau de compréhension que le personnel a du lien entre son rôle dans le système de reporting d'information financière et le travail des autres, ainsi que les moyens de rapporter les anomalies à un niveau hiérarchique supérieur approprié. Les voies de communication ouvertes assurent que les exceptions sont signalées et traitées.

La communication prend la forme de manuels de procédures, de recueils de méthodes comptables et de reporting financiers et de mémorandums. La communication peut également se faire par voie électronique, orale et au travers des actions de la direction.

Application aux plus petites entités

Les systèmes d'information et le processus relatif aux activités de la société en matière d'information financière dans de plus petites entités sont probablement moins formalisés que dans les plus grandes mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la

direction a une participation active peuvent ne pas avoir besoin de descriptions étendues de procédures comptables, d'enregistrements comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La communication peut être moins formelle et plus facile à réaliser dans une petite entité que dans une grande. Ceci est dû tant à la taille et au nombre peu élevé de niveaux hiérarchiques qu'à la plus grande visibilité et à la disponibilité de la direction.

Les activités de contrôle

- a) Les activités de contrôle sont les règles et les procédures qui permettent de s'assurer que les orientations de la direction sont appliquées et que les actions nécessaires sont prises pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Les activités de contrôle dans les systèmes automatisés ou manuels ont plusieurs objectifs et sont appliqués à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels.
- b) Généralement, les activités de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l'audit peuvent être classées en normes et procédures qui se rapportent à:
- c) L'évaluation des performances. Ces activités de contrôle reprennent les revues et les analyses des performances réelles par rapport aux budgets, prévisions et performances des périodes antérieures. Ces activités consistent également à comparer différents types de données (opérationnelles ou financières) ainsi qu'à analyser leur interaction et les actions correctrices et de recherche. Elles consistent aussi à comparer des données internes avec des sources d'informations externes, à revoir les performances fonctionnelles ou de l'activité comme l'examen par le directeur d'une banque, des crédits à la consommation, par filiale, région, type de prêt approuvé et recouvrement.
- d) Système d'information. Divers contrôles sont effectués pour vérifier l'exactitude, l'exhaustivité et l'autorisation des opérations. Les deux grands groupes en matière de système de contrôle de l'information sont les contrôles d'application et les contrôles généraux informatiques. Les contrôles d'application portent sur le fonctionnement des différentes applications individuelles. Ces contrôles servent à s'assurer que les opérations sont bien réalisées, sont autorisées et sont enregistrées sans erreur ni omission. Par exemples, on peut citer la vérification de l'exactitude arithmétique des données ; la maintenance et la revue des comptes et des balances, l'automatisation de contrôles tels que les contrôles de codification et les vérifications des séquences numériques ainsi que le suivi manuel des rapports d'exception. Les contrôles

informatiques généraux englobent les politiques et procédures qui concernent plusieurs applications et servent de support au fonctionnement effectif des contrôles d'application en assurant le bon fonctionnement continu des systèmes d'information. Les contrôles informatiques généraux comprennent le contrôle du système central et des opérations en réseau. Les contrôles sont également appliqués sur les éléments suivants : acquisition d'un nouveau logiciel (mais aussi sa maintenance et ses mises à jour), les sécurités d'accès, l'acquisition d'un système d'application, son développement et sa maintenance. Ces contrôles sont mis en place sur les unités centrales, les unités secondaires et sur les environnements des utilisateurs finaux. Ces contrôles sont par exemple ceux effectués lors de changement de logiciels, ceux qui limitent l'accès aux programmes ou aux données, ceux lors de la mise en place de nouvelles versions et enfin les contrôles de logiciels qui limitent ou surveillent l'accès ou l'utilisation d'applications permettant de modifier les données financières ou les autres données sans laisser de trace.

- e) Contrôles physiques. Ces contrôles comprennent la sécurité physique des actifs, y compris des mesures de sécurité appropriées, pour protéger les installations, les accès aux actifs et aux enregistrements, l'accès aux programmes informatiques et aux fichiers. Ils comprennent également des comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les montants repris dans les états de contrôle (par exemple, la comparaison de l'état de la trésorerie, du portefeuille titres et des stocks avec les enregistrements comptables). L'étendue des contrôles physiques mis en place en vue de prévenir le vol des actifs relatifs à l'établissement des comptes et donc à l'audit dépend en particulier des circonstances dans lesquelles ces actifs sont le plus susceptibles d'être détournés. Par exemple, ces contrôles ne seraient pas indispensables dans le cas où tous les écarts d'inventaire seraient détectés par un inventaire physique périodique et enregistrés dans les comptes. Cependant, si pour l'établissement des comptes, la direction se base uniquement sur des données de l'inventaire permanent, les contrôles physiques sont pertinents pour l'audit.
- f) Séparation des tâches. L'attribution à des personnes différentes des responsabilités d'autorisation des transactions, d'enregistrement des opérations et de protection physique des actifs a pour objectif de limiter les possibilités qu'une personne puisse simultanément commettre et cacher des erreurs ou fraudes dans le déroulement normal de son travail. Par exemple la séparation des fonctions concerne le reporting, la revue et l'approbation des rapprochements ainsi que le contrôle et la validation des documents.

- g) Certains contrôles peuvent dépendre de politiques appropriées de plus haut niveau mises en place par la direction ou par ceux constituant le gouvernement d'entreprise.

Par exemple, des contrôles d'autorisation peuvent être délégués dans le cadre de règles préétablies, telles que des critères d'investissement définis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise; par ailleurs, des opérations non-récurrentes telles que des acquisitions majeures ou des cessions peuvent exiger l'approbation spécifique de niveaux hiérarchiques supérieurs, allant dans certains cas jusqu'à l'approbation des actionnaires.

Application aux plus petites entités

Les concepts fondamentaux de contrôle au sein des plus petites entités sont globalement semblables à ceux des plus grandes, mais le formalisme avec lequel ils sont exercés varie. De plus, certains types de contrôles peuvent ne pas être appropriés dans les petites entités en raison des contrôles effectués par la direction.

Par exemple, la centralisation par la direction du pouvoir d'autoriser délais de règlement, les achats significatifs ainsi que le maintien des lignes de crédit à un faible niveau peut fournir un contrôle fort de ces activités, diminuant ou supprimant ainsi le besoin de contrôles plus détaillés. La mise en place d'une séparation appropriée des fonctions semble souvent présenter des difficultés dans de plus petites entités.

Néanmoins, même les entités n'employant que de peu de personnes peuvent répartir les responsabilités pour obtenir une séparation ou, si ce n'est pas possible, utiliser la supervision des activités incompatibles par la direction afin d'atteindre les objectifs de contrôle.

Le pilotage des contrôles

Une des responsabilités importantes de la direction est d'établir et d'assurer le suivi du contrôle interne. Le pilotage des contrôles par la direction inclut la vérification du correct fonctionnement de ces contrôles et leur adaptation aux changements. Le pilotage des contrôles peut inclure la vérification par la direction du correct établissement des états de rapprochement bancaires, de l'évaluation par les

auditeurs internes du respect par le personnel commercial des pratiques de l'entité en termes de contrats commerciaux et du contrôle par le service juridique du respect des règles éthiques de l'entité ou des pratiques commerciales.

Le pilotage des contrôles vise à évaluer la qualité du contrôle interne dans le temps. Il implique d'évaluer la conception et l'efficacité des contrôles sur une base opportune et de prendre des actions correctrices nécessaires. Le pilotage a pour objectif de s'assurer que les contrôles continuent à fonctionner efficacement. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des états de rapprochement bancaires ne sont pas surveillées, le personnel risque de cesser de les préparer. Le pilotage des contrôles est exercé au travers de contrôles continus, d'évaluations ponctuelles ou d'une combinaison des deux.

Les contrôles continus sont établis dans le cadre des activités récurrentes d'une entité et incluent un pilotage régulier des activités. Les directeurs des ventes, des achats et de la production au sein des départements ou des filiales sont informés des opérations et peuvent remettre en cause les données sur celles-ci s'ils diffèrent de manière significative de la connaissance qu'ils en ont.

Dans beaucoup d'entités, les auditeurs internes ou le personnel occupant des fonctions similaires contribuent au pilotage des contrôles au moyen de leurs évaluations. Ils fournissent régulièrement des informations sur le fonctionnement du contrôle interne prêtant une attention particulière à l'évaluation de la conception et du fonctionnement du contrôle interne. Ils communiquent des informations sur les forces et les faiblesses de celui-ci et ainsi que des recommandations pour l'améliorer.

Le pilotage peut inclure l'utilisation d'informations provenant de tiers qui peuvent révéler des problèmes ou mettre en évidence les points nécessitant une amélioration. Les clients corroborent implicitement la facturation en payant leurs factures ou en les contestant. En outre, les autorités de contrôle avec l'entité sur le fonctionnement du contrôle interne. La direction peut aussi utiliser les recommandations des auditeurs dans l'exercice des activités de pilotage.

Applications aux plus petites entités.

Le suivi des activités de pilotage dans les plus petites entités est en général informel et est habituellement exécuté dans le cadre de la gestion globale de l'entité. L'implication étroite de la direction dans les opérations sert souvent à identifier les écarts significatifs par rapport aux attentes et les anomalies dans les données financières, menant à la modification des contrôles.

.26 Annexe 3 : Conditions et événements qui peuvent indiquer des risques d'anomalie significative

Cette annexe donne des exemples de conditions et événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalie significative. Les exemples fournis sont nombreux. Néanmoins, ils ne sont pas tous pertinents par rapport à toute mission d'audit et leur liste n'est pas exhaustive.

- Situation d'instabilité économique.
- Activités exposées à des marchés volatils, par exemple, les marchés à terme.
- Degré élevé de complexité de la réglementation
- Problèmes de continuité d'exploitation et de liquidité comprenant la perte d'un client important.
- Restrictions sur la disponibilité du capital et du crédit.
- Changements dans le secteur sur lequel l'entreprise opère.
- Modifications dans la chaîne d'approvisionnement.
- Développement ou offre de nouveaux produits et services ou orientation vers de nouveaux secteurs d'activités.
- Expansion vers de nouvelles localisations.
- Changements dans l'entreprise tels que des acquisitions importantes ou des réorganisations ou tous autres événements exceptionnels.
- Entités ou branches d'activités susceptibles d'être vendues.
- Alliances complexes ou joint ventures.
- Utilisation de financement hors-bilan, entités ad hoc et autres mécanismes complexes de financement.
- Opérations significatives avec des parties liées.
- Manque de personnel disposant d'une compétence appropriée en comptabilité et en information financière.
- Changement dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants.
- Faiblesses dans le contrôle interne, spécialement celles non traitées par la direction.
- Incohérences entre la politique informatique de l'entité et sa stratégie.
- Changements dans l'environnement informatique.
- Installation de nouveaux systèmes informatiques liés à l'information financière.
- Enquêtes sur les opérations ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de contrôle ou des institutions gouvernementales.
- Anomalies antérieures, antécédents d'erreurs ou montant significatif d'ajustements en fin de période.
- Montant significatif d'opérations exceptionnelles ou non-récurrentes, y compris les opérations inter-sociétés et les produits importants en fin de période.

Opérations enregistrées sur décision de la directionnelles que le refinancement de dettes, la vente d'actifs et la classification des titres négociables.

Application de nouvelles méthodes comptables.

Evaluations comptables impliquant des procédures complexes.

- vénements ou opérations impliquant des analyses subjectives y compris des estimations comptables.

Litiges en-cours et passifs éventuels comme les garanties après- ventes, les garanties financières et la dépollution.

MSA 320 - CARACTERE SIGNIFICATIF EN MATIERE D'AUDIT

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 320 est d'établir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant le concept de caractère significatif et de définir son lien avec le risque d'audit.

2. Lors de la conduite d'un audit, l'auditeur tient compte du caractère significatif d'une information et de son lien avec le risque d'audit.

3. Le référentiel concernant la préparation et la présentation des états financiers du Comité International des Normes Comptables donne la définition suivante du « caractère significatif »

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

.2 Caractère significatif

4. Une mission d'audit a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux lois et règlements qui leur sont applicables ainsi

qu'à un référentiel comptable identifié. L'évaluation du caractère significatif relève donc du jugement professionnel.

5. Lors de l'élaboration du plan de mission, l'auditeur définit un seuil de signification acceptable lui permettant de détecter les anomalies significatives. Toutefois, il convient de tenir compte à la fois du montant (quantité) et de la nature (qualité) des anomalies. La description inadéquate ou impropre d'une politique d'arrêté des comptes lorsqu'elle risque d'induire en erreur un utilisateur des états financiers constitue une anomalie qualitative, tout comme le non signalement du non-respect de dispositions réglementaires lorsque la stricte application de ces dernières constituerait une entrave importante aux activités de l'entité.
6. L'auditeur prend en considération la possibilité que des anomalies portant sur des montants relativement peu importants, puissent avoir, une fois cumulées, une incidence significative sur les états financiers. Par exemple, une erreur dans une procédure de fin de mois peut être le signe d'une anomalie significative potentielle si cette erreur est répétée chaque mois.
7. L'auditeur tiendra compte du caractère significatif d'une information tant au niveau des états financiers pris dans leur ensemble qu'au niveau des soldes, des catégories d'opérations et des informations données. Le caractère significatif peut être influencé par des éléments tels que des dispositions législatives et réglementaires ou par des questions touchant aux différentes rubriques des comptes et aux relations entre elles. Le caractère significatif tient compte également de la sensibilité et de la valeur. La sensibilité recouvre de nombreuses questions telles que le respect des règles édictées, des obligations législatives ou de l'intérêt public. Ce processus peut aboutir à différents seuils de signification selon l'impact de la question considérée sur les comptes.

8. Un seuil de signification est fixé lorsque l'auditeur:

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

.3 Lien entre caractère significatif et risque d'audit

9. Lors de la planification de la mission, l'auditeur tient compte des éléments qui risquent d'engendrer des anomalies significatives. L'évaluation du caractère significatif concernant des soldes de comptes et des catégories d'opérations l'aide notamment à définir les éléments à contrôler et à décider de recourir ou non à des procédures d'échantillonnage et analytiques. L'auditeur peut ainsi sélectionner différentes procédures d'audit qui, associées entre elles, sont susceptibles de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment bas.
10. Le caractère significatif est inversement proportionnel au niveau du risque d'audit: plus le seuil de signification est élevé plus le risque d'audit peut être faible, et inversement. L'auditeur en tient compte pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. Si par exemple, à l'issue de la planification de

procédures d'audit, l'auditeur conclut que le seuil de signification acceptable est plus bas, le risque d'audit augmente. L'auditeur peut alors

- (a) réduire, lorsque ceci est possible, le niveau du risque lié au contrôle en le compensant par des tests de procédures plus étendus ou supplémentaires, ou
- (b) réduire le risque de non détection en modifiant la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs prévus.

Utilisation du caractère significatif et du risque d'audit dans l'évaluation des éléments probants

11. L'évaluation du risque d'audit et du seuil de signification effectuée par l'auditeur peut évoluer entre la planification initiale de la mission et l'évaluation des résultats des procédures d'audit. Ceci peut résulter d'une évolution des circonstances ou des connaissances de l'auditeur au fur et à mesure de l'audit. Par exemple, si l'audit est planifié avant la fin de l'exercice, l'auditeur anticipe les résultats des activités et la situation financière de l'entité. Si la situation financière et les résultats réels diffèrent significativement de son évaluation première, il est probable que le seuil de signification fixé et l'évaluation du risque d'audit évoluent également. En outre, l'auditeur peut, lors de la planification des travaux d'audit, fixer délibérément le seuil de signification acceptable à un niveau inférieur à celui prévu pour évaluer les résultats de l'audit. Ceci évite parfois que des anomalies ne soient pas détectées et ménage une marge de sécurité pour l'auditeur lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies découvertes pendant la mission.

.4 Evaluation de l'impact des anomalies

12. **Dans le cadre de son évaluation de l'image fidèle que donnent les états financiers, l'auditeur détermine si le cumul des anomalies décelées par l'audit et non corrigées revêt un caractère significatif.**

13. Le cumul des anomalies non corrigées englobe:

- (a) les anomalies spécifiques décelées par l'auditeur ainsi que l'incidence des anomalies non corrigées mises en évidence par l'audit des exercices précédents et
- (b) la meilleure estimation que l'auditeur peut faire des autres anomalies impossibles à identifier avec précision.

14. L'auditeur détermine si le cumul des anomalies non corrigées a un caractère significatif. Si tel est le cas, l'auditeur envisagera de réduire le risque d'audit en étendant les procédures d'audit et d'informer la direction sur l'incidence de celles-ci sur les états financiers.

15. Si la direction refuse de prendre en considération les constatations et si les résultats des procédures d'audit supplémentaires ne permettent pas à l'auditeur de conclure que le cumul des anomalies est d'importance négligeable, l'auditeur en tient compte dans son rapport d'audit selon la norme MSA 700 « Rapport de l'auditeur sur les Etats Financiers ».
16. Si le total des anomalies non corrigées relevées par l'auditeur avoisine le seuil de signification fixé, l'auditeur détermine s'il est probable que la somme des anomalies non détectées et de celles non corrigées dépasse ce seuil. Si le total des anomalies non corrigées est en passe d'atteindre le seuil de signification fixé, l'auditeur envisage de réduire le risque en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires et en informant dans les temps la direction de l'incidence de ces anomalies sur les états financiers selon la norme MSA 260 « communications des questions touchant l'audit avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

MSA 330 - PROCEDURES A METTRE EN ŒUVRE PAR L'AUDITEUR EN FONCTION DE SON EVALUATION DES RISQUES

.1 Introduction

1. La norme MSA 315 a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application relatifs à la détermination des réponses globales, à la définition et à la mise en œuvre des procédures d'audit en fonction de l'évaluation du risque d'anomalie significative au niveau des comptes pris dans leur ensemble et des assertions sous-tendant l'établissement des comptes au cours des travaux d'audit. La prise de connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité, y compris de son contrôle interne et l'évaluation des risques d'anomalie significative, sont décrites dans la norme « Connaissance générale de l'entité et de son environnement et évaluation du risque que les comptes contiennent des anomalies significatives lors de l'audit ».
2. Les principes traités par cette norme sont les suivants :
 - *Réponses globales.* Cette partie de la norme permet de déterminer les réponses globales à donner et de préciser les modalités d'application relatives à la nature des réponses à apporter en fonction du risque d'anomalie significative au niveau des comptes pris dans leur ensemble.

Procédures d'audit à mettre en œuvre au regard des risques d'anomalie significative au niveau d'une assertion. Cette partie permet à l'auditeur de définir et de mettre en œuvre les procédures d'audit, y compris les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne, lorsqu'ils sont pertinents et nécessaires, et les contrôles substantifs dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent à l'évaluation du risque d'anomalie significative au niveau de l'assertion. Elle est complétée par les éléments à prendre en considération pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures d'audit.

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants collectés. Cette partie requiert que l'auditeur s'assure de la validité de l'évaluation initiale du risque et qu'il conclue sur le caractère adéquat et satisfaisant des éléments probants collectés.

Documentation des travaux. Cette partie présente les principes en matière de documentation des travaux en complément de la norme « Documentation ».

- 3. Afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable faible l'auditeur détermine des réponses globales en fonction des risques évalués au niveau des comptes pris dans leur ensemble, et définir et mettre en œuvre les procédures d'audit en fonction des risques évalués au niveau de l'assertion. Les réponses globales et la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit relèvent de son jugement professionnel. De plus, il veille à appliquer la norme « Prise en considération de la possibilité de fraudes et erreurs lors de l'audit des comptes » en réponse à l'évaluation du risque d'anomalie significative résultant de fraude.**

.2 Réponses globales

- 4. L'auditeur détermine les réponses globales à apporter pour prendre en compte le risque d'anomalie significative au niveau des comptes pris dans leur ensemble.** De telles réponses peuvent couvrir le fait de devoir rappeler à

ses collaborateurs la nécessité permanente d'esprit critique lors de la collecte et de l'utilisation de documents probants, choisir éventuellement du personnel plus expérimenté ou recourir à des experts, renforcer sa supervision ou prendre en compte des facteurs impondérables supplémentaires en augmentant, le cas échéant, l'étendue de ses contrôles. En réponse globale, l'auditeur peut également être amené à modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, par exemple, en décidant de réaliser des contrôles substantifs à la fin de l'exercice plutôt qu'à une date intercalaire.

5. L'évaluation du risque d'anomalie significative au niveau des comptes pris dans leur ensemble découle en partie de la compréhension acquise par l'auditeur de l'environnement général de contrôle interne. Un environnement général de contrôle interne efficace peut permettre à l'auditeur d'augmenter son niveau de confiance dans le contrôle interne et dans la fiabilité des éléments probants générés en interne au sein de l'entité, et donc, par exemple, lui permettre de mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intercalaire plutôt qu'à la fin de l'exercice. S'il existe des faiblesses dans l'environnement général de contrôle interne, l'auditeur réalise en principe davantage de procédures d'audit à la fin de l'exercice qu'en période intercalaire, recherche plus d'éléments probants par le biais de contrôles substantifs, modifie la nature des procédures d'audit pour collecter des éléments probants plus convaincants ou augmente le nombre de sites à contrôler.

6. De telles considérations ont, dès lors, une influence significative sur l'approche globale d'audit retenue par l'auditeur en privilégiant par exemple, une approche principalement fondée sur les contrôles substantifs (approche substantive) ou une approche qui recourt aussi bien aux tests de procédures qu'aux contrôles substantifs (une approche mixte).

.3 Procédures d'audit prenant en compte les risques d'anomalie significative au niveau de chaque assertion

7. L'auditeur définit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue prennent en compte son évaluation des risques d'anomalie significative au niveau de chaque assertion.

L'objectif est d'établir un lien clair entre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires et l'évaluation du risque.

8. Lorsqu'il définit les procédures d'audit à mettre en œuvre, l'auditeur prend en considération les éléments suivants:

- Le caractère significatif du risque;
- La probabilité qu'une anomalie significative se présente;
- Les caractéristiques de la catégorie d'opérations, du solde de compte, ou de l'information donnée;
- La nature des contrôles internes spécifiques effectués par l'entité et en particulier s'ils sont manuels ou automatisés;
- Le fait que l'auditeur s'attende à collecter des éléments probants pour déterminer si les contrôles internes de l'entité sont efficaces dans la prévention, la détection et la correction d'anomalies significatives.

La nature des procédures d'audit est de la plus haute importance pour apporter des réponses à l'évaluation des risques.

9. L'évaluation par l'auditeur d'un risque identifié au niveau d'une assertion lui permet de définir l'approche d'audit appropriée pour concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires.

Dans certains cas, l'auditeur peut considérer que ce n'est qu'en réalisant des tests de procédures qu'il peut obtenir une réponse appropriée tenant compte de son évaluation du risque d'anomalie significative pour une assertion donnée.

Dans d'autres cas, il peut estimer que la seule mise en œuvre de contrôles substantifs est justifiée et, donc, il ne jugera pas utile d'évaluer l'efficacité du contrôle interne compte tenu de l'évaluation pertinente du risque. Cela peut

être le cas lorsque les procédures d'évaluation du risque faites par l'auditeur n'ont pas identifié de contrôles internes pertinents pour cette assertion, ou lorsque tester le fonctionnement des contrôles internes serait inefficace.

Néanmoins, l'auditeur a la certitude que les seuls tests substantifs ainsi réalisés lui permettent de réduire le risque d'anomalie significative à un niveau acceptable faible. Souvent l'auditeur peut estimer qu'une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles substantifs est une approche efficace. Indépendamment de l'approche choisie, l'auditeur définit et met en œuvre des contrôles substantifs pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte, et information donnée significatifs comme requis au paragraphe 49.

10. Dans le cas de très petites entités, il se peut qu'il y ait très peu de procédures de contrôle interne qui puissent être identifiées par l'auditeur. Pour cette raison, les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur sont essentiellement des contrôles substantifs. Dans de tels cas, outre les points mentionnés au paragraphe 8 ci-dessus, l'auditeur détermine si en l'absence de contrôle interne, il est possible de collecter suffisamment d'éléments probants appropriés.

.4 La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires

.4.1 NATURE

11. La nature des procédures d'audit complémentaires découle

- de leur objectif (tests de procédures ou contrôles substantifs) et
- de leur type, à savoir, inspection, observation, demande d'informations, confirmation, vérification arithmétique, recalcul, ou procédures analytiques.

Certaines procédures d'audit peuvent être plus appropriées pour certaines assertions que pour d'autres. Par exemple, au regard des produits d'exploitation, les tests de procédures peuvent permettre de conclure quant au risque d'anomalie en matière d'exhaustivité, tandis que les contrôles substantifs peuvent être plus satisfaisants au niveau du risque lié à l'assertion d'existence.

11. Le choix des procédures d'audit fait par l'auditeur est basé sur l'évaluation du risque. Plus l'évaluation du risque faite par l'auditeur est élevée, plus les éléments probants recherchés par l'auditeur au moyen des contrôles substantifs doivent être fiables et pertinents. Ceci peut avoir un impact à la fois sur le type de procédures d'audit à mettre en œuvre et sur leur association.

Par exemple, l'auditeur peut se faire confirmer par confirmation directe l'exhaustivité des termes d'un contrat avec un tiers, et de plus, procéder à l'examen approfondi du contrat.

12. En définissant les procédures d'audit à mettre en œuvre, l'auditeur considère les raisons qui l'ont conduit à son évaluation du risque d'anomalie significative au niveau de l'assertion pour

- Chaque catégorie d'opérations,
- Chaque solde de compte et
- Chaque information donnée.

Cela nécessite de prendre en considération à la fois les caractéristiques particulières de chaque catégorie d'opérations, solde de compte, ou d'information donnée (i.e., les risques inhérents) mais aussi de vérifier si l'évaluation du risque faite par l'auditeur tient compte des contrôles internes réalisés par l'entité (i.e., le risque lié au contrôle).

Par exemple, si l'auditeur considère qu'il existe un risque particulièrement faible qu'une anomalie significative puisse exister compte tenu des caractéristiques particulières d'une catégorie d'opérations sans tenir compte des contrôles internes le concernant, il peut juger que la seule mise en œuvre de procédures analytiques substantives est suffisante. A l'inverse, s'il estime qu'il existe un risque particulièrement faible qu'une anomalie significative puisse exister en raison des contrôles internes efficaces mis en place par l'entité et qu'il projette de définir des contrôles substantifs sur la base du fonctionnement efficace de ces contrôles internes, alors il exécute des tests de procédures pour collecter des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles

internes. Ceci peut être le cas, par exemple, pour une catégorie d'opérations globalement identiques, non complexes qui sont exécutées de façon habituelle et qui sont contrôlées par le système informatique de l'entité.

13. L'auditeur obtient des éléments probants portant sur l'exactitude et l'exhaustivité de l'information produite par le système informatique de l'entité lorsque cette information est utilisée dans l'exécution des procédures d'audit. Par exemple, si l'auditeur utilise une information non financière ou des données budgétaires produites par le système informatique de l'entité lors de l'exécution des procédures d'audit, tels que des contrôles analytiques substantifs ou des tests de procédures, il collecte des éléments probants portant sur l'exactitude et l'exhaustivité de telles informations.

.4.2 CALENDRIER

14. Le calendrier définit le moment où les procédures d'audit sont exécutées ou la période ou la date sur lesquelles les éléments probants portent.
15. L'auditeur peut mettre en œuvre des tests de procédures ou des contrôles substantifs à une date intercalaire ou à la fin de l'exercice.
16. Plus le risque d'anomalie significative est élevé, plus il est probable qu'il décide qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des contrôles substantifs proches ou à la fin de l'exercice, plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple, mettre en œuvre des procédures d'audit dans des sites sélectionnés sans annonce préalable).
17. Par ailleurs, mettre en œuvre des procédures d'audit avant la fin de l'exercice peut aider l'auditeur à identifier des problèmes significatifs très tôt au cours de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à développer une approche d'audit efficace en réponse à ces problèmes.

18. Si l'auditeur met en œuvre des tests de procédures ou des contrôles substantifs avant la fin de l'exercice, il prend en considération la nécessité de collecter des éléments probants additionnels pour la période restant à courir jusqu'à la fin de l'exercice (cf. paragraphes 37 à 38 et 56 à 61).

19. Lorsqu'il considère à quel moment il doit mettre en œuvre des procédures d'audit, l'auditeur tient également compte des points suivants:

L'environnement de contrôle interne ;

Le moment où l'information pertinente est disponible (par exemple, des fichiers informatiques peuvent être effacés par la suite, ou des contrôles physiques peuvent avoir lieu seulement à certains moments) ;

La nature du risque (par exemple, s'il y a un risque de surévaluation des produits pour satisfaire aux prévisions de bénéfices par la création postérieure de faux contrats de vente, l'auditeur peut souhaiter examiner les contrats en cours au dernier jour de l'exercice) ;

L'exercice ou la date sur laquelle portent les éléments probants.

20. Certaines procédures d'audit ne peuvent être mises en œuvre qu'à la fin de l'exercice ou après cette date, par exemple, le rapprochement entre les comptes et les livres comptables et l'examen des ajustements faits au cours de la préparation des comptes. S'il y a un risque que l'entité ait comptabilisé indûment des contrats de ventes ou que des opérations n'aient pas été achevées à la fin de l'exercice, l'auditeur met en œuvre des procédures en vue d'apporter des réponses à ce risque spécifique.

Par exemple, quand les opérations sont individuellement significatives ou qu'une erreur de séparation des exercices peut conduire à une anomalie significative, l'auditeur inspecte normalement les opérations proches de la fin de l'exercice.

.4.3 ETENDUE

21. L'étendue couvre le nombre de procédures d'audit spécifiques à mettre en œuvre, par exemple, la taille de l'échantillon ou le nombre d'observations à faire sur une procédure de contrôle interne donnée.
22. L'étendue d'une procédure d'audit est déterminée par le jugement de l'auditeur après prise en compte du caractère significatif, de l'évaluation du risque et du niveau d'assurance qu'il prévoit d'obtenir.
23. En particulier, l'auditeur augmente normalement l'étendue des procédures d'audit quand le risque d'anomalie significative augmente.
24. Cependant, l'augmentation de l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit elle-même est pertinente pour ce risque spécifique ; c'est pourquoi, la nature même de la procédure d'audit est la considération la plus importante.
25. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre un plus grand nombre de tests sur des opérations informatisées et des fichiers comptables. De telles techniques peuvent être utilisées :
- Pour sélectionner des échantillons d'opérations à partir de fichiers informatiques clés,
 - Pour trier des opérations ayant des caractéristiques spécifiques, ou
 - Pour tester une population entière plutôt qu'un échantillon.
26. Des conclusions correctes peuvent normalement être tirées en utilisant des approches par échantillonnage.
- Néanmoins,
- Si l'échantillon sélectionné est trop faible, l'approche par échantillonnage n'est pas appropriée pour atteindre l'objectif d'audit fixé, ou
 - Si les erreurs trouvées ne sont pas suivies de manière appropriée, il y aura un risque non acceptable que la conclusion de l'auditeur basée sur cet échantillon soit différente de la conclusion tirée si la population entière avait été soumise à la même procédure d'audit.
- La norme « Méthodes de sondages » définit les modalités d'application de l'utilisation de la méthode de l'échantillonnage.

27. La présente norme considère l'utilisation en association de différentes procédures d'audit comme un des aspects de la nature même des tests, tel que discuté précédemment. Néanmoins, l'auditeur doit se demander si l'étendue des tests est appropriée lorsqu'il effectue différentes procédures d'audit en association.

.5 Tests de procédures

28. L'auditeur met en œuvre des tests de procédures lorsque son évaluation du risque nécessite de juger l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes ou lorsque des contrôles substantifs seuls ne fournissent pas suffisamment d'éléments probants appropriés au niveau de l'assertion.

29. **Quand l'évaluation du risque d'anomalie significative faite par l'auditeur au niveau de l'assertion nécessite de prévoir que les contrôles internes fonctionnent avec efficacité, il met en œuvre des tests de procédures pour collecter suffisamment d'éléments probants appropriés assurant que les contrôles internes ont fonctionné avec efficacité aux moments pertinents au cours de la période auditée.** Voir paragraphes 39 à 44 ci-dessous concernant la question de l'utilisation d'éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes collectés lors des audits antérieurs.

30. L'évaluation du risque d'anomalie significative faite par l'auditeur au niveau de l'assertion peut nécessiter d'obtenir l'assurance d'un fonctionnement efficace des contrôles internes, dans ce cas, l'auditeur met en œuvre des tests de procédures pour collecter des éléments probants portant sur l'efficacité de leur fonctionnement. Les tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles internes portent seulement sur les contrôles internes qu'il a déterminés comme conçus pour empêcher, ou détecter et corriger, une anomalie significative dans une assertion.

31. **Si, en conformité avec le paragraphe 115 de la norme MSA 310« connaissances des activités », l'auditeur a déterminé qu'il n'est pas**

possible ou réalisable de réduire les risques d'anomalie significative au niveau de l'assertion à un niveau acceptable faible au moyen d'éléments probants collectés à partir de contrôles substantifs uniquement, il doit réaliser des tests de procédures appropriés sur le contrôle interne pour collecter des éléments probants quant à l'efficacité de son fonctionnement.

Par exemple, comme indiqué dans le *paragraphe 115* de ladite norme, l'auditeur peut être dans l'impossibilité d'élaborer des contrôles substantifs efficaces qui fournissent par eux-mêmes suffisamment d'éléments probants appropriés au niveau de l'assertion lorsqu'une entité conduit son activité en utilisant un environnement informatique et qu'aucune documentation des opérations n'est produite ou conservée autrement que par le système informatique.

32. Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes diffère de la collecte d'éléments probants sur l'application des contrôles internes. Lorsqu'au cours de la procédure d'évaluation des risques, l'auditeur collecte des éléments probants sur l'application des contrôles internes, il examine si les contrôles internes pertinents existent et si l'entité les utilise. Lorsqu'il met en œuvre des tests pour vérifier l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes, il collecte des éléments probants montrant que ces contrôles fonctionnent efficacement. Cela comprend la collecte d'éléments probants sur la façon dont les contrôles internes ont été appliqués aux moments pertinents pendant la période auditée, la pérennité avec laquelle ils ont été appliqués, et par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués. Si des contrôles internes substantiellement différents ont été utilisés à des moments différents au cours de la période auditée, l'auditeur les prend en considération chacun séparément. L'auditeur peut estimer que tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes en même temps qu'évaluer leur conception et collecter des éléments probants portant sur leur application, est efficace.

33. Bien que certaines procédures d'évaluation du risque que l'auditeur met en œuvre pour évaluer la conception des contrôles internes et pour déterminer s'ils ont été appliqués, peuvent ne pas être spécifiquement conçues comme des tests de procédures, elles peuvent néanmoins fournir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes et, par conséquent,

servir de tests de procédures. Par exemple, l'auditeur peut avoir demandé des renseignements concernant l'utilisation faite par la direction des budgets, avoir observé les comparaisons faites par la direction entre des charges mensuelles budgétées et les charges réelles, et avoir inspecté les rapports d'analyse des écarts entre les montants budgétés et réels. Ces procédures d'audit fournissent des connaissances quant à la conception des politiques budgétaires de l'entité et quant à leur application, et peuvent aussi fournir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires dans la prévention et la détection d'anomalies significatives dans la présentation des charges. Dans de tels cas, l'auditeur évalue si les éléments probants fournis par ces procédures d'audit sont suffisants.

.5.1 NATURE DES TESTS DE PROCEDURES

34. L'auditeur sélectionne des procédures d'audit pour obtenir l'assurance de l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes. Plus le niveau attendu d'assurance augmente, plus l'auditeur recherche des éléments probants fiables. Dans les cas où l'auditeur adopte une approche comprenant principalement des tests de procédures, en particulier afférents à des risques pour lesquels il n'est pas possible ou réalisable de collecter suffisamment d'éléments probants appropriés par des contrôles substantifs, il met en œuvre en principe des tests de procédures afin d'obtenir un niveau d'assurance plus élevé quant à l'efficacité de leur fonctionnement.

35. **L'auditeur effectue d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations ou d'explications afin de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes.** Bien que ne visant pas à l'obtention d'une compréhension de la conception et de l'application des contrôles internes, les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes comprennent normalement les mêmes types de procédures d'audit que ceux utilisés pour évaluer la conception et l'application des contrôles internes, et peuvent aussi inclure une ré-exécution du contrôle par l'auditeur. Comme une demande d'informations ou d'explications uniquement n'est pas suffisante,

l'auditeur utilise une association de procédures d'audit pour collecter suffisamment d'éléments probants appropriés portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes. Ces contrôles internes soumis à des tests tels que des demandes d'informations ou d'explications associées à une inspection ou une ré-exécution fournissent normalement plus d'assurance que les contrôles internes pour lesquels les éléments probants ne consistent qu'en demande d'informations et en observation.

Par exemple, l'auditeur peut demander des informations et observer les procédures de l'entité pour l'ouverture du courrier et le traitement des encaissements pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes sur les encaissements.

Parce qu'une observation n'est pertinente qu'au moment où elle a été réalisée, l'auditeur complète normalement l'observation avec des demandes d'informations au personnel de l'entité, et peut aussi inspecter la documentation à propos de la réalisation de tels contrôles internes à d'autres moments pendant l'exercice audité afin de collecter suffisamment d'éléments probants appropriés.

36. La nature d'un contrôle interne particulier influence le type de procédures d'audit requises pour collecter des éléments probants prouvant que le contrôle a été effectué correctement aux moments pertinents pendant la période sur laquelle porte l'audit. Pour certains contrôles internes, l'efficacité du fonctionnement est prouvée par la documentation. Dans de tels cas, l'auditeur peut décider d'inspecter la documentation pour collecter des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement. Néanmoins, pour d'autres contrôles internes, une telle documentation peut ne pas être disponible ou pertinente.

Par exemple, la documentation d'une opération peut ne pas exister à cause de certains facteurs dans l'environnement de contrôle interne, tels que la méthode de délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou pour certains types d'activités de contrôle interne telles que des activités de contrôle interne exécutées par ordinateur. Dans de telles circonstances, les éléments probants portant sur l'efficacité de leur fonctionnement peuvent être collectés par demande d'informations et d'explications en

association avec d'autres procédures d'audit telles que l'observation ou l'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur.

37. Lors de la conception de tests de procédures, l'auditeur tient compte du besoin de collecter des éléments probants attestant du fonctionnement efficace des contrôles internes directement liés aux assertions mais aussi des autres contrôles internes indirects dont ces contrôles dépendent.

Par exemple, l'auditeur peut identifier la revue faite par un utilisateur d'un rapport d'exceptions de ventes présentant les dépassements de limite de crédit autorisée par client, comme un contrôle interne directement lié à une assertion. Dans de tels cas, l'auditeur évalue l'efficacité de la revue du rapport faite par l'utilisateur et aussi des contrôles internes liés à l'exactitude de l'information contenue dans le rapport (par exemple, les contrôles internes généraux portant sur l'environnement informatique).

38. Pour le cas d'un contrôle interne automatisé, en raison de l'uniformité inhérente au traitement des opérations par le système informatique, les éléments probants portant sur son application, considérés en association avec les éléments probants collectés en matière d'efficacité du fonctionnement des contrôles internes généraux de l'entité (et en particulier, les contrôles internes sur les modifications de programmes) peuvent fournir des éléments probants substantiels portant sur l'efficacité de son fonctionnement durant la période concernée.

39. Pour répondre à l'évaluation du risque, l'auditeur peut élaborer un test de procédures à mettre en œuvre conjointement avec un test de détails sur la même opération. L'objectif des tests de procédures est d'évaluer si un contrôle fonctionne de façon efficace. L'objectif des tests de détails est de détecter les anomalies significatives au niveau de l'assertion. Bien que ces objectifs soient différents, les deux peuvent être accomplis simultanément par l'exécution d'un test de procédures et d'un test de détails sur la même opération, aussi connus comme un test à objectif double.

Par exemple, l'auditeur peut contrôler une facture pour déterminer si elle a été approuvée et pour collecter des éléments probants substantifs de l'opération. L'auditeur prend soigneusement en considération la conception et l'évaluation de tels tests pour atteindre les deux objectifs.

40. L'absence d'anomalies détectées par un contrôle substantif ne fournit pas d'éléments probants prouvant que les contrôles internes liés à l'assertion testée sont efficaces. Néanmoins, les anomalies que l'auditeur détecte lors de l'exécution de contrôles substantifs sont prises en compte lorsqu'il évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes concernés. Une anomalie significative détectée par les procédures de l'auditeur qui n'a pas été identifiée normalement par l'entité, indique l'existence d'une faiblesse significative du contrôle interne, qui est communiquée à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

.5.2. CALENDRIER DES TESTS DE PROCEDURES

41. Le calendrier des tests de procédures dépend des objectifs de l'auditeur et détermine la période de fiabilité de ces contrôles. Si l'auditeur teste des contrôles internes à un moment particulier, il ne collecte que des éléments probants portant sur le fait que les contrôles internes fonctionnaient réellement à ce moment-là. Néanmoins, s'il teste les contrôles internes pendant toute une période donnée, il collecte des éléments probants concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne pendant cette période.

42. Des éléments probants relatifs uniquement à un moment précis peuvent être suffisants pour satisfaire l'objectif de l'auditeur, par exemple, en testant les contrôles internes sur le processus d'inventaire physique de l'entité à la fin de l'exercice. Si, par contre, l'auditeur recherche des éléments probants portant sur l'efficacité d'un contrôle interne sur une période donnée, les éléments probants relatifs uniquement à un moment précis peuvent être insuffisants et l'auditeur complète ces tests avec d'autres tests de procédures de contrôle interne qui sont capables de fournir des éléments probants que le contrôle interne a fonctionné

réellement aux moments pertinents de la période auditée. De tels autres tests peuvent consister en tests du pilotage effectué par l'entité elle-même sur ses contrôles internes.

43. Lorsque l'auditeur collecte des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes durant une période intercalaire, il doit déterminer les éléments probants additionnels qu'il doit collecter pour la période restant à courir.

En déterminant cela, il considère le caractère significatif de l'évaluation des risques d'anomalie significative au niveau de l'assertion, les contrôles internes spécifiques qui ont été testés pendant la période intercalaire, le niveau d'assurance obtenu quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles, la durée de la période restant à courir, dans quelle mesure il compte réduire les contrôles substantifs complémentaires compte tenu du niveau de confiance placé dans les contrôles internes, et l'environnement de contrôle interne. L'auditeur collecte des éléments probants sur la nature et l'étendue de tous les changements significatifs dans le contrôle interne, y compris les changements dans le système d'information, les procédures et le personnel qui sont intervenus postérieurement à la période intercalaire.

44. Des éléments probants additionnels peuvent être collectés, par exemple, en étendant les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes sur la période restant à courir ou en testant le pilotage effectué par l'entité elle-même sur ses contrôles internes.

45. Si l'auditeur prévoit dans sa planification d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes collectés lors des audits précédents, il doit collecter des éléments probants pour savoir si des changements dans ces contrôles internes spécifiques ont eu lieu postérieurement à l'audit précédent. L'auditeur doit collecter des éléments probants, attestant si de tels changements se sont produits, au moyen d'une demande d'informations ou d'explications en association avec une observation ou une inspection afin de confirmer la compréhension de ces contrôles internes spécifiques. La norme « éléments

probants » prévoit que l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour établir le caractère permanent de la pertinence des éléments probants collectés au cours des exercices précédents lorsqu'il prévoit d'utiliser les éléments probants pour l'exercice en cours. Par exemple, lors de l'audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il collecte des éléments probants pour déterminer si des modifications dans le contrôle automatisé ont eu lieu qui affecteraient son fonctionnement efficace et continu, par exemple, par la demande d'informations et d'explications à la direction et par l'inspection des fichiers d'intervention qui indiquent les contrôles internes qui ont été changés. Le fait de prendre en considération les éléments probants portant sur ces modifications peut entraîner soit une augmentation, soit une diminution des éléments probants attendus, devant être collectés durant l'exercice en cours, relativement à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes.

46. Si l'auditeur prévoit dans sa planification de s'appuyer sur des contrôles internes qui ont changé depuis qu'ils ont été testés pour la dernière fois, il doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles internes lors de l'audit en cours. Des changements peuvent affecter la pertinence des éléments probants collectés au cours des exercices précédents de manière tellement importante qu'ils ne peuvent plus servir de base continue d'assurance. Par exemple, des modifications de système qui permettent à une entité de recevoir un nouveau rapport du système n'affectent probablement pas la pertinence des éléments probants de l'exercice précédent ; par contre, une modification de système qui implique que des données doivent désormais être cumulées ou calculées différemment, l'affecte.

47. Si l'auditeur prévoit dans sa planification de s'appuyer sur des contrôles internes qui n'ont pas changé depuis la dernière fois qu'ils ont été testés, il teste l'efficacité du fonctionnement de tels contrôles lors d'au moins un audit sur trois. Comme indiqué dans les paragraphes 40 et 44, il ne peut pas s'appuyer sur des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles internes collectés lors d'audits précédents pour des contrôles internes

qui ont changé depuis la dernière fois qu'ils ont été testés ou pour des contrôles internes qui font diminuer un risque significatif. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants collectés lors d'audits précédents pour d'autres contrôles internes est une question de jugement professionnel. De plus, la période écoulée entre les tests de tels contrôles internes est aussi une question de jugement professionnel, mais ne peut pas excéder deux ans.

48. En envisageant s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes collectés lors des audits précédents, et, si oui, la durée de la période qui peut s'écouler avant de re-tester un contrôle, l'auditeur tient compte des éléments suivants :

L'efficacité des autres éléments de contrôle interne, incluant l'environnement de contrôle interne, le pilotage effectué par l'entité elle-même sur ses contrôles internes, et le processus d'évaluation du risque de l'entité ;

Les risques provenant des caractéristiques du contrôle interne, notamment si les contrôles internes sont manuels ou automatisés, pour une discussion sur les risques spécifiques provenant des éléments manuels et automatisés d'un contrôle interne) ;

L'efficacité des contrôles internes informatiques généraux ;

L'efficacité du contrôle interne et son application par l'entité, notamment la nature et l'étendue des écarts dans l'application du contrôle interne déduits des tests d'efficacité du fonctionnement lors des audits précédents ;

Si l'absence de modification d'un contrôle interne particulier crée un risque dans un environnement en changement ;

Le risque d'anomalie significative et l'étendue de la confiance placée sur ce contrôle interne.

En général, plus le risque d'anomalie significative est élevé, ou plus la confiance en ces contrôles internes est élevée, plus la période de temps écoulé entre leur contrôle, le cas échéant, est susceptible d'être courte. Les facteurs qui diminuent normalement la période écoulée entre les tests d'un contrôle interne, ou qui

conduisent à ne pas s'appuyer sur les éléments probants collectés lors des audits précédents, incluent les éléments suivants:

Un faible environnement de contrôle interne.

Un faible pilotage des contrôles internes.

Une intervention manuelle significative dans les contrôles internes concernés.

Des changements de personnel qui affectent significativement le fonctionnement du contrôle interne.

Un environnement en changement qui induit un besoin de modification du contrôle interne.

Des contrôles internes informatiques généraux faibles.

49. Lorsqu'il y a un certain nombre de contrôles internes pour lesquels l'auditeur juge approprié d'utiliser les éléments probants collectés lors des audits précédents, il teste l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles internes lors de chaque audit. La raison de cette exigence est d'écarter la possibilité que l'auditeur applique l'approche du paragraphe 41 à tous les contrôles internes sur lesquels il propose de s'appuyer, mais teste tous ces contrôles internes sur une seule période d'audit sans tester les contrôles internes sur les deux périodes d'audit postérieures. En plus de fournir des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes testés lors de l'audit en cours, l'exécution de tels tests fournit des preuves complémentaires de l'efficacité permanente de l'environnement de contrôle interne, et contribue dès lors à la décision de savoir s'il est approprié ou non de s'appuyer sur des éléments probants collectés lors des audits précédents. Par conséquent, quand l'auditeur détermine qu'il est approprié d'utiliser les éléments probants collectés lors des audits précédents pour un certain nombre de contrôles internes, il prévoit de tester un nombre suffisant de contrôles internes dans cette population pour chaque période d'audit, et au minimum, **chaque contrôle est testé au moins tous les trois audits.**

50. Lorsque, en conformité avec la norme « connaissance des activités », lors de son évaluation du risque, l'auditeur a déterminé qu'un risque d'anomalie significative au niveau de l'assertion est un risque significatif et qu'il prévoit de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes destinés à faire diminuer ce risque significatif, il collecte les éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles internes à partir de tests de procédures exécutés durant la période en cours. Plus le risque d'anomalie significative est élevé, plus il collecte d'éléments probants montrant que les contrôles internes pertinents sont exécutés de façon efficace. Par conséquent, bien que l'auditeur tienne souvent compte d'informations obtenues au cours des audits précédents lors de la conception des tests de procédures pour faire diminuer un risque significatif, il ne s'appuie pas sur les éléments probants collectés lors d'un audit précédent concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes relatifs à de tels risques, mais collecte des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes relatifs à de tels risques pour l'exercice en cours.

.5.3 • TENDUE DES TESTS DE PROCEDURES

51. L'auditeur conçoit des tests de procédures pour collecter des éléments probants suffisants et appropriés prouvant que les contrôles internes fonctionnaient réellement pendant toute la période examinée. L'auditeur peut prendre en compte les éléments suivants pour déterminer l'étendue de ses tests de procédures:

- La fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité pendant la période ;
- La durée pendant la période d'audit durant laquelle l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne ;
- La pertinence et la fiabilité des éléments probants à collecter pour démontrer que le contrôle prévient, détecte et corrige les anomalies significatives au niveau de l'assertion ;

La portée des éléments probants collectés à partir des tests sur d'autres contrôles internes relatifs à l'assertion ;

La façon dont l'auditeur prévoit de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne dans l'évaluation du risque (et de cette manière de réduire les contrôles substantifs relatifs à la fiabilité d'un tel contrôle) ;

L'écart attendu par rapport au contrôle interne ;

- 52.Plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes dans l'évaluation du risque, plus l'étendue de ses tests de procédures est vaste. De plus, si le taux de l'écart attendu d'un contrôle interne augmente, l'auditeur augmente l'étendue des tests de procédures. Néanmoins, l'auditeur évalue si le taux d'écart attendu indique que le contrôle interne ne sera pas suffisant pour réduire le risque d'anomalie significative au niveau de l'assertion à celui qu'il a évalué. Si le taux d'écart attendu est trop élevé, l'auditeur peut juger que des tests de procédures pour une assertion particulière peuvent ne pas être efficaces.
- 53.En raison de la cohérence inhérente à un système informatique, l'auditeur peut ne pas avoir besoin d'augmenter l'étendue des tests du contrôle interne automatisé. Un contrôle interne automatisé fonctionne de manière régulière sauf si le programme est changé (y compris les tables, les fichiers ou autres données permanentes utilisées par le programme). Quand l'auditeur a estimé que le contrôle interne automatisé fonctionne comme prévu (ce qui peut être fait lors de la première application du contrôle interne ou à toute autre date), il prévoit de réaliser des tests pour déterminer que ce contrôle interne continue à fonctionner de façon efficace. De tels tests peuvent inclure ceux prévus pour déterminer que les changements ne sont pas apportés au programme sans être soumis aux contrôles internes appropriés relatifs aux changements de programme que la version autorisée du programme est utilisée pour le traitement des opérations, et que les autres contrôles internes généraux pertinents sont effectivement en place. De tels tests peuvent aussi inclure ceux pour s'assurer que des changements n'ont pas été apportés au programme, comme cela pourrait être le cas lorsque l'entité utilise des logiciels d'applications standards sans les modifier

ou les maintenir. Par exemple, l'auditeur peut inspecter le document de l'administrateur de la sécurité informatique pour collecter des éléments probants relatifs au fait qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu durant la période.

.6 Contrôles substantifs

54.Des contrôles substantifs sont réalisés en vue de détecter des anomalies significatives au niveau de l'assertion, et comprennent des tests de détails des catégories d'opérations, des soldes des comptes et des informations données dans l'annexe, ainsi que des contrôles substantifs analytiques. L'auditeur planifie et réalise des contrôles substantifs pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalie significative.

55.**Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalie significative, l'auditeur conçoit et met en œuvre des contrôles substantifs pour chaque catégorie significative d'opérations, chaque solde des comptes, et chaque information donnée.** Cette exigence reflète le fait que l'évaluation du risque par l'auditeur est subjective et peut ne pas être suffisamment précise pour identifier tous les risques d'anomalie significative. De plus, il existe des limites inhérentes au contrôle interne, comme par exemple le fait qu'il puisse être contourné par la direction. Par conséquent, même si l'auditeur estime que le risque d'anomalie significative peut être réduit à un niveau acceptable faible en réalisant uniquement tests de procédures pour une assertion particulière relative à une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information donnée (voir paragraphe n° 8), il réalise toujours des contrôles substantifs pour chaque catégorie significative d'opérations, chaque solde de compte, et chaque information donnée.

56.**Les contrôles substantifs de l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives aux processus de clôture des comptes :**

- **Rapprochement des comptes avec les états comptables sous-jacents ;**
et
- **Examen des écritures comptables significatives et des autres ajustements effectués lors du processus d'élaboration des comptes.**

La nature et l'étendue de l'examen par l'auditeur des écritures comptables et des autres ajustements dépendent de la nature et de la complexité du processus d'élaboration de l'information financière de l'entité et des risques d'anomalies significatives relatifs.

57. Lorsque, conformément à la norme « connaissance des activités », lors de son évaluation du risque, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalie significative au niveau de l'assertion, est significatif, il doit mettre en œuvre des contrôles substantifs qui répondent spécifiquement à ce risque.

Par exemple, si l'auditeur identifie que la direction est sous pression pour atteindre les bénéfices attendus, il peut y avoir un risque que la direction majore le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment le chiffre d'affaires relatif à des accords commerciaux dont les termes empêchent la comptabilisation immédiate du chiffre d'affaires ou en facturant des ventes avant l'expédition.

Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, mettre en œuvre des confirmations externes non seulement pour confirmer les soldes de comptes, mais aussi pour confirmer les termes des accords commerciaux, tels que la date, les termes de retour et de livraison.

De plus, l'auditeur peut également compléter de telles confirmations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité concernant les modifications des accords commerciaux et les conditions de livraison.

58. Si l'approche d'audit des risques significatifs ne comprend que des contrôles substantifs, les procédures d'audit appropriées pour aborder de tels risques significatifs comprennent des tests de détails isolés ou une association de tests de détails et de contrôles substantifs analytiques. L'auditeur tient compte des modalités d'application figurants aux paragraphes 53 à 64 lorsqu'il met en œuvre la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs relatifs aux risques significatifs. Afin de collecter suffisamment d'éléments probants appropriés, les contrôles substantifs afférents aux risques significatifs sont le plus souvent

conçus pour collecter des éléments probants fournissant une grande valeur probante.

.6.1 NATURE DES CONTROLES SUBSTANTIFS

59. Les contrôles substantifs analytiques sont généralement plus adaptés à des grandes quantités d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps. Les tests de détails sont normalement plus appropriés pour collecter des éléments probants sur certaines assertions relatives à des soldes des comptes, y compris l'existence et l'évaluation. Dans certaines situations, l'auditeur peut juger que la mise en œuvre de contrôles substantifs analytiques isolés peut suffire à réduire le risque d'anomalie significative à un niveau acceptable faible.

Par exemple, l'auditeur peut juger que la mise en œuvre de contrôles substantifs analytiques isolés répond à l'évaluation du risque d'anomalie significative pour une catégorie d'opérations dans le cas où son évaluation du risque serait étayée par des éléments probants collectés lors de la mise en œuvre de tests sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.

Dans d'autres situations, l'auditeur peut juger que des seuls tests de détails sont appropriés ou qu'une association de contrôles substantifs analytiques et de tests de détails apporteront une meilleure réponse à l'évaluation des risques.

60. L'auditeur conçoit des tests de détail pour répondre à l'évaluation des risques en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'atteindre le degré d'assurance prévu au niveau de l'assertion. Lors de la conception de contrôles substantifs relatifs aux assertions d'existence ou d'occurrence, l'auditeur sélectionne parmi les éléments contenus dans un solde de compte et collecte des éléments probants le concernant. Par contre, lors de la conception de procédures d'audit relatives à l'assertion d'exhaustivité, l'auditeur sélectionne parmi les éléments probants qui indiquent qu'un élément doit être compris dans le solde figurant dans les comptes concernés et examine si cet élément y est bien inclus. Par exemple, l'auditeur peut inspecter les

décaissements postérieurs à la clôture afin de déterminer si des achats ont été omis des comptes fournisseurs.

61. Lors de la conception des contrôles substantifs analytiques, l'auditeur prend en compte des questions suivantes :

La pertinence de l'utilisation de contrôles substantifs analytiques étant donné les assertions ;

La fiabilité des données, internes ou externes, à partir desquelles les prévisions des montants ou des ratios enregistrés sont élaborées.

Si les prévisions sont suffisamment précises pour identifier une inexactitude significative au degré d'assurance désiré ;

Le montant de toute différence acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs escomptées.

L'auditeur envisage de tester les contrôles internes relatifs à l'élaboration par l'entité des informations qu'il utilise pour la mise en œuvre des procédures analytiques. Lorsque de tels contrôles internes sont efficaces, l'auditeur a davantage confiance dans la fiabilité de l'information et, dès lors, dans les résultats des procédures analytiques. Ou bien, l'auditeur peut étudier si l'information a déjà fait l'objet de tests d'audit au cours de la période précédente ou en cours. Lorsqu'il détermine les procédures d'audit à mettre en œuvre sur l'information servant de base aux résultats attendus des contrôles substantifs analytiques, l'auditeur tient compte des modalités d'application figurant dans la norme « • éléments probants ».

.6.2 CALENDRIER DES CONTROLES SUBSTANTIFS

62. Lorsque les contrôles substantifs sont réalisés à une date intercalaire, l'auditeur met en œuvre des contrôles substantifs supplémentaires ou des contrôles substantifs en association avec des tests de procédures pour

couvrir la période restante et pour permettre d'étendre les conclusions d'audit de la date intercalaire à la fin de période.

63. Dans certaines circonstances, les contrôles substantifs peuvent être exécutés à une date intercalaire. Cela augmente le risque que des inexactitudes existantes à la fin de la période ne soient pas détectées par l'auditeur. Ce risque est fonction de la durée de la période restante. Lorsqu'il envisage la mise en œuvre de contrôles substantifs à une date intercalaire, l'auditeur tient compte des éléments tels que les suivants:

L'environnement de contrôle interne et autres contrôles internes;

La disponibilité de l'information nécessaire pour les procédures de l'auditeur à une date ultérieure ;

L'objectif du contrôle substantif ;

L'évaluation du risque d'inexactitude significative ;

La catégorie d'opérations ou de solde des comptes ou les assertions concernées ;

La capacité de l'auditeur à réaliser des contrôles substantifs appropriés ou des contrôles substantifs associés à des tests de procédures afin de couvrir la période restante et afin de réduire le risque qu'une inexactitude qui existe en fin de période ne soit pas détectée.

64. Bien que l'auditeur ne soit pas obligé d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes afin d'avoir une base raisonnable permettant d'étendre les conclusions d'audit d'une date intercalaire à la fin de la période, il s'interroge sur le caractère suffisant des seuls contrôles substantifs pour couvrir la période restante. S'il a conclu que ces seuls contrôles substantifs ne sont pas suffisants, des tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles internes concernés ou des contrôles substantifs sont réalisés à la fin de la période

65. Quand l'auditeur a identifié des risques d'inexactitude significative dus à la fraude, en réponse à ces risques, il peut modifier le calendrier des procédures

d'audit. Par exemple, l'auditeur peut conclure qu'étant donné les risques d'inexactitude volontaire ou de manipulation, les procédures d'audit qui visent à étendre les conclusions d'audit d'une période intercalaire à la fin de la période ne sont pas efficaces. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut conclure que les contrôles substantifs doivent être réalisés à une date proche de ou à la fin de la période afin de répondre à un risque identifié d'inexactitude significative dû à la fraude.

66. Normalement, l'auditeur compare et rapproche les soldes à la fin de la période avec l'information comparable à une date intermédiaire afin d'identifier les montants qui paraissent insolites, investigate chacun de ces montants, et réalise des contrôles substantifs analytiques ou des tests de détail afin de vérifier la période écoulée. Lorsque l'auditeur prévoit dans sa planification de réaliser des contrôles substantifs analytiques concernant la période écoulée, il étudie si les soldes d'une catégorie particulière d'opérations ou les soldes des comptes sont raisonnablement prévisibles quant au montant, quant à l'importance relative et quant à la composition. L'auditeur étudie si les procédures de l'entité relatives à l'analyse et l'ajustement de ces catégories d'opérations ou soldes des comptes à une date intercalaire et à l'établissement des procédures de séparation des exercices sont appropriées. De plus, l'auditeur étudie si le système informatique afférent à l'information financière fournit, pour les soldes des comptes à la fin de la période et pour les opérations de la période restante, une information suffisante afin de permettre d'investiguer: les opérations inhabituelles significatives ou les écritures comptables (y compris celles proches de ou à la fin de la période); les autres sources de variations significatives, ou les variations attendues qui n'ont pas eu lieu; ainsi que les modifications de composition des catégories d'opérations ou de soldes des comptes. Les contrôles substantifs relatifs à la période restante dépendent de la réalisation par l'auditeur de tests de procédures.

67. Si des inexactitudes sont détectées dans des catégories d'opérations ou des soldes des comptes à une date intercalaire, l'auditeur modifie normalement l'évaluation du risque concerné et la planification de la nature, du calendrier ou de l'étendue des contrôles substantifs portant sur la période restante et qui se

rapportent à ces catégories d'opérations ou soldes des comptes, ou il étend ou réitère de telles procédures d'audit à la fin de la période.

68. L'utilisation d'éléments probants issus de la réalisation de contrôles substantifs lors d'un audit précédent n'est pas suffisante pour répondre au risque d'inexactitude significative de la période en cours. Dans la plupart des cas, l'utilisation d'éléments probants issus de la réalisation de contrôles substantifs lors d'un audit précédent ne fournit que peu ou pas d'éléments probants pour la période en cours. Afin de pouvoir utiliser des éléments probants collectés lors d'un audit précédent comme éléments probants substantifs pour la période en cours, les éléments probants et les questions sous-jacentes concernées ne doivent pas changer fondamentalement. Un exemple d'élément probant collecté lors de la réalisation de contrôles substantifs au cours de l'audit précédent qui peut être pertinent pour l'année en cours est une consultation juridique afférente à la structure de la titrisation, qui n'a pas subi de changement durant la période en cours..

.6.3 • TENDUE DE LA MISE EN ŒUVRE DES CONTROLES SUBSTANTIFS

69. Plus le risque d'inexactitude significative est élevé, plus les contrôles substantifs sont étendus. Comme le risque d'inexactitude significative prend en compte le contrôle interne, les contrôles substantifs peuvent être davantage étendus pour tenir compte des résultats peu convainquant des tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles internes. Néanmoins, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est approprié que si la procédure d'audit elle-même est pertinente par rapport risque spécifique.

70. Lors de l'élaboration de tests de détail, l'étendue des tests est normalement prévue en termes de taille d'échantillon, qui dépend du risque d'inexactitude significative. Néanmoins, l'auditeur prend également en compte d'autres questions, notamment celle de savoir s'il est plus efficace d'utiliser d'autres moyens de sélection de tests, tels que la sélection des éléments importants ou inhabituels parmi une population par rapport à l'application d'un échantillonnage représentatif ou à la stratification de la population en sous-populations

homogènes à des fins de sondage. Lors de l'élaboration des contrôles substantifs analytiques, l'auditeur tient compte du montant de la différence avec la valeur attendue qui peut être accepté sans investigation supplémentaire. Cette détermination est influencée principalement par le caractère significatif et la cohérence avec le degré d'assurance désiré. La détermination de ce montant implique la prise en considération de la possibilité que des multiples inexactitudes dans le solde de compte spécifique, dans la catégorie d'opérations spécifique, ou dans les informations données dans l'annexe puissent s'élever au total à un montant non acceptable. Lors de l'élaboration de contrôles substantifs analytiques, l'auditeur augmente le niveau d'assurance désiré quand le risque d'inexactitude significative croît.

.7 Caractère adéquat des présentations et des informations données dans l'annexe

71. L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation des comptes en général, y compris les informations données en annexe concernées, est en conformité avec l'ensemble de règles applicable en matière de l'information financière. L'auditeur étudie si les comptes particuliers sont présentés d'une manière qui reflète la classification et la description appropriées des informations financières. La présentation des comptes en conformité avec l'ensemble de règles applicable en matière d'information financière comprend aussi la présentation adéquate des éléments significatifs. Ces éléments portent sur la forme, la présentation, et le contenu des comptes et les notes annexes, y compris, par exemple, la terminologie utilisée, le niveau de détail donné, la classification des éléments dans les états, et les bases des montants présentés. L'auditeur s'interroge sur le fait de savoir la direction a présenté un élément particulier à la lumière des circonstances et faits dont elle a connaissance à ce moment-là. Lorsqu'il évalue la présentation des comptes en général, y compris les informations données dans l'annexe concernées, l'auditeur tient compte de l'évaluation du risque d'inexactitude significative au niveau de l'assertion.

.8 • valuation du caractère suffisant et approprié des éléments probants collectés

72. Sur base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants collectés, l'auditeur apprécie si l'évaluation des risques d'inexactitude significative au niveau de l'assertion reste appropriée.

73. Un audit des comptes est un processus cumulatif et itératif. Lorsque l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit prévues dans la planification, les éléments probants collectés peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier, ou l'étendue des autres procédures d'audit prévues. L'attention de l'auditeur peut être attirée par une information qui diffère de façon significative de l'information sur laquelle s'est basée l'évaluation du risque.

Par exemple, l'étendue des erreurs que l'auditeur détecte lors de la réalisation des contrôles substantifs peut modifier son jugement quant à l'évaluation du risque et peut indiquer une faiblesse significative dans le contrôle interne.

De plus, les procédures analytiques mises en œuvre au stade de l'examen général de l'audit peuvent indiquer un risque d'inexactitude significative non détecté antérieurement.

Dans ces cas-là, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues lors de la planification, sur base de la révision de l'appréciation des risques pour toutes ou pour certaines catégories d'opérations, soldes des comptes ou informations données dans l'annexe et assertions concernées.

74. Le concept d'efficacité du fonctionnement des contrôles internes reconnaît qu'il peut y avoir des déviations dans la façon dont les contrôles internes sont appliqués par l'entité. Des déviations par rapport aux contrôles internes prescrits peuvent être causées par des facteurs tels que des changements au sein du personnel clé, des fluctuations saisonnières importantes dans la quantité des opérations et l'erreur humaine. Lorsque de telles déviations sont détectées lors de la mise en œuvre des tests de procédures de contrôle interne, l'auditeur demande des informations spécifiques afin de comprendre ces éléments et leurs conséquences potentielles, par exemple, par des demandes d'informations

au sujet du calendrier des changements de personnel ayant des fonctions clé au niveau du contrôle interne. L'auditeur détermine si les tests de procédures de contrôles internes exécutés fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles internes, si des tests de procédures de contrôles internes complémentaires sont nécessaires, ou si les risques d'inexactitude potentiels doivent être abordés par l'utilisation de contrôles substantifs.

75. L'auditeur ne peut pas présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé, et c'est pourquoi il envisage dans quelle mesure la détection d'une d'inexactitude affecte l'évaluation des risques d'inexactitude significative. Avant la conclusion de l'audit, l'auditeur évalue si le risque d'audit est réduit à un niveau faible acceptable et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit doivent être revus. Par exemple, l'auditeur revoit:

La nature, le calendrier, et l'étendue des contrôles substantifs ;

Les éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes concernés, y compris le processus d'évaluation du risque de l'entité.

76. **L'auditeur conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants collectés afin de réduire à un niveau faible acceptable le risque d'inexactitude significative dans les comptes.** En se formant une opinion, l'auditeur envisage tous les éléments probants concernés, sans prendre en compte le fait qu'ils semblent confirmer ou contredire les assertions dans les comptes.

77. Le caractère suffisant et approprié des éléments probants étayant les conclusions de l'auditeur tout au long de l'audit sont des questions de jugement professionnel. Le jugement de l'auditeur sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé par des facteurs tels que:

- L'importance relative de l'inexactitude potentielle dans l'assertion et la probabilité de son incidence significative, individuellement ou en combinaison avec d'autres inexactitudes potentielles, sur les comptes ;

L'efficacité des réactions et des contrôles internes de la direction pour répondre aux risques ;

- L'expérience obtenue au cours des audits précédents concernant les inexactitudes potentielles semblables ;
- Les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, y compris l'identification par ces procédures d'audit de cas spécifiques de fraude ou d'erreur ;
- La source et la fiabilité de l'information disponible ;
- Le caractère convainquant des éléments probants ;
- La compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

78. Si l'auditeur n'a pas obtenu des éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion significative des comptes, il essaye d'obtenir des éléments probants supplémentaires. S'il est dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il exprime une opinion avec réserve ou formule l'impossibilité d'exprimer une opinion.

.9 Documentation

79. L'auditeur consigne dans son dossier les réponses globales à l'appréciation des risques d'inexactitude significative au niveau des comptes, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires, le lien entre ces procédures et les risques détectés au niveau de l'assertion, ainsi que les résultats des procédures d'audit. De plus, si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles internes collectés lors d'audits précédents, il consigne dans son dossier les conclusions tirées sur la fiabilité de tels contrôles internes qui ont été testés au cours d'un audit

précédent. La façon dont ces éléments sont consignés dans le dossier, se fonde sur le jugement professionnel de l'auditeur. La norme "Documentation", établit des principes fondamentaux et fournit des modalités d'application relatives à la documentation dans le contexte de l'audit des comptes.

MSA 500 -ELEMENTS PROBANTS

.1 Introduction

1. L'objet de la présente norme est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la notion d'éléments probants, la collecte d'éléments probants suffisants et appropriés dans le cadre de l'audit des comptes, et les procédures permettant de les obtenir.

2. L'auditeur collecte tout au long de sa mission des éléments probants suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance raisonnable lui permettant d'exprimer une opinion sur les comptes.

.2 • éléments probants

3. Les « éléments probants » désignent les informations collectées par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ils comprennent les informations contenues dans les pièces comptables ayant conduit à l'élaboration des comptes et les autres informations. Les éléments probants, qui sont cumulatifs par nature, englobent les éléments probants collectés lors des procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit et peuvent comprendre des éléments probants collectés à partir d'autres sources telles que les audits des exercices antérieurs et les procédures de contrôle de qualité d'un cabinet en matière d'acceptation et de maintien de la mission.

4. Les pièces comptables englobent généralement les documents d'enregistrements comptables initiaux et les documents justificatifs, tels que des chèques et des documents de transferts électroniques de fonds; des factures; des contrats; le grand livre et les grands livres auxiliaires, les journaux d'écritures comptables et autres

ajustements des comptes qui ne sont pas enregistrés dans les écritures formelles; ainsi que des documents tels que les feuilles de travail et les feuilles de calcul sous-tendant l'allocation des coûts, les calculs, les rapprochements et les informations données en annexe. Les enregistrements dans les pièces comptables sont souvent initiés, inscrits, traités et présentés sous forme électronique. De plus, les pièces comptables peuvent faire partie de systèmes intégrés qui centralisent des données et couvrent tous les aspects de l'entité relatifs aux objectifs de fiabilité de l'information financière, de réalisation et d'optimisation de ses opérations et de conformité avec les lois et réglementations en vigueur.

5. Il appartient à la direction d'établir les comptes sur la base des pièces comptables de l'entité. L'auditeur collecte les éléments probants en testant les enregistrements comptables, par exemple, par voie d'analyse et d'examen, en réitérant les procédures suivies dans le processus d'élaboration des comptes, et en rapprochant les informations par nature et par application. Par la mise en œuvre de telles procédures d'audit, l'auditeur peut déterminer que les pièces comptables sont intrinsèquement cohérentes et concordent avec les comptes. Cependant, comme les pièces comptables seules ne constituent pas des éléments probants suffisants pour permettre d'exprimer une opinion sur les comptes, l'auditeur obtiendra d'autres éléments probants.
6. L'auditeur peut utiliser d'autres informations comme éléments probants comme les procès-verbaux des réunions; des confirmations de tiers; des rapports d'analystes; des données comparables concernant les concurrents (benchmarking); des manuels de contrôles internes ; les informations recueillies par l'auditeur à partir de procédures d'audit comme la demande d'informations l'observation et l'inspection ; ainsi que d'autres informations obtenues par ou mises à disposition de l'auditeur qui lui permettent de parvenir d'étayer de façon raisonnable ses conclusions.

.3 • éléments probants suffisants et appropriés

7. Le caractère suffisant concerne la quantité d'éléments probants. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments probants ; à savoir, leur pertinence et leur fiabilité en corroborant ou en détectant des anomalies dans les catégories d'opérations, les soldes des comptes, et les informations données en annexe ainsi que les assertions concernées. La quantité d'éléments probants nécessaires dépend du niveau de risque d'anomalie (plus le risque est grand, plus il faudra probablement collecter d'éléments probants) et aussi de la qualité de tels éléments probants (meilleure sera la qualité, moindre pourra être l'exigence. Par conséquent, le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont étroitement liés. Cependant, le fait de recueillir simplement plus d'éléments probants pourrait ne pas compenser leur faible qualité.

8. Certaines procédures d'audit peuvent fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, le contrôle des pièces et des documents se rapportant au recouvrement des créances en période subséquente peut fournir des éléments probants concernant l'existence et l'évaluation, mais pas forcément le caractère approprié du respect de la séparation des exercices. Par ailleurs, l'auditeur collecte souvent des éléments probants à partir de différentes sources ou de nature différente qui sont tous pertinents pour la même assertion. Par exemple, l'auditeur peut analyser la balance âgée des comptes clients et le recouvrement ultérieur des créances pour obtenir des éléments probants concernant l'évaluation de la provision pour dépréciation des créances douteuses. Par conséquent, l'obtention d'éléments probants relatifs à une assertion particulière, par exemple, l'existence physique des stocks, ne remplace pas l'obtention d'éléments probants concernant une autre assertion, par exemple, la valorisation des stocks.

9. La fiabilité des éléments probants dépend de leur origine de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été collectés. Il est possible de formuler des généralités relatives à la fiabilité de diverses sortes d'éléments

probants ; cependant, de telles généralités sont sujettes à d'importantes exceptions. Même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent en affecter la fiabilité. Par exemple, des éléments probants obtenus d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée. Tout en reconnaissant que des exceptions peuvent exister, les règles suivantes concernant la fiabilité des éléments probants peuvent être utiles :

- les éléments probants d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne
- les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les systèmes comptables et de contrôle interne sont efficaces ;
- les éléments probants obtenus directement par l'auditeur (par exemple, l'observation de la mise en œuvre d'un contrôle interne) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, la demande d'explications relative à la mise en œuvre d'un contrôle interne) ;
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents, soit papier, soit électronique, soit d'un autre genre (par exemple, un document écrit établi pendant une réunion est plus fiable qu'une interprétation verbale ultérieure des questions discutées) ;
- les éléments probants constitués de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants constitués de photocopies ou des fac-similés.

10. Un audit implique rarement l'authentification des documents ; l'auditeur n'est pas formé pour intervenir en tant qu'expert en la matière. Cependant, l'auditeur apprécie la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants, par exemple des photocopies, des fac-similés, des documents électroniques filmés, numérisés ou autres, y compris, le cas échéant, du contrôle interne relatif à leur établissement et leur mise à jour.

11. Lorsque les informations produites par l'entité sont utilisées pour mettre en œuvre des procédures d'audit, l'auditeur collecte des éléments probants en ce qui concerne l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations. Afin de permettre à l'auditeur de collecter des éléments probants fiables, l'information utilisée pour les procédures d'audit doit être suffisamment exhaustive et exacte. Par exemple, lors de la mise en œuvre de procédure d'audit sur les produits en appliquant des prix standard au volume des ventes, l'auditeur apprécie l'exactitude des informations relatives au prix ainsi que l'exhaustivité et l'exactitude des données relatives au volume des ventes. La collecte d'éléments probants concernant l'exhaustivité et l'exactitude des informations produites par le système d'information de l'entité peut être réalisée simultanément avec la procédure d'audit appliquée aux informations lorsque l'obtention de tels éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres situations, l'auditeur peut avoir obtenu des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de telles informations en testant les procédures de contrôle interne sur la production et la mise à jour de l'information. Cependant, dans certaines situations l'auditeur peut décider que des procédures d'audit complémentaires sont nécessaires. Par exemple, ces procédures complémentaires peuvent comprendre l'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur pour recalculer l'information.
12. L'auditeur obtient généralement plus d'assurance à partir d'éléments probants cohérents provenant de différentes sources ou de nature différente qu'à partir d'un élément probant considéré individuellement. De plus, la collecte d'éléments probants provenant de différentes sources ou de nature différente peut indiquer qu'un point particulier des éléments probants n'est pas fiable. Par exemple, la corroboration d'informations provenant d'une source indépendante de l'entité peut accroître l'assurance que l'auditeur obtient d'une déclaration de la direction. A l'inverse, lorsque les éléments probants obtenus d'une source ne concordent pas avec ceux obtenus d'une autre source, l'auditeur détermine les procédures additionnelles nécessaires pour lever cette incohérence.
13. L'auditeur tient compte du rapport entre les coûts liés à l'obtention d'éléments probants et l'utilité des informations obtenues. Néanmoins, la difficulté d'obtention

ou les coûts engagés ne constituent pas en eux-mêmes une raison valable susceptible de justifier l'omission d'une procédure d'audit pour laquelle il n'y a pas d'alternative.

14. En formant son opinion, l'auditeur n'examine pas toutes les informations disponibles étant donné qu'il peut généralement conclure sur la base d'approches pour sondage ou d'autres moyens de sélection d'éléments à tester. De même, l'auditeur s'appuie de préférence sur des éléments probants qui sont convaincants plutôt que concluants ; toutefois, pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur ne se satisfera pas d'éléments probants non convaincants. L'auditeur fait appel à son jugement professionnel et fait preuve esprit critique lors de l'évaluation de la quantité et de la qualité des éléments probants, et par conséquent, de leur caractère suffisant et approprié, pour étayer son opinion. .

.4 L'utilisation des assertions dans la collecte des éléments probants

15. Il appartient à la direction de présenter des comptes qui reflètent sincèrement la nature et les opérations de l'entité. En déclarant que les comptes donnent une image fidèle dans le respect de l'ensemble des règles applicables à l'information financière, la direction fait implicitement ou explicitement des assertions en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de communication des divers éléments des comptes et des informations données en annexe correspondantes.
16. **L'auditeur utilise des assertions concernant les catégories d'opérations, les soldes des comptes, ainsi que la présentation et les informations données en annexe d'une manière suffisamment détaillée pour servir de base à l'évaluation des risques d'anomalie significative, ainsi qu'à l'élaboration et l'exécution de procédures d'audit complémentaires. L'auditeur utilise des assertions dans l'évaluation des risques en tenant compte des différents types d'anomalies éventuelles qui pourraient survenir, et de cette façon, en élaborant des procédures d'audit en réponse aux risques évalués. D'autres**

normes d'exercice professionnel traitent des situations particulières dans lesquelles l'auditeur est tenu de collecter des éléments probants au niveau de l'assertion.

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

a. *Les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements survenus au cours de la période auditée :*

- i. *Réalité* - les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- ii. *Exhaustivité* - toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont enregistrés ;
- iii. *Exactitude* - les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été enregistrés de manière appropriée ;
- iv. *Séparation des exercices* - les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
- v. *Imputation* - les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

b. *Les assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :*

- i. *Existence* - les actifs et les passifs existent ;
- ii. *Droits et obligations* - l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- iii. *Exhaustivité* - tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
- iv. *Valorisation et affectation* - les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou affectation sont enregistrés de façon appropriée.

c. *Les assertions concernant la présentation et les informations données en annexe :*

- (i) Réalité et droits et obligations - les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- (ii) Exhaustivité - toutes les informations données en annexe qui auraient dû être traduites dans les comptes, ont été traduites ;
- (iii) Classification et intelligibilité - l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données en annexe sont clairement présentées ;
- (iv) Exactitude et valorisation - les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour leurs montants appropriés.

18. L'auditeur peut utiliser les assertions telles que décrites ci-avant ou il peut les exprimer différemment à condition que tous les aspects décrits ci-avant soient traités. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions concernant les opérations et les événements avec les assertions concernant les soldes des comptes. Comme autre exemple, il peut ne pas y avoir une assertion distincte liée à la séparation des exercices des opérations et des événements lorsque les assertions relatives à la réalité et à l'exhaustivité englobent une prise en compte appropriée de l'enregistrement des opérations au cours de la période comptable adéquate.

.5 Procédures d'audit pour collecter des éléments probants

19. L'auditeur collecte des éléments probants pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles se fonde son opinion en mettant en œuvre des procédures d'audit en vue de :

- a. Obtenir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne, pour apprécier des risques d'anomalie significative au niveau des comptes et au niveau de l'assertion (pour les procédures d'audit mises en

œuvre à cet effet, il est fait référence aux normes d'exercice professionnel telles que « procédures d'évaluation des risques ») ;

- b. Quand c'est nécessaire ou quand l'auditeur a estimé devoir faire ainsi, tester l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne en matière de prévention, ou de détection et de correction, des anomalies significatives au niveau de l'assertion (pour les procédures d'audit mises en œuvre à cet effet, il est fait référence aux normes d'exercices professionnel telles que « tests de procédures ») ;
- c. Détecter les anomalies significatives au niveau de l'assertion (pour les procédures d'audit mises en œuvre à cet effet, il est fait référence aux normes d'exercice professionnel telles que « contrôles substantifs » et comprennent des tests sur les catégories d'opérations, les soldes des comptes, les informations données en annexe et les contrôles substantifs analytiques) ;

20. L'auditeur met toujours en œuvre des procédures d'évaluation des risques en vue de fournir une base satisfaisante pour l'évaluation des risques au niveau des comptes et au niveau de l'assertion. Néanmoins, les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas par elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion de l'auditeur ; elles seront complétées par des procédures d'audit complémentaires sous forme de tests de procédures, si nécessaire, ainsi que des contrôles substantifs.

21. Les tests de procédures sont nécessaires dans deux situations. Lorsque l'évaluation du risque par l'auditeur se base sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne, l'auditeur est tenu de tester ces contrôles pour étayer l'évaluation du risque. De plus, quand les contrôles substantifs ne fournissent pas à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur est tenu de mettre en œuvre des tests de procédures en vue de collecter des éléments probants relatifs à l'efficacité de leur fonctionnement.

22. L'auditeur planifie et met en œuvre des contrôles substantifs qui doivent tenir compte de l'évaluation du risque d'anomalie significative, ce qui comprend, le cas

échéant, les résultats des tests de procédures. L'évaluation du risque par l'auditeur repose en toute hypothèse sur son jugement professionnel et elle peut ne pas être suffisamment précise pour identifier tous les risques d'anomalie significative. De plus, il existe des limites inhérentes au contrôle interne, telles que le risque que la direction outre passe les contrôles, la possibilité d'une erreur humaine et l'impact des changements des systèmes. Pour cette raison, les contrôles de substantifs des catégories d'opérations, des soldes des comptes et des informations données en annexe, qui sont significatifs, sont toujours exigés en vue de collecter des éléments probants suffisants et appropriés.

23. L'auditeur met en œuvre un ou plusieurs types de procédures d'audit décrites ci-après aux paragraphes 26 à 38. Ces procédures d'audit ou leurs combinaisons peuvent être utilisées comme procédures d'évaluation du risque, comme tests de procédures de contrôle interne ou comme contrôles substantifs, selon le contexte dans lequel l'auditeur les met en œuvre. Dans certaines situations, les éléments probants collectés lors d'audits antérieurs peuvent fournir des éléments probants quand l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit en vue de s'assurer de la permanence de leur pertinence.
24. La nature et le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre peuvent être affectés par le fait que certaines données comptables et autres informations peuvent n'être disponibles que sous forme électronique ou qu'à certains moments ou périodes dans le temps. Les documents de base, tels que les bons de commande, les bordereaux d'expédition, les factures et les chèques peuvent être remplacés par des messages électroniques. Par exemple, des entités peuvent faire usage du commerce électronique ou de systèmes de traitement par image. Dans le commerce électronique, l'entité et ses clients ou fournisseurs utilisent des ordinateurs reliés à un réseau public, tel qu'Internet, pour traiter électroniquement des opérations. Les opérations d'achat, d'expédition, de facturation, d'encaissement et de décaissement sont souvent accomplies entièrement par l'échange de messages électroniques entre les parties. Dans les systèmes de traitement par image, les documents sont scannés ou convertis en images électroniques pour en faciliter la conservation et le

référencement, et les documents de base peuvent ne pas être conservés après leur conversion. Certaines informations électroniques peuvent exister à un certain moment dans le temps. Néanmoins, de telles informations peuvent ne pas être récupérables après une certaine période de temps si les fichiers ont changé et s'il n'existe pas de sauvegarde des fichiers. Des politiques de conservation des données d'une entité peuvent exiger de l'auditeur qu'il demande la conservation de certaines informations pour les besoins de son examen ou qu'il mette en œuvre des procédures d'audit à un moment où l'information est disponible.

25. Lorsque l'information est sous forme électronique, l'auditeur _____ mettre en œuvre les procédures d'audit décrites ci-dessous par des techniques d'audit assistées par ordinateur.

INSPECTION DES ENREGISTREMENTS OU DES DOCUMENTS

26. L'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports. L'inspection des enregistrements ou documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source ainsi que, en cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité du système de contrôle interne sur leur production. Un exemple d'inspection utilisée comme test de contrôle est l'inspection des enregistrements ou documents pour vérifier l'autorisation.
27. Certains documents représentent directement des éléments probants quant à l'existence d'un actif, par exemple, un document représentant un instrument financier tel qu'une action ou une obligation. L'inspection de tels documents peut ne pas nécessairement fournir des éléments probants quant à la propriété ou à la valeur. De plus, l'inspection d'un contrat validé peut fournir des éléments probants pertinents pour l'application par l'entité des méthodes comptables, telles que la comptabilisation des produits.

INSPECTION DES ACTIFS CORPORELS

28. L'inspection des actifs corporels consiste en un contrôle physique des actifs. L'inspection des actifs corporels peut fournir des éléments probants fiables à propos de leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations détenus par l'entité ou quant à l'évaluation des actifs. L'observation physique du comptage des stocks s'accompagne généralement de l'inspection d'éléments d'inventaire pris individuellement.

OBSERVATION PHYSIQUE

29. L'observation physique consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. L'observation de la prise d'inventaire physique des stocks effectués par le personnel de l'entité et l'observation de l'exécution des opérations de contrôle interne sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais est limitée au moment où l'observation a lieu et par le fait que l'observation peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécutée. Voir la norme d'exercice professionnel « Eléments probants - applications spécifiques », pour des modalités d'applications relatives à l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks.

DEMANDE D'INFORMATIONS

30. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières, auprès de personnes compétentes, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure d'audit très répandue au cours d'un audit et souvent complémentaire à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations englobent les demandes écrites formelles et les demandes orales informelles. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demande d'informations.
31. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations qui n'étaient pas connues au préalable ou des éléments probants

corroborants. Les réponses peuvent au contraire également fournir des informations qui diffèrent significativement des autres informations que l'auditeur peut avoir recueillies, par exemple, des informations sur la possibilité pour la direction de contourner les contrôles internes. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur une base pour modifier des procédures d'audit ou exécuter des procédures d'audit complémentaires.

32. En complément d'une demande d'informations, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. En général, la demande d'informations à elle seule ne fournit pas assez d'éléments probants pour détecter une anomalie importante au niveau de l'assertion. En outre, la demande d'informations à elle seule n'est pas suffisante pour tester le fonctionnement des contrôles internes.
33. Bien que la corroboration des éléments probants recueillis par la demande d'informations soit souvent d'une importance particulière, lorsque les demandes d'informations portent sur les objectifs de la direction, les informations disponibles pour soutenir les intentions de la direction peuvent être limitées. Dans ces cas la compréhension de la réalisation dans le passé des intentions de la direction relatives aux actifs ou passifs, des raisons données par la direction pour choisir une ligne de conduite particulière et sa capacité à poursuivre une ligne de conduite spécifique peuvent fournir des informations pertinentes sur les intentions de la direction.
34. Sur certains aspects, l'auditeur obtient des déclarations écrites de la part de la direction pour confirmer les réponses données aux demandes d'informations orales. Par exemple, l'auditeur obtient généralement des déclarations écrites de la direction sur les aspects significatifs lorsqu'aucun autre élément probant suffisamment approprié n'est censé exister ou lorsque les autres éléments probants obtenus sont de qualité moins élevée. Voir la norme d'exercice professionnel 2-440 « Déclarations de la direction », pour plus d'informations sur concernant les déclarations écrites.

DEMANDE DE CONFIRMATION

35. La demande de confirmation, qui est un genre particulier de demande d'informations, est le processus d'obtention d'une déclaration directe de la part d'un tiers confirmant une information ou une condition existante. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation directe des créances en communiquant avec des débiteurs. Les demandes de confirmation sont fréquemment utilisées en ce qui concerne les soldes des comptes et leurs composants, mais ne doivent pas être limitées à ces éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation des termes d'accords conclus ou d'opérations qu'une entité a effectué avec des tiers afin de savoir si une modification a été apportée à l'accord et, s'il en est ainsi, quels en sont les points importants. Les demandes de confirmation sont aussi utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple, l'absence de « clauses conditionnelles » qui peuvent influencer la comptabilisation des produits. Voir norme « Confirmations externes », pour plus d'informations concernant les demandes de confirmation.

CALCUL

36. Le calcul consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou de documents comptables. Le calcul peut être exécuté au moyen de l'informatique, par exemple, en obtenant de l'entité un fichier électronique et en utilisant des techniques d'audit assistées par ordinateur en vue de vérifier l'exactitude du caractère récapitulatif du fichier.

RE-EXECUTION

37. La ré-exécution est l'exécution indépendante par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui sont à l'origine exécutés en tant que partie du contrôle interne de l'entité, soit manuellement soit par des techniques d'audit assistées par ordinateur, par exemple, en recomposant la balance par antériorité de soldes des comptes clients.

PROCEDURES ANALYTIQUES

38. Les procédures analytiques consistent en des évaluations de l'information financière faites par l'étude des corrélations entre aussi bien des données financières que des données non financières. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations ou relations identifiées qui sont incohérents avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart significatif par rapport aux montants attendus.

MSA 501- ELEMENTS PROBANTS - CONSIDERATIONS COMPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 501 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application, complémentaires à ceux présentés dans la norme relative aux éléments probants concernant certains postes des états financiers et autres informations données.
2. L'application des procédures et des modalités d'application contenues dans la présente norme aide l'auditeur à réunir des éléments probants concernant certaines rubriques spécifiques des états financiers et autres informations données.
3. La présente norme comporte les sections suivantes:

Section A: Observation de la prise d'inventaire physique des stocks;

Section B: Confirmations externes;

Section C: Demandes d'informations concernant les contentieux et les procès;

Section D: Evaluation et informations données sur les immobilisations financières;

Section E: Informations sectorielles.

.2 Section A: Présence à l'inventaire physique

4. La direction définit habituellement des procédures pour la prise d'inventaire physique au moins une fois par an, servant de base pour la préparation des états financiers ou permettant de vérifier la fiabilité du système d'inventaire permanent.

5. **Lorsque le stock revêt une importance significative dans les états financiers, l'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats sur son existence et sur son état en assistant à l'inventaire physique, à moins que ceci lui soit impossible.**
6. L'observation de la prise d'inventaire permet à l'auditeur d'examiner les stocks, de s'assurer du respect des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats du comptage définies par la direction et de vérifier la fiabilité des procédures établies par la direction.
7. **Si l'auditeur ne peut pas être présent à la date prévue pour la réalisation de l'inventaire physique en raison de circonstances imprévues, il effectue des comptages physiques ou assiste à une autre date et, le cas échéant, réalise des contrôles sur les mouvements intercalaires.**
8. **Lorsque l'auditeur est dans l'impossibilité d'assister aux opérations d'inventaire, par exemple en raison de la nature et du lieu de celui-ci, il détermine s'il peut mettre en œuvre des procédures alternatives fournissant des éléments probants suffisants et adéquats sur l'existence du stock et sur son état lui permettant de ne pas avoir à formuler une opinion avec réserve pour limitation de l'étendue des travaux d'audit.**
9. Lorsque l'auditeur planifie d'assister à la prise d'inventaire physique ou de recourir aux procédures alternatives, il prend en compte dans son programme de travail les éléments suivants:
 - la nature des systèmes comptables et de contrôle interne relatifs à l'inventaire;
 - les risques inhérents, les risques liés au contrôle et les risques de non détection, ainsi que le caractère significatif relatifs aux stocks;
 - la mise en place des procédures appropriées et des instructions communiquées pour la prise d'inventaire;
 - le calendrier du comptage.
 - le lieu où se déroule l'inventaire;
 - la présence ou non d'un expert.
10. Lorsque les quantités sont déterminées par un inventaire physique auquel assiste l'auditeur ou lorsque l'entité gère un système d'inventaire permanent et qu'il assiste à un ou plusieurs comptages au cours de l'année, l'auditeur observe en général les procédures de comptage et effectue des contrôles par sondages.

11. Si l'entité procède à une évaluation de la quantité en stock par estimation, par exemple pour évaluer le volume d'un tas de minerai, l'auditeur évalue le caractère raisonnable de l'estimation ainsi faite.
12. Lorsque l'inventaire est réparti sur plusieurs sites, l'auditeur détermine les lieux où sa présence à l'inventaire est nécessaire, en tenant compte du caractère significatif du stock sur chaque site et de l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle dans les différents sites.
13. L'auditeur prend connaissance des instructions de la direction concernant:
 - (a) l'application des procédures de contrôle, par exemple, la collecte des fiches de comptage utilisées, la comptabilisation des fiches non utilisées ainsi que les procédures de comptage et de vérification;
 - (b) l'identification de l'état d'avancement des travaux en cours, des articles à rotation lente, obsolètes ou endommagés et des stocks détenus par un tiers, par exemple en dépôt; et
 - (c) la définition de procédures appropriées concernant les mouvements de stocks entre différents sites et l'expédition ainsi que la réception et la livraison de stocks avant et après la date d'inventaire.
14. Afin de s'assurer que les procédures de la direction sont correctement mises en œuvre, l'auditeur observe les procédures suivies par les employés et effectue des comptages par sondages. Ces comptages lui permettent de tester l'exhaustivité et l'exactitude des relevés de comptage en suivant la trace des articles sélectionnés à partir de ces relevés dans le stock et en suivant le parcours inverse pour des articles sélectionnés dans le stock physique aux relevés de comptage. L'auditeur peut conserver des copies de ces relevés pour des comparaisons et des contrôles ultérieurs.
15. L'auditeur examine également les procédures de césure, notamment le détail des mouvements de stocks juste avant, pendant et après la prise d'inventaire afin de pouvoir vérifier ultérieurement la comptabilisation de ces mouvements.
16. Pour des raisons pratiques, la prise d'inventaire physique peut être réalisée à une date autre que celle de la clôture. En général, cette pratique n'est appliquée que lorsque le risque lié au contrôle n'est pas évalué au niveau maximum. Dans ce cas, l'auditeur détermine, au moyen de procédures appropriées, si les mouvements de stocks intervenus entre la date de l'inventaire et de fin d'exercice sont correctement enregistrés.
17. Lorsque l'entité utilise un système d'inventaire permanent qui permet de calculer le montant du stock en fin d'exercice, l'auditeur détermine si, en réalisant des procédures complémentaires, les raisons des écarts significatifs entre les comptages physiques et les fiches de stock ont été expliquées et si les fiches ont été rectifiées en conséquence.

18. L'auditeur vérifie les listes finales d'inventaire pour déterminer si elles reflètent correctement les comptages effectués.
19. Lorsque l'inventaire est effectué sous la surveillance et le contrôle d'un tiers, l'auditeur obtient en général une confirmation directe de ce dernier quant aux quantités et à l'état des stocks détenus pour le compte de l'entité. Il considère également, selon le caractère significatif des stocks en question:
- l'intégrité et l'indépendance du tiers concerné;
 - la nécessité de sa présence ou de celle d'un autre professionnel aux opérations de prise d'inventaire physique;
 - la nécessité d'obtenir un rapport d'un autre professionnel sur l'adéquation des systèmes comptables et de contrôle interne du tiers concerné pour s'assurer que l'inventaire est exact et que les stocks sont correctement sauvegardés;
 - la nécessité d'examiner la documentation relative aux stocks détenus par des tiers, notamment les récépissés de mise en entrepôt, ou l'obtention d'une confirmation d'autres tiers à qui ces stocks ont été donnés en gage.

.3 Section B: Confirmations externes

.3.1 INTRODUCTION

20. L'objet de la présente norme est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'utilisation par l'auditeur des confirmations externes comme moyen d'obtention d'éléments probants.
21. **L'auditeur détermine si l'utilisation de la procédure de confirmations externes est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et adéquats pour étayer certaines assertions sous-tendant l'établissement des états financiers. A ce titre, il prend en compte le caractère significatif des éléments considérés, le résultat de son évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle, et la façon dont les éléments obtenus par d'autres procédures d'audit planifiées réduisent le risque d'audit relatif à l'assertion sous-tendant l'élément examiné à un niveau acceptable faible.**
22. La norme relative aux éléments probants précise que la fiabilité des éléments probants dépend de leur origine et leur nature. Cette norme indique qu'en règle générale, les éléments probants obtenus de source externe sont plus fiables que ceux d'origine interne à l'entité, et que des éléments probants sous forme écrite sont plus fiables que des déclarations verbales. En conséquence, les éléments probants obtenus par l'auditeur directement de tiers indépendants de l'entité, en réponse à des demandes de confirmations, considérés individuellement ou en complément d'autres éléments probants provenant d'autres procédures d'audit, peuvent contribuer à réduire le risque d'audit relatif à l'assertion considérée, à un niveau acceptable faible.
23. La confirmation externe est la procédure visant à obtenir et à évaluer des éléments probants à partir d'une communication directe avec un tiers en réponse à une demande d'information relative à une question touchant une assertion sous-tendant l'établissement des états financiers. Afin de déterminer dans quelle mesure la procédure de confirmation externe peut être utilisée et la forme que peuvent prendre les demandes de confirmations, l'auditeur prend en considération les caractéristiques de l'environnement dans lequel l'entité exerce son activité et les pratiques connues des tiers à consulter.
24. Les confirmations directes sont souvent utilisées en rapport avec les soldes de comptes ou leurs composants, mais ne sont pas nécessairement restreintes à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes touchant aux clauses d'un contrat ou relatives à une transaction réalisée par l'entité avec un tiers. Dans ce cas, la demande de confirmation vise à demander si des modifications sont intervenues depuis la signature du contrat et les termes de ces modifications. D'autres exemples de situations où la procédure de confirmations externes est applicable sont donnés ci-après.

- Confirmation de la propriété foncière et des hypothèques d'un terrain auprès de la direction des domaines
- Confirmation par les banques des soldes de comptes et autres informations pertinentes;
- Confirmation des comptes clients et débiteurs;
- Confirmation du stock en dépôt, sous douane, ou en consignation;
- Confirmation de l'existence de titres de propriété détenus par des avocats ou dans des coffres d'établissements financiers pour des raisons de sécurité;
- Confirmation de la propriété de valeurs mobilières achetées par des intermédiaires financiers mais non encore livrées à la date de clôture;
- Confirmation de procès ou litiges auprès des avocats
- Confirmation de sinistre et de garantie de capitaux auprès des assurances
- Emprunts auprès des organismes prêteurs;
- Confirmation des comptes fournisseurs et créditeurs.

25. La fiabilité des éléments obtenus par les confirmations externes dépend, entre autres facteurs, de la façon dont l'auditeur applique la procédure, de la forme de la demande de confirmation ainsi que l'évaluation des réponses obtenues aux demandes de confirmations. Les facteurs affectant la validité de la procédure de confirmations comprennent le contrôle exercé par l'auditeur sur les demandes de confirmations adressées et les réponses, les caractéristiques des tiers concernés et toutes restrictions formulées dans les réponses ou celles imposées par la direction de l'entité.

.3.2 LIEN ENTRE LA PROCEDURE DE CONFIRMATIONS EXTERNES ET L'EVALUATION PAR L'AUDITEUR DU RISQUE INHERENT ET DU RISQUE LIE AU CONTROLE

26. La norme relative à l'évaluation du risque de contrôle interne explicite le concept de risque d'audit et le lien qui existe entre ses différents composants: risque inhérent, risque lié au contrôle et risque de non détection. Cette norme précise le processus d'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs nécessaires pour réduire le risque de non détection, et donc le risque d'audit, à un niveau acceptable.
27. La norme citée dans le paragraphe précédent précise également que la nature et le volume des éléments probants attendus des contrôles substantifs varient selon l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle, et que même une évaluation de ces risques à un niveau faible ne peut éliminer la nécessité de procéder à des contrôles substantifs. Ces contrôles substantifs peuvent inclure l'utilisation de la procédure de confirmations externes concernant des assertions spécifiques sous-tendant l'établissement des états financiers.

28. Cette norme indique aussi que plus le niveau du risque inhérent et du risque lié au contrôle est élevé, plus il est nécessaire pour l'auditeur de recourir à des contrôles substantifs pour obtenir plus d'éléments probants, ou d'autres éléments corroborants, pour justifier d'une assertion sous-tendant l'établissement des états financiers. Dans ces situations, le recours aux confirmations externes est généralement un moyen approprié pour recueillir des éléments probants suffisants et adéquats.
29. Plus le niveau du risque inhérent et du risque lié au contrôle est faible, moins l'auditeur a besoin d'obtenir d'assurance à partir de contrôles substantifs pour fonder une conclusion sur une assertion sous-tendant l'établissement des états financiers. Tel est le cas, par exemple, lorsqu'une entité a un prêt remboursé selon un échéancier prédéterminé qui a fait l'objet d'une demande de confirmation les années précédentes. Si d'autres contrôles effectués (tests de procédures ou autres) ont permis de valider que les termes du contrat de prêt n'ont pas été modifiés et conduisent donc à considérer le risque inhérent et le risque lié au contrôle relatif au solde du prêt non remboursé à un niveau faible, l'auditeur peut limiter ses contrôles substantifs à un simple test des remboursements effectués, plutôt que de demander une nouvelle confirmation du solde auprès du prêteur.
30. Des opérations non récurrentes ou complexes, à l'inverse d'opérations courantes, peuvent avoir pour conséquence des niveaux de risque inhérent et de risque lié au contrôle élevés. Lorsque l'entité a conclu une transaction de cette nature, et que le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont évalués à un niveau élevé, l'auditeur considère la nécessité de confirmer les termes de la transaction avec le tiers concerné, en complément de son examen de la documentation détenue en interne par l'entité.

.3.3 ASSERTIONS VISEES PAR LA PROCEDURE DE CONFIRMATIONS EXTERNES

31. La norme relative aux éléments probants classe les assertions sous-tendant l'établissement des états financiers selon les critères suivants: existence, droits et obligations, rattachement, exhaustivité, évaluation, mesure, et présentation des informations données. Bien que les confirmations externes puissent apporter des éléments probants quant à chacune de ces assertions, leur validité peut varier selon l'assertion concernée.
32. La confirmation par un tiers de son compte débiteur apporte une preuve forte de l'existence de ce compte à une certaine date. La confirmation apporte aussi la preuve de l'opération et de la césure entre les exercices. A l'inverse, une telle confirmation n'apporte pas nécessairement la preuve quant à sa recouvrabilité, dès lors qu'il n'est généralement pas possible de demander au débiteur de confirmer qu'il sera bien en mesure de payer sa dette à l'échéance.
33. De la même façon, dans le cas de marchandises détenues en consignation, la confirmation directe apporte une preuve forte de l'existence de ce stock ainsi que

des droits et obligations qui y sont attachés, mais n'apporte pas d'éléments probants sur les critères retenus pour sa valorisation.

34. L'utilité de confirmations externes dans la collecte d'éléments probants propres à vérifier une assertion particulière sous-tendant l'établissement des états financiers est également affectée par les objectifs fixés par l'auditeur pour la sélection des informations à confirmer. Par exemple, lorsque le contrôle envisagé porte sur l'exhaustivité des comptes fournisseurs, l'auditeur a besoin d'obtenir l'assurance qu'il n'existe pas de passif significatif non comptabilisé. Il en résulte que pour atteindre cet objectif, il est plus judicieux de confirmer les principaux fournisseurs de l'entité en leur demandant d'adresser directement à l'auditeur un relevé de compte, même si ces fournisseurs ne présentent aucun solde créditeur dans les comptes de l'entité, plutôt que de sélectionner pour confirmation les comptes fournisseurs présentant les soldes créditeurs les plus importants.
35. Afin d'obtenir des éléments probants pour des assertions qui ne peuvent totalement être vérifiées par des confirmations externes, l'auditeur met en œuvre d'autres procédures d'audit en complément, ou en substitution, à la procédure de confirmations externes.

.3.4 DEFINITION DE LA PROCEDURE DE CONFIRMATIONS EXTERNES

36. **L'auditeur définit la procédure de confirmations externes pour satisfaire un objectif spécifique d'audit.** Lors de la rédaction de la demande de confirmation, l'auditeur prend en compte les assertions sous-jacentes visées par la confirmation et les facteurs susceptibles d'affecter la fiabilité des réponses. Par exemple, la forme de la demande de confirmation, l'expérience passée de l'auditeur dans des missions similaires, la nature de l'information que l'on demande de confirmer et le tiers concerné, sont des facteurs qui affectent la forme et le contenu de la demande de confirmation car ils ont un impact direct sur la fiabilité des réponses attendues.
37. De même, lors de la rédaction de la demande de confirmation, l'auditeur prend en compte le type d'informations disponibles que le tiers peut confirmer sans recherches importantes, car ceci peut affecter le taux de réponses et leur validité. Par exemple, des systèmes comptables peuvent plus facilement permettre de confirmer une transaction individuelle plutôt que le solde de transactions enregistrées dans un compte. De même, certains tiers ne sont pas toujours en mesure de confirmer certains types d'informations, tel que le solde d'un compte, mais peuvent être en mesure de confirmer chacune des factures enregistrées dans ce compte.
38. Les demandes de confirmations incluent en général l'autorisation donnée au tiers par la direction de l'entité de fournir l'information demandée directement à l'auditeur. En effet, les tiers sont plus enclins à répondre à de telles demandes lorsqu'elles contiennent une autorisation expresse de la direction ou, dans certains cas, peuvent ne pas être à même de répondre s'ils n'ont pas cette autorisation.

.3.5 UTILISATION DE LA DEMANDE DE CONFIRMATION POSITIVE OU NEGATIVE

39. L'auditeur peut utiliser la demande de confirmation dite positive ou négative, ou un mixte des deux.
40. La confirmation positive demande au tiers consulté de répondre à l'auditeur dans tous les cas, soit en indiquant son accord sur l'information fournie, ou de fournir cette information. Une demande de confirmation positive permet en général d'obtenir des éléments probants fiables. Il existe un risque cependant que le tiers concerné réponde à la demande de confirmation sans vérifier que l'information fournie est correcte. En règle générale, l'auditeur ne peut pas détecter si ce type de situation existe. Il peut réduire ce risque, cependant, en adressant des demandes de confirmations qui ne fournissent pas de montant (ou autre information) et en demandant aux tiers de fournir eux-mêmes les montants ou l'information. L'inconvénient de cette procédure, dite confirmation « en blanc » est qu'elle résulte en un taux de réponse plus faible dès lors que l'on demande aux tiers consultés un travail supplémentaire.
41. La confirmation négative demande au tiers consulté de ne répondre que s'il n'est pas d'accord avec l'information fournie dans la demande de confirmation. Cependant, lorsque aucune réponse n'est obtenue à une demande de confirmation négative, l'auditeur garde à l'esprit qu'il n'existe pas d'évidence que le tiers consulté a bien reçu la demande ou qu'il a bien vérifié que l'information fournie dans cette demande était correcte. En conséquence, l'utilisation des demandes de confirmations négatives apporte généralement moins d'assurance que les demandes de confirmations positives: l'auditeur envisage donc de mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour remédier à cette insuffisance.
42. Les demandes de confirmations négatives peuvent être utilisées pour réduire le risque d'audit à un niveau acceptable dans les cas présentés ci-après:
- (a) le risque inhérent et le risque de contrôle sont évalués à un niveau faible;
 - (b) existence d'un nombre important de soldes de faible valeur;
 - (c) il n'est pas anticipé de découvrir un nombre élevé d'erreurs; et
 - (d) l'auditeur n'a pas de raison de penser que les tiers consultés ne porteront aucun intérêt à la demande de confirmation.
43. Un mixte de demandes de confirmations positives et négatives peut être envisagé.

Par exemple, dans les situations où le total de la balance clients comprend un petit nombre de comptes avec des soldes importants et un grand nombre de comptes avec des soldes de faible valeur, l'auditeur peut considérer qu'il est plus approprié

de confirmer de manière positive tous les comptes, ou un échantillonnage, avec des soldes importants, et de confirmer de manière négative un échantillon de comptes avec des soldes de faible valeur.

.3.6 REFUS DE LA DIRECTION D'ADRESSER DES DEMANDES DE CONFIRMATIONS EXTERNES

44. **Lorsque l'auditeur envisage de confirmer certains soldes de comptes ou autre information et que la direction de l'entité s'y refuse, il vérifie s'il existe des raisons valables pour fonder un tel refus et obtenir des éléments tangibles pour le justifier. Si après examen, l'auditeur considère que le refus de la direction est fondé, il met en œuvre des procédures d'audit alternatives afin d'obtenir des éléments probants concernant l'information concernée.**
45. **Dans le cas où l'auditeur considère que le refus de la direction n'est pas fondé et que la procédure de confirmations externes ne peut être mise en œuvre, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux et il en tire les conséquences éventuelles dans son rapport.**
46. Lors de l'examen des raisons qui motivent le refus de la direction, l'auditeur fait preuve d'esprit critique et s'interroge sur l'impact que peut avoir une telle décision sur l'intégrité de la direction. L'auditeur s'interroge notamment sur le fait de savoir si cette décision peut cacher l'existence éventuelle de fraudes ou d'erreurs. Si l'auditeur pense qu'une fraude ou une erreur existe, il fait application de la norme fraude et erreur. L'auditeur s'interroge également sur le caractère probant des éléments recueillis par l'application de procédures d'audit alternatives dans une telle circonstance.

.3.7 CARACTERISTIQUES DES TIERS CONSULTÉS

47. La fiabilité des éléments confirmés par un tiers est affectée par la compétence de ce dernier, son indépendance, son autorité à engager sa responsabilité, la nature de l'information confirmée et son objectivité. Pour ces raisons, l'auditeur tente de s'assurer, lorsque cela est possible, que la demande de confirmation est adressée à une personne compétente pour la traiter. Par exemple, lorsqu'il s'agit de confirmer qu'une clause d'un contrat de prêt a été abandonnée, il adresse la demande de confirmation à la personne de l'établissement prêteur qui a connaissance de cette clause d'abandon et a autorité pour le confirmer.
48. L'auditeur évalue également si certains tiers peuvent être enclins à répondre de façon non- objective ou biaisée à une demande de confirmation. Des informations sur la compétence du tiers en question, sa connaissance de la matière, sa motivation, sa capacité ou son désir de répondre peuvent venir à la connaissance de l'auditeur. Ce dernier considère alors l'impact de telles informations sur le contenu de la demande de confirmation, sur l'évaluation des résultats provenant des réponses obtenues, et sur la nécessité de mettre en œuvre des procédures

d'audit complémentaires. L'auditeur s'interroge également pour savoir si dans de telles circonstances, il est utile d'adresser une demande de confirmation à un tiers dont la réponse peut être entachée de suspicion. Par exemple l'auditeur peut découvrir une opération inhabituelle, ayant un impact significatif sur les états financiers, conclue en fin d'exercice avec un tiers dépendant sur le plan économique de l'entité auditée. Dans ces conditions, il s'interroge pour savoir si ce tiers n'a pas intérêt à confirmer une information erronée.

.3.8 PROCESSUS DE CONFIRMATIONS EXTERNES

49. **Lors de la mise en œuvre de la procédure de confirmations externes, l'auditeur conserve la maîtrise du processus de sélection des tiers à qui sont adressées les demandes, de la rédaction et de l'envoi des demandes de confirmations, ainsi que des réponses à ces demandes.**

Un contrôle est exercé sur la communication entre les destinataires des demandes de confirmations et l'auditeur afin de minimiser la possibilité que les réponses obtenues ne soient biaisées par suite de l'interception ou de l'altération des demandes adressées, ou des réponses reçues. L'auditeur prend soin d'envoyer lui-même les demandes, en s'assurant qu'elles sont correctement adressées et qu'elles contiennent une indication expresse indiquant que les réponses doivent lui être retournées directement. Lors de la réception des réponses, il vérifie que celles-ci proviennent bien du destinataire à qui elles avaient été adressées.

.3.9 ABSENCE DE REPONSE A UNE DEMANDE DE CONFIRMATION

50. **L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit alternatives en l'absence de réponse à une demande de confirmation externe. Ces procédures doivent permettre d'obtenir les mêmes éléments probants attendus d'une confirmation externe pour justifier d'une assertion retenue pour l'établissement des états financiers.**

51. En l'absence de réponse, l'auditeur contacte d'abord le destinataire de la demande de confirmation pour tenter d'obtenir une réponse. Si aucune réponse n'est obtenue malgré cette démarche, il met en œuvre des procédures d'audit alternatives. La nature de ces procédures varie selon le compte concerné et l'assertion qu'il s'agit de vérifier. Dans le cas de comptes clients, les procédures alternatives peuvent comprendre l'examen des encaissements postérieurs, l'examen des bordereaux d'expédition ou autre document permettant d'obtenir l'évidence d'une facturation, et la vérification par sondages de la césure des expéditions de marchandises en fin de période pour s'assurer de l'exhaustivité de l'enregistrement des ventes dans la période. Pour les comptes fournisseurs, les procédures alternatives peuvent inclure la revue des règlements postérieurs et les relevés de compte en provenance des fournisseurs relatant des facturations émises, ainsi que l'examen d'autres documents, tels que les bons de livraison, pour s'assurer de l'exhaustivité de l'enregistrement du passif concerné.

.3.10 FIABILITE DES REPONSES RE• UES

52. L'auditeur prend en considération tous faits de nature à remettre en cause la fiabilité de la réponse obtenue à la demande de confirmation externe. Il considère l'authenticité de la réponse et procède aux investigations qu'il juge utile en cas de doute. Il peut à cet effet décider de vérifier par téléphone avec l'expéditeur la source et la teneur de la réponse. De plus, il s'assure qu'il a bien été demandé au tiers consulté de lui adresser directement la réponse. Du fait du développement de nouvelles technologies, l'auditeur reste attentif à la validité de la source des réponses reçues par des voies autres que la voie postale (par exemple par télécopies ou e-mails). Les confirmations orales sont, quant à elles, documentées dans les dossiers de travail. Si l'information confirmée par voie orale est importante, l'auditeur demande au tiers consulté de la lui confirmer par écrit en lui adressant directement la réponse.

.3.11 CAUSE ET FREQUENCE DES EXCEPTIONS RELEVÉES

53. **Dans les cas où l'auditeur est conduit à conclure que la procédure de confirmations externes et les procédures d'audit alternatives n'ont pas apporté d'éléments suffisants et adéquats pour justifier d'une assertion sous-tendant l'établissement des états financiers, il met en œuvre des procédures complémentaires pour tenter d'obtenir les éléments probants recherchés pour fonder sa conclusion.**

Pour fonder sa conclusion, l'auditeur prend en compte:

- (a) la fiabilité des réponses reçues aux demandes de confirmations externes et le résultat des procédures alternatives;
- (b) la nature des exceptions relevées, ainsi que leur incidence en termes qualitatifs et quantitatifs; et
- (c) les éléments probants obtenus par la mise en œuvre d'autres procédures d'audit.

Sur la base de cette évaluation, l'auditeur détermine si des procédures complémentaires sont nécessaires pour collecter les éléments suffisants et adéquats attendus.

54. L'auditeur s'intéresse également aux causes et aux fréquences des exceptions relevées dans les réponses obtenues des tiers consultés. Une exception peut indiquer une anomalie dans la comptabilité; dans ce cas il recherche les raisons de cette anomalie et évalue si elle peut avoir un impact significatif sur les états financiers. Si cette exception relate effectivement une anomalie, l'auditeur est conduit à reconsidérer la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit afin de lui permettre d'obtenir l'assurance recherchée.

.3.12 EVALUATION DU RESULTAT DES CONFIRMATIONS EXTERNES

55. **L'auditeur évalue si les résultats de la procédure de confirmations externes ainsi que des autres procédures d'audit appliquées apportent des éléments probants suffisants et adéquats pour justifier de l'assertion sous-tendant l'établissement des états financiers faisant l'objet du contrôle.** Pour procéder à cette évaluation, l'auditeur applique les modalités décrites dans la norme relative aux sondages en audit.

.3.13 CONFIRMATIONS EXTERNES OBTENUES A UNE DATE ANTERIEURE A LA DATE DE CLOTURE

56. Lorsqu'il est procédé à des confirmations externes à une date antérieure à la date de clôture, l'auditeur obtient des éléments probants suffisants et adéquats relatifs aux opérations intervenues durant la période intercalaire, en vue de justifier l'assertion sous-tendant l'établissement des états financiers, objet du contrôle. Dans la pratique, lorsque le risque inhérent et le risque de contrôle ne sont pas évalués à un niveau élevé, l'auditeur peut décider de procéder aux demandes de confirmations externes à une date autre que la date de clôture; ceci est notamment le cas lorsque les conclusions de l'audit doivent être déposées dans un laps de temps très court après la clôture de l'exercice. Comme dans tous les autres cas où il est procédé à des contrôles intercalaires en cours d'exercice, l'auditeur s'interroge sur la nécessité d'obtenir des éléments probants complémentaires pour la période restant à courir jusqu'à la date de clôture.

.4 Section C : Demandes d'informations concernant les procès et les contentieux

57. Les procès et les contentieux impliquant une entité peuvent avoir une incidence significative sur les comptes de l'entité et il peut être nécessaire de les mentionner et/ ou de les provisionner dans ces derniers.
58. **L'auditeur met en œuvre des procédures pour identifier des procès et des contentieux impliquant l'entité et susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers.** Ces procédures peuvent comporter les actions suivantes:
- Entretiens avec la direction et obtention de déclarations écrites;
 - Examen des procès-verbaux du conseil d'administration et de la correspondance échangée avec les avocats de l'entité ;
 - Examen des comptes d'honoraires juridiques ;
 - Utilisation de toutes les informations relatives aux activités de l'entité, y compris des informations provenant d'entretien avec le service juridique interne de l'entité.
59. **Lorsque des procès ou des contentieux ont été identifiés ou que l'auditeur soupçonne leur existence, il demande à ce que des informations lui soient communiquées directement par les avocats de l'entité.** Il est ainsi plus facile de

réunir des éléments probants suffisants et adéquats au sujet de procès et de contentieux qui peuvent avoir un effet significatif et de déterminer si les estimations de la direction quant à leur incidence financière, notamment en termes de coût, sont fiables.

60. La lettre, qui est préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, demande à l'avocat de lui communiquer directement la réponse. Lorsqu'il est peu probable que l'avocat réponde à une demande générale, la lettre mentionne spécifiquement:

Une liste des procès et des contentieux;
L'évaluation de la direction sur l'issue du procès ou du contentieux ainsi que son estimation des implications financières et des coûts concernés;
Une demande à l'attention de l'avocat pour qu'il confirme le caractère raisonnable des évaluations de la direction et fournisse à l'auditeur des informations complémentaires s'il juge la liste incomplète ou inexacte.

61. L'auditeur examine la situation de ces procédures juridiques jusqu'à la date de la signature du rapport d'audit. Dans certains cas, il peut juger nécessaire d'obtenir des informations actualisées auprès des avocats.

62. Dans certaines circonstances, par exemple lorsque l'affaire est complexe ou en cas de désaccord entre la direction et l'avocat, il peut s'avérer nécessaire que l'auditeur rencontre l'avocat pour s'entretenir de l'issue probable du procès et des contentieux. Ces réunions ont lieu avec l'accord de la direction et de préférence en présence de l'un de ses représentants.

63. Si la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec les avocats de l'entité, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit et se traduit, en règle générale, par une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion. Lorsqu'un avocat refuse de répondre de manière satisfaisante et que l'auditeur ne parvient pas à rassembler assez d'éléments probants en appliquant des procédures alternatives, il détermine si cela constitue une limitation dans l'étendue des travaux d'audit pouvant entraîner une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

.5 Section D : Evaluation et informations données sur les immobilisations financières

64. Lorsque les immobilisations financières revêtent une importance significative dans les états financiers, l'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats concernant les informations données et leur évaluation.

65. En matière d'immobilisations financières, les procédures d'audit consistent généralement à déterminer si l'entité est en mesure de les conserver à long terme, à s'entretenir avec la direction pour déterminer si l'entité envisage de conserver lesdits investissements et à se procurer des déclarations écrites à cet effet.

66. Les autres procédures consistent généralement à examiner les états financiers correspondants et d'autres informations, telles que les cours de bourse, qui donnent une idée de la valeur des investissements, et à comparer ces valeurs à la valeur comptable de l'investissement jusqu'à la date du rapport de l'auditeur.
67. Si la valeur est inférieure à la valeur comptable, l'auditeur s'interroge sur la nécessité d'une provision pour dépréciation. S'il existe un doute que la valeur réelle de l'investissement puisse rejoindre la valeur comptable, il détermine si les ajustements nécessaires ont été effectués et/ou si une information appropriée a été donnée.

.6 Section E : Informations sectorielles

68. **Lorsque des informations sectorielles revêtent une importance significative dans les états financiers, l'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats concernant l'information à donner en notes annexes conformément au référentiel comptable identifié.**
69. L'auditeur confronte les informations sectorielles aux états financiers pris dans leur ensemble. En règle générale, il n'est pas tenu d'appliquer les procédures d'audit qui seraient nécessaires pour exprimer une opinion sur ces seules informations sectorielles. Toutefois, le concept de caractère significatif s'applique aux facteurs quantitatifs et qualitatifs et les procédures de l'auditeur en tiennent compte.
70. Les procédures d'audit concernant les informations sectorielles comportent en général des procédures analytiques et d'autres contrôles d'audit adaptés aux circonstances.
71. L'auditeur s'entretient avec la direction des méthodes utilisées pour l'obtention des informations sectorielles, et détermine si ces méthodes peuvent conduire à une information à donner dans les notes annexes, conformément au référentiel comptable identifié et s'assure de leur application. Pour ce faire, il prend en compte le montant des ventes, les transferts et les charges entre les secteurs, l'élimination des montants intersectoriels, procède à des comparaisons avec les budgets et autres résultats escomptés, par exemple les bénéfices d'exploitation en terme de pourcentage des ventes, revoit l'affectation des actifs et des coûts entre secteurs, ainsi que la cohérence avec les exercices précédents et s'assure que des informations adéquates ont été données pour les incohérences constatées.

MSA 510 - MISSIONS INITIALES - SOLDES D'OUVERTURE

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 510 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant les soldes d'ouverture lorsqu'il s'agit d'un

premier audit des états financiers ou lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un autre auditeur. L'application de cette norme permet également à l'auditeur de s'informer des éventualités et des engagements qui existent en début d'exercice. Cette norme n'aborde pas les procédures d'audit ni le rapport d'audit portant sur les données comparatives.

2. Dans les procédures préalables d'audit, l'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats permettant d'obtenir l'assurance que:

- (a) les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours;**
- (b) les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris ou, le cas échéant, ont été ajustés rétroactivement ; et**
- (c) des politiques d'arrêté des comptes et des méthodes d'évaluation appropriées ont été appliquées de manière constante ou que les modifications de ces politiques et méthodes ont été correctement enregistrées et décrites dans les notes annexes.**

3. Les soldes d'ouverture désignent les soldes des comptes au début d'une période. Ils correspondent aux soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences :

- (a) des opérations des exercices antérieurs ; et**
- (b) des politiques d'arrêté des comptes de l'exercice précédent.**

Dans une mission d'audit initiale, l'auditeur ne dispose pas au préalable des éléments probants corroborant les soldes d'ouverture.

.2 Procédures d'audit

4. Les éléments probants suffisants et adéquats que l'auditeur réunit concernant les soldes d'ouverture dépendront notamment des facteurs suivants:

- Politiques d'arrêté des comptes et méthodes d'évaluation appliquées par l'entité;
- Etats financiers de l'exercice précédent audités ou non et, dans l'affirmative, contenu du rapport d'audit ;
- Nature des comptes et risque d'anomalies dans les états financiers de l'exercice en cours;
- Caractère significatif des soldes d'ouverture sur les états financiers de l'exercice en cours.

5. L'auditeur examine si les soldes d'ouverture reflètent l'application de politiques d'arrêté des comptes et de méthodes d'évaluation correctes et si ces politiques et méthodes ont été appliquées de manière constante aux états financiers de

l'exercice en cours. Si ces politiques et méthodes ou leur application ont subi des modifications, l'auditeur examine si ces dernières sont justifiées, correctement enregistrées et décrites dans les notes annexes.

6. Lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur peut être en mesure de réunir des éléments probants suffisants et adéquats concernant les soldes d'ouverture en examinant les dossiers de travail de l'auditeur précédent. Dans ce cas, l'auditeur évalue la compétence professionnelle et l'indépendance de l'auditeur précédent. Si le rapport d'audit de l'exercice précédent a été modifié, l'auditeur porte une attention particulière pendant l'exercice en cours aux faits à l'origine de cette modification.
7. Avant de s'entretenir avec l'auditeur précédent, l'auditeur s'informe des règles fixées par le code de déontologie.
8. Si les états financiers de l'exercice précédent n'ont pas été audités ou si l'auditeur n'a pas été en mesure de se satisfaire du résultat de l'application des procédures décrites au paragraphe 6, il effectue d'autres procédures telles que celles décrites aux paragraphes 9 et 10.
9. Pour les actifs et les dettes à court terme, il est généralement possible de réunir certains éléments probants par la mise en œuvre des procédures d'audit de l'exercice en cours. Par exemple, le recouvrement des créances clients ou le paiement des dettes fournisseurs à l'ouverture de l'exercice en cours fournit certains éléments probants sur leur existence, les droits et obligations qui s'y rattachent, leur exhaustivité et leur évaluation en début d'exercice. Dans le cas des stocks, il est toutefois plus difficile pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants satisfaisants de l'existence physique du stock en début d'exercice. C'est pourquoi des procédures complémentaires sont souvent nécessaires, par exemple l'observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et son rapprochement avec les quantités en stock à l'ouverture, le contrôle de la valorisation des éléments en stock à l'ouverture, l'examen de la marge brute et des procédures de césure. En associant plusieurs de ces procédures, l'auditeur peut obtenir des éléments probants suffisants et adéquats.
10. Pour les actifs et les dettes à long terme, l'auditeur examine en général les documents justifiant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, il peut obtenir confirmation des soldes d'ouverture auprès de tiers, par exemple pour les dettes à long terme et les immobilisations financières. Dans d'autres cas, il peut avoir à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

.3 Conclusions de l'audit et rapport

11. **Si, après la mise en œuvre des procédures mentionnées ci avant, l'auditeur n'a pas pu réunir des éléments probants suffisants et adéquats concernant les soldes d'ouverture, le rapport d'audit comporte:**

(a) une opinion avec réserve,

Par exemple:

« Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks portés au bilan du 31 décembre 20XX, pour une valeur de XXX, cette date précédant notre intervention, et les autres procédures d'audit que nous avons effectuées ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stock à cette date.

A notre avis, sous réserve de l'effet des redressements qui auraient pu, le cas échéant, se révéler nécessaires si nous avions été en mesure d'assister à l'inventaire physique du stock d'ouverture et d'en valider le montant, les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de¼ au 31 décembre de l'année 20X1, ainsi que du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux¼ » ;

(b) une impossibilité d'exprimer une opinion, ou**(c) une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat des opérations et une opinion sans réserve sur la situation financière,**

Par exemple:

« Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks portés au bilan du 31 décembre 20XX, pour une valeur de XXX, cette date précédant notre intervention, et les autres procédures d'audit que nous avons effectuées ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stock à cette date.

Compte tenu de l'importance de cette limitation eu égard au résultat des opérations de l'entité pour l'exercice se terminant le 31 décembre 20X1, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer, et nous n'exprimons pas, d'opinion sur le résultat de ses opérations et sur les mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date.

A notre avis, le bilan donne une image fidèle de la situation financière de l'entité au 31 décembre 20X1, conformément aux¼ ».

12. Si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours, l'auditeur en informe la direction. **Si l'effet de cette anomalie n'est pas correctement pris en compte et qu'une information appropriée n'est pas donnée en notes annexes, l'auditeur exprime, selon le cas, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**

13. **Si les politiques d'arrêté des comptes et les méthodes d'évaluation pour l'exercice en cours n'ont pas été appliquées de manière constante avec celles appliquées aux soldes d'ouverture et si la modification intervenue n'a pas été correctement enregistrée et une information appropriée donnée en notes annexes, l'auditeur exprime, selon le cas, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**
14. Si le rapport d'audit portant sur l'exercice précédent a été modifié, l'auditeur évalue l'effet de cette modification sur les états financiers de l'exercice en cours. Si par exemple l'étendue de l'audit avait été limitée, du fait de l'impossibilité de déterminer les stocks d'ouverture de l'exercice précédent, il se peut que l'auditeur ne soit pas tenu d'exprimer une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion pour l'exercice en cours. **Toutefois, si la modification concernant les états financiers de l'exercice précédent reste valable sur l'exercice en cours et a une incidence significative sur les états financiers de cet exercice, l'auditeur modifie en conséquence le rapport d'audit de l'exercice en cours.**

MSA 520 - PROCEDURES ANALYTIQUES

.1 Introduction

1. L'objet de la présente norme est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant les procédures analytiques à suivre dans le cadre de l'audit.
2. **L'auditeur met en œuvre des procédures analytiques lors de la planification de l'audit et de la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers.** Les procédures analytiques peuvent également être appliquées à d'autres stades.
3. Les « procédures analytiques » désignent l'analyse de tendances et de ratios significatifs, comprenant l'examen des variations et de cohérence avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un trop grand écart par rapport aux montants prévisibles.

.2 Nature et objet des procédures analytiques

4. Les procédures analytiques comprennent la comparaison des informations financières de l'entité avec, par exemple:
 - Les informations comparables des exercices précédents;
 - Les résultats escomptés de l'entité, tels que des budgets ou des prévisions, ou des évaluations de l'auditeur, par exemple l'estimation de la charge d'amortissement ;
 - Les informations sur un secteur d'activité similaire, telles que la comparaison du ratio ventes /créances clients de l'entité par rapport à la

moyenne du secteur ou d'autres entités de taille comparable opérant dans le même secteur.

5. Les procédures analytiques comprennent également la comparaison:

Entre divers éléments des informations financières dont on s'attend à ce qu'ils soient conformes à un modèle prévisible basé sur l'expérience de l'entité, par exemple les pourcentages de marge brute;

Entre des informations financières et des informations non financières correspondantes, telles que le rapport entre frais de personnel et effectifs.

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

7. Les procédures analytiques sont utilisées aux fins suivantes:

- (a) Pour aider l'auditeur à planifier la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit;
- (b) Comme contrôles substantifs lorsqu'elles sont plus efficaces que d'autres contrôles de détail pour réduire le risque de non détection concernant des assertions spécifiques sous-tendant l'établissement des états financiers ;
et
- (c) Comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états financiers lors de la phase finale de l'audit.

.3 Procédures analytiques appliquées dans la planification de l'audit

8. **L'auditeur applique des procédures analytiques lors de la planification afin de mieux appréhender les activités de l'entité et d'identifier les domaines présentant un risque potentiel.** Ces procédures peuvent révéler des aspects dont il n'était pas conscient et l'aident à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit,

9. Les procédures analytiques appliquées lors de la planification de l'audit se fondent sur des données financières et non financières, par exemple le lien entre les ventes et la surface de vente en mètres carrés ou le volume de marchandises vendues,

.4 Procédures analytiques utilisées comme contrôles substantifs

10. Le degré de confiance que l'auditeur peut accorder aux contrôles substantifs pour réduire le risque de non détection concernant certaines assertions spécifiques sous-tendant l'établissement des états financiers peut s'appuyer sur des contrôles de détail, des procédures analytiques ou une association des deux. Pour déterminer les procédures à retenir pour un objectif d'audit donné, l'auditeur évalue l'efficacité présumée des procédures en vigueur pour réduire le risque de non détection concernant des assertions données sous-tendant l'établissement d'états financiers.
11. En général, l'auditeur s'enquiert auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité des informations nécessaires à l'application des procédures analytiques et des résultats de toutes les procédures de même nature mises en œuvre par l'entité. Il peut s'avérer efficace d'utiliser les données analytiques préparées par l'entité, à condition que l'auditeur soit certain que ces données ont été correctement préparées.
12. Lorsque l'auditeur souhaite exécuter des procédures analytiques en tant que contrôles substantifs, il tient compte d'un certain nombre de facteurs, tels que:
- Les objectifs des procédures analytiques et le degré de fiabilité de leurs résultats (paragraphe 14 - 16).
 - La nature de l'entité et la possibilité d'utiliser des informations parcellaires. Par exemple, les procédures analytiques peuvent s'avérer plus efficaces lorsqu'elles sont appliquées aux informations financières de certaines parties d'une entité ou aux états financiers de sous-groupes d'une entité diversifiée que lorsqu'elles sont appliquées aux états financiers de l'entité dans leur ensemble.
 - La disponibilité des informations, tant financières (budgets ou prévisions) que non financières (nombre d'unités produites ou vendues).
 - La fiabilité des informations disponibles; déterminer par exemple si les budgets sont préparés avec suffisamment de soin.
 - La pertinence des informations disponibles; savoir par exemple si les budgets reflètent des résultats escomptés plutôt que des objectifs à atteindre.
 - Les sources des informations disponibles ; par exemple, le fait que les sources indépendantes de l'entité sont en général plus fiables que les sources internes.
 - Le caractère comparable des informations disponibles: par exemple, obtenir au préalable des données générales sur le secteur d'activités pour les comparer à celles d'une entité qui produit et commercialise des produits spécialisés.
 - Les connaissances acquises au cours des audits précédents, ainsi que la compréhension de l'auditeur quant à l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne et les types de problèmes ayant donné lieu à des ajustements comptables au cours des exercices précédents.

.5 Procédures analytiques appliquées comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états financiers lors de la phase finale de l'audit

13. **L'auditeur applique des procédures analytiques vers la fin ou en fin d'audit pour tirer une conclusion générale sur la cohérence d'ensemble des états financiers en se fondant sur sa connaissance des activités de l'entité.** Les conclusions tirées du résultat de ces procédures visent à corroborer les conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu au cours de l'audit de comptes ou de postes des états financiers et l'aident à parvenir à une conclusion générale quant au caractère raisonnable des états financiers. Toutefois, elles peuvent également identifier des domaines devant faire l'objet de procédures complémentaires.

.6 Degré de fiabilité des procédures analytiques

14. L'application de procédures analytiques se fonde sur l'hypothèse qu'il existe des liens entre les données et que ces liens subsistent jusqu'à preuve du contraire. Leur existence fournit des éléments probants quant à l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des données générées par le système comptable. Toutefois, la fiabilité du résultat des procédures analytiques dépend de l'évaluation que fait l'auditeur du risque que les procédures analytiques ne mettent pas en évidence des variations importantes, alors qu'en réalité une anomalie significative existe.
15. Le degré de fiabilité attribué par l'auditeur aux résultats des procédures analytiques dépend des facteurs suivants:
- (a) Caractère significatif des éléments concernés. Par exemple, lorsque les stocks revêtent un caractère significatif, l'auditeur ne se contente pas des procédures analytiques pour parvenir à ses conclusions. Toutefois, il peut se baser exclusivement sur ces procédures pour certaines rubriques de revenus et de charges lorsqu'elles ne revêtent pas individuellement un caractère significatif.
 - (b) Autres procédures d'audit axées sur les mêmes objectifs d'audit. Par exemple, d'autres procédures mises en œuvre par l'auditeur pour l'examen du caractère recouvrable des créances, telles que l'examen des encaissements ultérieurs, peuvent confirmer ou infirmer les questions soulevées par l'application de procédures analytiques lors de la revue de la balance des comptes clients par antériorité de soldes.
 - (c) Précision avec laquelle les résultats escomptés des procédures analytiques peuvent être prévus. Par exemple, l'auditeur s'attend en général à une plus grande cohérence lors de l'examen des marges brutes d'un exercice sur l'autre que lors d'une comparaison des frais non budgétés, tels que la recherche et la publicité.

- (d) Evaluations des risques inhérents et des risques liés au contrôle, A titre d'exemple, si les contrôles internes sur le traitement des ventes sont déficients et que par conséquent le risque lié au contrôle est élevé, il peut être nécessaire de se fier davantage aux contrôles de détails sur les opérations et les soldes qu'aux procédures analytiques pour parvenir à des conclusions sur les créances clients.

16. L'auditeur envisage de vérifier les contrôles éventuels exercés sur la préparation des informations intervenant dans l'application des procédures analytiques. Lorsque ces contrôles sont efficaces, l'auditeur est plus confiant dans la fiabilité des informations et, par conséquent, dans le résultat des procédures analytiques. Les contrôles sur les informations non financières peuvent souvent être effectués en relation avec des tests de contrôles d'ordre comptable. Par exemple, lorsque l'entité institue des contrôles sur le traitement des factures de vente, elle peut également contrôler l'enregistrement des quantités unitaires vendues. Dans ces circonstances, l'auditeur peut tester les contrôles sur l'enregistrement des quantités unitaires en association avec les tests de contrôles du traitement des factures de vente.

.7 Investigation des éléments inhabituels

- 17. Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des écarts significatifs ou des rapports qui sont incohérents avec d'autres informations correspondantes, ou qui s'écartent des montants prévisibles, l'auditeur effectue des investigations pour obtenir des explications et des éléments corroborants satisfaisants.**
18. Les investigations sur les écarts et les rapports inhabituels commencent en général par des demandes d'informations adressées à la direction, suivies de :
- (a) La vérification des réponses de la direction, par exemple en les comparant à la connaissance qu'a l'auditeur des activités de l'entité et à d'autres éléments probants obtenus durant la réalisation de l'audit; et
 - (b) L'évaluation de la nécessité d'appliquer d'autres procédures d'audit si la direction ne parvient pas à fournir une explication ou si cette dernière n'est pas satisfaisante.
19. D'autres liens peuvent être pertinents, par exemple les variations du coût kilométrique de construction d'une route ou le nombre de véhicules neufs par rapport au nombre de véhicules retirés de la circulation. Le cas échéant, il convient de se référer aux données et aux statistiques disponibles du secteur privé. Dans certains cas, il peut aussi s'avérer nécessaire que l'auditeur élabore une base de données interne contenant des informations de référence.

MSA 530- SONDAGES EN AUDIT ET AUTRES METHODES DE SELECTION D'ECHANTILLONS

.1 Introduction

1. L'objet de la présente norme est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application relatives à l'utilisation des méthodes de sondages en audit et autres méthodes de sélection d'échantillons à des fins de tests pour réunir des éléments probants.
2. **Lorsque l'auditeur définit les procédures d'audit, il choisit les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à contrôler afin de réunir les éléments probants permettant d'atteindre les objectifs des tests d'audit.**

.2 Définitions

3. «Sondages en audit » (échantillonnage) signifient l'application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées. L'auditeur peut ainsi obtenir et évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion ou d'aider à tirer une conclusion sur l'ensemble de la population. Les sondages en audit utilisent aussi bien une approche statistique que non statistique.
4. Dans le cadre de cette norme, le mot « erreur » signifie soit le non-respect d'une procédure de contrôle décelée au cours de tests de procédures, soit une anomalie relevée au cours de contrôles substantifs. De même, «erreur globale» signifie soit le taux d'erreurs individuelles décelées, soit l'anomalie totale relevée.
5. «Erreur ponctuelle » signifie une erreur qui survient à partir d'un événement isolé, qui ne s'est pas produite dans d'autres circonstances identifiables et n'est donc pas représentative d'erreurs dans la population.
6. « Population» désigne l'ensemble des données à partir desquelles l'auditeur sélectionne un échantillon pour parvenir à une conclusion. Une population peut par exemple être constituée de tous les éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations. Elle peut être divisée en strates, ou sous-groupes, chaque strate faisant l'objet d'un examen séparé. Le terme population est utilisé pour désigner les différentes strates.
7. «Risque d'échantillonnage» signifie la possibilité que la conclusion à laquelle parvient l'auditeur sur la base d'un échantillon sélectionné puisse être différente de celle obtenue si l'audit avait porté sur l'ensemble de la population. Il existe deux types de risque d'échantillonnage:

- (a) risque que l'auditeur conclue, à l'occasion d'un test de procédures, que le risque lié au contrôle est inférieur à ce qu'il est réellement ou, lors d'un contrôle substantif, qu'il n'existe aucune erreur significative, alors qu'il en existe en réalité. Ce type de risque a une incidence sur l'efficacité de l'audit et est susceptible de conduire à une opinion erronée;
- (b) risque que l'auditeur conclue, à l'occasion d'un test de procédures, que le risque lié au contrôle est supérieur à ce qu'il est réellement ou, lors d'un contrôle substantif, qu'une erreur significative existe alors qu'elle n'existe pas en réalité. Ce type de risque a une incidence sur l'efficacité de l'audit car il conduit généralement à des contrôles supplémentaires pour établir que les conclusions initiales sont incorrectes.

L'équivalence mathématique de ces risques est appelée niveau de confiance.

8. Le «risque lié à la non sélection d'un échantillon » résulte de facteurs qui conduisent l'auditeur à former une conclusion erronée pour une raison non liée à la taille de l'échantillon. Par exemple, du fait que la plupart des éléments probants conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des certitudes, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures inadéquates ou mal interpréter des faits et ne pas détecter une erreur.
9. «Unité d'échantillonnage » désigne les différents éléments composant une population, par exemple les chèques inscrits sur des bordereaux de remise en banque, des écritures de crédit sur des relevés de banque, des factures de vente ou des balances de comptes clients, ou encore des montants.
10. «Echantillonnage statistique» désigne une méthode d'échantillonnage possédant les caractéristiques suivantes:
 - (a) sélection aléatoire d'un échantillon ; et
 - (b) utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats d'un sondage, notamment la mesure du risque d'échantillonnage.

Une méthode d'échantillonnage qui ne réunit pas les caractéristiques (a) et (b) est considérée comme une méthode d'échantillonnage non statistique.
11. «Stratification» désigne la division d'une population en sous-groupes homogènes, chacun d'eux représentant un groupe d'unités d'échantillonnage partageant des caractéristiques similaires (souvent un montant).
12. «Erreur tolérable» désigne l'erreur maximale dans la population que l'auditeur peut accepter.

.3 Eléments probants

13. Conformément à la norme relative aux éléments probants, ces éléments sont obtenus en associant des tests de procédures et des contrôles substantifs. La nature des tests à effectuer est importante pour comprendre l'application des procédures d'audit dans la collecte des éléments probants.

.3.1 TESTS DE PROCEDURES

14. Conformément à la norme relative l'évaluation du risque de contrôle interne, des tests de procédures sont effectués si l'auditeur envisage d'évaluer un risque lié au contrôle de niveau inférieur pour une assertion particulière.
15. En fonction de la compréhension que possède l'auditeur des systèmes comptables et de contrôle interne, il identifie les caractéristiques ou les attributs qui révèlent l'existence d'un contrôle, ainsi que les déviations éventuelles qui traduisent une mise en œuvre insuffisante de ces contrôles. L'auditeur peut alors tester la présence ou l'absence d'attributs.
16. En général, les sondages en audit se prêtent aux tests de procédures lorsque le contrôle révèle l'évidence de preuves suffisantes (par exemple les initiales du responsable du crédit sur une facture de vente indiquant l'approbation du crédit, ou la preuve d'une autorisation de saisie de données dans un système de traitement de données sur micro- ordinateur).

.3.2 CONTROLES SUBSTANTIFS

17. Les contrôles substantifs portent sur des montants et sont de deux types: les procédures analytiques et les contrôles portant sur le détail des opérations et des soldes. Les contrôles substantifs ont pour but d'obtenir des éléments probants afin de détecter des anomalies significatives dans les états financiers. Lors de contrôles substantifs portant sur des opérations, l'auditeur peut recourir aux sondages en audit et à d'autres méthodes de sélection d'échantillons à des fins de contrôle et de collecte d'éléments probants en vue de vérifier une ou plusieurs assertions sous-tendant une rubrique des états financiers (par exemple, l'existence de comptes clients) ou de procéder à une estimation indépendante d'un montant (par exemple, la valeur de stocks obsolètes).

.4 Risques à prendre en compte lors de la collecte d'éléments probants

18. Lors de la collecte d'éléments probants, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'audit et définir des procédures d'audit visant à le réduire à un niveau acceptable faible.

19. Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait d'erreurs significatives contenues dans les états financiers. Il se compose du risque inhérent - possibilité que le solde d'un compte comporte des erreurs significatives, nonobstant les contrôles internes existants - du risque lié au contrôle -risque qu'une erreur significative ne soit ni prévenue ni détectée, et corrigée en temps voulu par les systèmes comptables et de contrôle interne - et le risque de non détection - risque que les contrôles substantifs mis en œuvre par l'auditeur ne parviennent pas à détecter une erreur significative. Ces trois composants du risque d'audit sont considérés lors de la phase de planification de l'audit afin de réduire ce risque à un niveau acceptable faible.
20. Le risque d'échantillonnage et le risque lié à la non sélection d'un échantillon peuvent avoir une incidence sur les composants du risque d'audit. Par exemple, au cours de tests de procédures, l'auditeur peut ne détecter aucune erreur dans un échantillon et conclure que le risque lié au contrôle est faible, alors que le taux d'erreurs dans la population est en fait très élevé (risque d'échantillonnage). De même, l'échantillon peut contenir des erreurs que l'auditeur ne détecte pas (risque lié à la non sélection d'un échantillon). Concernant les contrôles substantifs, il peut recourir à différentes méthodes pour réduire le risque de non détection à un niveau acceptable. En fonction de leur nature, ces méthodes sont sujettes aux risques d'échantillonnage et/ou de non sélection d'un échantillon. Par exemple, il peut retenir une procédure analytique inadéquate (risque lié à la non sélection d'un échantillon) ou peut ne détecter que des anomalies mineures dans un test de transactions, alors qu'en fait l'anomalie dans la population dépasse le niveau tolérable (risque d'échantillonnage). Pour les tests de procédures comme pour les contrôles substantifs, le risque d'échantillonnage peut être réduit en augmentant la taille de l'échantillon, et le risque lié à la non sélection d'un échantillon peut être réduit en adoptant des procédures appropriées de planification, de supervision et de contrôle.

.5 Procédures de collecte d'éléments probants

21. Les procédures de collecte d'éléments probants englobent l'inspection, l'observation, la demande d'informations, la confirmation, le calcul et les procédures analytiques. Le choix des procédures appropriées dépend du jugement professionnel et des circonstances. Leur application implique souvent la sélection d'éléments dans une population à des fins de sondages.

.6 Sélection d'éléments à tester pour réunir des éléments probants

22. **Lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur détermine les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à des fins de sondages.** Les méthodes disponibles sont les suivantes:

- (a) sélection de tous les éléments (examen exhaustif);

(b) sélection d'éléments spécifiques;

(c) sélection par sondages.

23. Le choix de la méthode dépend des circonstances et il peut s'avérer plus approprié d'associer plusieurs méthodes. Si le choix d'une ou de plusieurs méthodes dépend du risque d'audit et de l'objectif d'efficience des contrôles, l'auditeur acquiert cependant l'assurance que les méthodes utilisées fourniront des éléments probants suffisants et adéquats pour atteindre les objectifs du sondage.

.6.1 SELECTION DE TOUS LES ELEMENTS

24. L'auditeur peut décider qu'il est plus opportun d'examiner toute la population des éléments qui constituent un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations (ou une strate dans cette population). L'examen exhaustif est rare dans le cas de tests de procédures. En revanche, il est plus fréquent pour les contrôles substantifs. Par exemple, un examen exhaustif peut être judicieux lorsque la population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur, lorsque le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont élevés et que d'autres moyens ne permettent pas de collecter des éléments probants suffisants et adéquats, ou lorsqu'un tel examen est plus efficace du fait de la nature répétitive d'un calcul ou d'un autre processus réalisé par un système informatique.

.6.2 SELECTION D'ELEMENTS SPECIFIQUES

25. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population, sur la base de facteurs tels que la connaissance des affaires du client, les évaluations préliminaires du risque inhérent et du risque lié au contrôle et les caractéristiques de la population testée. La sélection d'éléments spécifiques sur la base du jugement est soumise à des risques liés à la non sélection d'un échantillon. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent inclure:

Eléments principaux ou de valeur unitaire importante :

L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population lorsque ceux-ci sont de valeur unitaire importante ou parce qu'ils présentent une caractéristique particulière; par exemple des éléments douteux, inhabituels, particulièrement vulnérables aux risques ou traditionnellement sujets aux erreurs.

Tous les éléments dépassant un certain montant :

L'auditeur peut décider d'examiner des éléments dont la valeur dépasse un certain montant afin de vérifier une grande partie du montant total d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations.

Eléments visant à obtenir des informations :

L'auditeur peut examiner des éléments afin d'obtenir des informations sur des questions telles que les affaires du client la nature des opérations, les systèmes comptables et de contrôle interne.

Eléments visant à tester des procédures :

L'auditeur peut recourir à son jugement professionnel pour sélectionner et examiner des éléments spécifiques afin de déterminer si une procédure particulière est ou non appliquée.

26. Si l'examen sélectif d'éléments spécifiques d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations représente souvent une méthode efficace de collecte d'éléments probants, il ne constitue pas un sondage en audit. Les résultats des procédures mises en œuvre sur des éléments ainsi sélectionnés ne peuvent pas être extrapolés à l'ensemble de la population. L'auditeur envisage donc la nécessité de collecter des éléments probants sur la population restante, si elle est significative.

.6.3 SONDAGES EN AUDIT

27. L'auditeur peut décider d'effectuer des sondages en audit sur un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations. Les sondages en audit peuvent être réalisés à l'aide de méthodes d'échantillonnage statistiques ou non statistiques. Ces méthodes sont analysées en détail dans les paragraphes 31 à 56.

.7 Approches d'échantillonnage statistiques et non statistiques

28. La décision d'utiliser une approche d'échantillonnage statistique ou non statistique dépend du jugement de l'auditeur sur la méthode la plus efficace pour collecter des éléments probants suffisants et adéquats, compte tenu des circonstances particulières. Par exemple, dans le cas de tests de procédures, l'analyse de la nature et de la cause des erreurs est souvent plus importante que l'analyse statistique de la simple présence ou absence d'erreurs (en nombre). Dans ce cas, l'échantillonnage non statistique peut s'avérer plus efficace.
29. Lorsque l'échantillonnage statistique est retenu, la taille de l'échantillon peut être déterminée en recourant à la théorie des probabilités ou au jugement professionnel. De plus, la taille de l'échantillon n'est pas un critère suffisant pour distinguer les approches statistiques de celles non statistiques. La taille de l'échantillon dépend de facteurs tels que ceux identifiés aux annexes 1 et 2. Lorsque les circonstances sont identiques, l'effet de ces facteurs sur la taille de l'échantillon sera similaire, qu'une approche statistique ou non statistique soit adoptée.

30. Même si l'approche retenue ne répond pas à la définition de l'échantillonnage statistique, des éléments de la méthode statistique sont souvent utilisés, par exemple une sélection au hasard effectuée au moyen de nombres aléatoires calculés par informatique. Toutefois, ce n'est que lorsque l'approche choisie possède les caractéristiques de l'échantillonnage statistique que les mesures statistiques du risque d'échantillonnage sont valides.

.8 Définition de la taille de l'échantillon

- 31. Lors de la définition de la taille d'un échantillon, l'auditeur tient compte des objectifs du sondage et des attributs de la population d'où sera extrait l'échantillon.**
32. En premier lieu, l'auditeur prend en compte les objectifs spécifiques à atteindre et les procédures d'audit susceptibles d'y parvenir. La prise en compte de la nature des éléments probants recherchés et des conditions d'erreurs possibles, ou autres caractéristiques relatives à ces éléments probants permettront à l'auditeur de définir ce qui constitue une erreur et la population à utiliser pour l'échantillonnage.
33. Pour définir les conditions qui constituent une erreur, l'auditeur se réfère aux objectifs du sondage. Une bonne compréhension de ces conditions est importante pour garantir que tous les critères pertinents, et seulement ceux-là, pour les objectifs du sondage sont inclus dans la projection des erreurs. Par exemple, dans un contrôle substantif relatif à l'existence de comptes clients par une confirmation externe, les paiements effectués par le client avant la date de confirmation mais reçus juste après cette date par l'entité objet de l'audit ne seront pas considérés comme une erreur. De même, une erreur d'imputation entre des comptes clients n'affecte pas le total des créances clients. Cette erreur d'imputation ne constitue donc pas une erreur lors de l'évaluation des résultats de l'échantillon même si ceci peut avoir une importance sur d'autres domaines de l'audit, tels que l'évaluation de la probabilité de fraude ou de la provision pour créances douteuses.
34. Lors de tests de procédures, l'auditeur procède en général à une évaluation préliminaire du taux d'erreurs escompté dans la population à tester et du niveau du risque lié au contrôle. Cette évaluation s'appuie sur la connaissance passée de l'auditeur, de la situation ou sur l'examen d'un petit nombre d'éléments de la population. De même, pour les contrôles substantifs, l'auditeur procède généralement à une évaluation préliminaire de l'importance de l'erreur dans la population. Ces évaluations préliminaires sont utiles pour concevoir un sondage en audit et pour déterminer la taille de l'échantillon. Si, par exemple, le taux d'erreurs escompté est trop élevé, les tests de procédures ne sont en général pas effectués. En revanche, lors des contrôles substantifs, si l'erreur escomptée est élevée, l'examen exhaustif ou la définition d'un échantillon plus grand peuvent être opportuns.

.8.1 POPULATION

35. L'auditeur s'assure que la population est:

- (a) *adaptée* à l'objectif de la procédure d'échantillonnage, ce qui implique d'examiner l'orientation du test. Si, par exemple, l'objectif de l'auditeur est de détecter une surévaluation des comptes fournisseurs, la balance des comptes fournisseurs sera utilisée comme population. En revanche, s'il veut déceler une éventuelle sous-évaluation des comptes fournisseurs, la population ne saurait être la balance des comptes fournisseurs, mais plutôt les paiements subséquents, les factures impayées, les relevés de comptes fournisseurs, les bordereaux de réception non rapprochés des factures ou toute autre population d'éléments susceptibles de fournir des éléments probants sur la sous-évaluation de ces comptes;
- (b) *complète*. Si l'auditeur a l'intention de sélectionner des bordereaux de paiement dans un fichier pour une période donnée, une conclusion de ses travaux ne peut être tirée que s'il acquiert l'assurance que tous les bordereaux ont bien été classés et enregistrés pour cette période. De même, s'il entend utiliser l'échantillon pour tirer des conclusions sur le fonctionnement d'un système comptable et de contrôle interne pendant la période soumise à l'audit, la population doit inclure tous les éléments relatifs à la période considérée. Une alternative peut consister à stratifier la population et à utiliser l'échantillonnage uniquement pour tirer des conclusions sur le contrôle pendant les dix premiers mois de l'année par exemple, et à recourir à des procédures alternatives ou à un échantillon distinct pour les deux mois restants.

.8.2 STRATIFICATION

36. L'auditeur peut améliorer l'efficacité de l'audit en recourant à la stratification. La stratification consiste à diviser une population en sous-groupes homogènes, chacun d'eux partageant des caractéristiques similaires. L'objectif de la stratification est de réduire la volatilité des éléments de chaque strate et donc de diminuer la taille de l'échantillon, sans entraîner d'augmentation proportionnelle du risque d'échantillonnage. Chacune des strates est définie de manière explicite, afin que chaque unité d'échantillonnage n'appartienne qu'à une seule strate.
37. Lors de contrôles substantifs, un solde de compte ou une catégorie d'opérations est souvent stratifié en montant. Ceci permet à l'auditeur de cibler ses efforts sur les éléments de plus grande valeur qui présentent le plus grand risque d'erreur de surévaluation. De même, une population peut être stratifiée en fonction d'une caractéristique particulière qui révèle un risque d'erreur plus élevé. Par exemple,

lors de l'évaluation des comptes clients, les balances peuvent être stratifiées par ancienneté.

38. Les résultats des procédures appliquées à un échantillon d'éléments dans une strate ne peuvent être extrapolés qu'aux éléments qui constituent cette strate. Pour tirer une conclusion sur toute la population, l'auditeur prend en compte le risque et l'importance de cette strate par rapport aux autres constituant la population. Prenons l'exemple dans lequel 20 % des éléments d'une population constituent 90 % de la valeur d'un solde de compte. L'auditeur peut décider d'examiner un échantillon de ces éléments. Il évalue les résultats de cet échantillon et tire une conclusion sur 90 % de la valeur, séparément des 10 % restants (pour lesquels un autre échantillon ou d'autres méthodes de collecte d'éléments probants seront utilisés ou qui pourront être jugés non significatifs).

.8.3 SELECTION PONDEREE

39. Lors des contrôles substantifs, notamment lors de la recherche de surévaluations, il est souvent efficace de prendre comme unité d'échantillonnage les unités monétaires (par exemple l'ouguiya) qui constituent un solde de compte ou une catégorie d'opérations. Après avoir sélectionné des unités monétaires spécifiques dans la population, par exemple dans la balance des comptes clients, l'auditeur examine les différents éléments, par exemple les différents soldes, qui contiennent ces unités monétaires. Cette méthode de définition de l'unité d'échantillonnage permet d'orienter l'audit sur les éléments de grande valeur qui ont plus de chances d'être sélectionnés et de réduire la taille de l'échantillon. Elle est en général associée à la méthode de sélection systématique d'échantillons (décrite à l'annexe 3) et fournit de meilleurs résultats lorsque la sélection s'effectue à partir d'une base de données informatisée.

.9 Taille de l'échantillon

40. **Pour définir la taille d'un échantillon, l'auditeur détermine si le risque d'échantillonnage est réduit à un niveau faible acceptable.** La taille de l'échantillon dépend du niveau du risque d'échantillonnage que l'auditeur est prêt à accepter. Plus ce risque est faible, plus la taille de l'échantillon est importante.
41. La taille de l'échantillon peut être déterminée en appliquant une formule statistique ou par l'exercice du jugement professionnel en fonction des circonstances. Les annexes 1 et 2 présentent des exemples de facteurs influençant la taille d'un échantillon et donc le risque d'échantillonnage.

.10 Sélection de l'échantillon

42. **L'auditeur sélectionne les éléments de l'échantillon de manière à ce que toutes les unités d'échantillonnage de la population aient une chance d'être**

sélectionnées. L'échantillonnage statistique implique que les éléments de l'échantillon soient sélectionnés de manière aléatoire afin que chaque unité d'échantillonnage ait une chance connue d'être sélectionnée. Les unités d'échantillonnage peuvent être des pièces justificatives (par exemple des factures) ou des montants. Avec l'échantillonnage non statistique, l'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour sélectionner les éléments. Comme l'échantillonnage a pour but de tirer des conclusions sur toute la population, l'auditeur s'efforce de sélectionner un échantillon représentatif en choisissant les éléments qui ont des caractéristiques typiques de la population et se garde de tout a priori.

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

.11 Mise en œuvre des procédures d'audit

44. L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit adaptées à l'objectif du sondage sur chaque élément sélectionné.

45. Si un élément sélectionné ne se prête pas à l'application de la procédure, celle-ci est en général appliquée à un élément de remplacement. Par exemple, un chèque annulé peut être sélectionné pour rechercher des éléments probants justifiant une autorisation de paiement. Si l'auditeur acquiert l'assurance que le chèque a été correctement annulé et qu'il ne s'agit pas d'une erreur, il examine un élément de remplacement adéquat.
46. Il arrive parfois que l'auditeur ne soit pas en mesure d'appliquer les procédures d'audit prévues à un élément sélectionné, par exemple à cause de la perte de la documentation relative à cet élément. Si des procédures alternatives adéquates ne peuvent pas être appliquées à cet élément, il considère en général que cet élément constitue une erreur. Une procédure alternative adaptée peut, par exemple consister à examiner des encaissements postérieurs en l'absence de réponse à une demande de confirmation positive.

.12 Nature et cause des erreurs

47. L'auditeur prend en compte les résultats du sondage, la nature et la cause des erreurs décelées et leur conséquence possible sur l'objectif spécifique du sondage et sur d'autres domaines de l'audit.

48. Lors de tests de procédures, l'auditeur se préoccupe avant tout de la conception et du fonctionnement des procédures et du contrôle interne, et de l'évaluation du risque lié au contrôle. Toutefois, lorsque des erreurs sont décelées, il examine également les points suivants:

- (a) la conséquence directe des erreurs décelées sur les états financiers; et
 - (b) l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne et leur implication sur l'approche d'audit lorsque, par exemple, les erreurs proviennent du non-respect des contrôles internes par la direction.
49. En analysant les erreurs décelées, l'auditeur peut constater que beaucoup d'entre elles ont une caractéristique commune; par exemple le type de transaction, l'emplacement, la ligne de produits ou la période concernée. Dans ce cas, l'auditeur peut décider de rechercher tous les éléments de la population partageant cette même caractéristique, et d'étendre les procédures d'audit à ce sous-groupe. En outre, ces erreurs peuvent être intentionnelles et révéler la possibilité de fraudes.
50. Parfois, l'auditeur peut établir qu'une erreur est liée à un événement isolé qui ne s'est produit qu'à une occasion spécifique et n'est donc pas représentative d'erreurs similaires dans la population (erreur ponctuelle). Pour qu'une erreur soit considérée comme ponctuelle, l'auditeur obtient l'assurance qu'elle n'est pas représentative de la population. Pour acquérir cette assurance, l'auditeur effectue des travaux complémentaires qui dépendent de la situation, mais qui peuvent lui fournir des éléments probants suffisants prouvant que l'erreur n'affecte pas le reste de la population. Un exemple de ce type de situation est une erreur provoquée par une défaillance d'un ordinateur qui ne s'est produite qu'un seul jour de la période. Dans ce cas, l'auditeur évalue les conséquences de la défaillance, par exemple en examinant les opérations spécifiques traitées ce même jour, et analyse les répercussions de cette défaillance sur les procédures et les conclusions de l'audit. Un autre exemple est l'erreur provoquée par l'utilisation d'une formule erronée dans le calcul de toutes les valeurs d'inventaire dans une succursale particulière. Pour établir qu'il s'agit d'une erreur ponctuelle, l'auditeur s'assure que la formule correcte a été utilisée dans les autres succursales.

.13 Extrapolation des erreurs

51. **Pour les contrôles substantifs, l'auditeur extrapole le montant des erreurs décelées dans l'échantillon à l'ensemble de la population et prend en compte l'effet de l'erreur extrapolée sur l'objectif spécifique du sondage et sur les autres aspects de l'audit. L'auditeur** extrapole l'erreur totale à l'ensemble de la population pour obtenir une vision d'ensemble de l'ampleur des erreurs et la comparer à l'erreur tolérable. Lors de contrôles substantifs, l'erreur tolérable est l'anomalie acceptable et sera inférieure ou égale à l'estimation préliminaire de l'auditeur du caractère significatif retenu pour les soldes de comptes audités.
52. Lorsqu'une erreur est considérée ponctuelle, elle peut être exclue lors de l'extrapolation des erreurs de l'échantillon à la population. L'effet de cette erreur, si elle n'est pas corrigée sera pris en compte parallèlement à l'extrapolation des autres erreurs. Si un solde de compte ou une catégorie d'opérations est divisé en strates, l'erreur est extrapolée séparément pour chacune des strates. Les erreurs extrapolées et les erreurs ponctuelles pour chaque strate sont alors additionnées

pour évaluer la conséquence possible des erreurs sur le solde de compte ou la catégorie d'opérations dans son ensemble.

53. Pour les tests de procédures, aucune extrapolation des erreurs n'est nécessaire car le taux d'erreurs de l'échantillon est également le taux projeté d'erreurs à la population dans son ensemble.

.14 Evaluation des résultats d'un sondage

54. **L'auditeur évalue les résultats du sondage pour déterminer si l'appréciation préliminaire de la caractéristique retenue de la population est confirmée ou doit être révisée.** Dans le cas d'un test de procédures, un taux d'erreurs particulièrement élevé dans l'échantillon peut conduire, en l'absence d'éléments probants supplémentaires étayant l'évaluation initiale, à une augmentation du niveau du risque lié au contrôle. Dans le cas d'un contrôle substantif, un taux d'erreurs très élevé dans un échantillon peut conduire l'auditeur à penser, en l'absence d'éléments probants supplémentaires indiquant le contraire, qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations comporte une anomalie significative.
55. Si la somme de l'erreur projetée et de l'erreur ponctuelle est légèrement inférieure, mais cependant proche de ce que l'auditeur juge acceptable, il examine le caractère pertinent des résultats du sondage à la lumière des autres procédures d'audit et peut estimer nécessaire d'obtenir des éléments probants supplémentaires. La somme de l'erreur extrapolée et de l'erreur ponctuelle constitue la meilleure estimation de l'auditeur de l'erreur dans la population. Toutefois, les résultats du sondage sont influencés par le risque d'échantillonnage. Lorsque la meilleure estimation de l'erreur est proche de l'erreur acceptable, l'auditeur admet le risque qu'un échantillon différent conduise à une estimation différente susceptible de dépasser l'erreur acceptable. L'examen des résultats des autres procédures d'audit aide l'auditeur à appréhender ce risque et l'obtention d'éléments probants supplémentaires permet de le réduire.
56. Si l'évaluation des résultats du sondage montre qu'il est nécessaire de réviser l'évaluation préliminaire de la caractéristique retenue de la population, l'auditeur peut:
- (a) demander à la direction d'examiner les causes des erreurs décelées et le potentiel d'erreurs supplémentaires et de procéder aux corrections nécessaires;
 - (b) modifier les procédures d'audit planifiées. Par exemple, dans le cas d'un test de procédures, l'auditeur peut étendre la taille de l'échantillon, tester une autre procédure ou modifier les contrôles substantifs correspondants;
 - (c) considérer les conséquences sur le rapport d'audit.

.15 ANNEXE 1 : Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des tests de procédures

Les facteurs suivants sont pris en compte par l'auditeur pour déterminer la taille de l'échantillon pour un test de procédures. Ces facteurs sont à considérer dans leur ensemble.

Facteur	Effet sur la taille de l'échantillon
Confiance accrue attribuée par l'auditeur aux systèmes comptables et de contrôle interne	Augmentation
Augmentation du taux d'erreurs par rapport à la procédure de contrôle définie, que l'auditeur a décidé d'accepter	Diminution
Augmentation du taux d'erreurs par rapport à la procédure de contrôle définie que l'auditeur escompte dans la population	Augmentation
Augmentation du niveau de confiance attendue par l'auditeur (ou, à l'inverse, diminution du risque global lui permettant de conclure que le risque lié au contrôle est inférieur au risque réel dans la population)	Augmentation
Augmentation du nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Effet négligeable

1. *Confiance accrue attribuée par l'auditeur aux systèmes comptables et de contrôle interne*: plus le niveau de confiance que l'auditeur escompte des systèmes comptables et de contrôle interne est élevé, plus l'évaluation du risque lié au contrôle sera faible et plus la taille de l'échantillon sera importante. Par exemple, une évaluation préliminaire faible du risque lié au contrôle indique que l'auditeur a l'intention d'accorder une confiance importante dans le fonctionnement effectif des contrôles internes existants. Il réunit donc plus d'éléments probants pour étayer cette évaluation que si l'estimation du risque lié au contrôle avait été élevée (donc si la confiance dans les systèmes avait été moindre).
2. *Taux d'erreurs par rapport à la procédure de contrôle définie que l'auditeur a décidé d'accepter (**erreur tolérable**)*: Plus le taux d'erreurs qu'il est prêt à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon sera importante.

3. *Taux d'erreurs par rapport à la procédure de contrôle définie que l'auditeur escompte dans la population (**erreur escomptée**)*: plus le taux d'erreurs escompté par l'auditeur est élevé, plus la taille de l'échantillon sera importante afin de pouvoir réaliser une estimation raisonnable du taux réel d'erreurs. Les facteurs que l'auditeur prend en compte pour évaluer le taux d'erreurs escompté englobent sa compréhension des activités (notamment les procédures mises en œuvre pour comprendre les systèmes comptables et de contrôle interne), les changements au sein du personnel ou dans les systèmes comptables et de contrôle interne, les résultats des procédures d'audit appliquées lors des périodes précédentes et ceux des autres procédures d'audit. En général, des taux d'erreurs escomptés élevés laissent supposer une réduction du risque lié au contrôle peu importante, voire inexistante; dans ces circonstances les tests de procédures ne sont en général pas pratiqués.
4. *Le **niveau de confiance** attendue par l'auditeur*. Plus l'auditeur attend que les résultats du sondage soient indicatifs de l'incidence réelle des erreurs dans la population, plus la taille de l'échantillon sera importante.
5. *Le nombre d'unités d'échantillonnage dans la population*. Pour les populations importantes, la taille réelle a peu d'effet, sinon aucun, sur la taille de l'échantillon. Toutefois, pour les petites populations, le sondage en audit est souvent moins efficace que d'autres méthodes de collecte d'éléments probants suffisants et adéquats.

.16 ANNEXE 2-Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des contrôles substantifs.

Les facteurs suivants sont pris en compte par l'auditeur pour déterminer la taille de l'échantillon pour un contrôle substantif. Ces facteurs doivent être considérés dans leur ensemble.

Facteur	Effet sur la taille de l'échantillon
Augmentation de l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent	Augmentation
Augmentation de l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle	Augmentation
Mise en œuvre plus étendue d'autres contrôles substantifs portant sur la même assertion sous-tendant l'établissement des états financiers	Diminution
Augmentation du niveau de confiance attendue par l'auditeur (ou diminution du risque global lui permettant de conclure à l'absence d'une erreur significative alors qu'elle peut exister)	Augmentation
Augmentation de l'erreur totale que l'auditeur est prêt à accepter (erreur tolérable)	Diminution
Augmentation de l'erreur totale que l'auditeur s'attend à trouver dans la population	Augmentation
Stratification de la population, lorsque ceci est possible	Diminution
Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Effet négligeable

1. Evaluation par l'auditeur du risque inhérent.

Plus l'évaluation par l'auditeur du risque inhérent est élevée, plus la taille de l'échantillon sera importante. Un risque inhérent plus élevé implique qu'un risque de non détection plus faible soit retenu pour réduire le risque d'audit à un niveau faible

acceptable. Cette diminution du risque de non détection peut être obtenue en augmentant la taille de l'échantillon.

2. Evaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle.

Plus l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle est élevée, plus la taille de l'échantillon sera importante. Par exemple, une évaluation élevée du risque lié au contrôle indique que l'auditeur ne peut pas accorder une confiance suffisante dans le bon fonctionnement des contrôles internes concernant une assertion spécifique sous-tendant l'établissement des états financiers. C'est pourquoi, pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable, l'auditeur fixe un risque de non détection faible et s'appuie davantage sur des contrôles substantifs. Plus la confiance dans les contrôles substantifs est forte (et donc plus le risque de non détection est faible), plus la taille de l'échantillon sera importante.

3. Mise en œuvre d'autres contrôles substantifs portant sur la même assertion sous-tendant l'établissement des états financiers.

Plus l'auditeur s'appuie sur d'autres contrôles substantifs (contrôles détaillés ou procédures analytiques) pour réduire à un niveau acceptable le risque de non détection concernant un solde de compte ou une catégorie de transactions, moins l'assurance attendue de l'échantillonnage sera élevée et plus la taille de l'échantillon pourra être réduite.

4. Niveau de confiance attendue par l'auditeur.

Plus l'auditeur s'attend à ce que les résultats de l'échantillon reflètent bien le nombre réel d'erreurs dans la population, plus la taille de l'échantillon sera importante.

5. Erreur totale que l'auditeur est prêt à accepter (erreur tolérable).

Plus l'erreur totale que l'auditeur est prêt à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon sera importante.

6. Erreur totale que l'auditeur s'attend à trouver dans la population (erreur escomptée).

Plus l'erreur que l'auditeur s'attend à trouver dans la population est élevée, plus la taille de l'échantillon sera importante afin de pouvoir procéder à une estimation raisonnable du nombre d'erreurs réel dans la population. Les facteurs pertinents pour déterminer l'erreur escomptée englobent le degré de subjectivité dans la détermination de la valeur des éléments, les résultats des tests de procédures, les résultats des procédures d'audit appliquées lors des périodes précédentes et les résultats des autres contrôles substantifs.

7. Stratification.

Lorsque la volatilité du montant des éléments de la population est importante, il peut être utile de regrouper les éléments de taille similaire dans des sous-groupes ou des strates distinctes. Ce processus s'appelle stratification. Lorsqu'une population peut être stratifiée, le total des tailles d'échantillons de la strate est en général inférieur à la taille de l'échantillon nécessaire pour atteindre un niveau

donné de risque d'échantillonnage, si l'échantillon avait été tiré de la population totale.

8. *Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population.*

Pour les populations importantes, la taille réelle de la population a peu d'effet, sinon aucun, sur la taille de l'échantillon. En conséquence, pour les populations réduites, le sondage en audit est souvent moins efficace qu'une méthode alternative de collecte d'éléments probants suffisants et adéquats (toutefois, lorsque l'échantillon porte sur des montants, l'augmentation de la valeur monétaire de la population accroît la taille de l'échantillon, à moins qu'elle ne soit compensée par une augmentation proportionnelle du caractère significatif).

.17 ANNEXE 3- Méthodes de sélection d'échantillons

Les principales méthodes de sélection d'échantillons sont les suivantes:

(a) Utilisation d'un générateur informatisé de nombres aléatoires

Ou de tables de nombres aléatoires.

(b) Sélection systématique :

Sélection dans laquelle le nombre d'unités d'échantillonnage de la population est divisé par la taille de l'échantillon afin d'obtenir un intervalle d'échantillonnage, 50 par exemple. Après avoir déterminé un point de départ dans les 50 premières, chaque cinquantième unité d'échantillonnage suivante est sélectionnée. Bien que le point de départ puisse être fixé au hasard, l'échantillon a plus de chances d'être véritablement aléatoire s'il est déterminé par l'utilisation d'un générateur informatisé de nombres aléatoires ou de tables de nombres aléatoires. Pour utiliser une sélection systématique, l'auditeur s'assurera que la structure de la population n'est pas telle que l'intervalle d'échantillonnage corresponde à une caractéristique spécifique de la population.

(c) Sélection au hasard:

L'auditeur sélectionne l'échantillon sans appliquer de technique structurée. L'auditeur veille toutefois à éviter tout à priori dans sa sélection (par exemple en écartant les éléments difficiles à localiser ou en retenant ou éliminant systématiquement les premières ou les dernières écritures sur une page) et s'efforce de s'assurer que tous les éléments de la population ont une chance d'être sélectionnés. La sélection au hasard n'est pas adaptée à l'échantillonnage statistique.

La sélection de bloc désigne la sélection d'un ou de plusieurs blocs d'éléments contigus dans la population. Elle n'est en général pas utilisée dans les sondages en audit car la structure de la plupart des populations est telle qu'on peut escompter que les éléments d'une séquence auront les mêmes caractéristiques, mais des caractéristiques différentes de ceux d'autres séquences de la population. Bien qu'il soit parfois judicieux d'examiner un bloc d'éléments, cette méthode est rarement une technique de sélection d'échantillon adéquate lorsque l'auditeur souhaite tirer des conclusions valides sur toute une population à partir d'un échantillon.

MSA 540 - AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 540 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'appréciation par l'auditeur des estimations comptables contenues dans les comptes et les états financiers. La présente norme ne s'applique pas à l'examen d'informations financières prévisionnelles, bien que de nombreuses procédures décrites dans les paragraphes suivants peuvent s'y appliquer.

2. L'auditeur réunit des éléments probants suffisants et appropriés sur les estimations comptables contenues dans les états financiers.

3. Une « estimation comptable » désigne une évaluation approximative du montant d'un élément en l'absence de méthode de mesure précise. A titre d'exemples, il y a lieu de citer les cas suivants :

- Provisions pour dépréciation des créances et des stocks pour les ramener à leur valeur de réalisation estimée ;
- Amortissement des immobilisations sur leur durée d'utilisation estimée.
- Produits constatés d'avance ;
- Impôts différés ;
- Provision pour risque pour un procès en cours ;
- Pertes sur des contrats à long terme ;
- Provisions pour garantie.

4. La direction est responsable des estimations comptables contenues dans les états financiers. Ces évaluations sont souvent sujettes à des incertitudes quant à l'aboutissement d'événements qui se sont produits ou sont susceptibles de se produire et nécessitent l'exercice d'un jugement. En conséquence, les estimations comptables impliquent un risque d'anomalie significative plus élevé.

.2 Nature des estimations comptables

5. la détermination d'une estimation comptable peut être simple ou complexe, en fonction de la nature de l'élément. Par exemple, le calcul de charges locatives à payer peut être simple, alors que l'estimation d'une provision pour stocks à rotation lente ou excédentaires peut nécessiter des analyses détaillées importantes des données actuelles et des prévisions de ventes futures. Les estimations complexes peuvent nécessiter beaucoup de connaissances particulières et l'exercice fréquent du jugement.

- 6 Les estimations comptables peuvent être faites de façon continue dans le cadre du système comptable ou peuvent être ponctuelles et effectuées seulement en fin de période. Elles sont fréquemment réalisées en utilisant des données basées sur l'expérience ; par exemple, l'utilisation de taux standards d'amortissement pour chaque catégorie d'actifs immobilisés ou l'application d'un pourcentage standard au chiffre d'affaires pour le calcul d'une provision pour garantie. Dans ce cas, il est nécessaire que la direction revoie périodiquement les données, notamment en réappréciant la durée d'utilisation restant à couvrir des actifs immobilisés ou en comparant les résultats réels avec l'estimation d'origine et en ajustant les données en conséquence.
7. L'incertitude liée à un élément, ou le manque de données objectives, peut empêcher le calcul d'une estimation raisonnable. Dans ce cas, l'auditeur en tire les conséquences dans l'expression de son opinion.

.3 Procédures d'audit

8. **L'auditeur réunit des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère raisonnable d'une estimation comptable dans les circonstances données et, si nécessaire, sur l'information donnée en annexes.** Les éléments probants disponibles pour étayer une estimation comptable sont souvent plus difficiles à obtenir et moins concluants que ceux disponibles pour justifier d'autres éléments des états financiers.
9. Il est important que l'auditeur comprenne les procédures et les méthodes utilisées par la direction pour effectuer les estimations comptables, notamment les systèmes comptable et de contrôle interne, afin de planifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit.
10. **L'auditeur applique une ou plusieurs des approches suivantes pour apprécier une estimation comptable:**
- (a) prise de connaissance et test de la procédure suivie par la direction pour effectuer l'estimation;
 - (b) utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction ; ou
 - (c) revue des événements postérieurs à la clôture appuyant l'estimation.

.4 Prise de connaissance et test de la procédure suivie par la direction

11. En général, les phases de prise de connaissance et du test de la procédure suivie par la direction sont comme suit :

- (a) appréciation des données et des hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation;
- (b) vérification des calculs effectués pour l'estimation;
- (c) comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels de ces périodes, lorsque cela est possible ; et
- (d) examen des procédures d'approbation de la direction.

a. Appréciation des données et des hypothèses

12. L'auditeur apprécie si les données sur lesquelles l'estimation se base sont exactes, complètes et pertinentes. Si des données comptables sont employées, l'auditeur revoit leur cohérence avec les données traitées par le système comptable. A titre d'exemple, pour contrôler une provision pour garantie, il réunit des éléments probants confirmant que les données relatives aux produits encore couverts par la garantie en fin de période correspondent aux informations de ventes contenues dans le système comptable.
13. L'auditeur peut également rechercher des éléments probants provenant de sources externes à l'entité. Par exemple, lorsqu'il examine une provision pour obsolescence des stocks calculée par référence aux ventes futures prévues, il peut rechercher des éléments probants à partir des projections des ventes et des analyses de marché effectuées à l'extérieur pour le secteur d'activité, en plus de l'examen des données internes, telles que les niveaux de ventes antérieurs, les commandes en cours et celles prévues. De même, lorsque l'auditeur examine les estimations de la direction relatives à l'incidence financière de litiges, de contentieux ou de procès, il peut contacter directement les avocats de l'entité.
14. L'auditeur évalue si les données collectées sont correctement analysées et projetées et forment une base raisonnable pour calculer l'estimation comptable. Il peut s'agir, par exemple, d'analyser l'ancienneté des créances clients ou d'effectuer une projection du nombre de mois de disponibilité d'un article en stock en fonction de l'utilisation passée et prévue.
15. L'auditeur détermine si les principales hypothèses utilisées par l'entité pour l'estimation s'appuient sur une base valable. Dans certains cas, les hypothèses se fondent sur des statistiques officielles ou professionnelles, par exemple les taux d'inflation, d'intérêt et de chômage, ou sur les prévisions de croissance du marché. Dans d'autres cas, les hypothèses sont spécifiques à l'entité et reposent sur des données internes.
16. Pour apprécier les hypothèses qui sous-tendent l'estimation, l'auditeur détermine notamment si ces hypothèses sont:

- Raisonables compte tenu des résultats réels des périodes précédentes ;
- Cohérentes avec celles utilisées pour d'autres estimations comptables ;
- Cohérentes avec les plans de la direction jugés raisonnables.

↳ l'auditeur accorde une attention particulière aux hypothèses sensibles aux variations subjectives ou susceptibles de contenir des anomalies significatives.

17. Dans le cas d'un processus d'estimations complexes impliquant des techniques spécialisées, l'auditeur peut juger nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert, par exemple d'ingénieurs, pour évaluer la quantité d'un tas de minerai et sa teneur.
18. L'auditeur s'assure périodiquement que les données utilisées par la direction pour le calcul des estimations comptables sont toujours adaptées. Pour ce faire, il utilise sa connaissance des résultats financiers de l'entité acquise lors des périodes précédentes, des méthodes suivies par d'autres entités du même secteur et des plans futurs de la direction qui lui sont communiqués.

b. Vérification des calculs

19. L'auditeur vérifie les formules de calcul appliquées par la direction. La nature, le calendrier et l'étendue de ses vérifications dépendent de différents facteurs, notamment de la complexité du calcul de l'estimation comptable, de l'évaluation qu'il a faite des procédures et des méthodes employées par l'entité pour parvenir à l'estimation comptable et du caractère significatif de cette dernière au regard des états financiers.

c. Comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels

20. L'auditeur compare, dans la mesure du possible, les estimations comptables effectuées pour les périodes précédentes avec les résultats réels de ces périodes afin:
- (a) de réunir des éléments probants sur la fiabilité globale des procédures d'estimation de l'entité ;
 - (b) de déterminer s'il est nécessaire de rectifier les données de base ; et
 - (c) de déterminer si les différences entre les résultats réels et les estimations précédentes ont été quantifiées et si les ajustements nécessaires ont été effectués, ou si des informations appropriées ont été données en annexes.

d. Examen des procédures d'approbation de la direction

21. Généralement, les estimations comptables significatives sont revues et approuvées par la direction. L'auditeur détermine si cette revue et cette approbation ont été effectuées par le niveau hiérarchique adéquat et s'assure que la documentation justifiant le calcul de l'estimation comptable en fait état.

.5 Utilisation d'une estimation indépendante

22. L'auditeur peut effectuer ou obtenir une estimation indépendante pour la comparer avec l'estimation comptable effectuée par la direction. En utilisant une estimation indépendante, l'auditeur évalue, en général, les données, examine les hypothèses sous-tendant le calcul de cette estimation et contrôle le processus de calcul. Il peut s'avérer utile de comparer les estimations comptables portant sur des périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes.

.6 Examen des événements postérieurs à la clôture

23. Les opérations et les événements qui se produisent après la fin de l'exercice, mais avant la fin de l'audit, peuvent fournir des éléments probants sur une estimation comptable effectuée par la direction. L'examen par l'auditeur de ces opérations et événements peut le dispenser, en totalité ou en partie, de la nécessité d'examiner et de contrôler la procédure suivie par la direction pour effectuer une estimation comptable, ou de recourir à une estimation indépendante pour évaluer le caractère plausible de l'estimation comptable.

.7 Appréciation des résultats des procédures d'audit

24. **L'auditeur procède à une appréciation finale du caractère raisonnable de l'estimation comptable en se basant sur ses connaissances de l'activité de l'entité et de la cohérence de cette estimation avec d'autres éléments probants réunis au cours de son intervention.**
25. L'auditeur détermine s'il existe des opérations ou des événements postérieurs significatifs qui peuvent avoir une incidence sur les données et les hypothèses servant de base de l'estimation comptable.
26. Du fait des incertitudes inhérentes aux estimations comptables, il est parfois plus difficile de juger des différences d'appréciation que pour d'autres aspects de l'audit. Lorsqu'il existe une différence entre l'estimation faite par l'auditeur du montant, conforté par l'élément probant disponible, et le montant estimé retenu dans les états financiers, il détermine si cet écart nécessite un ajustement. Si l'écart est raisonnable, par exemple du fait que l'estimation retenue dans les états financiers reste dans une fourchette acceptable, un ajustement peut ne pas être nécessaire. Dans le cas contraire, l'auditeur demande à la direction de revoir son estimation. Si la direction refuse, la différence est considérée comme une anomalie et ajoutée aux autres anomalies pour évaluer si l'incidence globale sur les états financiers est significative.

27. L'auditeur détermine également si des différences qui, prises individuellement sont considérées comme raisonnables, mais vont toutes dans le même sens, et ont, cumulées, une incidence significative sur les états financiers. Dans ce cas, il évalue les estimations comptables dans leur ensemble.

MSA 550 - PARTIES LIEES

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 550 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application relatifs aux responsabilités de l'auditeur et aux procédures d'audit concernant les parties liées et les opérations entre parties liées, que la Norme Comptable internationale (IAS) 24 « Parties liées »², ou que toute autre règle, soit ou non incluse dans le référentiel comptable appliqué pour la présentation des états financiers.
2. **L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit afin de réunir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'identification par la direction des parties liées et sur les informations données en annexes sur l'effet des opérations entre parties liées ayant une incidence significative sur les états financiers.** On ne peut toutefois attendre d'un audit qu'il détecte toutes les opérations entre parties liées.
3. Il peut exister dans certains cas des facteurs qui limitent le caractère convaincant des éléments probants disponibles. Du fait du degré d'incertitude associé aux assertions concernant l'exhaustivité du recensement des parties liées, les procédures décrites dans cette norme sont censées fournir des éléments probants suffisants et adéquats sur ces assertions en l'absence de toute circonstance identifiée par l'auditeur qui:
 - (a) augmente le risque d'anomalie au-delà du risque généralement escompté ou
 - (b) indique l'existence d'une anomalie significative concernant les parties liées.

² Définition des parties liées et des opérations entre parties liées figurant dans l'IAS 24:

Parties liées - des parties sont considérées comme liées à l'une d'elles a la faculté d'exercer un contrôle sur une autre partie ou une influence notable sur l'autre lors de la prise de décisions financières ou opérationnelles.

Opérations entre parties liées - transfert de droits ou obligations entre parties liées, que ces transferts fassent ou non l'objet d'un règlement financier.

Si l'existence d'une telle circonstance est suspectée, l'auditeur modifie les procédures d'audit initialement prévues, les étend ou procède à des travaux complémentaires.

4. La direction est responsable de l'identification des parties liées et de l'information donnée en annexes sur les opérations entre parties liées. Cette responsabilité lui impose de mettre en œuvre des systèmes comptable et de contrôle interne appropriés afin de garantir que les opérations entre les parties liées sont correctement identifiées dans les états financiers et mentionnées dans les notes annexes aux états financiers.
5. Par sa connaissance suffisante des activités de l'entité et de secteur d'activité, l'auditeur est en mesure d'identifier les événements, opérations et pratiques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers. Bien que l'existence de parties liées et d'opérations entre parties liées soit considérée comme un élément courant, l'auditeur a besoin d'en être informé, car:
 - (a) le référentiel comptable peut comporter l'obligation de mentionner en annexes aux états financiers certaines relations et opérations avec des parties liées.
 - (b) l'existence de parties liées ou d'opérations entre ces parties peut avoir une incidence sur les états financiers. Par exemple, l'assujettissement de l'entité à l'impôt sur les bénéfices et le montant de cet impôt peuvent être affectés par des lois fiscales dans différentes juridictions qui sont alors à prendre en compte lorsque des parties liées existent;
 - (c) l'origine des éléments probants a une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de leur fiabilité. Les éléments probants issus ou fournis par des parties non liées peuvent être plus fiables ; et
 - (d) une opération entre parties liées peut résulter de considérations autres que commerciales, par exemple la participation aux bénéfices ou même une fraude.

.2 Existence de parties liées et informations données en annexes

6. L'auditeur examine les informations fournies par la direction concernant l'identification des parties liées et met en œuvre les procédures suivantes pour s'assurer de l'exhaustivité de ces informations:
 - (a) l'examen des dossiers de travail de l'année précédente pour recenser les parties liées déjà connues;
 - (b) la revue des procédures d'identification des parties liées appliquées par l'entité;

- (c) l'obtention de la liste des administrateurs et des dirigeants ayant des fonctions dans d'autres entités;
- (d) l'examen du registre des transferts d'actions pour identifier le nom des actionnaires principaux ou, le cas échéant, l'obtention de la liste des actionnaires principaux;
- (e) la consultation des procès-verbaux du conseil d'administration, des assemblées ou d'autres documents pertinents;
- (f) la demande aux autres auditeurs participant à l'audit ou aux auditeurs précédents, de la connaissance qu'ils ont des parties liées ; et
- (g) la consultation des déclarations fiscales de l'entité ainsi que d'autres informations fournies aux autorités de tutelle.

Si l'auditeur estime que le risque de non détection de parties liées importantes est faible, ces procédures peuvent être adaptées en conséquence.

7. Si le référentiel comptable impose de fournir en annexes aux états financiers une information sur les relations entre parties liées, l'auditeur s'assure que cette information a bien été donnée.

.3 Opérations entre parties liées

8. L'auditeur examine les informations, fournies par la direction, relatives aux opérations entre parties liées et reste attentif quant à l'existence éventuelle d'autres opérations significatives réalisées entre celles-ci.
9. Lors de la prise de connaissance des systèmes comptable et de contrôle interne et de l'évaluation préliminaire du risque lié au contrôle, l'auditeur évalue l'efficacité des procédures de contrôle concernant l'autorisation et le traitement comptable des opérations entre les parties liées.
10. Durant son intervention, l'auditeur reste attentif aux opérations qui semblent inhabituelles au vu des circonstances et qui peuvent indiquer l'existence de parties liées jusqu'alors inconnues ; par exemple :
- Opérations effectuées à des conditions commerciales anormales, notamment de prix, de taux d'intérêt, de garanties et de conditions de remboursement inhabituels ;
 - Opérations dont l'existence ne semble justifiée par aucune raison logique ;
 - Opérations dont la forme ne reflète pas la substance ;
 - Opérations effectuées selon des voies inhabituelles ;

Volume d'opérations plus élevé ou opérations significatives réalisées avec certains clients ou fournisseurs par rapport aux autres ;
Obtention ou fourniture de prestations à titre gratuit non suivie d'enregistrement comptable.

12. Au cours de sa mission d'audit, l'auditeur met en œuvre des procédures susceptibles de révéler l'existence d'opérations entre parties liées, par exemple :

- Contrôles détaillés sur des opérations et des soldes ;
- Consultation des procès-verbaux des conseils d'administration et des assemblées ;
- Examen des documents comptables concernant des opérations ou des soldes importants ou inhabituels en consacrant une attention particulière aux opérations effectuées en fin de période ;
- Examen des confirmations de prêts et d'emprunts et des confirmations des banques. Cet examen peut révéler l'existence de garanties données ou reçues ou d'autres opérations avec des parties liées ;
- Examen des opérations de prises de participation telles que l'achat ou la vente de parts dans une autre entité.

.4 Examen des opérations entre parties liées identifiées

12. Dans le cadre de l'examen des opérations avec les parties liées, l'auditeur réunit les éléments probants suffisants et appropriés justifiant que ces opérations ont été correctement traitées et qu'une information appropriée a été donnée en annexes.

13. Du fait des relations qui existent avec les parties liées, les éléments probants sur une opération entre parties liées peuvent être limités, par exemple en ce qui concerne l'existence de stocks conservés en dépôt par l'une de ces parties liées ou d'une instruction donnée par une société mère à une filiale sur l'enregistrement de redevances à payer. Compte tenu du peu d'éléments probants appropriés sur de telles opérations, l'auditeur envisage des procédures telles que :

- La confirmation des conditions et du montant de l'opération avec la partie liée ;
- L'examen des éléments probants détenus par la partie liée ;
- La confirmation ou l'examen des informations avec les tiers concernés par l'opération, par exemple les banques, les avocats, les garants et les courtiers.

.5 Déclarations de la direction

14. L'auditeur se procure une lettre d'affirmation de la direction attestant que:

- (a) les informations fournies sur l'identification des parties liées sont exhaustives, et**
- (b) l'information sur les parties liées est correctement décrite dans les notes annexes aux états financiers.**

.6 Conclusions et rapport d'audit

15. Si l'auditeur n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés sur les parties liées et les opérations entre celles-ci ou conclut qu'elles n'ont pas été correctement décrites dans les annexes aux états financiers, il procède en conséquence aux modifications nécessaires de son rapport.

16. Pour l'application des principes d'audit contenus dans cette norme, l'auditeur se réfère aux obligations légales applicables aux entreprises et aux employés concernant les opérations entre parties liées. Ces lois peuvent interdire aux entreprises et aux employés de réaliser des opérations avec des parties liées. Elles peuvent également exiger des employés qu'ils déclarent les intérêts qu'ils détiennent dans les entreprises avec lesquelles ils entretiennent des rapports professionnels et/ou commerciaux. Si ces obligations légales existent, les procédures d'audit seront étendues afin de déceler les cas de non-respect de ces obligations.

MSA 560 - EVENEMENTS POSTERIEURS

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 560 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur en matière d'événements postérieurs à la clôture. Dans cette norme, l'expression « événements postérieurs à la clôture » signifie à la fois les événements qui se produisent entre la date de fin d'exercice et celle du rapport de l'auditeur et les faits découverts après la date de ce rapport. En tant que tel, il convient qu'un tel événement reçoive un traitement comptable approprié ou soit porté à la connaissance de l'auditeur.

2. L'auditeur prend en considération l'incidence des événements postérieurs à la clôture sur les états financiers et sur son rapport,

3. Les éventualités et événements survenant après la date d'établissement des états de synthèse peuvent être classés en deux catégories:

- (a) Ceux qui fournissent des éléments confortant des faits qui existaient à la fin de l'exercice; et

- (b) Ceux qui fournissent des indications sur des faits survenus après la fin de l'exercice.

.2 Faits découverts jusqu'à la date du rapport de l'auditeur

4. L'auditeur met en œuvre des procédures visant à réunir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant que tous les événements pouvant nécessiter des écritures d'ajustement ou une information à donner en annexes aux états financiers ont été, jusqu'à la date de son rapport dûment identifiés. Ces procédures s'ajoutent à celles habituelles qui peuvent être appliquées à des opérations spécifiques survenant après la clôture de l'exercice afin d'obtenir des éléments probants sur les soldes de compte à la date de clôture, et peuvent, par exemple, consister à contrôler la césure de l'inventaire et les paiements aux créanciers. L'auditeur n'est toutefois pas tenu d'examiner tous les éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant donné des résultats satisfaisants.
5. L'auditeur, tenu à une obligation de moyens, ne peut cependant être tenu pour responsable d'événements postérieurs non révélés, si ceux-ci ont été volontairement ou involontairement cachés et si, ayant mis en œuvre des diligences appropriées, celles-ci n'ont pas permis de les détecter.
6. Les procédures visant à identifier les événements pouvant faire l'objet d'un ajustement ou d'une information dans les notes annexes aux états financiers sont mises en œuvre à une date la plus proche possible de la date du rapport de l'auditeur et comprendront les actions suivantes:
- (a) Prise de connaissance des procédures établies par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont bien été identifiés.
 - (b) Consultation des procès-verbaux des conseils d'administration, des assemblées et des autres comités qui se sont tenus après la fin de l'exercice et investigation des questions abordées lors des réunions dont les procès-verbaux ne sont pas encore rédigés.
 - (c) Revue des derniers états financiers intercalaires de l'entité et, le cas échéant, des budgets, des prévisions de trésorerie et des autres rapports de la direction.
 - (d) Demandes d'informations, ou complément aux demandes orales ou écrites précédemment adressées, aux avocats de l'entité concernant les procès et les contentieux.

- (e) Investigations auprès de la direction en vue de déterminer si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir une incidence sur les états financiers se sont produits. Exemples de questions à discuter avec la direction sur des sujets spécifiques:

Statut actuel des éléments comptabilisés sur la base des données préliminaires ou non concluantes.
Nouveaux engagements, emprunts ou garanties contractés ou donnés.
Ventes d'actifs réalisées ou envisagées.
Nouvelles actions ou obligations émises ou accords de fusion ou de liquidation signés ou envisagés.
Actifs faisant l'objet d'expropriation ou détruits, par exemple par un incendie ou une inondation.
Evolutions des risques et des éventualités.
Régularisations comptables inhabituelles enregistrées ou envisagées.
Événements survenus ou susceptibles de se produire remettant en cause l'adéquation des politiques d'arrêté des comptes utilisées à la clôture. Ceci serait le cas si ces événements remettaient en cause, par exemple, la validité de l'hypothèse de continuité d'exploitation.

7. Lorsqu'une filiale fait l'objet d'un audit par un autre auditeur, l'auditeur s'enquiert des procédures mise en œuvre par cet autre auditeur relatives aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice. A cet effet, il décide de la nécessité de l'informer de la date prévue pour la signature de son propre rapport.
- 8. lorsque l'auditeur relève que des événements, survenus avant leur arrêté par l'entité, ont une incidence significative sur les états financiers, il détermine si ceux-ci ont été correctement pris en compte et ont fait l'objet d'une information appropriée dans les notes annexes aux états financiers.**
- 9- Lorsque l'auditeur a connaissance d'événements significatifs survenus entre la date d'arrêté des comptes et la date de son rapport, il informe la direction de leur incidence sur les états financiers et, le cas échéant, sur le contenu du rapport de gestion.
- Si les comptes ne font pas l'objet d'un nouvel arrêté et/ou le rapport de gestion n'est pas complété, il appartient à la direction de communiquer aux autorités concernées, dans les conditions prévues par les textes légaux et réglementaires applicables, une information complémentaire appropriée.
- 10- En l'absence d'information communiquée par l'entité sur les événements visés au paragraphe précédent, il appartient à l'auditeur d'en faire état, dans son rapport. L'information porte tant sur les états financiers que sur le rapport de gestion.

- 11- Dans cette situation, l'auditeur considère également les conséquences possibles de l'absence de communication effectuée par l'entité au regard de ses autres obligations d'information prévues par la loi.

.3 Faits découverts après la date du rapport de l'auditeur, mais avant l'arrêté et l'approbation des états financiers

12. L'auditeur n'a pas l'obligation de vérifier si des événements postérieurs sont survenus après la date de son rapport. La direction est, pour sa part, tenue de l'informer des événements survenus entre la date de dépôt de son rapport et la date d'arrêté et d'approbation des états financiers qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur les états financiers, sur la situation financière et sur l'activité de l'entité.
13. **lorsque l'auditeur a connaissance, après la date de son rapport mais avant l'arrêté des comptes et leur approbation, d'un événement qui risque d'avoir une incidence significative sur ces derniers, il discute de la question avec la direction et envisage les mesures à prendre.**
14. Si la direction corrige les états financiers, l'auditeur met en œuvre les procédures nécessaires en la circonstance et en tient compte dans son rapport final.
15. **Lorsque la direction refuse de tenir compte de ses constatations alors que l'auditeur les considère comme importantes, et que son rapport n'a pas encore été déposé, l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**

.4 Faits découverts après l'arrêté et l'approbation des états financiers

16. Après l'arrêté et l'approbation des états financiers, l'auditeur n'a pas l'obligation de procéder à une quelconque investigation concernant ces derniers.
17. **Lorsque l'auditeur a connaissance, après l'arrêté et l'approbation des états financiers, de l'existence d'un événement qui, s'il en avait eu connaissance à la date à laquelle a été signé son rapport, l'aurait conduit à le modifier, il discute de la question avec la direction afin de prendre les mesures qu'imposent les circonstances.**

MSA 570 - CONTINUITE DE L'EXPLOITATION

.1 Introduction

- I. L'objet de la norme MSA 570 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application relatif à la responsabilité de l'auditeur dans le cadre de l'audit d'états financiers au regard de la convention comptable de base de

continuité de l'exploitation sous-tendant l'établissement des états financiers, y compris l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

2. Lors de la planification et de la réalisation de l'audit et de l'évaluation des résultats qui en découlent, l'auditeur apprécie le bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des états financiers.

.2 Responsabilité de la direction

3. La continuité de l'exploitation est une convention comptable de base pour l'établissement des états financiers. Selon cette convention, une entité est présumée poursuivre son exploitation dans un avenir prévisible (12 mois après la date de clôture), sans avoir, ni l'intention, ni la nécessité, de cesser son exploitation, de procéder à sa liquidation ou de déposer son bilan. En conséquence, les actifs et les dettes sont évalués à leur coût historique ramené, le cas échéant, à leur valeur probable de réalisation.

4. Certains référentiels comptables imposent à la direction une responsabilité explicite d'avoir à évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, énumèrent les points à considérer dans cette évaluation et précisent l'information à donner dans l'annexe. C'est ainsi que l'International Accounting Standard 1 (révisé en 1997) prévoit une telle évaluation par la direction .⁴

3

5. D'autres référentiels comptables ne prévoient aucune obligation explicite à ce titre. Néanmoins, dès lors que le principe de continuité de l'exploitation est une

³ Les obligations relatives à la responsabilité de la direction d'avoir à évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et l'information à donner dans les notes peuvent être définies par des normes nationales, ou les textes législatifs ou réglementaires.

⁴ L'IAS 1 "présentation des Etats Financiers, paragraphes 23 et 24, précise : "Lors de l'établissement des états financiers, la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les états Financiers doivent être établis sur une base de continuité de l'exploitation sauf si la direction a l'intention ou n'a pas d'autres solutions réalistes que de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité. Lorsque la direction a connaissance, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent faire l'objet d'une mention dans les notes. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur la base de la continuité de l'exploitation, ce fait est indiqué ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et les raisons pour lesquelles la direction n'a pas considéré l'entité en continuité d'exploitation.

Pour évaluer si l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose pour l'avenir prévisible, qui doit s'étaler au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur une période de douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chaque cas. Lorsqu'une entité a un passé de résultats d'exploitation bénéficiaires et d'accès au financement externe sans difficultés, il n'est pas nécessaire de procéder à une analyse détaillée pour conclure que la convention comptable de base

de continuité de l'exploitation est appropriée. Dans les autres cas, la direction sera conduite à considérer toute une série de facteurs relatifs à la rentabilité actuelle et à future, à l'échéancier des dettes externes et aux possibilités de leur renouvellement ou de leur remplacement par d'autres financements, avant de conclure au caractère approprié de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation.

convention comptable de base pour l'établissement des états financiers, la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, même si le référentiel comptable utilisé ne prévoit aucune obligation explicite à ce titre.

6. Lorsqu'il existe au cours des années précédentes un historique de résultats bénéficiaires, et que l'entité peut se procurer par ailleurs sans difficultés les ressources financières dont elle aurait besoin, la direction peut se limiter à un constat, sans analyse détaillée.
7. L'évaluation par la direction de la validité de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation implique l'exercice d'un jugement à un moment donné, sur la survenance ultérieure de faits ou d'événements qui sont, par définition, incertains. Les facteurs suivants sont à prendre en considération :

en règle générale, le degré d'incertitude relatif à la survenance d'un fait ou d'un événement s'accroît d'autant plus que la période à laquelle on se réfère est longue ;

tout jugement sur le futur est basé sur l'information disponible au moment où ce jugement est exercé. Dès lors, des événements ultérieurs peuvent remettre en cause un jugement qui était raisonnable lorsqu'il a été exercé ;

la taille et la complexité d'une entité, la nature et les modalités de son exploitation, ainsi que la plus ou moins grande incidence sur celles-ci de l'environnement extérieur, sont des éléments qui influent sur le jugement que l'on peut exercer quant à la survenance de faits ou d'événements.

8. La plupart des référentiels comptables qui prévoient, pour la direction, une obligation explicite d'avoir à évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, précisent la période sur laquelle porte cette évaluation.
9. Des exemples de faits ou d'événements qui, pris ensemble ou isolément, constituent des indicateurs conduisant à s'interroger sur la validité de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation, sont présentés ci-dessous. Cette liste n'est pas exhaustive. Par ailleurs, la présence d'un ou de plusieurs de ces indicateurs n'implique pas automatiquement l'existence d'une incertitude significative sur la continuité de l'exploitation.

Indicateurs de nature financière

Capitaux propres ou fonds de roulement négatifs,
Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement, ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme,
Indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers.
Marge brute d'autofinancement actuelle ou prévisionnelle négative,
Ratios financiers clés défavorables

Pertes d'exploitation ou détérioration importante de la valeur des actifs d'exploitation générant le cash-flow,
Arrêt de la politique de distribution de dividendes,
Insuffisance de trésorerie pour payer les créanciers aux échéances,
Incapacité à se conformer aux conditions des contrats de prêts,
Refus de crédit des fournisseurs au profit de livraison contre remboursement,
Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs de nature opérationnelle

Départ de cadres dirigeants sans remplacement,
Perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal,
Troubles sociaux ou pénuries de matières premières indispensables.

Autres indicateurs

Non-respect d'obligations statutaires ou relatives à la détention du capital,
Procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité qui, si elles aboutissent peuvent avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra faire face,
Modifications dans la législation ou la politique gouvernementale qui risquent d'avoir des effets défavorables sur l'entité

L'importance de ces indicateurs peut souvent être atténuée par d'autres éléments.

Par exemple :

Le fait que l'entité ne parvienne pas à rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans de la direction pour obtenir la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, par exemple, en cédant des actifs, en rééchelonnant le remboursement d'un emprunt ou en procédant à une augmentation de capital.

De même, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité sur le marché d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

.3 Mission de l'auditeur

10. La mission de l'auditeur est d'apprécier la validité de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation pour l'établissement des états financiers, et d'apprécier s'il existe des incertitudes significatives quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité et qui devraient être mentionnées dans les notes annexes.

11. L'auditeur ne peut prédire les faits ou les événements futurs qui pourront conduire l'entité à cesser son exploitation. De ce fait, l'absence de référence dans son rapport à une incertitude sur la continuité de l'exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la pérennité de l'entité

.4 Planification de la mission

12. **Lors de la phase de planification de sa mission, l'auditeur prend en compte l'existence de faits ou d'événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation.**
13. **Tout au long de sa mission, l'auditeur reste vigilant à tous faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation. Si de tels faits ou événements sont relevés, l'auditeur examine, en complément des procédures prévues au paragraphe 26 ci-après, si ces faits ou événements ont une incidence sur son appréciation des composants du risque d'audit.**
14. La prise en compte, dès la phase de planification de la mission, des faits ou événements relatifs à la convention comptable de base de continuité de l'exploitation, permet à l'auditeur d'avoir en temps voulu des entretiens avec la direction, la revue de ses plans ainsi que la solution apportée aux questions soulevées.
15. Dans certains cas, il arrive que la direction ait déjà effectué une évaluation préliminaire au tout début de l'audit. L'auditeur discute alors de cette évaluation pour apprécier si la direction a identifié des faits ou événements de la nature de ceux décrits au paragraphe 8 ci- avant, ainsi que de ses plans d'actions pour y faire face.
16. Si la direction n'a pas encore effectué cette évaluation préliminaire, l'auditeur discute avec les dirigeants de cette question et s'enquiert de l'existence éventuelle de faits ou d'événements de la nature de ceux décrits au paragraphe 8 ci- avant. L'auditeur peut demander à la direction de procéder à cette évaluation, en particulier dans le cas où il a déjà identifié des faits ou des événements pouvant avoir une incidence sur la validité de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation.
17. L'auditeur apprécie l'incidence des faits ou des événements sur son évaluation préliminaire des composants du risque d'audit, ceux-ci pouvant en effet l'amener à modifier la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit.

.5 Appréciation de l'évaluation faite par la direction

18. L'auditeur apprécie l'évaluation faite par la direction quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

19. Pour son appréciation, l'auditeur prend en compte la même période que celle retenue par la direction pour son évaluation. Si cette période est inférieure à douze mois suivant la date de clôture de l'exercice, l'auditeur demande à la direction d'étendre son évaluation sur une période de douze mois suivant cette date
20. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son activité est un élément essentiel pour l'appréciation par l'auditeur de la validité de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation. Comme indiqué au paragraphe 8 ci- avant, la plupart des référentiels comptables créent une obligation explicite pour la direction d'avoir à évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son activité et précisent la période à considérer pour cette évaluation .⁵
21. Lorsqu'il apprécie l'évaluation faite par la direction, l'auditeur prend en compte la démarche suivie par celle-ci, les hypothèses sur lesquelles cette évaluation est basée, ainsi que le programme d'actions à venir. L'auditeur apprécie également si cette évaluation a pris en compte toutes les informations pertinentes relevées ou portées à sa connaissance dans le cadre de sa mission.
22. Comme indiqué au paragraphe 6 ci- avant, lorsque l'entité a connu un historique de résultats bénéficiaires dans un passé récent et qu'elle peut se procurer par ailleurs sans difficultés les ressources financières dont elle aurait besoin, la direction peut limiter son évaluation à un constat, sans analyse détaillée. Dans une telle situation, l'auditeur peut fonder sa conclusion quant à la validité de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation sans mettre en œuvre des procédures très approfondies. Cependant, lorsque des faits ou des événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation sont relevés, l'auditeur met alors en œuvre des procédures d'audit complémentaires, telles que décrites aux paragraphes 27 à 30 ci-après.

.6 Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

23. L'auditeur s'informe auprès de la direction des faits ou d'événements dont elle aurait connaissance, pouvant intervenir postérieurement à la période couverte par son évaluation et susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation.
24. L'auditeur reste attentif à la possibilité que des faits connus, planifiés ou non, surviennent ou que des événements se produisent au-delà de la période couverte par l'évaluation de la direction, puissent remettre en cause la validité de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation. L'auditeur peut avoir connaissance de tels faits ou événements lors de la phase de planification ou de la

⁵ Par exemple, l'IAS 1 précise que la période est au moins de, mais non limitée à, douze mois à compter de la date de clôture

réalisation de sa mission, y compris à l'occasion de la mise en œuvre des procédures d'audit relatives aux événements postérieurs.

25. Etant donné que le degré d'incertitude lié à la survenance de faits ou d'événements s'accroît avec le temps, ceux-ci devront concerner des problèmes significatifs liés à la continuité de l'exploitation pour que l'auditeur décide d'agir en conséquence. Il peut à cet effet être conduit à demander à la direction de déterminer l'effet potentiel de ces faits ou événements et l'évaluation faite par celle-ci.
26. L'auditeur n'a pas à mettre en œuvre d'autres procédures d'audit que des entretiens avec la direction pour vérifier la réalité des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation au-delà de la période prise en compte dans l'évaluation de la direction qui, comme indiqué au paragraphe 19 ci-avant, sera au moins de douze mois à compter de la date de clôture.

.7 Procédures d'audit complémentaires lorsque des faits ou des événements sont relevés

- 27. Lorsque des faits ou des événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ont été relevés, l'auditeur :**

- (a) Revoit les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes identifiés dans le but de poursuivre l'exploitation,**
- (b) Collecte des éléments probants suffisants et adéquats pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative sur la continuité de l'exploitation; cette collecte d'éléments probants est réalisée par la mise en œuvre de procédures d'audit jugées nécessaires, et notamment l'examen de l'effet de tous plans de la direction et de tous autres facteurs pouvant permettre de réduire cette incertitude, et**
- (c) Obtient une déclaration écrite de la direction concernant ses plans d'actions pour l'avenir.**

28. Les faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation peuvent être identifiés lors de la planification de la mission ou de son déroulement. Ils sont pris en compte tout au long de la mission. Lorsque l'auditeur considère que de tels faits sont susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation, certaines procédures peuvent prendre une importance particulière. L'auditeur s'informe auprès de la direction de ses plans d'action pour l'avenir, y compris ceux visant à céder des actifs, emprunter, restructurer la dette, réduire ou reporter des investissements, ou augmenter le capital. L'auditeur recherche également si des informations ou éléments nouveaux sont disponibles depuis le

moment où la direction a procédé à son évaluation. Il rassemble des éléments probants suffisants et appropriés pour apprécier le caractère réaliste des plans de la direction et leurs conséquences favorables sur la situation.

29. Les procédures applicables en la matière peuvent comporter :

- l'analyse et la discussion avec la direction des besoins de trésorerie, des résultats prévisionnels et d'autres prévisions,
- l'analyse et la discussion avec la direction des derniers états financiers intermédiaires,
- l'examen des conditions et des obligations des contrats de prêt afin d'identifier tout non- respect de leurs dispositions,
- la lecture des procès-verbaux d'assemblées, du conseil d'administration ou des comités spécialisés afin de relever la mention de difficultés financières,
- des demandes d'informations auprès des avocats de l'entité concernant les procès et les contentieux, leur issue probable et leurs conséquences financières,
- la confirmation de l'existence, de la validité et des conditions d'application des accords conclus avec les parties liées ou avec des tiers visant à assurer ou à maintenir un soutien financier et l'évaluation de la capacité financière de ces parties à accorder un financement supplémentaire.
- L'examen des mesures envisagées pour faire face aux commandes clients non honorées,
- L'examen des événements postérieurs à la clôture pour déterminer les éléments pouvant affecter la continuité de l'exploitation ou, le cas échéant, améliorer la situation.

30. Lorsque l'analyse des flux de trésorerie est un facteur significatif pour l'évaluation des conséquences futures de faits ou d'événements, l'auditeur apprécie la fiabilité du système utilisé par l'entité pour générer ces informations et le caractère raisonnable des éléments servant de base aux hypothèses retenues.

En outre, l'auditeur compare:

- (a) les informations financières prévisionnelles pour les périodes écoulées avec les réalisations pour ces mêmes périodes,
- (b) les informations prévisionnelles pour la période en cours avec les réalisations pour cette même période.

.8 Conclusions et rapport d'audit

31. **A partir des éléments probants réunis, l'auditeur détermine si, sur la base de son jugement professionnel, les faits ou événements relevés susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation, pris isolément ou ensemble,**

font peser une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

32. Une incertitude significative existe lorsque l'ampleur de son impact potentiel est telle que, selon le jugement professionnel de l'auditeur, une information pertinente dans les annexes sur la nature et les incidences de cette incertitude est nécessaire pour que les états financiers donnent une image fidèle et n'induisent pas le lecteur en erreur.

Convention comptable de base de continuité de l'exploitation appropriée, mais existence d'une incertitude significative

33. Si l'utilisation de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation reste appropriée malgré l'existence d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'auditeur examine si les annexes aux états financiers:
- (a) Donnent une description correcte des principaux faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation, ainsi que des plans de la direction pour y faire face, et
 - (b) Indiquent clairement qu'une incertitude significative pèse sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité et qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de réaliser ses actifs et de payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations.
34. Si une information pertinente est fournie en annexe aux états financiers, l'auditeur exprime une opinion sans réserve mais complète son rapport par une observation insérée dans un paragraphe distinct placé après l'expression de son opinion. Dans ce paragraphe, l'auditeur attire l'attention sur l'existence d'une incertitude significative faisant peser un doute sur la continuité de l'exploitation, en soulignant la situation décrite dans les notes annexes où sont données les informations visées au paragraphe 33 ci-dessus. Pour s'assurer du caractère pertinent de l'information fournie en annexes aux états financiers. L'auditeur apprécie si cette information attire de façon suffisamment explicite l'attention du lecteur sur le fait que l'entité pourrait se trouver dans l'incapacité de réaliser ses actifs et de payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations. Le paragraphe suivant donne un exemple d'observation dans le cas où l'auditeur est satisfait de la teneur des informations fournies dans les notes annexes aux états financiers:

« Sans remettre en cause l'opinion sans réserve exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur l'information donnée dans la Note X aux états financiers qui indique que la société a encouru une perte de ZZZ au titre de l'exercice clos le 31 décembre 20XX et qu'à cette date le fonds de roulement est négatif de YYY. Cette situation, ajoutée aux

autres faits décrits dans cette même Note, fait peser un doute significatif sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité. »

Dans des cas extrêmes, caractérisés par l'existence d'incertitudes graves et multiples dont l'incidence serait de nature à remettre profondément en cause les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur peut formuler une impossibilité d'exprimer une opinion en lieu et place du paragraphe d'observation.

35. Si une information pertinente concernant les incertitudes qui pèsent sur la continuité de l'exploitation n'est pas donnée dans les annexes aux états financiers, l'auditeur formule, selon les circonstances, une opinion avec réserve ou un refus de certifier. Le rapport comporte une référence précise au fait qu'il existe une incertitude significative faisant peser un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

Le paragraphe suivant illustre le cas où l'auditeur est conduit à formuler une opinion avec réserve :

« Les emprunts contractés par la société dont le montant à rembourser s'élève à XXX viennent à échéance au 19 mars 20XX. La société n'a pas été en mesure de renégocier l'échelonnement de sa dette ni d'obtenir de nouveaux financements. Cette situation fait peser un doute sérieux sur sa capacité à poursuivre son activité et donc à réaliser ses actifs et à payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations. Les états financiers et les notes annexes ne font pas état de cette situation.

A notre avis, sous réserve de l'omission de l'information décrite au paragraphe ci-dessus, les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20XX ainsi que du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux ... »

Le paragraphe suivant donne un autre exemple de rapport avec l'expression d'une opinion défavorable :

" Les emprunts contractés par la société dont le montant à rembourser s'élève à XXX viennent à échéance au 19 mars 20XX. La société n'a pas été en mesure de renégocier l'échelonnement de sa dette ni d'obtenir de nouveaux financements. Cette situation fait peser un doute sérieux sur sa capacité à poursuivre son activité et donc à réaliser ses actifs et à payer ses dettes dans le cadre normal de ses opérations. Les états financiers et les notes annexes ne font pas état de cette situation ».

A notre avis, en raison de l'omission de l'information décrite dans le paragraphe ci-dessus, les états financiers ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20XX, ainsi que du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux..... (et ne sont pas en conformité avec.)."

Convention comptable de base de continuité de l'exploitation inappropriée

36. Lorsque, selon le jugement professionnel de l'auditeur, l'entité ne sera pas en mesure de poursuivre son activité, celui-ci exprime une opinion défavorable si les états financiers ont été établis selon la convention comptable de base de continuité de l'exploitation. Lorsque, sur la base des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre et des informations obtenues, y compris l'examen de l'incidence des plans de la direction, l'auditeur conclut, dans son propre jugement professionnel, que l'entité ne sera pas en mesure de poursuivre son activité et que par voie de conséquence la convention comptable de base de continuité de l'exploitation est inappropriée, il exprime une opinion défavorable, même si une information pertinente est donnée dans les notes annexes aux états financiers.
37. Lorsque la direction de l'entité a conclu que la convention comptable de base de continuité de l'exploitation n'est plus appropriée pour l'établissement des états financiers, ceux-ci doivent être préparés sur la base des valeurs liquidatives. Si, à partir des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre, l'auditeur estime que la méthode retenue est appropriée, celui-ci peut exprimer une opinion sans réserve pour autant que les notes annexes aux états financiers donnent une information pertinente, mais peut ajouter à son rapport un paragraphe d'observation pour attirer l'attention du lecteur sur cette situation.

Cas où la direction refuse de faire ou de compléter son évaluation

38. Si la direction n'accepte pas de faire ou de compléter son évaluation lorsque l'auditeur le lui demande, celui-ci s'interroge sur la nécessité de formuler une réserve dans son rapport pour limitation de l'étendue de ses travaux d'audit. Dans certaines circonstances, telles que celles décrites aux paragraphes 15, 16 et 24 ci avant, l'auditeur peut juger nécessaire de demander à la direction de faire ou de compléter son évaluation. Si la direction s'y refuse, il n'appartient pas à l'auditeur de se substituer à cette dernière, et l'expression d'une opinion avec réserve peut être appropriée en raison de l'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et adéquats pour justifier de la validité de l'utilisation de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation.
39. Toutefois, dans certaines circonstances, le défaut d'analyse par la direction n'empêche pas l'auditeur de porter un jugement sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Par exemple, les autres procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur pourront être suffisantes pour juger du bien-fondé de l'utilisation par la direction de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation, dès lors que l'entité a un historique de résultats bénéficiaires et a conservé toute sa capacité d'accès au crédit. Dans d'autres circonstances, cependant, l'auditeur peut ne pas être en mesure de confirmer ou d'infirmer, en l'absence d'évaluation de la direction, s'il existe des faits ou des événements faisant peser un doute sérieux sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ou de l'existence de plans de la direction pour y faire face, ou d'autres facteurs venant atténuer l'impact de ces faits ou événements. Dans ces circonstances, l'auditeur en tire les conséquences sur

son rapport d'audit en faisant application des principes décrits aux paragraphes 27 - 30 ci- avant.

.9 Délai important entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers

40. Lorsque l'auditeur constate un délai important entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers par les organes compétents de l'entité, l'auditeur en examine les raisons. Si le retard résulte de faits ou d'événements concernant la continuité de l'exploitation, il considère la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, telles que celles décrites au paragraphe 26 ci- avant, de même que l'incidence éventuelle sur ses conclusions de l'existence d'une incertitude significative pesant sur la continuité de l'exploitation, en application du principe décrit au paragraphe 31 ci- avant.

MSA 580 - DECLARATIONS DE LA DIRECTION

.1 Introduction

1. La présente norme a pour objet de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'utilisation des déclarations de la direction comme éléments probants, les procédures à mettre en œuvre pour évaluer et documenter ces déclarations et les mesures à prendre si la direction refuse de fournir les déclarations demandées.
2. L'auditeur obtient de la direction les déclarations jugées nécessaires dans le cadre de sa mission ou qui sont requises par d'autres normes.

.2 Reconnaissance par la direction de sa responsabilité en matière d'établissement des états financiers

3. L'auditeur s'assure que la direction a conscience que l'établissement et la présentation des états financiers sont de son ressort et qu'elle en prend la responsabilité. L'auditeur peut, par exemple, s'assurer de l'acceptation de cette responsabilité et de l'approbation des états financiers en consultant les procès-verbaux du conseil d'administration ou d'un organe de même nature en faisant état, en demandant une déclaration écrite à la direction ou en se procurant un exemplaire signé des états financiers.

.3 Utilisation des déclarations de la direction comme éléments probants

4. lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur obtient des déclarations écrites de la direction sur

tous les aspects significatifs touchant aux états financiers. Afin de réduire les risques de malentendus entre l'auditeur et la direction, il est préférable que les déclarations orales de la direction soient confirmées par écrit. La lettre d'affirmation de la direction donnée en annexe à titre d'exemple indique les questions pouvant figurer dans cette lettre ou dans une lettre de confirmation qui lui est adressée par l'auditeur.

5. Par ailleurs, l'auditeur obtient de la direction les déclarations écrites expressément prévues par certaines normes professionnelles telles que :

- MSA 240 « Prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes » ;
- MSA 250 « Prise en compte des textes légaux et réglementaires » ;
- MSA 550 « Parties liées » ;
- MSA 570 « Continuité d'exploitation ».

6. En général, les déclarations écrites demandées à la direction se limitent aux aspects qui, individuellement ou collectivement, revêtent un caractère significatif sur les états financiers. Pour certaines questions, il est cependant parfois nécessaire que l'auditeur expose à la direction sa conception du caractère significatif.

7. Au cours d'un audit, la direction est amenée à faire de nombreuses déclarations à l'auditeur, soit de manière spontanée, soit en réponse à des demandes spécifiques. Lorsque ces déclarations concernent des éléments qui revêtent un caractère significatif sur les états financiers, l'auditeur :

- cherche à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité des éléments probants qui corroborent les déclarations de la direction ;
- détermine si les déclarations de la direction semblent plausibles et cohérentes avec les autres éléments probants réunis (y compris les autres déclarations) ; et
- détermine si les personnes qui font ces déclarations connaissent bien les questions sur lesquelles elles se prononcent.

8. Les déclarations de la direction ne peuvent, d'aucune façon, se substituer aux autres éléments probants pouvant normalement exister ou que l'auditeur peut collecter par ailleurs. Par exemple une déclaration de la direction sur le coût d'un actif ne remplace pas l'élément probant corroborant ce coût que l'auditeur est raisonnablement en droit d'obtenir. Si l'auditeur ne parvient pas à réunir assez d'éléments probants suffisants et adéquats sur un aspect qui a, ou pourrait avoir, une incidence significative sur les états financiers, alors que l'on peut normalement s'attendre à trouver ce type d'éléments probants, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit, même si l'auditeur a obtenu une déclaration écrite de la direction sur l'aspect en question.

9. Dans certains cas, le seul élément probant auquel on peut s'attendre est une déclaration de la direction. Par exemple, l'auditeur ne s'attend pas forcément à disposer d'éléments probants pour corroborer l'intention de la direction de conserver un investissement spécifique en vue de l'appréciation de sa valeur à long terme.
10. **Si une déclaration de la direction est contredite par d'autres éléments probants, l'auditeur en étudie les raisons et, le cas échéant, réexamine la fiabilité des autres déclarations faites par la direction.**

.4 Documentation des déclarations de la direction

11. L'auditeur conserve dans ses dossiers de travail les traces des déclarations de la direction sous forme de déclarations écrites ou de résumé des entretiens oraux avec cette dernière.
12. Une déclaration écrite constitue un élément probant plus fiable qu'une déclaration orale et peut revêtir différentes formes:
- obtention d'une lettre d'affirmation signée de la direction;
 - envoi par l'auditeur d'une lettre à la direction confirmant ce que l'auditeur a compris des déclarations de la direction. Cette dernière accusera réception de la lettre et en confirmera le contenu, ou
 - lecture des procès-verbaux du conseil d'administration ou d'un organe de même nature en faisant état, ou obtention d'un exemplaire signé des états financiers.

Points essentiels concernant la lettre d'affirmation de la direction

13. Lorsque l'auditeur sollicite une lettre d'affirmation de la direction, il demande qu'elle lui soit envoyée directement, qu'elle contienne les informations demandées et soit dûment datée et signée.
14. La lettre d'affirmation de la direction porte en général la même date que celle du rapport de l'auditeur. Toutefois, dans certaines situations, l'auditeur peut demander au cours de sa mission ou après la date du rapport d'audit une lettre d'affirmation distincte concernant certaines transactions ou d'autres événements spécifiques par exemple à la date d'une émission de titres dans le public.
15. La lettre d'affirmation de la direction sera en général signée par les responsables opérationnels de l'entité (en général, le président directeur général et le directeur financier), au mieux de leurs connaissances et en toute bonne foi. Dans certains cas, l'auditeur peut souhaiter obtenir des lettres d'affirmation d'autres responsables de la direction. Par exemple, une déclaration écrite attestant de l'exhaustivité de tous les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, du conseil d'administration

et des comités importants auprès de la personne chargée de dresser ces procès-verbaux.

.5 Mesures en cas de refus de la direction de fournir des déclarations

16. **Si la direction refuse de fournir les déclarations demandées par l'auditeur, ceci constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit et l'auditeur formule une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.** Dans ce cas, l'auditeur détermine la fiabilité des autres déclarations faites par la direction au cours de l'audit et établit si ce refus peut avoir d'autres incidences sur le contenu de son rapport.

Annexe- exemple de lettre d'affirmation de la direction

Le modèle de lettre suivant ne prétend pas être une lettre standard. En effet, les déclarations de la direction varieront d'une entité à une autre et d'un exercice à l'autre.

Bien que les demandes de déclarations adressées à la direction sur de nombreux sujets puissent servir à attirer son attention sur ces sujets et par conséquent inciter la direction à examiner plus en détail ces questions, l'auditeur garde à l'esprit que l'utilisation des déclarations de la direction comme éléments probants est soumise à certaines limites décrites dans cette norme.

(Papier à en-tête de l'entité)

(A l'attention de l'auditeur)

(Date)

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 19XX visant à exprimer une opinion sur l'image fidèle que donnent les états financiers (la présentation sincère, dans tous leurs aspects significatifs,) de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 19XX, ainsi que du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à... » (Indiquer le référentiel comptable identifié).

Nous sommes responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers, conformément à (indiquer le référentiel comptable identifié).

Nous vous confirmons, au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, les déclarations suivantes:

Indiquer ici les déclarations concernant l'entité. Elles peuvent attester des éléments suivants:

- *Nous n'avons connaissance d'aucune irrégularité concernant la direction ou les employés qui jouent un rôle important dans la définition et le fonctionnement des systèmes comptables et de contrôle interne et susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers.*
- *Nous vous avons présenté tous les livres comptables, toute la documentation afférente et tous les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et du conseil d'administration (en l'occurrence ceux qui se sont tenus le jj/mm/ 20XX et le jj/mm/20XX).*
- *Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant les parties liées.*

- *Nous confirmons que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, y compris des omissions.*
- *Notre société s'est conformée à toutes les dispositions des accords contractuels dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers. Nous n'avons connaissance d'aucune violation des exigences des autorités de contrôle susceptible d'avoir un effet significatif sur les états financiers.*
- *Les éléments suivants ont été correctement enregistrés et, le cas échéant, une information appropriée a été donnée dans les notes annexes aux états financiers:*
 - a) identité des parties liées, soldes et opérations entre parties liées.*
 - b) pertes dues aux engagements de vente et d'achat.*
 - c) accords et options de rachat d'actifs vendus précédemment.*
 - d) actifs donnés en garantie.*
- *Nous n'avons aucun projet ou intention susceptible d'altérer de manière significative la valeur comptable ou la classification des actifs et des passifs reflétée dans les états financiers.*
- *Nous n'avons aucun plan visant à abandonner des lignes de produits ou d'autres plans ou intentions qui auraient pour résultat d'aboutir à un stock excédentaire ou obsolète et aucun stock n'est comptabilisé à un montant supérieur à sa valeur nette de réalisation.*
- *La société est propriétaire de tous ses actifs et aucun n'a été nanti ou hypothéqué ou fait l'objet de sûretés ou de servitudes, à l'exception de ceux mentionnés dans la note X aux états financiers.*
- *Nous avons enregistré tous les passifs et les engagements ou en avons donné une information en annexes, selon le cas, et nous avons indiqué dans la note X aux états financiers toutes les garanties accordées aux tiers.*
- *A l'exception de..... décrit dans la note X aux états financiers, aucun événement postérieur à la clôture ne s'est produit nécessitant une rectification des états financiers ou une information dans les notes annexes audits états.*
- *Le litige avec la société XYZ a été réglé pour un montant total de XXX provisionné dans les états financiers. Aucune autre réclamation concernant un contentieux potentiel n'a été déposée ou n'est actuellement anticipée.*

- *Il n'existe pas d'accord formel ou informel de compensation avec l'un quelconque de nos comptes de trésorerie ou de portefeuille. A l'exception des accords décrits dans la Note X aux états financiers, nous n'avons aucune autre ligne de crédit autorisée.*
- *Les options et accords de rachat de nos propres actions ainsi que de capital réservé pour des options, des bons de souscription d'actions, des conversions ou autres exigences ont été correctement enregistrés ou mentionnés dans les notes annexes aux états financiers.*

(Président Directeur général) (Directeur financier)

MSA 600 - UTILISATION DES TRAVAUX D'UN AUTRE AUDITEUR

L'objet de la norme MSA 600 est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application relatifs à l'utilisation par un auditeur, dans le cadre de l'audit des états financiers d'une entité, des travaux réalisés par un autre auditeur sur les informations financières d'un ou de plusieurs sous-groupes inclus dans ces états.

- 1. L'auditeur chargé de l'audit établit et signe son rapport sous sa seule et entière responsabilité. Lorsqu'il utilise les travaux d'un autre auditeur, vérificateur ou auditeur interne pour élaborer son rapport, il s'assure que ces travaux fournissent des informations probantes, suffisantes, pertinentes et fiables.**
- 2. Lorsque l'auditeur envisage d'utiliser les travaux d'un autre auditeur, il évalue la compétence professionnelle de cet auditeur dans le cadre de la mission spécifique.** Parmi les sources d'informations disponibles pour évaluer cette compétence, on citera: son inscription en tant que membre d'un même institut ou ordre professionnel.
- 3. Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un autre auditeur, il détermine leur incidence sur son propre audit.**
- 4. L'auditeur met en œuvre des procédures afin de réunir des éléments probants suffisants et adéquats montrant que le travail de l'autre auditeur répond à ses objectifs d'audit, dans le cadre de sa mission spécifique.**
- 5. L'auditeur prend en compte les résultats significatifs de l'audit réalisé par l'autre auditeur.**

MSA 610 - EXAMEN DES TRAVAUX DE L'AUDIT INTERNE

L'objet de la norme MSA 610 est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'examen des travaux de l'audit interne par les auditeurs.

- 1. L'auditeur examine les activités de l'audit interne ou d'organes similaires, ainsi que leur incidence potentielle sur les procédures d'audit.**
- 2. L'auditeur acquiert une connaissance suffisante des activités de l'audit interne pour planifier l'audit et élabore une approche d'audit efficace.**
- 3. Lors de la planification de l'audit, il procède à une évaluation préliminaire de la fonction d'audit interne lorsqu'il s'avère que celle-ci peut être utile à certains aspects spécifiques de l'audit.**
- 4. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des travaux spécifiques de l'audit interne, il les évalue et les revoit pour confirmer leur adéquation avec les objectifs de sa propre mission d'audit.**

MSA 620 - UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT

L'objet de la norme MSA 620 est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'utilisation des travaux d'un expert en tant qu'éléments probants.

- 1. Lorsque l'auditeur envisage d'utiliser les travaux d'un expert, il évalue l'indépendance, l'objectivité et la compétence professionnelle de cet expert. Il tient compte par exemple:**
 - (a) des qualifications professionnelles, des diplômes ou de l'inscription de l'expert sur la liste d'experts agréés auprès d'un organisme professionnel et
 - (b) de l'expérience et de la réputation de l'expert dans le domaine pour lequel l'auditeur souhaite un avis de spécialiste.
- 2. Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert, il réunit des éléments probants suffisants et adéquats montrant que ces travaux peuvent être utilisés dans le cadre de l'audit.**
- 3. L'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats montrant que l'étendue des travaux de l'expert répond aux objectifs de l'audit.**

MSA 700 - RAPPORT DE L'AUDITEUR SUR UN JEU COMPLET D'ETATS FINANCIERS A CARACTERE GENERAL

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 700 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la forme et le contenu du rapport émis en conclusion de l'audit des comptes d'une entité. La plupart des dispositions de cette norme peuvent être adaptées à des rapports sur des questions ne se rapportant pas directement à des états financiers.
- . L'auditeur élabore un rapport dans lequel il relate la réalisation de sa mission et qui comporte une certification générale des états financiers et un rapport concernant les constatations, les conclusions et les recommandations. Ces documents sont adressés à l'entité qui y répond par écrit dans les délais réglementaires suivant leur réception. L'auditeur peut, à son tour, formuler des observations sur ces réponses en vue d'établir un rapport final. L'ensemble de ces documents est alors remis au dirigeant de l'entité auditée.
- 3. L'auditeur revoit et évalue les conclusions tirées des éléments probants réunis et servant de fondement à l'expression de son opinion sur les états financiers. Il apprécie ainsi l'importance relative des constatations qu'il a faites et le caractère significatif des anomalies qu'il a relevées.**
4. Dans le cadre de cette évaluation, l'auditeur détermine si les états financiers ont été établis conformément à un référentiel comptable identifié reconnu ou d'autres normes ou pratiques comptables nationales applicables.
- 5. Le rapport d'audit (certification générale des états financiers) exprime clairement, par écrit, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers pris dans leur ensemble.**

.2 Eléments essentiels du rapport d'audit

6. Le rapport d'audit comprend les éléments essentiels suivants, généralement présentés ainsi:
 - (a) un intitulé ;
 - (b) un paragraphe de présentation ou d'introduction :
 - (i) identification des états financiers objet de l'audit,
 - (ii) rappel des responsabilités respectives de la direction de l'entité et de l'auditeur,
 - (c) un paragraphe portant sur l'étendue de l'audit (décrivant la nature d'un audit) :
 - (i) référence aux normes et pratiques nationales applicables,
 - (ii) description des diligences mises en œuvre par l'auditeur.
 - (d) un paragraphe d'opinion exprimant l'avis de l'auditeur sur les états financiers ;

- (e) la date du rapport,
- (f) la signature de l'auditeur.

Il est souhaitable d'harmoniser la forme et le contenu du rapport d'audit afin de faciliter la compréhension du lecteur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles se produisent.

Intitulé

- 7. Le rapport d'audit comprend un intitulé approprié.** il peut être utile d'employer dans l'intitulé l'expression « Auditeur indépendant » pour distinguer le rapport d'audit de rapports pouvant être rédigés par d'autres personnes, telles que des cadres de l'entité, le conseil d'administration ou des rapports d'autres auditeurs.

Paragraphe de présentation ou d'introduction

- 8. Le rapport d'audit identifie les états financiers de l'entité objet de l'audit ainsi que la date de ceux-ci et la période couverte.**
- 9. Le rapport rappelle que les états financiers relèvent de la responsabilité de la direction de l'entité et que l'auditeur est tenu d'exprimer une opinion sur ceux-ci sur la base de son audit.**
10. Les états financiers sont établis et présentés par la direction. Leur établissement requiert de la direction des estimations comptables et des jugements et la sélection de principes et méthodes comptables appropriés. Par opposition, la responsabilité de l'auditeur consiste à contrôler ces informations financières afin d'exprimer une opinion sur ces derniers.

Paragraphe sur l'étendue de l'audit

- 11. Le rapport d'audit précise l'étendue des diligences mises en œuvre et confirme que l'audit a été réalisé selon les normes ou pratiques d'audit nationales applicables.** Le terme « étendue » désigne la possibilité pour l'auditeur de mettre en œuvre les procédures d'audit jugées nécessaires eu égard aux circonstances. Cette information est nécessaire pour fournir au lecteur l'assurance que l'audit a été réalisé conformément à des normes ou pratiques reconnues.
- 12. Le rapport d'audit contient une déclaration confirmant que l'audit a été planifié et exécuté en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.**

13. Le rapport d'audit précise que l'audit a comporté:

- (a) l'examen, par sondages, des éléments justifiant les données contenues dans les états financiers;**
- (b) l'appréciation des principes comptables suivis pour l'établissement des états financiers;**
- (c) l'appréciation des estimations significatives retenues par la direction pour l'établissement des états financiers ; et**
- (d) l'appréciation de leur présentation d'ensemble.**

14. Le rapport inclut une déclaration de l'auditeur précisant que l'audit fournit une base raisonnable à l'expression de son opinion.

15. • titre d'exemple, le paragraphe relatif à l'étendue de l'audit peut être rédigé ainsi :

« Nous avons effectué notre audit selon les normes et pratiques nationales applicables. Ces normes requièrent que l'audit soit planifié et réalisé en vue d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments justifiant les données contenues dans les états financiers. Un audit consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues par la direction ainsi que la présentation des états financiers pris dans leur ensemble. Nous estimons que notre audit constitue une base raisonnable à l'expression de notre opinion ».

Paragraphe d'opinion

16. Le rapport d'audit exprime clairement l'opinion de l'auditeur sur l'image fidèle (ou la présentation sincère, dans tous leurs aspects significatifs,) que donnent les états financiers, conformément à un référentiel comptable identifié et, le cas échéant, sur le fait que les états financiers ont été établis en conformité avec les obligations légales en vigueur.

17. L'expression « donnent une image fidèle » signifie notamment que l'auditeur n'a tenu compte que des éléments qui revêtent un caractère significatif sur les états financiers.

18. Le référentiel comptable est déterminé par les dispositions de la réglementation régissant les normes et les règles comptables. Pour indiquer au lecteur le contexte dans lequel cette notion d'image fidèle s'inscrit, l'auditeur mentionne dans son opinion le référentiel suivi pour l'établissement des états financiers.

19. Outre l'opinion exprimée sur l'image fidèle que donnent les états financiers, le rapport d'audit peut également inclure un avis sur la conformité des états financiers avec d'autres exigences réglementaires ou légales.

20. Un exemple de paragraphe d'opinion est donné ci-après:

« A notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20XX, ainsi que du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à (et en conformité avec ...)»^{1/4}. »

Cette précision permet au lecteur de savoir précisément quels principes comptables ont été suivis pour l'établissement des états financiers. Lorsque le rapport porte sur des états financiers spécifiquement destinés à être utilisés dans un autre pays (ex: lorsque les états ont été traduits dans la langue et convertis dans la devise d'un autre pays en cas de financement extérieur), l'auditeur détermine s'il convient de faire référence aux principes comptables du pays d'origine sur la base desquels les états ont été établis et détermine si une information appropriée a été donnée dans les notes annexes aux états financiers.

Date du rapport

21. Le rapport d'audit porte la date de fin des travaux d'audit. Ceci permet au lecteur de savoir que l'auditeur a tenu compte de l'incidence sur les états financiers et sur son rapport des événements et des opérations dont il a eu connaissance et qui se sont produits jusqu'à cette date.

Signature de l'auditeur

22. Le rapport est signé du nom de l'auditeur.

.3 Rapport d'audit en cas d'une opinion sans réserve

23. Une opinion sans réserve est exprimée lorsque l'auditeur estime que les états financiers donnent une image fidèle, conformément au référentiel comptable identifié. Une opinion sans réserve signifie également implicitement que tout changement dans les principes comptables ou dans leur application, et leur incidence, ont été correctement évalués et mentionnés dans les notes annexes aux états financiers.

24. Exemple de rapport d'audit, comprenant les éléments essentiels présentés et décrits ci-dessus, avec une opinion sans réserve :

RAPPORT D'AUDIT

Nous avons audité les états financiers ci-joints de l'entité ABC au 31 décembre 20XX pour l'exercice clos à cette date. Ces états financiers relèvent de la responsabilité de la direction de l'entité. Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes et pratiques nationales applicables. Ces normes requièrent que l'audit soit planifié et réalisé en vue d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments justifiant les données contenues dans les états financiers. Un audit consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues par la direction, ainsi que la présentation des états financiers pris dans leur ensemble. Nous estimons que notre audit constitue une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20XX pour l'exercice clos à cette date, conformément aux normes et pratiques nationales applicables.

Auditeur (Signature)

Date : .../.../20XX

Rapports d'audit dans d'autres cas qu'une opinion sans réserve

25. Le rapport d'audit peut être établi en tenant compte des cas suivants:

- *Questions n'ayant pas d'incidence sur l'opinion de l'auditeur*
 - (a) Paragraphe d'observation.
- *Questions ayant une incidence sur l'opinion de l'auditeur*
 - (a) opinion avec réserve,
 - (b) impossibilité d'exprimer une opinion, ou
 - (c) opinion défavorable.

Dans ces cas, il est souhaitable d'harmoniser la forme et le fond du rapport afin de faciliter la compréhension du lecteur. Dans ce but, cette norme fournit des exemples de rédaction pour exprimer une opinion sans réserve ainsi que certaines phrases suggérées dans les autres cas qu'une opinion sans réserve.

. *Questions n'ayant pas d'incidence sur l'opinion de l'auditeur*

26. Dans certains cas, le rapport d'audit peut inclure un paragraphe d'observation pour mettre en lumière un élément affectant les états financiers et qui fait l'objet d'une note annexe explicative plus détaillée. L'ajout de ce paragraphe d'observation n'a aucune incidence sur l'opinion de l'auditeur.
- 27. L'auditeur ajoute dans son rapport un paragraphe d'observation soulignant un problème significatif concernant la continuité d'exploitation.**
- 28. En cas d'incertitude importante (autre qu'un problème concernant l'hypothèse de continuité d'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers, l'auditeur peut inclure dans son rapport un paragraphe d'observation.** Une incertitude est une question dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui échappent au contrôle direct de l'entité, mais qui peut avoir une incidence sur les états financiers.
29. L'exemple suivant donne la rédaction d'un paragraphe d'observation concernant une incertitude significative:
- « A notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20XX pour l'exercice clos à cette date, conformément aux normes et pratiques nationales applicables.
- Sans remettre en cause l'opinion sans réserve exprimée ci-dessus, nous estimons utile d'attirer l'attention sur la Note X des états financiers. L'entité est actuellement défenderesse dans un procès pour détournements de certains droits de brevets et fait l'objet d'une demande en paiement de redevances et de dommages et intérêts. L'entité a engagé une action reconventionnelle et des audiences préliminaires ainsi que des expertises sont en cours pour ces deux instances. Il est actuellement impossible d'anticiper l'issue de cette affaire et de ce fait aucune provision pour risque concernant ce procès n'a été constituée dans les états financiers ».*
- (Un exemple de paragraphe d'observation relatif à la continuité d'exploitation est donné dans la norme « Hypothèse de continuité d'exploitation »).
30. L'ajout d'un paragraphe d'observation soulignant un problème de continuité d'exploitation ou une incertitude significative permet en général à l'auditeur de remplir sa responsabilité en la matière. Toutefois, dans les cas extrêmes, par exemple dans des situations comprenant des incertitudes graves et multiples revêtant un caractère significatif sur les états financiers, l'auditeur peut envisager de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion au lieu d'un paragraphe d'observation.
31. Outre l'ajout d'un paragraphe d'observation réservé aux questions relatives aux états financiers, l'auditeur peut également ajouter ce type de paragraphe pour des questions ne se rapportant pas directement aux états financiers. Par exemple, s'il est nécessaire de tenir compte des constatations concernant d'autres informations dans un document contenant des états financiers audités et que l'entité les rejette, l'auditeur envisage d'ajouter dans son rapport un paragraphe d'observation

décrivant la défaillance relevée. L'auditeur peut également relater dans un paragraphe d'observation d'autres vérifications relevant d'obligations légales et devant être mentionnées dans le rapport.

. *Questions ayant une incidence sur l'opinion de l'auditeur*

32. Il est possible que l'auditeur ne soit pas en mesure d'exprimer une opinion sans réserve lorsqu'une ou plusieurs des conditions suivantes sont réunies et que, à son avis, elles ont ou peuvent avoir une influence significative sur les états financiers.
- (a) Limitation de l'étendue des travaux d'audit; ou
 - (b) Désaccord avec la direction concernant le bien-fondé des politiques d'arrêté des comptes retenues, leur mode d'application ou l'adéquation des informations données en annexe aux états financiers.
- Les circonstances décrites au point a) peuvent conduire à une opinion avec réserve ou à une impossibilité d'exprimer une opinion. Les circonstances évoquées au point b) peuvent faire l'objet d'une opinion avec réserve ou d'une opinion défavorable. Ces circonstances sont décrites plus en détail au paragraphe 37 à 42.
33. Une **opinion avec réserve** est exprimée lorsque l'auditeur estime ne pas pouvoir donner une opinion sans réserve, et que cette réserve, portant sur un désaccord avec la direction ou une limitation de l'étendue des travaux d'audit, n'est pas d'une importance telle ou ne concerne pas un nombre important de rubriques, qu'elle entraînerait une opinion défavorable. Une opinion avec réserve est traduite par le terme « sous réserve » de l'effet des questions sur lesquelles porte la réserve.
34. Une **impossibilité d'exprimer une opinion** est formulée par l'auditeur lorsque la conséquence possible d'une restriction de l'étendue des travaux d'audit est si importante ou concerne un nombre important de rubriques qu'il n'est pas parvenu à obtenir d'éléments probants suffisants et adéquats pour pouvoir se prononcer sur les états financiers.
35. Une **opinion défavorable** est exprimée par l'auditeur lorsque le désaccord est si important ou concerne un nombre important de rubriques qu'il estime qu'une réserve ne suffirait pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états financiers.
36. Chaque fois que l'auditeur exprime une opinion autre que sans réserve, il décrit clairement dans son rapport toutes les raisons substantielles qui la motive et quantifier, dans la mesure du possible, les incidences possibles sur les états financiers. En général, ces informations figurent dans un paragraphe distinct précédant l'opinion ou celui formulant l'impossibilité d'exprimer une opinion et peuvent renvoyer, si elle existe, à une note plus détaillée dans le rapport.

.5 Circonstances pouvant donner lieu à une opinion autre qu'une opinion sans réserve

Limitation de l'étendue des travaux d'audit

37. La limitation de l'étendue des travaux d'audit est parfois imposée par l'entité (par exemple lorsque l'auditeur ne peut pas mettre en œuvre une procédure d'audit qu'il estime nécessaire). Toutefois, lorsque cette limitation est telle que l'auditeur considère qu'elle est de nature à entraîner une impossibilité d'exprimer une opinion, cette mission limitée ne peut être exécutée en tant que mission d'audit.
38. Cette limitation peut être dictée par les circonstances (par exemple, lorsque le calendrier de la mission de l'auditeur ne lui permet pas de contrôler l'inventaire physique des stocks). Elle peut également provenir du fait, selon le jugement de l'auditeur, de documents comptables de l'entité incomplets où lorsque il n'est pas en mesure de mettre en œuvre une procédure jugée nécessaire. Dans ces circonstances, l'auditeur s'efforce de mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de réunir des éléments probants suffisants et adéquats pour étayer une opinion sans réserve.
39. **Lorsque la limitation de l'étendue des travaux d'audit se traduit par une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, le rapport d'audit décrit la limitation et indique que des redressements éventuels des états financiers auraient pu se révéler nécessaires si la limitation n'avait pas existé.**

40. Exemples de limitations:

Limitation de l'étendue des travaux d'audit - Opinion avec réserve

« Nous avons audité... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe d'introduction - paragraphe 24 ci-dessus).

A l'exception de la question évoquée dans le paragraphe suivant, nous avons effectué notre audit selon les... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe sur l'étendue - paragraphe 24 ci-dessus).

Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks au 31 décembre 20XX, cette date précédant notre nomination comme auditeurs de la société. En raison de la nature des documents conservés par la société, nous n'avons pas été en mesure de vérifier, par d'autres procédures d'audit, les quantités en stock à cette date.

A notre avis, sous réserve de l'effet des redressements qui auraient pu, le cas échéant, se révéler nécessaires si nous avions été en mesure de vérifier les quantités physiques en stock, les états financiers donnent une image fidèle...(le

reste de la formule est identique à celle du paragraphe d'opinion - paragraphe 24 ci-dessus).

Limitation de l'étendue des travaux d'audit - Impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés pour auditer le bilan ci-joint de l'entité ABC au 31 décembre 20XX, ainsi que le compte de résultats et l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. Ces états financiers relèvent de la responsabilité de la direction de l'entité. (Omettre la phrase indiquant la responsabilité de l'auditeur).

(Le paragraphe évoquant l'étendue des travaux d'audit sera soit omis, soit modifié selon les circonstances).

(Ajouter un paragraphe décrivant les limitations de l'étendue des travaux d'audit, comme suit:)

Nous n'avons pas pu assister à tous les inventaires physiques des stocks ni confirmer les créances clients en raison des limitations imposées à l'étendue de nos travaux par l'entité.

En raison de l'importance des questions exposées ci avant, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers ».

Désaccord avec la direction

41. Il est possible que l'auditeur se trouve en désaccord avec la direction sur des sujets tels que le bien fondé des politiques d'arrêté des comptes retenues, leur mode d'application ou l'adéquation des informations données en annexe aux états financiers. **Si ces désaccords revêtent une importance significative sur les états financiers, l'auditeur émet une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**

42. Exemples de désaccords:

Désaccord sur les politiques d'arrêté des comptes - Méthode comptable inadéquate - Opinion avec réserve.

« Nous avons audité... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe d'introduction- paragraphe 24-dessus).

Nous avons effectué notre audit selon les... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe sur l'étendue - paragraphe 24 ci-dessus).

Comme indiqué dans la note X aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les comptes, ce qui, à notre avis, est contraire aux normes comptables nationales. La dotation aux amortissements de

l'exercice clos le 31 décembre 20XX devrait s'élever à XXX, calculée selon la méthode d'amortissement linéaire et en appliquant un taux annuel de 5% pour les constructions et de 20 % pour les équipements. En conséquence, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à XXX, et la perte de l'exercice ainsi que le déficit cumulé des exercices antérieurs augmentés respectivement de XXX et XXX.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers de la question exposée ci avant, ces derniers donnent une image fidèle... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe d'opinion - paragraphe 24 ci-dessus) ».

Désaccord sur les politiques d'arrêté des comptes - information dans les notes annexes aux états financiers inadéquate - Opinion avec réserve.

« Nous avons audité... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe d'introduction - paragraphe 24 ci-dessus).

Nous avons effectué notre audit selon les... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe sur l'étendue - paragraphe 24 ci-dessus).

Le 15 janvier 20X2, la société a émis des obligations pour un montant de XXX afin de financer l'extension de son usine. Le contrat d'émission de ces obligations limite le paiement des dividendes futurs aux bénéfices réalisés après le 31 décembre 20X1. A notre avis, la mention de cette information en note annexe aux états financiers est requise par la norme nationale ainsi que les lois et réglementations applicables.

A notre avis, sous réserve de l'omission de l'information mentionnée au paragraphe précédent, les états financiers donnent une image fidèle... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe d'opinion - paragraphe 24 ci-dessus) ».

Désaccord sur les politiques d'arrêté des comptes - information dans les notes annexes aux états financiers inadéquats - Opinion défavorable.

« Nous avons audité... (Le reste de la formule est identique à celle du paragraphe d'introduction - paragraphe 24 ci-dessus).

Nous avons effectué notre audit selon les ... (le reste de la formule est identique à celle du paragraphe sur l'étendue - paragraphe 24 ci-dessus).

(Paragraphe(s) décrivant le désaccord).

A notre avis, en raison de l'incidence des questions exposées dans le(s) paragraphe(s) ci avant, les états financiers ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de l'entité au 31 décembre 20XX, ainsi que

du résultat de ses opérations et des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à la norme nationale (et ne sont pas en conformité aux lois et aux réglementations applicables).

MSA 710- DONNEES COMPARATIVES

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 710 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant les responsabilités de l'auditeur en matière de données comparatives.
2. **L'auditeur détermine si les données comparatives sont en conformité, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel comptable s'appliquant aux états financiers objets de l'audit.**
3. Les données comparatives contenues dans les états financiers peuvent présenter des montants (tels que la situation financière, le résultat des opérations, les mouvements de trésorerie) et des informations données en notes annexes concernant une entité sur plusieurs périodes, selon le référentiel comptable utilisé. Les référentiels comptables et les méthodes de présentation cités dans cette norme sont les suivants:
 - (a) **chiffres correspondants** : les montants et autres informations données en notes annexes pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours, et sont à lire en relation avec les montants et les autres informations données en notes annexes concernant la période en cours (appelés « chiffres de la période en cours » dans le cadre de cette norme). Les chiffres correspondants ne sont pas présentés en tant qu'états financiers complets et autonomes, mais font partie intégrante des états financiers de la période en cours. Il convient donc de les lire uniquement en relation avec les chiffres de la période en cours;
 - (b) **états financiers comparatifs**: les montants et autres informations données en notes annexes pour la période précédente sont présentés avec les états financiers de la période en cours à des fins de comparaison, mais ne font pas partie intégrante de ces derniers.
4. Les données comparatives étant présentées conformément au référentiel comptable identifié, les principales différences concernant le rapport d'audit sont les suivantes :
 - (a) pour les chiffres correspondants, le rapport de l'auditeur se réfère uniquement aux états financiers de la période en cours ; alors que
 - (b) pour les états financiers comparatifs, le rapport de l'auditeur se réfère à chaque période pour laquelle les états financiers sont présentés.

5. Cette norme définit les responsabilités de l'auditeur concernant les données comparatives et les rapports d'audit correspondants dans l'un et l'autre des référentiels comptables, chacun faisant l'objet d'une section distincte.

.2 Chiffres correspondants

Responsabilités de l'auditeur

6. **L'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats lui permettant d'obtenir 1'assurance que les chiffres correspondants satisfont aux exigences du référentiel comptable identifié.** L'étendue des procédures d'audit appliquées aux chiffres correspondants est beaucoup moins importante que pour l'audit des chiffres de la période en cours et se limite en général à s'assurer que les chiffres correspondants ont été correctement repris et présentés. Ceci implique de la part de l'auditeur d'évaluer si :
- (a) les principes comptables utilisés pour les chiffres correspondants sont cohérents avec ceux de la période en cours ou si les corrections nécessaires ont été apportées et/ou si une information a été donnée dans les notes annexes aux états financiers; et
 - b) les chiffres correspondants sont en concordance avec les montants et les autres informations données dans les notes annexes pour la période précédente ou si les corrections nécessaires ont été apportées et/ou si une information a été donnée dans les notes annexes aux états financiers de la période en cours.
7. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur évalue si les chiffres correspondants répondent aux exigences définies au paragraphe 6 ci-dessus et applique également les procédures décrites dans la norme «Procédures préalables - soldes d'ouverture».
8. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur évalue néanmoins si les chiffres correspondants répondent aux exigences définies au paragraphe 6 ci-dessus et applique également les procédures décrites dans la norme «Procédures préalables - soldes d'ouverture».
9. Si l'auditeur a connaissance d'une anomalie significative dans les chiffres correspondants, lors de l'audit de la période en cours, il met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées eu égard aux circonstances.

Rapport de l'auditeur

10. **Lorsque les données comparatives sont présentées en tant que chiffres correspondants, l'auditeur n'identifie pas spécifiquement les données comparatives dans son rapport d'audit, car son opinion porte sur les états**

financiers de la période en cours dont les chiffres correspondants font partie intégrante.

11. Le rapport de l'auditeur ne fera spécifiquement référence aux chiffres correspondants que dans les circonstances décrites aux paragraphes 12, 13, 15b et 16 à 19 ci-dessous.
12. **Si le rapport d'audit de la période précédente contenait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable et que le fait motivant la modification est :**
 - (a) **non résolu et entraîne une modification du rapport de l'auditeur sur les chiffres de la période en cours, le rapport comporte également une modification concernant les chiffres correspondants; ou**
 - (b) **non résolu mais n'entraîne pas de modification du rapport de l'auditeur sur les chiffres de la période en cours, le rapport comporte néanmoins une modification concernant les chiffres correspondants.**
13. Si le rapport de l'auditeur portant sur la période précédente contenait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable et que le fait motivant la modification est résolu et correctement pris en compte dans les états financiers, le rapport de la période en cours ne fait en général pas état de la modification concernant la période précédente. Toutefois, si le fait est significatif pour la période en cours, l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observation décrivant la situation.
14. Lors de l'audit des états financiers de la période en cours, l'auditeur peut, dans certaines circonstances inhabituelles, avoir connaissance d'une anomalie significative ayant une incidence sur les états financiers de la période précédente sur lesquels un rapport d'audit non modifié avait été rendu.
15. **Dans ces circonstances, l'auditeur applique les procédures contenues dans la norme « Événements postérieurs à la clôture » et:**
 - (a) **Si les états financiers de la période précédente ont été corrigés et arrêtés avec un rapport final d'audit, l'auditeur s'assure que les chiffres correspondants sont en concordance avec les états financiers corrigés ; ou**
 - (b) **Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été corrigés, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement ajustés et/ou que les notes annexes ne donnent pas une information suffisante, l'auditeur rend son rapport final sur les états financiers de la période en cours concernant les chiffres correspondants présentés.**

16. Si, dans les circonstances décrites au paragraphe 14, les états financiers de la période précédente n'ont pas été corrigés et qu'aucun rapport final d'audit n'a été rendu, mais que les chiffres correspondants ont été correctement ajustés et/ou que les notes annexes des états financiers de la période en cours donnent une information suffisante, l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observation décrivant les circonstances et faisant référence aux notes annexes correspondantes. A cet égard, l'auditeur tient également compte de la norme « Événements postérieurs à la clôture».

Exigences supplémentaires (L'auditeur est le nouvel auditeur)

Etats financiers de la période précédente audités par un autre auditeur

17. L'auditeur peut être amené à faire référence dans son rapport d'audit sur la période en cours au rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants. **Si l'auditeur décide de faire référence à un autre auditeur, il indique dans son rapport :**

- (a) **que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur;**
- (b) **le type de rapport rendu par l'auditeur précédent et, si le rapport a été modifié, les raisons de ces modifications ; et**
- (c) **la date de ce rapport.**

Etats financiers de la période précédente non audités

18. **Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur indique dans son rapport que les chiffres correspondants n'ont pas été audités.** Toutefois, cette indication ne l'exonère pas de l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit appropriées sur les soldes d'ouverture de la période en cours. Il convient également que les états financiers indiquent clairement que les chiffres correspondants n'ont pas été audités.
19. **Dans les cas où l'auditeur identifie une anomalie significative dans les chiffres correspondants, il demande à la direction de tenir compte de ses constatations. Si la direction refuse de le faire, il modifie son rapport en conséquence.**

.3 Etats financiers comparatifs

Responsabilités de l'auditeur

20. **L'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats lui permettant de conclure que les états financiers comparatifs satisfont aux exigences du référentiel comptable identifié.** Ceci implique de la part de l'auditeur d'évaluer si:

- (a) **les principes comptables utilisés lors de l'arrêté des comptes de la période précédente sont cohérents avec ceux de la période en cours ou si les**

corrections nécessaires ont été apportées et/ou si une information a été donnée dans les notes annexes aux états financiers; et

(b) les chiffres de la période précédente sont en concordance avec les montants et les autres informations données dans les notes annexes pour la période précédente ou si les corrections nécessaires ont été apportées et/ou si une information a été donnée dans les notes annexes aux états financiers.

21. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur évalue si les états financiers comparatifs répondent aux exigences définies au paragraphe 20 ci-dessus et applique également les procédures décrites dans la norme « Procédures préalables - soldes d'ouverture».
22. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur évalue néanmoins si les états financiers comparatifs répondent aux exigences définies au paragraphe 20 ci-dessus et applique également les procédures décrites dans la norme intitulée «Procédures préalables - soldes d'ouverture».
23. Si l'auditeur a connaissance d'une anomalie significative dans les chiffres de l'année précédente, lors de l'audit de la période en cours, il met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées eu égard aux circonstances.

Rapport de l'auditeur

24. **Lorsque les données comparatives sont présentées en tant qu'états financiers comparatifs, l'auditeur identifie spécifiquement les données comparatives dans son rapport d'audit, car son opinion porte sur les états financiers de chaque période présentée.** Comme le rapport de l'auditeur sur les états financiers comparatifs porte sur les états financiers de chaque période, il peut exprimer une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, ou inclure dans son rapport un paragraphe d'observation, concernant les états financiers pour une ou plusieurs périodes, tout en rédigeant un rapport différent sur les états financiers des autres périodes.
25. **Lorsque l'auditeur soumet son rapport sur les états financiers de la période précédente avec celui concernant l'audit de l'exercice en cours et si son opinion sur ces états financiers est différente de celle exprimée précédemment, il indique les principales raisons motivant cette divergence d'opinion dans le paragraphe d'observation.** Cette situation peut survenir si, lors de la réalisation de l'audit de la période en cours, l'auditeur a connaissance de circonstances ou d'événements qui ont une incidence significative sur les états financiers d'une période précédente.

Exigences supplémentaires (L'auditeur est le nouvel auditeur)

Etats financiers de la période précédente audités par un autre auditeur

26. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur,
- (a) l'auditeur précédent peut soumettre un nouveau rapport d'audit portant uniquement sur la période précédente, le rôle de l'auditeur se limitant alors à rendre un rapport sur la période en cours ; ou
 - (b) l'auditeur indique dans son rapport que la période précédente a été auditée par un autre auditeur et préciser:
 - i. que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur;
 - ii. le type de rapport rendu par l'auditeur précédent et, si le rapport a été modifié, les raisons de ces modifications ; et
 - iii. la date de ce rapport.
27. Lors de l'audit des comptes de la période en cours, l'auditeur peut dans certaines circonstances inhabituelles, avoir connaissance d'une anomalie significative ayant une incidence sur les états financiers de la période précédente sur lesquels un rapport d'audit non modifié (opinion sans réserve) avait été rendu par l'auditeur précédent.
28. Dans ces circonstances, l'auditeur en tire les conséquences sur son opinion après avoir évalué les impacts sur la situation nette d'ouverture
29. Si, dans les circonstances décrites au paragraphe 27, l'auditeur précédent n'est pas d'accord avec les ajustements proposés ou refuse de soumettre un nouveau rapport sur les états financiers de la période précédente, le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur peut indiquer que l'auditeur précédent a rendu un rapport sur les états financiers de la période précédente avant qu'ils ne soient corrigés. En outre, s'il est demandé à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures d'audit suffisantes pour obtenir l'assurance que les corrections apportées sont adéquates, il peut également inclure le paragraphe suivant dans son rapport:
- « Nous avons également audité les ajustements décrits à la note X effectués pour retraiter les états financiers de 20XX. A notre avis ces ajustements sont nécessaires et correctement enregistrés ».*

Etats financiers de la période précédente non audités

30. Si les états financiers de la période précédente ne sont pas audités, l'auditeur indique dans son rapport que les états financiers comparatifs n'ont pas été audités. Toutefois, cette indication ne l'exonère pas de mettre en œuvre des procédures d'audit appropriées sur les soldes d'ouverture de la période en cours. Il

convient également que les états financiers indiquent clairement que les états financiers comparatifs n'ont pas été audités.

- 31. Dans les cas où l'auditeur identifie une anomalie significative dans les chiffres non audités de la période précédente, il en tire les conséquences sur son opinion.**

MSA 720 - AUTRES INFORMATIONS PRESENTEES DANS DES DOCUMENTS CONTENANT DES ETATS FINANCIERS AUDITES

.1 Introduction

- I. L'objet de la norme MSA 720 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la revue par l'auditeur d'autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités, mais sur lesquelles il n'est pas tenu de formuler un avis. Cette norme s'applique aux rapports annuels et à d'autres documents.
- 2. L'auditeur prend connaissance des autres informations publiées afin d'identifier des incohérences significatives avec les états financiers audités.**
3. Une « incohérence significative » existe lorsque d'autres informations contredisent celles contenues dans les états financiers audités. Une incohérence significative peut soulever des doutes sur les conclusions de l'audit tirées des éléments probants réunis au préalable et sur la base desquels s'appuie l'opinion de l'auditeur sur les états financiers et, par voie de conséquence, sur l'opinion elle-même.
4. En général, une entité publie un document contenant des états financiers. Ce document est souvent appelé « rapport annuel ». Par obligation légale ou selon la pratique courante, l'entité peut également ajouter d'autres informations comptables et financières et non financières. Dans le cadre de cette norme, ces informations comptables et financières et non financières sont appelées « autres informations ».
5. Parmi les autres informations, il y a lieu de citer le rapport de gestion de la direction ou du conseil d'administration sur les opérations de l'exercice, des états financiers condensés ou des données chiffrées clés, des statistiques sur l'emploi, les dépenses d'investissement prévues, des ratios financiers, ainsi que des données trimestrielles sélectionnées.
6. Dans certains cas, l'auditeur peut présenter un rapport spécifique sur les autres informations car la crédibilité des états financiers peut être altérée par des incohérences pouvant exister entre ceux-ci et les autres informations présentées.
7. L'auditeur applique des procédures de vérification spécifiques à certaines de ces autres informations, par exemple à des données complémentaires dont la présentation est exigée ou à des données financières intercalaires. Si ces autres

informations sont inexistantes ou erronées, l'auditeur peut en faire état dans son rapport.

8. Lorsqu'il y a lieu de présenter un rapport particulier sur les autres informations, les responsabilités de l'auditeur sont déterminées par la nature de la mission, par la législation, ou par les normes professionnelles nationales. Lorsque ces responsabilités comportent la revue d'autres informations, l'auditeur suit les instructions relatives aux missions d'examen limité définies dans les normes correspondantes.

.2 Accès aux autres informations présentées

9. Pour que l'auditeur puisse revoir les autres informations contenues dans le rapport annuel, il sera nécessaire que celles-ci soient disponibles en temps voulu. L'auditeur prend en conséquence toutes les mesures nécessaires avec l'entité pour obtenir ces informations avant la date de dépôt de son rapport. Dans certaines circonstances, toutes ces autres informations ne sont pas toujours disponibles avant cette date. Dans ce cas, il suit les instructions définies aux paragraphes 18 à 22.

.3 Prise en compte d'autres informations présentées

10. L'objectif et l'étendue d'un audit des états financiers limitent la responsabilité de l'auditeur aux informations identifiées dans le rapport d'audit. En conséquence, il n'est pas tenu de s'assurer, en particulier, que les autres informations sont correctement présentées.

.4 Incohérences significatives relevées

11. Si, lors de la revue d'autres informations présentées, l'auditeur relève une incohérence significative, il détermine s'il convient de modifier les états financiers audités ou les autres informations présentées.
12. S'il s'avère nécessaire de modifier les états financiers audités mais que l'entité s'y refuse, l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.
13. S'il s'avère nécessaire de modifier les autres informations présentées mais que l'entité s'y refuse, l'auditeur envisage d'inclure dans son rapport un paragraphe d'observation décrivant l'incohérence significative relevée ou de prendre d'autres mesures.

.5 Anomalies significatives portant sur des faits relatés

14. Lors de la revue d'autres informations présentées dont l'objectif est de déceler des incohérences significatives, l'auditeur peut être amené à relever des anomalies significatives portant sur des faits relatés.
15. Dans le cadre de cette norme, une « anomalie significative portant sur des faits relatés » contenue dans d'autres informations présentées existe lorsque ces faits, sans rapport avec des questions mentionnées dans les états financiers audités, sont formulés ou présentés de manière incorrecte.
- 16. Si l'auditeur relève que les autres informations présentées comportent une anomalie significative portant sur des faits relatés, il s'en entretient avec la direction de l'entité.** Ce faisant, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'évaluer la validité des autres informations et des réponses de la direction à ses demandes d'explications. Dans ce cas, l'auditeur détermine si ces différences de jugement ou d'opinion sont valides.
- 17. Si l'auditeur conclut que les autres informations présentées contiennent une anomalie significative portant sur des faits relatés que la direction refuse de tenir compte de ses constatations, il envisage de prendre des mesures appropriées.**

MSA 730- DOMAINES SPECIALISES - RAPPORTS DE L'AUDITEUR SUR DES MISSIONS D'AUDIT SPECIALES

.1 Introduction

1. L'objet de la présente norme est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application relatifs à des missions d'audit spéciales, portant sur :
 - (a) des états financiers établis selon un référentiel comptable différent des normes comptables nationales;
 - (b) des comptes ou éléments de comptes spécifiques, ou des rubriques des états financiers (dénommés ci-après rapports sur une rubrique des états financiers);
 - (c) le respect de clauses contractuelles ; et
 - (d) des états financiers condensés.
- 2. L'auditeur examine et évalue les conclusions tirées des éléments probants réunis pendant la mission d'audit spéciale pour déterminer si elles peuvent servir de base à son opinion. Le rapport comporte une opinion écrite clairement exprimée.**

.2 Remarques d'ordre général

3. La nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer lors d'une mission d'audit spéciale dépendent des circonstances. **Avant d'entamer une mission d'audit spéciale, l'auditeur s'assure de la nature précise de la mission, de la forme et du contenu du rapport à émettre.**
4. Pour planifier les travaux d'audit, l'auditeur s'enquiert de la finalité des informations sur lesquelles porte sa mission et des utilisateurs potentiels de ces informations.
5. **A l'exception d'un rapport sur des états financiers condensés, le rapport sur une mission d'audit spéciale inclut les éléments essentiels suivants, généralement présentés ainsi:**
 - (a) un intitulé ;
 - (b) un paragraphe de présentation ou d'introduction :
 - (i) identification des informations financières auditées; et
 - (ii) rappel des responsabilités respectives de la direction de l'entité et de l'auditeur;
 - (c) un paragraphe portant sur l'étendue des travaux (décrivant la nature de l'audit) :
 - (i) référence aux normes relatives aux missions d'audit spéciales ou aux normes ou pratiques nationales applicables; et
 - (ii) description des diligences mises en œuvre par l'auditeur;
 - (d) un paragraphe exprimant l'opinion de l'auditeur sur les informations financières;
 - (e) la date du rapport;
 - (f) la signature de l'auditeur.
6. Lorsque les informations, sur lesquelles porte le rapport, sont basées sur les dispositions d'un accord, il détermine si la direction a eu recours à des interprétations majeures de l'accord pour élaborer ces informations. Une interprétation serait considérée comme majeure si une interprétation différente avait entraîné des différences significatives sur les informations financières.
7. **L'auditeur détermine si les interprétations majeures d'un accord à partir duquel les informations financières sont établies sont clairement décrites en notes annexes à ces informations.** L'auditeur peut souhaiter faire référence dans son

rapport sur la mission d'audit spéciale à la note jointe à ces informations qui décrit ces interprétations.

.3 Rapports sur des états financiers établis selon un référentiel comptable différent des normes comptables nationales

8. Un référentiel comptable se compose d'un ensemble de conventions comptables suivies pour l'établissement des états financiers qui s'appliquent à tous les éléments significatifs de ceux-ci et qui s'appuient sur un cadre conceptuel. Des états financiers peuvent être préparés pour répondre à un objectif particulier et s'appuyer sur un référentiel comptable différent des normes comptables nationales applicables (dénommés ci-après « référentiel comptable différent »). Un ensemble de conventions comptables conçues pour une finalité particulière ne constitue pas un référentiel comptable. Parmi les autres référentiels comptables, on cite :

- celui utilisé par une entité pour établir ses déclarations fiscales ;
- celui de la comptabilité tenue sur la base des encaissements /décaissements ;
- les dispositions en matière de rapports financiers édictées par une autorité de tutelle gouvernementale.

9. Le rapport sur des états financiers préparés selon un autre référentiel comptable contient une indication précisant le référentiel comptable utilisé ou fait référence à la note annexe aux états financiers donnant cette information. L'opinion exprimée indique si les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploie la formule « donne une image fidèle ».

10. L'auditeur s'assure que l'intitulé des états financiers (ou une note annexe) indique clairement que ces états n'ont pas été établis selon les normes comptables nationales. Par exemple, un document financier établi selon les règles fiscales pour déterminer l'assiette de l'impôt peut être intitulé « Compte de produits et charges établi selon les règles fiscales ». **Si les états financiers établis selon un autre référentiel comptable ne sont pas correctement intitulés ou si cet autre référentiel comptable n'est pas clairement identifié, l'auditeur en tient compte dans son rapport.**

.4 Rapports sur une rubrique des états financiers

11. Il peut être demandé à l'auditeur d'exprimer une opinion sur une ou plusieurs rubriques des états financiers. Cette demande peut faire l'objet d'une mission distincte ou être remplie dans le cadre de la mission d'audit des états financiers de l'entité. Toutefois, ce type de mission ne donne pas lieu à un rapport d'audit sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, l'opinion de l'auditeur

stipule uniquement si la rubrique auditée est présentée, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié.

12. De nombreuses rubriques des états financiers sont liées entre elles, par exemple les ventes et les créances clients, les stocks et les dettes fournisseurs. En conséquence, lorsque l'auditeur examine une rubrique prise isolément, il peut également avoir à prendre en compte d'autres rubriques. **Pour définir l'étendue de sa mission, l'auditeur prend en considération les rubriques des états financiers interdépendantes, susceptibles d'avoir une incidence significative sur les informations sur lesquelles porte son opinion.**
13. **L'auditeur fixe un seuil de signification eu égard à la rubrique des états financiers sur laquelle porte son opinion.** Par exemple, un solde de compte particulier entraîne un seuil de signification moins élevé que celui portant sur les états financiers pris dans leur ensemble. En conséquence, l'examen de l'auditeur est plus approfondi que dans la situation où cet élément serait vérifié dans le cadre de l'audit de l'ensemble des états financiers.
14. **Le rapport sur une rubrique des états financiers inclut une indication précisant le référentiel comptable sur la base duquel la rubrique auditée est présentée ou faisant référence à un accord précisant ce référentiel. L'opinion indique si la rubrique est présentée, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié.**
15. **Lorsque l'auditeur a formulé une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il établit son rapport sur les rubriques auditées des états financiers uniquement si elles ne constituent pas une partie significative de ces derniers.** Dans le cas contraire, le rapport risquerait d'occulter celui sur les états financiers pris dans leur ensemble.

.5 Rapports sur le respect de clauses contractuelles

16. L'auditeur peut être tenu de rédiger un rapport sur le respect par l'entité de certaines clauses contractuelles d'un accord, par exemple des contrats d'émission d'obligations ou des contrats de prêt. Ces accords obligent en général l'entité à respecter des dispositions portant notamment sur le paiement des intérêts, le maintien de ratios financiers déterminés, la limitation dans le paiement de dividendes ou le réemploi de la vente de biens.
17. **La mission visant à exprimer une opinion sur le respect par une entité de clauses contractuelles d'un accord est effectuée si elle porte sur l'examen du respect de clauses visant des questions comptables et financières.**
18. **L'auditeur exprime dans son rapport une opinion quant au respect par l'entité des clauses particulières de l'accord.**

.6 Rapports sur des états financiers condensés

19. Une entité peut être amenée à établir des états financiers qui résument ses états financiers annuels audités pour informer des groupes d'utilisateurs intéressés uniquement des chiffres clés portant sur la situation financière et les résultats de l'entité. **Sauf dans les cas où l'auditeur a émis un rapport d'audit sur les états financiers à partir desquels les états condensés ont été préparés, il n'émet pas de rapport sur des états financiers condensés.**
20. Les états financiers condensés sont présentés avec beaucoup moins de détail que les états financiers annuels audités. C'est pourquoi ils indiquent clairement les informations résumées et avertissent le lecteur que, pour une meilleure compréhension de la situation financière et des résultats de l'entité, ils sont à lire conjointement avec les états financiers audités les plus récents de l'entité, qui fournissent toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable.
21. L'intitulé des états financiers condensés identifie les états financiers audités dont ils sont issus, par exemple états financiers condensés préparés à partir des états financiers audités pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX »
22. Les états financiers condensés ne contiennent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable utilisé pour la présentation des états financiers annuels audités. En conséquence, l'expression image fidèle n'est pas utilisée par l'auditeur pour exprimer une opinion sur ces états.
23. **Le rapport d'audit sur des états financiers condensés inclut les éléments essentiels suivants, généralement présentés ainsi:**
- (a) un intitulé;**
 - (b) l'identification des états financiers audités d'où sont issus les états financiers condensés;**
 - (c) une référence à la date du rapport d'audit sur les états financiers non condensés et le type d'opinion exprimée dans ce rapport;**
 - (d) une opinion indiquant si les informations contenues dans les états financiers condensés sont en concordance avec les états financiers audités desquels ils sont issus. Si l'auditeur a exprimé une opinion autre que celle « sans réserve » sur les états financiers non condensés mais est satisfait par la présentation des états financiers condensés, le rapport mentionne que, bien que les états financiers condensés soient en concordance avec les états financiers non condensés, ils proviennent d'états financiers qui ont fait l'objet d'un rapport comportant une opinion autre que celle « sans réserve »;**
 - (e) une mention ou une référence à une note des états financiers condensés indiquant que, pour une meilleure compréhension des**

résultats et de la situation financière de l'entité, comme de l'étendue des travaux d'audit réalisés, les états financiers condensés doivent être lus conjointement avec les états financiers non condensés et le rapport d'audit correspondant;

(f) la date du rapport; et

(g) la signature de l'auditeur.

900 - MISSIONS D'EXAMEN LIMITE D'ETATS FINANCIERS

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSE 900 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle de l'auditeur relatives à une mission d'examen limité d'états financiers, ainsi qu'à la forme et au contenu du rapport qu'il rédige au terme de cet examen.
2. Cette norme s'applique également, dans la mesure du possible aux missions d'examen limité d'informations comptables et financières ou autres.

.2 Objectif d'une mission d'examen limité

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

.3 Principes généraux d'une mission d'examen limité

4. **L'auditeur respecte le « Code de Déontologie de l'ONECRIM».**

Les règles d'éthique régissant la responsabilité professionnelle de l'auditeur portent sur:

- (a) l'indépendance;
- (b) l'intégrité;
- (c) l'objectivité;
- (d) la compétence professionnelle, le soin et la diligence;
- (e) la confidentialité;
- (f) le professionnalisme ; et
- (g) le respect des normes techniques et professionnelles.

5. **L'auditeur planifie et effectue l'examen limité en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines circonstances peuvent exister qui conduisent à des anomalies significatives dans les états financiers.**
6. Afin d'exprimer une assurance négative dans son rapport d'examen limité, l'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats, essentiellement sur la base de

demandes d'informations ou d'explications et de procédures analytiques, en vue de fonder ses conclusions.

.4 Etendue d'un examen limité

7. L'expression « étendue d'un examen limité » désigne les procédures jugées nécessaires dans des circonstances données pour atteindre l'objectif de l'examen limité. **L'auditeur détermine les procédures à mettre en œuvre pour l'examen limité d'états financiers en considérant les exigences de la présente norme et en tenant compte de la législation ou de la réglementation et, le cas échéant, des termes de la mission d'examen limité et des exigences de rapport.**

.5 Assurance modérée

8. Une mission d'examen limité fournit un niveau d'assurance modéré que les informations examinées ne comportent pas d'anomalie significative et se traduit par une assurance négative.

.6 Termes et conditions de la mission

9. **L'auditeur définit l'entendue, les termes et les conditions de la mission.** Les termes et conditions arrêtés sont consignés dans une lettre de mission.
10. Une lettre de mission, précisant les principaux termes et permettant de faciliter la planification des travaux d'examen limité, est remise à l'entité. Cette lettre permet également d'éviter tout malentendu sur des questions telles que les objectifs et l'étendue de la mission et l'étendue de ses responsabilités.
11. Les points à aborder dans la lettre de mission comprennent:
- L'objectif de la mission proposée.
 - La responsabilité de la direction concernant les états financiers.
 - L'étendue de l'examen limité, en faisant référence à la présente norme.
 - L'accès sans restriction à tout document, documentation ou toute autre information nécessaire pour mener l'examen limité.
 - Le fait qu'on ne peut attendre de la mission qu'elle décèle des erreurs, des actes illégaux ou d'autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles.
 - Le fait qu'aucun audit n'est effectué et qu'en conséquence aucune opinion d'audit n'est exprimée.

.7 Planification

12. **L'auditeur planifie ses travaux afin que ceux-ci soient réalisés de manière efficiente.**
13. **Pour planifier un examen limité d'états financiers, l'auditeur acquiert ou actualise ses connaissances sur les activités de l'entité, y compris l'évaluation de son organisation, de ses systèmes comptables, de ses caractéristiques d'exploitation ainsi que de la nature de ses actifs, passifs, revenus et charges.**
14. La connaissance de toutes ces questions et toute autre question pertinente relatives aux états financiers est essentielle à l'auditeur. Cette compréhension lui permet de procéder à des investigations appropriées et de concevoir des procédures adaptées, ainsi que d'évaluer les réponses aux explications demandées et les autres informations obtenues.

.8 Travaux réalisés par d'autres professionnels

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

.9 Documentation

16. **L'auditeur documente les questions importantes permettant de fournir des éléments probants sur lesquels se fondent les conclusions du rapport d'examen limité et de justifier que celui-ci a été effectué selon la présente norme.**

.10 Procédures et éléments probants

17. **L'auditeur exerce son propre jugement pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen limité.** Pour ce faire, il peut s'appuyer sur les éléments suivants:
 - Les connaissances acquises pendant les audits ou les examens limités des états financiers d'exercices précédents.
 - Les connaissances des activités de l'entité, des principes et conventions comptables appliqués dans le secteur d'activité de l'entité.
 - Les systèmes comptables de l'entité.
 - L'influence du jugement de la direction sur un problème particulier.
 - Le caractère significatif des transactions et des soldes de comptes.

18. **En matière de seuil de signification, l'auditeur applique les mêmes principes que si une opinion d'audit devait être formulée sur les états financiers.** Bien que les risques de non détection d'anomalies soient plus élevés lors d'un examen limité que d'un audit, le seuil de signification se détermine par rapport aux informations qui font l'objet du rapport de l'auditeur et aux besoins des utilisateurs de ces informations, et non pas en fonction du niveau d'assurance fourni.
19. Les procédures d'examen limité d'états financiers comportent en général les étapes suivantes:
- Prise de connaissance des activités de l'entité et du secteur dans lequel elle opère.
 - Revue des principes et pratiques comptables suivis par l'entité.
 - Analyse des procédures appliquées par l'entité pour la comptabilisation, la classification et la préparation des documents de synthèse, le recensement des informations destinées à figurer dans les notes annexes aux états financiers et la préparation des états financiers.
 - Discussions de toutes les assertions significatives sous-tendant l'établissement des états financiers.
 - Mise en œuvre de procédures analytiques destinées à identifier les variations et les éléments individuels qui semblent inhabituels, notamment:
 - f La comparaison des états financiers avec ceux des exercices précédents.*
 - f Le rapprochement des états financiers avec les résultats budgétés et la situation financière prévisible.*
 - f L'étude des écarts entre les chiffres apparaissant sur les états financiers pour certaines rubriques et ceux prévus compte tenu de projections basées sur l'expérience de l'entité ou sur les pratiques du secteur.*

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

- Demandes d'informations concernant des décisions prises lors des assemblées d'actionnaires, des réunions du conseil d'administration, ou du comité d'audit ou d'autres réunions et qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers.
- Lecture des états financiers pour déterminer, sur la base des informations dont l'auditeur a connaissance, si ceux-ci semblent avoir été établis conformément au référentiel comptable identifié.
- Si nécessaire, obtention du rapport d'autres auditeurs qui ont procédé à l'audit ou à l'examen limité des états financiers de sous-groupes de l'entité.
- Demandes d'informations auprès de personnes assumant des responsabilités comptables et financières, portant par exemple sur:

l'enregistrement exhaustif des opérations.
la préparation des états financiers conformément au référentiel comptable identifié.
les changements intervenus dans les activités de l'entité, ses principes et pratiques comptables.
les éléments ayant suscité des questions lors de l'application des procédures.
l'obtention d'une lettre d'affirmation de la direction, si nécessaire.

L'annexe 1 donne une liste de procédures le plus souvent appliquées. Cette liste n'est pas exhaustive et toutes les procédures suggérées ne s'appliquent pas à toutes les missions d'examen limité.

20. **L'auditeur s'enquiert des événements postérieurs à la date de clôture pouvant entraîner des ajustements ou des informations à mentionner en notes annexes aux états financiers.** L'auditeur n'est pas tenu d'appliquer des procédures visant à identifier des événements se produisant après la date de son rapport d'examen limité.
21. Si l'auditeur est amené à considérer que les informations sur lesquelles porte son examen limité peuvent contenir des anomalies significatives, il met en œuvre des procédures complémentaires ou plus étendues afin de lui permettre d'exprimer une assurance négative ou de confirmer la nécessité d'en tenir compte dans son rapport.

.11 Conclusions et rapport

22. **Le rapport d'examen limité contient une conclusion écrite clairement exprimée sous la forme d'une assurance négative.** L'auditeur examine et évalue les conclusions obtenues à partir des éléments probants réunis sur lesquels repose cette assurance négative.
23. **Sur la base des travaux réalisés, l'auditeur évalue si les informations réunies durant l'examen limité indiquent que les états financiers ne « donnent pas une image fidèle », conformément au référentiel comptable identifié.**
24. Le rapport d'examen limité d'états financiers décrit l'étendue de la mission afin de permettre au lecteur de comprendre la nature des travaux réalisés. Il précise en outre qu'aucun audit n'a été effectué et que, en conséquence, aucune opinion d'audit n'est exprimée.
25. **Le rapport d'examen limité d'états financiers inclut les éléments essentiels suivants, généralement présentés ainsi:**
- (a) un intitulé;

(b) un paragraphe de présentation ou d'introduction comportant l'identification des états financiers objet de l'examen limité et un rappel des responsabilités respectives de la direction de l'entité et de l'auditeur;

(c) un paragraphe sur l'étendue de l'examen limité comportant

(i) une référence à la présente norme ou aux normes ou pratiques nationales applicables;

(ii) une mention indiquant que l'examen se limite essentiellement à des entretiens et à des procédures analytiques ; et

(iii) une mention précisant qu'aucun audit n'a été réalisé, que les procédures mises en œuvre fournissent un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit et qu'aucune opinion d'audit n'est exprimée;

(d) l'expression d'une assurance négative;

(e) la date du rapport;

(f) la signature de l'auditeur.

26. Le rapport d'examen limité:

(a) exprime une assurance négative en indiquant que l'auditeur n'a pas relevé de faits lors de l'examen limité laissant à penser que les états financiers ne donnent pas une image fidèle conformément au référentiel comptable identifié ; ou

(b) si l'auditeur a relevé des faits qui affectent l'image fidèle (ou la « présentation sincère, dans tous leurs aspects significatifs »), conformément au référentiel comptable identifié, décrit ces faits ainsi que, dans la mesure du possible, quantifie leur incidence possible sur les états financiers, et:

(i) soit assortit l'assurance négative d'une réserve;

(ii) soit, lorsque l'incidence de ces faits est si significative sur les états financiers ou concerne de nombreuses rubriques que l'auditeur conclut qu'une réserve ne suffit pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états financiers, donne une conclusion défavorable indiquant que les états financiers ne donnent pas une image fidèle, conformément au référentiel comptable identifié ; ou

(c) s'il existe une limitation importante à l'étendue de l'examen limité, décrit cette limitation et:

- (i) soit assortit l'assurance négative d'une réserve concernant les ajustements éventuels qui auraient pu s'avérer si cette limitation n'avait pas existé;**
- (ii) soit, si l'incidence potentielle de la limitation est si significative et concerne de nombreuses rubriques que l'auditeur conclut qu'aucune assurance ne peut être fournie, ne fournit pas d'assurance.**

27. L'auditeur date son rapport d'examen limité de la date de fin de ses travaux, ce qui implique de mettre en œuvre les procédures relatives aux événements postérieurs jusqu'à la date de son rapport.

.12 Annexe 1-Exemples de procédures pouvant être mises en œuvre lors d'une mission d'examen limité d'états financiers

1. Les demandes d'informations et d'explications ainsi que les procédures analytiques réalisées lors d'un examen limité d'états financiers sont laissées à l'appréciation de l'auditeur. Les procédures ci-dessous ne sont données qu'à titre indicatif. L'ensemble de ces procédures ne s'applique pas à toutes les missions d'examen limité. Cette annexe ne peut donc pas servir de programme de travail ou de questionnaire de contrôle pour un examen limité.

Généralités

2. Définir les termes et l'étendue de la mission.
3. Rédiger une lettre de mission spécifiant les termes et l'étendue de la mission.
4. Prendre connaissance des activités de l'entité et du système comptable et de préparation des états financiers.
5. S'enquérir si toutes les opérations sont enregistrées:
 - (a) dans leur intégralité
 - (b) après obtention des autorisations nécessaires.
 - (c) en temps voulu ; et
6. Se procurer la balance générale des comptes et déterminer si elle est en accord avec les soldes du grand livre et les états financiers.
7. Revoir le résultat des travaux d'audit et d'examen limité précédents, y compris les ajustements qui avaient été demandés.
8. S'informer si des changements significatifs se sont produits dans l'entité par rapport à l'année précédente (changement dans la détention ou dans la structure du capital).
9. S'informer des politiques d'arrêté des comptes et déterminer si:
 - (a) elles sont conformes aux normes nationales;
 - (b) elles ont été correctement appliquées ; et
 - (c) elles ont été appliquées de manière permanente ou, dans le cas contraire, si des informations appropriées ont été données en notes annexes aux états financiers sur les modifications apportées aux politiques d'arrêté des comptes.

10. Consulter les procès-verbaux des assemblées des actionnaires, des conseils d'administration et autres comités de même nature afin d'identifier les questions nécessitant d'être prises en compte dans l'examen limité.
11. Chercher à savoir si des mesures décidées lors des assemblées des actionnaires, de conseils d'administration ou de comités de même nature ayant une incidence sur les états financiers ont été correctement prises en compte dans ces derniers.
12. S'informer de l'existence d'opérations entre parties liées, sur leur comptabilisation et sur l'information sur les parties liées donnée en notes annexes aux états financiers
- 13 S'informer de l'existence d'éventualités et d'engagements.
14. S'informer des plans visant à céder des actifs importants ou à abandonner des créneaux de marché.
15. Obtenir les états financiers et en discuter avec la direction.
16. Evaluer le bien-fondé des informations données en notes annexes aux états financiers, de leur classification et de leur présentation.
17. Comparer les résultats ressortant des états financiers de l'exercice en cours avec ceux figurant dans les états financiers des exercices précédents et, le cas échéant, avec les budgets et les prévisions.
18. Obtenir des explications de la direction sur toute variation ou incohérence inhabituelle ressortant de cette comparaison.
19. Evaluer l'incidence d'ajustements provenant d'erreurs non corrigées, soit prises isolément, soit cumulées. Informer la direction de ces ajustements et déterminer leur incidence éventuelle sur le rapport d'examen limité.
20. Obtenir, éventuellement, une lettre d'affirmation de la direction.

Trésorerie

21. Se procurer les rapprochements bancaires. Interroger le personnel de l'entité sur tout élément en rapprochement ancien ou inhabituel.
22. S'informer des transferts inter banques pendant la période antérieure et postérieure à la date de clôture.
23. Déterminer si les comptes de trésorerie font l'objet de restrictions particulières.

Créances clients

24. S'informer des principes comptables suivis pour l'enregistrement des ventes et déterminer si les ventes font l'objet de remises ou ristournes.
25. Se procurer la balance clients et vérifier si le total correspond au solde du compte dans la balance générale.
26. Demander et analyser les explications sur les variations importantes du solde du compte clients avec celui des exercices précédents ou du niveau attendu.
27. Se procurer une balance des créances clients par antériorité de soldes. S'informer du motif des soldes de compte élevés, des soldes de comptes créditeurs ou tout solde inhabituel, et discuter de la recouvrabilité des créances.
28. Discuter avec la direction de la classification dans les états financiers des créances, y compris des créances à long terme, des soldes créditeurs nets et des montants dus par des actionnaires, des administrateurs et autres parties liées.
29. S'informer de la méthode d'identification des comptes dépassant l'échéance de paiement et d'évaluation des provisions pour créances douteuses, et examiner si celle-ci est adéquate et correctement appliquée.
30. S'informer si des créances ont été gagées, cédées ou escomptées.
31. S'informer des procédures appliquées pour s'assurer de la bonne césure entre les exercices des ventes et des retours sur ventes.
32. S'enquérir s'il existe des comptes de marchandises expédiées et non facturées ou en consignation et, si tel est le cas, si des ajustements ont été effectués afin de régulariser ces transactions et inclure les marchandises correspondantes dans les stocks.
33. S'enquérir si des crédits importants relatifs à des produits enregistrés ont été octroyés après la date du bilan et si ces montants ont été provisionnés.

Stocks

34. Se procurer les listes d'inventaire et déterminer si:
 - (a) le total correspond au solde du compte dans la balance générale; et
 - (b) les listes d'inventaire sont basées sur le comptage physique des stocks.

35. S'informer sur la méthode de comptage physique des stocks.
36. Dans les cas où aucun comptage physique des stocks n'a été effectué à la date du bilan, déterminer si
 - (a) un système d'inventaire permanent est utilisé et si des comparaisons sont effectuées périodiquement avec les quantités physiques effectivement en stock ; et
 - (b) un système intégré de prix de revient est utilisé et s'il a fourni des informations fiables dans le passé.
37. Discuter des ajustements effectués à l'issue du dernier comptage physique des stocks.
38. S'informer des procédures appliquées pour contrôler la césure des exercices et les mouvements de stocks.
39. S'informer des méthodes d'évaluation de chaque catégorie de stocks et s'ils sont évalués au plus bas du coût ou de leur valeur nette de réalisation.
40. Discuter de la permanence des méthodes d'évaluation des stocks, en tenant compte de tous les composants tels que les coûts des matières, de la main-d'œuvre et les frais généraux.
41. Comparer les montants des principales catégories de stocks à ceux des exercices précédents et avec ceux attendus pour l'exercice en cours. Discuter des variations et des différences importantes.
42. Comparer la rotation des stocks à celle des exercices précédents.
43. S'informer de la méthode utilisée pour identifier les stocks à rotation lente et obsolètes et déterminer si ces stocks ont été comptabilisés à leur valeur nette de réalisation.
44. S'enquérir si certains stocks ont été pris en dépôt par l'entité et, si tel est le cas, si ces marchandises ont été exclues de l'inventaire.
45. S'enquérir si des stocks sont gagés, entreposés sur d'autres sites ou mis en dépôt chez des tiers, et déterminer si ces transactions ont été correctement enregistrées.

Portefeuille titres (y compris les sociétés liées et les titres négociables)

46. Obtenir la liste du portefeuille titres à la date du bilan et déterminer si elle correspond au solde du compte dans la balance générale.

47. Se renseigner sur la méthode d'évaluation des titres appliquée au portefeuille titres à l'arrêté des comptes.
48. Interroger la direction sur la valeur comptable des titres en portefeuille. Revoir les problèmes éventuels de valeur de réalisation.
49. Déterminer si les gains, les pertes et les revenus de placements sont correctement enregistrés.
50. Se renseigner sur la classification des titres de participation et des titres de placement.

Immobilisations et amortissements

51. Se procurer la liste des immobilisations, indiquant la valeur brute et le montant cumulé des amortissements, et déterminer si elle correspond au solde des comptes dans la balance générale.
52. Se renseigner sur la politique d'amortissements appliquée pour le calcul de la dotation annuelle et de celle relative à la classification des dépenses entre immobilisations et frais d'entretien. Déterminer si les immobilisations ont subi une perte de valeur significative et durable.
53. S'entretenir avec la direction des acquisitions et retraits effectués dans les comptes d'immobilisations et de l'enregistrement des gains et pertes lors des cessions ou des mises au rebut. S'informer si toutes ces opérations ont été enregistrées.
54. Discuter de la permanence des méthodes et des taux d'amortissement appliqués et comparer la dotation aux amortissements avec celle des années précédentes.
55. S'enquérir si certaines immobilisations sont hypothéquées.
56. Déterminer si les contrats de location ont été correctement pris en compte dans les états financiers, conformément aux normes comptables.

Charges payées d'avance, actifs incorporels et autres actifs

57. Obtenir des analyses identifiant la nature de ces comptes et s'entretenir avec la direction de leur recouvrabilité.
58. S'informer de la base appliquée pour l'enregistrement de ces éléments et des méthodes d'amortissement utilisées.

59. Comparer les soldes des comptes correspondants avec ceux des exercices précédents et s'entretenir des écarts significatifs constatés avec la direction.
60. S'entretenir avec la direction de la classification des comptes entre court et long terme.

Emprunts

61. Obtenir de la direction l'état des emprunts et déterminer si le total correspond au solde du compte dans la balance générale.
62. S'informer s'il existe des emprunts pour lesquels l'entité ne respecte pas les termes du contrat d'emprunt et, si tel est le cas, se renseigner sur les actions prises par la direction et déterminer si des états financiers ont fait l'objet des ajustements nécessaires.
63. Déterminer si le montant de la charge d'intérêts est raisonnable eu égard au montant des emprunts.
64. S'informer sur les garanties données.
65. Revoir la classification des échéances à court terme et à long terme des emprunts.

Dettes fournisseurs

66. S'informer sur les principes comptables suivis pour l'enregistrement des achats et déterminer si ceux-ci font l'objet de remises ou ristournes.
67. Analyser les variations importantes du solde du compte fournisseurs avec celui des exercices précédents ou du niveau attendu et obtenir les explications sur ces variations.
68. Obtenir la balance fournisseurs et déterminer si le total correspond au solde du compte dans la balance générale.
69. Se renseigner pour savoir si les soldes sont rapprochés avec les relevés de compte des fournisseurs et les comparer avec les soldes de la période précédente. Comparer le volume des achats avec celui des périodes précédentes.
70. S'enquérir de l'existence de dettes importantes non enregistrées.
71. Déterminer si les dettes vis-à-vis des actionnaires, administrateurs et autres parties liées sont présentées séparément.

Charges à payer et dettes éventuelles

72. Se procurer la liste des charges à payer et déterminer si le total correspond au solde du compte dans la balance générale.
73. Comparer les soldes des principaux comptes avec les comptes similaires des exercices précédents.
74. S'informer sur les autorisations relatives à l'enregistrement de ces charges à payer, sur les délais de paiement, leur respect, les garanties données et leur classification.
75. S'informer de la méthode de calcul des charges à payer.
76. Se renseigner sur la nature des montants indiqués comme éventualités ou comme engagements hors bilan.
77. S'informer de l'existence de dettes réelles ou éventuelles non enregistrées. Si tel est le cas, déterminé avec la direction s'il est nécessaire de les provisionner dans les comptes ou si une information est nécessaire dans les notes annexes aux états financiers.

Impôts et taxes

78. S'enquérir auprès de la direction si certains événements, notamment des litiges avec l'administration fiscale, sont susceptibles d'avoir une incidence significative sur les impôts dus par l'entité.
79. Comparer la provision pour impôt par rapport aux résultats de l'entité pour l'exercice.
80. S'entretenir avec la direction du bien-fondé de la charge fiscale réelle et différée et du passif d'impôt provisionné, par comparaison avec les exercices précédents.

Evénements postérieurs à la clôture

81. Obtenir de la direction les derniers états financiers intérimaires et les comparer aux états financiers examinés ou avec ceux de périodes comparables de l'exercice précédent.
82. S'enquérir des événements survenus après la date de clôture susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers examinés et déterminer notamment si:

(a) des engagements importants ont été pris ou des incertitudes significatives se sont produites après la date de clôture;

(b) des changements significatifs se sont produits dans la structure du capital social, les dettes à long terme ou le fond de roulement jusqu'à la date de fin des travaux ; et

(c) des ajustements inhabituels ont été effectués pendant la période comprise entre la date de clôture et la date de fin des travaux.

Déterminer s'il est nécessaire de procéder à des ajustements ou à des mentions particulières dans les notes annexes aux états financiers.

83. Consulter les procès-verbaux des assemblées des actionnaires, des conseils d'administration et autres comités après la date de clôture.

Contentieux

84. Demander à la direction si l'entité fait l'objet de procédures juridiques (potentielles, prévues ou en cours). Évaluer leur incidence sur les états financiers.

Capitaux propres

85. Obtenir et analyser la liste des opérations affectant les capitaux propres, concernant notamment les nouvelles émissions, les rachats d'actions et les dividendes.

86. S'enquérir des restrictions touchant la distribution des bénéfices non distribués ou des autres comptes de capitaux propres.

Opérations

87. Comparer les résultats de la période avec ceux des périodes précédentes et ceux prévus pour la période en cours. S'entretenir des écarts significatifs avec la direction.

88. Déterminer si les ventes et dépenses importantes ont été comptabilisées dans les bonnes périodes.

89. Analyser les éléments de résultats extraordinaires ou inhabituels.

90. Analyser et s'entretenir avec la direction de la relation entre des éléments de même nature dans les produits d'exploitation et évaluer le bien fondé de cette relation par rapport aux périodes précédentes et aux autres informations disponibles.

MSE 810 - EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES PREVISIONNELLES

.1 Introduction

1. L'objet de la présente norme est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application relatifs aux missions d'examen et de rapports portant sur des informations financières prévisionnelles comprenant aussi bien des prévisions (basées sur des hypothèses les plus plausibles) que des projections (basées sur des hypothèses théoriques).
2. Dans une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur réunit des éléments probants suffisants et adéquats lui permettant d'apprécier si :
 - (a) les hypothèses les plus plausibles retenues par la direction et sur lesquelles se basent les informations financières prévisionnelles ne sont pas déraisonnables et, lorsque des hypothèses théoriques sont utilisées, que ces dernières sont cohérentes avec l'objectif des informations prévisionnelles;
 - (b) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière satisfaisante sur la base des hypothèses retenues;
 - (c) les informations financières prévisionnelles sont correctement présentées, si toutes les hypothèses significatives sont décrites en notes annexes et s'il est clairement indiqué qu'il s'agit d'hypothèses les plus plausibles ou d'hypothèses théoriques; et
 - (d) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière cohérente avec les états financiers historiques sur la base de principes comptables appropriés.
3. L'expression « informations financières prévisionnelles » désigne les informations financières basées sur la prémisse que certains événements se produiront dans le futur et que l'entité entreprendra certaines actions. Celles-ci sont par nature très subjectives et leur préparation fait largement appel au jugement. Les informations financières prévisionnelles peuvent prendre la forme de prévisions, de projections ou d'une combinaison des deux, par exemple une prévision sur un an associée à une projection sur cinq ans.
4. le terme « prévisions » désigne des informations financières prévisionnelles élaborées sur la base d'hypothèses relatives à des événements futurs escomptés par la direction et en fonction des actions que celle-ci envisage de prendre à la date de préparation de ces informations (hypothèses ou estimations les plus plausibles).
5. Le terme « projections » désigne les informations financières prévisionnelles basées sur:

- (a) des hypothèses théoriques relatives à des événements futurs et à des actions de la direction qui peuvent se produire ou non, par exemple le cas d'une entité en phase de démarrage ou celui d'une entité envisageant un changement radical de ses activités ; ou
- (b) la combinaison d'estimations les plus plausibles et d'hypothèses théoriques.

Ces projections illustrent les conséquences possibles, à la date à laquelle elles sont élaborées, des événements et des actions s'ils se produisaient (scénario « ce qui arrive si »).

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

- (a) en tant qu'instrument de gestion interne, par exemple pour faciliter l'évaluation d'un investissement envisagé ; ou
- (b) pour être diffusées aux tiers, par exemple:

Prospectus d'information sur les prévisions futures à l'intention des investisseurs potentiels.

Rapport annuel fournissant des informations aux actionnaires, aux autorités de tutelle et autres parties intéressées.

Document d'information à l'intention des bailleurs de fonds, contenant par exemple des prévisions de trésorerie.

7. La direction est responsable de la préparation et de la présentation des informations financières prévisionnelles, ainsi que de l'identification et de la description des hypothèses sur lesquelles elles reposent. L'auditeur peut être appelé à examiner et à présenter un rapport sur les informations financières prévisionnelles afin de renforcer leur crédibilité.

.2 Assurance fournie par l'auditeur concernant les informations financières prévisionnelles

8. Les informations financières prévisionnelles se rapportent à des actions et à des événements qui ne se sont pas encore produits et qui peuvent ne pas se produire. Bien que certains éléments probants soient disponibles pour étayer les hypothèses sur lesquelles reposent les informations financières prévisionnelles, ces éléments sont en général axés sur l'avenir et sont donc spéculatifs par nature; ils se distinguent en cela des éléments probants généralement disponibles lors de l'audit d'informations financières historiques. L'auditeur n'est donc pas en mesure d'émettre une opinion quant à la réalisation des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles.

9. De plus, compte tenu du type d'éléments probants disponibles pour évaluer les hypothèses sur lesquelles les informations financières prévisionnelles reposent, l'auditeur peut parfois avoir des difficultés pour parvenir à un niveau d'assurance suffisant pour exprimer une opinion positive sur le fait que ces hypothèses sont exemptes d'anomalies significatives. Par conséquent, dans cette norme, lorsque l'auditeur émet une opinion sur le caractère raisonnable des hypothèses retenues par la direction, cette dernière ne peut fournir qu'un niveau d'assurance modéré. Toutefois, lorsque l'auditeur estime avoir atteint un niveau d'assurance suffisant, il peut exprimer une opinion positive sur les hypothèses.

.3 Acceptation de la mission

10. Avant d'accepter une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur prend en considération, notamment:
- l'utilisation prévue de ces informations;
 - les destinataires des informations;
 - la nature des hypothèses (estimations les plus plausibles ou hypothèses théoriques);
 - les éléments explicatifs à donner en notes annexes aux informations;
 - la période couverte par les informations.

.4 Connaissance des activités de l'entité

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

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

12. **L'auditeur détermine dans quelle mesure les informations financières historiques de l'entité sont fiables.** Ceci lui requiert une connaissance de ces informations pour déterminer si les informations financières prévisionnelles sont cohérentes avec celles-ci et si ces dernières peuvent servir de référence pour apprécier les hypothèses retenues par la direction. Il détermine par exemple si les informations historiques correspondantes ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité et si elles ont été préparées sur la base de principes comptables reconnus.
13. Si le rapport d'audit ou d'examen limité des informations financières historiques contient une opinion autre que celle sans réserves, ou si l'entité est en phase de démarrage, l'auditeur sera attentif au contexte et à son incidence sur l'examen des informations financières prévisionnelles.

.5 Période concernée

14. **L'auditeur prend en compte la période couverte par les informations financières prévisionnelles.** Dès lors que les hypothèses deviennent de moins en moins fiables au fur et à mesure que la période s'allonge, la capacité de la direction à élaborer des estimations les plus plausibles diminue. Les estimations ne peuvent donc excéder une période de temps au-delà de laquelle elles ne pourraient plus revêtir de caractère plausible. Certains des facteurs à prendre en considération par l'auditeur lors de l'analyse de la période de temps couverte par les informations financières prévisionnelles sont donnés ci-après :

- Cycle du processus d'exploitation. Par exemple dans le cas d'un grand projet de construction, la période peut correspondre au temps nécessaire pour terminer le projet.
- Degré de fiabilité des hypothèses. Par exemple, si l'entité lance un nouveau produit, la période prévisionnelle sera courte et subdivisée en petites périodes d'une durée de plusieurs semaines ou de plusieurs mois. En revanche, si la seule activité de l'entité consiste à louer un immeuble à long terme, une période prévisionnelle relativement longue peut être acceptable.

Besoins des utilisateurs. Par exemple les informations financières prévisionnelles peuvent être préparées dans le cadre d'une demande de prêt et porter sur la période de temps nécessaire pour générer les fonds permettant son remboursement. Ces informations peuvent aussi être préparées pour des investisseurs en cas de vente d'obligations pour indiquer l'utilisation prévue des fonds dans l'exercice suivant.

.6 Procédures d'examen des informations financières prévisionnelles

15. **Lorsque l'auditeur définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen, il prend en compte :**

- (a) la probabilité d'anomalies significatives;**
 - (b) les connaissances acquises lors de missions précédentes;**
 - (c) la compétence de la direction concernant la préparation des informations financières prévisionnelles;**
 - (d) l'impact du jugement de la direction sur les informations financières prévisionnelles ; et**
 - (e) l'adéquation et la fiabilité des données sous-tendant leur préparation.**
16. L'auditeur évalue la source et la fiabilité des éléments étayant les estimations les plus plausibles de la direction. Pour ce faire, il réunit des éléments probants suffisants et adéquats à partir de sources internes et externes, compare les estimations aux informations historiques et détermine si elles se basent sur des plans réalistes compte tenu des capacités de production de l'entité.
17. Lorsque des hypothèses théoriques sont utilisées, l'auditeur détermine si toutes leurs incidences significatives ont été prises en compte. Par exemple, s'il est prévu que les ventes dépassent la capacité de production actuelle de l'entité, les informations financières prévisionnelles incluent le coût des investissements nécessaires pour développer cette capacité ou le coût des moyens de substitution pour faire face à la progression des ventes, tels que le recours à la sous-traitance.
18. Bien qu'il ne soit pas toujours nécessaire de réunir des éléments probants étayant les thèses théoriques, l'auditeur s'assure que ces dernières sont cohérentes avec l'objectif des informations financières prévisionnelles et qu'il n'y a aucune raison de penser qu'elles sont irréalistes.
19. L'auditeur s'assure que les informations financières prévisionnelles sont correctement préparées sur la base des hypothèses retenues par la direction. Pour ce faire, il vérifie les calculs, en s'assurant que les mesures envisagées par la direction sont cohérentes entre elles et qu'il n'existe aucune incohérence dans le résultat des calculs utilisant des variables communes, telles que les taux d'intérêt.
20. L'auditeur analyse dans quelle mesure les domaines particulièrement sensibles aux variations risquent d'avoir une incidence significative sur les résultats présentés dans les informations financières prévisionnelles. Cette analyse conditionne la recherche d'éléments probants ainsi que l'évaluation de la pertinence et de l'adéquation des informations données en notes annexes.
21. Lorsque la mission de l'auditeur a pour but de vérifier un ou plusieurs éléments des informations financières prévisionnelles, il est important qu'il prenne en compte les interactions avec les autres éléments des états financiers.
22. Lorsqu'une partie de la période en cours est incluse dans les informations financières prévisionnelles, l'auditeur détermine s'il convient de soumettre les

informations historiques aux mêmes procédures d'examen. Ces procédures varient en fonction des circonstances, par exemple, la durée de la période en cours déjà écoulée.

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

.7 Présentation et informations à donner en notes annexes

24. Lorsque l'auditeur évalue la présentation des informations financières prévisionnelles et les informations à donner en notes annexes, il détermine si, en plus des exigences particulières relevant d'un statut particulier de l'entité, de réglementation ou de normes professionnelles:

- (a) la présentation des informations financières prévisionnelles remplit son rôle d'information et n'est pas trompeuse;
- (b) les principes comptables sont clairement décrits dans les notes annexes aux informations financières prévisionnelles présentées;
- (c) les hypothèses sont clairement décrites dans les notes annexes aux informations financières prévisionnelles présentées. Il est important que ces notes précisent clairement s'il s'agit d'estimations les plus plausibles faites par la direction ou d'hypothèses théoriques. En outre, lorsque les hypothèses portent sur des domaines significatifs sujets à un degré d'incertitude élevé, cette incertitude et la sensibilité sur les résultats sont également clairement précisées;
- (d) la date à laquelle les informations financières prévisionnelles ont été préparées est indiquée. La direction confirme que les hypothèses sont pertinentes à cette date même si les informations sous-jacentes ont été recueillies pendant un certain laps de temps;
- (e) la base de calcul de la moyenne à l'intérieur d'une fourchette est clairement indiquée et si la fourchette n'a pas été choisie de manière partielle ou trompeuse, lorsque les résultats figurant dans les informations financières prévisionnelles sont exprimés sous forme d'une fourchette de résultat; et
- (f) les changements intervenus dans les politiques d'arrêté des comptes depuis la publication des derniers états financiers historiques sont clairement précisés, ainsi que leurs raisons et leur incidence sur les informations financières prévisionnelles présentées.

.8 Rapport d'examen sur des informations financières prévisionnelles

25. Le rapport sur l'examen d'informations financières prévisionnelles comprend les informations suivantes:

- (a) un intitulé;
- (b) l'identification des informations financières prévisionnelles présentées;
- (c) la référence aux normes ou pratiques nationales applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles;
- (d) le rappel que la direction est responsable des informations financières prévisionnelles et des hypothèses sur lesquelles elles reposent;
- (e) la référence, le cas échéant, à la finalité et/ou à la diffusion restreinte des informations financières prévisionnelles;
- (f) l'expression d'une assurance négative que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées;
- (g) une opinion indiquant si les informations financières prévisionnelles ont été correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et si elles sont présentées conformément à un référentiel comptable reconnu;
- (h) un avertissement sur les risques de non réalisation des résultats ressortant des informations financières prévisionnelles;
- (i) la date du rapport coïncidant avec la date de fin des travaux;
- (j) la signature.

26. Ce rapport:

Indique si, sur la base de l'examen des éléments corroborant les hypothèses, l'auditeur a relevé un élément quelconque laissant à penser que les hypothèses retenues ne constituent pas une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées.

Exprime une opinion indiquant si les informations financières prévisionnelles sont, ou non, préparées correctement sur la base des hypothèses et présentées conformément au référentiel comptable identifié.

Précise que:

- les réalisations diffèrent probablement des informations financières prévisionnelles, car les hypothèses comportent des éléments qui, de par leur nature incertaine, peuvent ne pas se réaliser, et que les écarts qui en résultent peuvent être importants. De la même manière, lorsque les informations financières prévisionnelles sont exprimées sous forme d'une fourchette de résultat, le rapport indique qu'il est impossible d'être certain que les résultats réels sont compris dans cette fourchette, et
- en cas de projections, les informations financières prévisionnelles ont été préparées (pour indiquer l'objet), sur la base d'un ensemble d'éléments comprenant des hypothèses théoriques sur des événements futurs et des actions de la direction qui ne se produisent peut-être pas,

ceci afin d'avertir les lecteurs que les informations financières prévisionnelles ne peuvent être utilisées à d'autres fins que celles indiquées.

- 27. Lorsque l'auditeur estime que la présentation des informations financières prévisionnelles et les notes annexes qui les accompagnent ne sont pas appropriées, il exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable dans son rapport sur ces informations.**
- 28. Lorsque l'auditeur estime qu'une ou plusieurs hypothèses significatives ne constituent pas une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles préparées sur la base d'estimations les plus plausibles ou qu'une ou plusieurs hypothèses théoriques significatives retenues ne sont pas réalistes, il exprime une opinion défavorable dans son rapport sur les informations prévisionnelles.**
- 29. Lorsque l'examen est entravé par des conditions qui empêchent l'application d'une ou de plusieurs procédures jugées nécessaire en la circonstance, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion et décrit la limitation de l'étendue des travaux dans son rapport sur les informations financières prévisionnelles présentées.**

MSE 920 - MISSIONS D'EXAMEN D'INFORMATIONS COMPTABLES ET FINANCIERES SUR LA BASE DE PROCEDURES CONVENUES

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSA 920 est de définir des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle de l'auditeur relative à une mission d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues, ainsi que la forme et le contenu du rapport qu'il rédige au terme de ce type de missions.
2. Cette norme peut également s'avérer utile pour des missions d'examen d'informations autres que financières, à condition que l'auditeur ait une connaissance suffisante du sujet en question et qu'il existe des critères raisonnables sur lesquels baser ses conclusions.
3. Une mission d'examen sur la base de procédures convenues peut conduire l'auditeur à mettre en œuvre certaines procédures concernant des rubriques particulières de données financières (par exemple: les comptes fournisseurs, les comptes clients, les achats réalisés auprès de parties liées ou le chiffre d'affaires et les bénéfices d'une branche d'activité de l'entité), un document de synthèse (par exemple un bilan) ou même des états financiers complets.

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

4. **L'objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues est, pour l'auditeur, de mettre en œuvre des procédures faisant appel aux techniques d'audit, définies d'un commun accord entre lui, l'entité et, éventuellement les tiers concernés et de communiquer les constatations résultant de ses travaux.**
5. Dès lors que l'auditeur ne présente un rapport que sur les constatations issues de procédures convenues, aucune assurance n'est exprimée dans son rapport. C'est au destinataire du rapport d'évaluer les procédures et les constatations de l'auditeur et tirer eux-mêmes leurs propres conclusions de ses travaux.
6. Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre, car d'autres parties, ignorant les raisons qui ont motivé leur mise en œuvre risqueraient de mal interpréter les résultats.

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

7. **L'auditeur respecte les règles du Code de Déontologie de l'ONECRIM.** Les règles d'éthique régissant la responsabilité professionnelle de l'auditeur pour ce type de mission portent sur les éléments suivants:
- a) l'intégrité;
 - b) l'objectivité;
 - c) l'indépendance ;
 - d) la compétence professionnelle, le soin et la diligence ;
 - e) la confidentialité;
 - f) le professionnalisme ; et
 - g) le respect des normes techniques et professionnelles.

.4 Définition des termes de la mission

8. **L'auditeur s'assure auprès des représentants de l'entité, et généralement auprès des autres parties destinataires du rapport relatant ses constatations, que les procédures convenues et les conditions de la mission ont été bien comprises.** Il convient de parvenir à un accord sur les éléments suivants:
- Nature de la mission y compris le fait que les procédures mises en œuvre ne constituent ni un audit, ni un examen limité, et qu'en conséquence aucune assurance ne sera donnée.
 - Objectif de la mission.
 - Identification des informations financières qui seront soumises aux procédures convenues.
 - Nature, calendrier et étendue des procédures spécifiques à appliquer.
 - Forme que prend le rapport relatant des constatations.
 - Limites à la diffusion du rapport relatant des constatations, lorsque ces limitations sont contraires aux exigences légales éventuelles.
9. Dans certaines circonstances, par exemple lorsque les procédures ont été convenues entre un organisme de tutelle, l'auditeur n'est pas toujours en mesure de s'entretenir des procédures à mettre en œuvre avec toutes les parties destinataires du rapport. Dans ce cas, l'auditeur peut envisager par exemple, de s'entretenir des procédures à appliquer avec les représentants de parties concernées, d'examiner

la correspondance émanant de ces parties ou de leur adresser un projet du type de rapport envisagé.

10. Une lettre de mission précisant les principaux termes de la mission est remise à l'entité. Cette lettre confirme l'acceptation de la mission confiée à l'auditeur et permet d'éviter tout malentendu sur des questions telles que les objectifs et l'étendue de la mission et des responsabilités.

11. Les points à aborder dans la lettre de mission comprennent:

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

.5 Planification

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

.6 Documentation

13. L'auditeur documente les questions importantes permettant de fournir des éléments probants sur lesquels s'appuient les constatations relatées dans son rapport et de justifier que sa mission a été effectuée selon la présente norme.

.7 Procédures et éléments probants

14. L'auditeur met en œuvre les procédures convenues et utilise les éléments probants réunis lors de ses travaux comme base de son rapport relatant ses constatations.

15. Les procédures mises en œuvre dans le cadre d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues peuvent inclure:

- * Des demandes d'informations et d'explications et des analyses.
- * Une vérification et une comparaison des résultats des calculs ainsi que d'autres contrôles d'exactitude.
- * Des observations.
- * Des inspections.
- * Des demandes de confirmations.

.8 Rapport

16. Le rapport d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues précise l'objectif de la mission et les procédures convenues de manière suffisamment détaillée pour permettre au lecteur de comprendre la nature et l'étendue des travaux effectués.

17. Le rapport relatant les constatations comporte:

- (a) un intitulé;
- (b) l'identification des informations financières ou non financières spécifiques qui ont été soumises aux procédures convenues;
- (c) une mention précisant que les procédures appliquées étaient celles convenues avec le destinataire du rapport;
- (d) une mention confirmant que la mission s'est déroulée selon la norme applicable aux missions d'examen sur la base de procédures convenues ou les normes ou pratiques nationales applicables;
- (e) l'objectif de la mission ;
- (f) la liste des procédures spécifiques mises en œuvre;
- (g) la description des constatations de l'auditeur, incluant le détail des erreurs et des exceptions relevées; une mention précisant que les procédures mises en œuvre ne constituent ni un audit ni un examen limité et qu'en conséquence, aucune assurance n'est donnée;
- (h) une mention indiquant que si l'auditeur avait mis en œuvre des procédures complémentaires, effectué un audit ou un examen limité, d'autres points auraient pu être relevés;
- (i) une mention (le cas échéant) précisant que le rapport ne concerne que les éléments, comptes, rubriques ou informations financières ou non financières identifiées et qu'il ne se rapporte pas aux états financiers de l'entité pris dans leur ensemble;
- (j) la date du rapport;
- (k) la signature de l'auditeur.

MSE 930- MISSIONS DE COMPILATION D'INFORMATIONS FINANCIERES

.1 Introduction

1. L'objet de la norme MSE 930 est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle du professionnel comptable relative à une mission de compilation d'informations financières, ainsi que la forme et le contenu du rapport que le professionnel comptable rédige au terme de ce type de missions.
2. Cette Norme concerne la compilation d'informations financières. Toutefois, elle s'applique également, dans la mesure du possible, aux missions de compilation d'informations autres que financières, à condition que le professionnel comptable ait une connaissance suffisante du sujet en question. Les missions destinées à assister le client pour la préparation des états financiers (par exemple pour sélectionner une politique d'arrêté des comptes appropriée) ne constituent pas une mission de compilation d'informations financières

.2 Objectif d'une mission de compilation

3. L'objectif d'une mission de compilation est, pour le professionnel comptable, d'utiliser ses compétences comptables, et non celles d'audit, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Cette mission consiste, en général, à faire la synthèse d'informations détaillées afin de les présenter sous une forme résumée compréhensible, sans toutefois évaluer les assertions retenues et sous-tendant ces informations. Les procédures mises en œuvre ne permettent pas, et n'ont pas pour objectif de permettre, au professionnel comptable de donner une assurance quelconque sur les informations financières. Toutefois, les utilisateurs des informations financières ainsi compilées bénéficient du travail du professionnel comptable, car elles ont été préparées par un professionnel ayant la compétence requise.
4. Une mission de compilation comprend en général la préparation d'états financiers (complets ou non), mais aussi la collecte, le classement et la synthèse d'autres informations financières.

.3 Principes généraux d'une mission de compilation

5. Le professionnel comptable doit respecter les règles d'éthique régissant la responsabilité professionnelle du professionnel comptable pour ce type de mission :

intégrité ;
objectivité ;
compétence professionnelle, soin et diligence ;
confidentialité ;
professionnalisme ; et
respect des normes techniques et professionnelles.

L'indépendance n'est pas une exigence pour une mission de compilation.

Toutefois, lorsque le professionnel comptable n'est pas indépendant, il convient d'en faire état dans le rapport.

Un rapport doit être élaboré par le professionnel comptable qui a compilé des informations financières dans tous les cas où son nom est associé à ces informations.

.4 Définition des termes de la mission

6. Le professionnel comptable doit s'assurer qu'il n'existe aucun malentendu avec le client quant aux termes de la mission. Il conviendra de s'assurer que le client est d'accord sur :

- La nature de la mission, y compris le fait qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité et qu'en conséquence aucune assurance ne sera donnée.
- Le fait qu'on ne peut attendre de la mission qu'elle décèle des erreurs, des actes illégaux ou d'autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles.
- La nature des informations à fournir.
- Le fait que la direction est responsable de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations fournies au professionnel comptable dont dépendront l'exactitude et l'exhaustivité des informations financières compilées.
- Le référentiel comptable sur la base duquel les informations financières seront compilées et le fait que tout écart par rapport à ce dernier sera indiqué.
- L'objectif et la diffusion des informations compilées.
- La forme du rapport concernant les informations financières compilées lorsque le nom du professionnel comptable est associé à ces dernières.

7. Une lettre de mission facilite la planification des travaux de compilation. Il est dans l'intérêt de l'entité comme du professionnel comptable qu'une lettre précisant les principaux termes de la mission soit remise au client. Cette lettre confirme

l'acceptation de la mission qui est confiée au professionnel comptable et permet d'éviter tout malentendu sur des questions telles que les objectifs et l'étendue de la mission, l'étendue de ses responsabilités et la forme des rapports à soumettre.

L'Annexe 1 présente un exemple de lettre de mission de compilation.

.5 Planification

8. Le professionnel comptable doit planifier ses travaux afin que ceux-ci soient réalisés de manière efficiente.

.6 Documentation

9. Le professionnel comptable doit documenter les questions importantes permettant de justifier que sa mission a été effectuée selon la présente MSE et les termes de la mission.

.7 Procédures

11. Le professionnel comptable doit acquérir une connaissance générale des activités de l'entité et du secteur dans lequel elle opère et doit bien connaître les principes et pratiques comptables du secteur, ainsi que la forme et le contenu des informations financières dont il est d'usage de faire état.
12. Pour compiler des informations financières, le professionnel comptable possédera une connaissance générale de la nature des opérations traitées par l'entité, de la forme de ses documents comptables et du référentiel comptable utilisé pour la présentation des informations financières. En général, le professionnel comptable acquiert ces connaissances de par son expérience de l'entité, ou en s'informant auprès du personnel de cette dernière.
13. Sauf indication contraire mentionnée dans la lettre de mission, le professionnel comptable n'est généralement pas tenu:
 - (a) de procéder à des investigations pour déterminer la fiabilité et l'exhaustivité des informations fournies ;
 - (b) d'évaluer le contrôle interne ;
 - (c) de vérifier aucune donnée; ou
 - (d) de vérifier le bien fondé des explications fournies.
14. **Si le professionnel comptable s'aperçoit que les informations fournies par la direction sont incorrectes, incomplètes ou non satisfaisantes, le**

professionnel comptable doit envisager de mettre en œuvre les procédures mentionnées ci-dessus et doit demander à la direction de fournir des informations complémentaires. Si la direction s'y refuse, le professionnel comptable doit obligatoirement interrompre sa mission et informer l'entité des raisons de sa décision.

- 15. Le professionnel comptable doit revoir les informations compilées, afin de s'assurer que leur forme est adéquate et qu'elles sont exemptes d'anomalies significatives évidentes.** En l'occurrence, l'expression " anomalie " désigne :

Des erreurs dans l'application du référentiel comptable identifié.
L'absence d'indication du référentiel comptable utilisé et tout écart mis en évidence par rapport à ce dernier.
L'absence d'informations sur d'autres éléments significatifs dont le professionnel comptable a eu connaissance.

Le référentiel comptable utilisé et les différences relevées dans son application doivent être mentionnés en annexe aux informations financières. Toutefois, leur incidence n'a pas à être quantifiée.

- 16. Si le professionnel comptable a connaissance d'anomalies significatives, il doit s'efforcer d'obtenir de l'entité qu'elle les corrige. Si les corrections ne sont pas apportées et si les informations financières sont considérées comme trompeuses, le professionnel comptable doit interrompre sa mission.**

Responsabilité de la mission

- 17. Le professionnel comptable doit obtenir de la direction confirmation qu'elle est consciente de sa responsabilité dans la présentation correcte des états financiers et pour leur approbation. Cette confirmation peut prendre la forme d'une lettre d'affirmation de la direction attestant que les données comptables fournies sont exactes et exhaustives, et que toutes les informations significatives ou pertinentes ont été communiquées au professionnel comptable.**

.8 Rapport de mission de compilation

- 18. Les rapports de missions de compilation doivent comporter les éléments suivants :**

- un intitulé ;
- le destinataire ;
- une mention confirmant que la mission s'est déroulée selon la Norme applicable aux missions de compilation ;
- le cas échéant, l'indication que le professionnel comptable n'est pas indépendant de l'entité ;

l'identification des informations financières, précisant qu'elles résultent des données fournies par la direction ;
une mention indiquant que la direction est responsable des informations financières compilées par le professionnel comptable ;
une mention précisant que la mission ne constitue ni un audit, ni un examen limité et qu'en conséquence, aucune assurance n'est donnée sur les informations financières ;
si nécessaire, un paragraphe attirant l'attention sur les différences significatives mentionnées en annexe par rapport au référentiel comptable utilisé ;
la date du rapport ;
l'adresse du professionnel comptable ; et
la signature du professionnel comptable.

Le professionnel comptable peut juger utile de préciser l'objectif particulier des informations ou le tiers pour lequel elles sont établies. De façon alternative, ou en complément, il est également libre d'ajouter une mise en garde afin d'éviter que les informations ne soient utilisées à d'autres fins que celles prévues.

L'Annexe 2 présente des exemples de rapports de mission de compilation.

19. Une mention telle que " non auditées ", " compilées sans audit ni examen limité " ou " se référer au rapport de mission de compilation " doit être apposée sur chaque page des informations financières compilées par le professionnel comptable ou sur la première page des états financiers complets.

Annexes : Missions de compilation d'informations financières

- Annexe 10.1 : Lettre de mission de compilation d'états financiers
- Annexe 102 : Exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers sans observation
- Annexe 10.3 : Exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers avec observation

Annexe 10.1 : Lettre de missions de compilation d'informations financières

La lettre reproduite ci-dessous est donnée en illustration du paragraphe 2.3 du présent document. Elle est à adapter aux exigences et aux circonstances particulières. Cet exemple concerne la compilation d'états financiers.

A l'attention des représentants de la direction concernés :

Cette lettre a pour objet de vous confirmer les termes et les objectifs de notre mission tels que nous les comprenons ainsi que la nature et les limites de celle-ci.

Vous nous avez demandé d'effectuer les travaux suivants :

Sur la base des informations fournies par vos soins, nous préparerons le bilan de la société ABC au 31 décembre 20XX, ainsi que le compte de résultats et l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. La préparation de ces comptes sera effectuée selon les normes et pratiques nationales relatives aux missions de compilation d'informations financières. Nous ne mettrons en œuvre aucune procédure d'audit ou d'examen limité de ces états financiers. En conséquence, nous ne donnerons aucune assurance sur ces derniers. Notre rapport sur les états financiers de la société ABC se présentera ainsi : (voir l'annexe 2.2)

La direction de la société reste responsable de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations qui nous seront fournies et, vis-à-vis des tiers, des informations compilées par nos soins. Ceci implique la tenue de documents comptables appropriés, la mise en œuvre de contrôles internes, la sélection et l'application de politiques d'arrêté des comptes généralement reconnues. On ne peut cependant attendre de cette mission qu'elle décèle des erreurs, des fraudes ou des actes illégaux. Toutefois, nous vous en informerons si nous étions conduits à en avoir connaissance.

Ces informations seront établies conformément aux normes comptables nationales. Tous les écarts par rapport à ce référentiel seront indiqués dans les états financiers et nous en ferons état, si nécessaire, dans notre rapport.

Nous comprenons que l'objectif et la diffusion des informations compilées sont destinés à (à préciser : administration fiscale, associés, usage interne...). Il est entendu que vous nous informerez de tout changement significatif à cet égard.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition tous les documents comptables et autres informations nécessaires qui nous permettront de mener à bien notre mission.

Nos honoraires, facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, sont calculés sur la base du temps passé par chaque collaborateur, plus frais et débours divers. Les taux horaires varient en fonction des responsabilités, de l'expérience et

des compétences requises.

Cette lettre reste en vigueur pour les exercices futurs, sauf en cas de résiliation, de modification ou d'annulation de notre mission.

Veuillez signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'indiquer votre accord avec les conditions de la mission de compilation des états financiers.

Date, Nom, fonction et adresse

Annexe 10.2 : exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers sans observations

RAPPORT DE MISSION DE COMPILATION A L'ATTENTION DE...

Sur la base des informations fournies par la direction, nous avons préparé le bilan de la société ABC au 31 décembre 20xx, ainsi que le compte de résultats et l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. La préparation de ces états financiers a été effectuée selon les normes et pratiques nationales relatives aux missions de compilation d'informations financières. La direction reste responsable de ces états financiers qui n'ont fait l'objet ni d'un audit, ni d'un examen limité de notre part. Nous ne donnons, par conséquent, aucune assurance sur ces derniers (1).

Date

Nom, fonction et adresse

Annexe 10.3 : exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers avec observation

RAPPORT DE MISSION DE COMPILATION A L'ATTENTION DE...

Sur la base des informations fournies par la direction, nous avons préparé le bilan de la société ABC au 31 décembre 20xx, ainsi que le compte de résultats et l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. La préparation de ces états financiers a été effectuée selon les normes ou pratiques nationales relatives aux missions de compilation d'informations financières. La direction reste responsable de ces états financiers qui n'ont fait l'objet ni d'un audit, ni d'un examen limité de notre part. Nous ne donnons, par conséquent, aucune assurance sur ces derniers (1).

Nous attirons l'attention sur la Note x de l'annexe aux états financiers qui indique que la direction a choisi de ne pas activer les loyers de crédit-bail de l'usine et des machines, ce qui constitue un écart par rapport au référentiel comptable identifié et sur la base duquel les états financiers ont été préparés.

